



FACULTAD DE DERECHO

**Estudio jurídico del Convenio para
evitar la Doble Imposición Internacional
entre España y Francia: ¿Un medio útil
para implementar el Derecho Fiscal
Internacional o una herramienta
obsoleta?**

Autor: Nouriyatou ADJIBI 4º E-1
Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Márquez Sillero, Carmen
Madrid,
Abril 2022

RESUMEN

El objetivo de este trabajo de búsqueda y de cuestionamiento constante sobre el contenido de los convenios fiscales internacionales, en este caso sobre el convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia , es permitirnos la presentación de un análisis que se espera suficientemente completo para atraer la atención sobre los límites que presenta el convenio y los riesgos que éstos implican para el futuro.

Asimismo, una regularidad en la búsqueda de las informaciones y soportes de desarrollo que fundamentan la reflexión y la productividad de un trabajo claro y preciso, era necesario para alcanzar el objetivo, que no podríamos haber realizado sin las consultas de las numerosas fuentes de Derecho. Por otra parte, debemos dar las gracias a nuestra supervisora de formación, la señora Carmen Marquez Sillero, por haber garantizado el buen desarrollo de nuestro trabajo mediante sus recomendaciones y los conocimientos que nos transmitió.

Además, es relevante añadir que en nuestro caso, el hecho de tener la posibilidad de poder estudiar el derecho en dos ordenamientos jurídicos, el francés y el español, nos ha permitido tener una posición privilegiada y contar con unas bases propicias para el desarrollo de nuestro trabajo, tomando en cuenta el hecho de que Francia es uno de los países pioneros en la regulación del derecho fiscal en la UE. Por lo tanto, veremos en este Trabajo de Fin de Grado, un análisis que toma en cuenta los fundamentos jurídicos de los dos países.

De hecho, en el contexto de este análisis, habría sido inimaginable comparar ambos ordenamientos jurídicos sin tener en cuenta la especial situación de España, que es un país en el que la fiscalidad nos puede resultar a veces difícil de interpretar, en el sentido de que hay impuestos estatales que se regularizan bajo la administración de las comunidades autónomas, que pueden llegar a tener amplias competencias normativas en la materia.

ABSTRACT

The purpose of this work of research and constant questioning on the content of international tax treaties, in this case on the double taxation avoidance treaty between Spain and France, is to allow us to present an analysis that is expected to be sufficiently complete to draw attention to the limits presented by the treaty and the risks that these imply for the future.

Also, a regularity in the search for information and development supports that embark the reflection and the productivity of a clear and precise work was necessary to achieve the objective, which we could not have realized without consulting the numerous sources of law. We must also thank my training supervisor, Mrs. Carmen Marquez Sillero, for having ensured the smooth progress of our work through her recommendations and the knowledge she passed on to me.

Moreover, it is relevant to add that in our case, the fact of having the possibility of being able to study the law in two legal systems, the French and the Spanish, has allowed us to have a privileged position and to have a propitious basis for the development of our work, taking into account the fact that France is one of the pioneer countries in the regulation of tax law in the EU. Therefore, we will see in this Final Degree Project, an analysis that takes into account the legal foundations of the two countries.

In fact, in the context of this analysis, it would have been unimaginable to compare both legal systems without taking into account the special situation of Spain, which is a country where taxation can sometimes be difficult to interpret, in the sense that there are state taxes that are regularized under the administration of the autonomous communities, which may have broad regulatory powers in this area.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	7
II.	CAPÍTULO II. EL CONVENIO FISCAL ENTRE FRANCIA Y ESPAÑA COMO UN INSTRUMENTO PARA LA ARMONIZACIÓN DE LAS RELACIONES FISCALES ENTRE LOS DOS PAÍSES.....	11
	1. EL IMPACTO DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE SUPERIORIDAD DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN LA EFICACIA DEL CONVENIO.....	11
	2. EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO.....	14
	3. LA ESTRUCTURA Y LOS CRITERIOS DE APLICACIÓN DEL CONVENIO.....	16
	4. LA INFLUENCIA DEL CONVENIO EN LAS RELACIONES FISCALES ENTRE LOS DOS ESTADOS CONTRATANTES.....	21
III.	CAPÍTULO III. LA POSIBLE NECESIDAD DE ADAPTACIÓN DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL ENTRE LOS DOS PAÍSES.....	23
	1. LOS PROBLEMAS RELACIONADOS CON LA INTERPRETACIÓN Y LA APLICACIÓN DEL CONVENIO.....	23
	2. EL AUGE Y EL ESTABLECIMIENTO DE UN PRINCIPIO DE SUBSIDIARIDAD DE LOS CONVENIOS FISCALES INTERNACIONALES EN FRANCIA.....	28
	3. LA DUDA ACTUAL PLANTEADA POR LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA MUNDIAL EN LA EFICACIA DE LOS CONVENIOS FISCALES.....	32

IV. CAPÍTULO IV. EL ANÁLISIS DEL CASO PARTICULAR DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS EN LA PRÁCTICA.....	35
1. ¿QUIENES SON LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS?.....	36
2. LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS FRANCESES Y ESPAÑOLES SOMETIDOS AL CONVENIO.....	37
3. ANÁLISIS DE UNA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE VIZCAYA DEL 18 DE FEBRERO DE 2010.....	39
V. CONCLUSIONES.....	43
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	46

LISTADO DE ABREVIATURAS

OCDE- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

ONU- Organización de las Naciones Unidas

BOE- Boletín Oficial del Estado

OTAN- Organización del Tratado del Atlántico Norte

COVID 19- CoronaVirus de 2019

CCAA- Comunidades Autónomas

ISD- Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones

DGFIP- Dirección General de las Finanzas Públicas

BEPS- Base Erosion and Profit Shifting (en castellano, Erosión de Bases y Traslado de Beneficios)

EMN- Empresas Multinacionales

IVA- Impuesto sobre el Valor Añadido

PIB- Producto Interior Bruto

UE- Unión Europea

INTRODUCCIÓN

Los Convenios fiscales internacionales son acuerdos, entre dos o más Estados u organizaciones internacionales, que entrañan la concesión recíproca de derechos y la aceptación de obligaciones entre ellos. En el momento de la celebración de un Convenio para evitar la doble imposición internacional, las partes contratantes aceptan respetar las obligaciones que se derivan de éste y negocian sus términos. Una jurista influyente en el mundo fiscal, definió los Convenios de doble imposición como “ *acuerdos internacionales entre dos Estados, mediante los que se produce una renuncia a un ámbito de soberanía fiscal, con el fin de garantizar a los contribuyentes la eliminación de la doble imposición internacional*”.¹ En efecto, las partes se obligan en algunos casos a renunciar, total o parcialmente, a la imposición sobre determinadas rentas o riquezas en función de la situación que se presente. Estos Convenios están sujetos a las normas del Derecho público internacional y suelen tener su origen en un modelo predeterminado de Convenios fiscales, desarrollado por organizaciones internacionales como la OCDE o las Naciones Unidas.

Estas convenciones tienen dos funciones principales y distinguimos entre la función inicial, de repartir el poder de imposición entre los Estados contratantes, y luchar contra la evasión fiscal, facilitando la cooperación fiscal internacional. Es necesario distribuir el poder de imposición entre los Estados partes para evitar los posibles conflictos de competencia futuros mediante la eliminación de las dobles imposiciones. En primer lugar, existe el método de la exención, que puede ser, íntegra en el sentido de que uno de los Estados renuncia a gravar la renta; o progresiva en el sentido de que la renta misma no será gravada, sino que se tendrá en cuenta para determinar el tipo aplicable. En segundo lugar, el método de imputación que consiste en incluir los ingresos (por ejemplo, de fuente francesa) en la base imponible en España por su importe bruto, y en deducir el importe del impuesto francés efectivamente pagado dentro del límite del importe del impuesto español correspondiente a dichos ingresos. Este método también puede ser íntegro, es decir, que el crédito fiscal toma

¹ Maria Pastor Garcia-Moreno: Jefa de Asesoría Tributaria en la Unidad de Apoyo de la Dirección General de Tributos.

en cuenta la totalidad del impuesto extranjero; o la imputación ordinaria, pero el crédito fiscal imputado está limitado solo a un impuesto.

La doble imposición es la consecuencia directa de la situación generada sobre la riqueza o situación económica, que implica la aplicación de dos o más impuestos sobre éste, durante un mismo período impositivo. También es posible que se hable de "plurimposición" cuando una misma situación implique más de dos impuestos. El objeto de la imposición es la manifestación de la riqueza o de la renta gravada y, por lo tanto, el fenómeno de la doble imposición es causado principalmente cuando hay varias bases imponibles sobre un mismo objeto gravado. Nos encontramos ante una situación de doble imposición internacional cuando existe una confluencia entre el sistema fiscal de un país y el de otro, o, incluso, de una organización internacional. Es decir, cuando dos o más países invocan el derecho a gravar los mismos ingresos o beneficios de un particular o de una empresa. Esta situación puede deberse, por ejemplo, a una discrepancia entre las normas nacionales de diferentes jurisdicciones o interpretaciones divergentes de la misma disposición de un Convenio fiscal bilateral.

Asimismo, es necesario distinguir entre la doble imposición material y la doble imposición formal. La doble imposición material está relacionada con la buena repartición de las cargas tributarias; mientras que la doble imposición formal es un medio fiscal para obtener un mayor agravio del sujeto pasivo en función de su mayor capacidad contributiva, o bien para intentar luchar contra la excesiva disparidad de las riquezas y las desigualdades. Esta doble imposición formal tendría, en este caso, un doble objetivo, uno realmente financiero y de justicia tributaria y el otro sería socio-económico.

Igualmente, la doble Imposición en la Unión Europea es un tema muy importante, en el sentido de que la crisis económica y financiera en los Estados miembros condujo a los países a la reflexión sobre la necesidad de crear una mayor coordinación fiscal entre los Estados miembros y mejorar la lucha contra el fraude fiscal. El alcance y configuración de la intervención comunitaria en materia de doble imposición en Europa es una consecuencia de una serie de factores, como por ejemplo la competencia de la Unión en el ámbito de la imposición directa. En general, la acción comunitaria en el ámbito de la doble imposición se manifiesta en el proceso de armonización de la fiscalidad directa, y el objetivo trata de eliminar de los sistemas fiscales estas disparidades que engendran distorsiones económicas,

discriminaciones y obstáculos fiscales y alteraciones en relación con la competencia, que tiene como consecuencia la afectación del nuevo marco comunitario. Aunque la Unión Europea tenga competencia en materia de doble imposición, la acción comunitaria está sujeta a limitaciones, ya que hay que tomar en cuenta el buen funcionamiento e interacción de los Convenios de doble imposición con el ordenamiento comunitario. Así, las instituciones europeas han adoptado varias medidas en la materia y una de las más recientes es el esfuerzo que ha hecho la Unión Europea para instaurar un sistema de fiscalidad de las sociedades justo y eficaz en la propia Unión y aumentar la seguridad fiscal mediante nuevas normas que entraron en vigor el 1 de julio de 2019.

La diversidad de Ordenamientos jurídicos en el mundo y la variedad de bases legales distintas hacen que los países tengan que adaptarse a varios problemas de regulación legal entre ellos, por lo que estos Convenios bilaterales regulan situaciones específicas entre los residentes y nacionales de los contratantes, de modo que los dos países objeto de este trabajo tuvieron que firmar este Convenio para regular las situaciones fiscales entre sus países y no crear desigualdades. Actualmente, España ha firmado Convenios para evitar la doble imposición con un total de 92 países, pero todos estos Convenios no tienen el mismo contenido, ya sea en relación con los tipos de impuestos objetos del Convenio o incluso con las diferentes cláusulas que contienen.

Sin embargo, las relaciones fiscales entre Francia y España se rigen por dos Convenios: un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscales en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995; y otro Convenio destinado a evitar la doble imposición y a establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta y de impuestos sobre sucesiones, firmado en Madrid, el 8 de enero de 1963². Cada uno de estos Convenios va acompañado de un protocolo que aclara sobre su aplicación y que forma parte integrante del Convenio. El objeto de este trabajo es el Convenio de 1995 que entró en vigor el 11 de julio de 1997. Esto implica, que se debe atender a la evolución de su ámbito de

² Este Convenio entró en vigor el 29 de diciembre de 1963. Aunque la parte relativa al impuesto sobre la renta fue derogada por la entrada en vigor del Convenio de 27 de junio de 1973 para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, las disposiciones del Convenio relativas al impuesto sobre sucesiones (artículos 29 a 38) y sus disposiciones comunes (artículos 1 a 7 y 39 a 45) siguen siendo aplicables. Estas disposiciones se aplican a las sucesiones de las personas fallecidas desde el 29 de noviembre de 1963.

aplicación material, territorial y temporal, en el sentido de la aparición de nuevos factores que puedan complicar, aún más, su efectividad.

Este análisis del Convenio fiscal para evitar la doble imposición entre Francia y España se llevó principalmente en un primer momento sobre el contenido de los artículos de este y en un segundo momento, se realizó la crítica constructiva de éste, comparando las bases fiscales de los dos países, a través las leyes propias de los contratantes, estudios doctrinales españoles y franceses de relevancia importancia y basados sobre fundamentos jurídicos fiscales sólidos y claras. En efecto, el acceso a los datos y obras jurídicas indispensables para el desarrollo de este trabajo, nos fue facilitado, sobre todo, por una parte, por la biblioteca de la Universidad Pontificia Comillas, por otra parte, por los datos jurídicos accesibles desde la biblioteca de la Universidad de París Nanterre. También, con la búsqueda de las jurisprudencias relevantes e interesantes revistas actuales en relación con el estudio, hemos podido exponer como en la práctica, el Convenio conlleva una ineficacia relativa.

Sobre esta base, vemos en una primera parte, como el Convenio se materializa como un instrumento para la armonización de las relaciones fiscales entre España y Francia (II) , pero por otra parte, consideramos que este instrumento necesita una adaptación a los retos de nuestra época (III), por lo que para ilustrar este aspecto, enfoquemos el análisis en el caso preciso de los trabajadores fronterizos y su regulación en el Convenio (IV).

CAPÍTULO II. EL CONVENIO FISCAL ENTRE FRANCIA Y ESPAÑA COMO UN INSTRUMENTO PARA LA ARMONIZACIÓN DE LAS RELACIONES FISCALES ENTRE LOS DOS PAÍSES

Con la puesta en marcha del gran mercado interior europeo se creó un espacio en el que los capitales, los bienes y los servicios pueden circular libremente pero este proceso tiene consecuencias fiscales, como por ejemplo, el problema de armonización de los sistemas fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea. Más allá de la gran convergencia entre Francia y España en el plano político, cabe destacar la fuerza de las relaciones económicas franco-españolas. Estas relaciones duran desde hace varios años y se han incrementado. Francia es el primer socio económico de España y el valor de los intercambios comerciales entre ambos países aumenta constantemente, esa es la razón por la que los dos países dieron el paso para firmar el Convenio fiscal para evitar la doble imposición que les permita aprovechar plenamente la liberalización de las relaciones económicas y financieras en el seno de la Unión Europea y favorecer el desarrollo de las relaciones económicas francesas en España y españolas en Francia.

1. EL IMPACTO DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE SUPERIORIDAD DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN LA EFICACIA DEL CONVENIO

En el origen, el concepto de Tratado Internacional se establece en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969³ ratificada por España y publicada en el BOE, que distingue los Convenios bilaterales, de los Convenios multilaterales. Desde el punto de vista tributario, los Convenios de doble imposición son necesariamente bilaterales, ya que se contratan solo entre dos Estados.

³ Art 4. “Irretroactividad de la presente Convención. Sin perjuicio de la aplicación de cualesquiera normas enunciadas en la presente Convención a las que los tratados estén sometidos en virtud del derecho internacional independientemente de la Convención, esta solo se aplicará a los tratados que sean celebrados por Estados después de la entrada en vigor de la presente Convención con respecto a tales Estados.”

Además, basado en el contenido de la ley reguladora de los Tratados y otros acuerdos internacionales⁴ en su artículo 31 sobre la prevalencia de los tratados se considera que “ *Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente prevalecerán sobre cualquier otra norma del ordenamiento interno en caso de conflicto con ellas, salvo las normas de rango constitucional*”, lo que encuadra con el principio constitucional de superioridad de los Convenios internacionales, que facilita su aplicación en el ordenamiento jurídico, aunque es necesario precisar que, si bien, tienen un valor superior a la ley, son inferiores a la Constitución y pueden ser objeto de recursos de inconstitucionalidad.

En el pasado, la Liga de las naciones⁵ (The League of Nations) fue la que inició la historia de los tratados fiscales bilaterales, motivada por el problema de la doble imposición que había que eliminar, pero con el objetivo también de alcanzar la uniformidad o un alto grado de armonización, debido a que existen múltiples tratados fiscales bilaterales que no eran básicamente similares y que, con la convergencia de los sistemas fiscales de los Estados, nunca se llegó a un consenso entre los países.

Asimismo, la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) publicó en 1966 un proyecto de Convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre el patrimonio y las herencias en 1966, y, de allí, nació también el Convenio sobre Sucesiones y Donaciones de la OCDE, que se publicó finalmente en 1982.

La ONU (Organización de las Naciones Unidas), sucesora de la Liga de las Naciones, también se ocupó de los trabajos en el ámbito de la doble imposición como parte de su acción destinada a promover el flujo de inversiones extranjeras hacia países en desarrollo. Como consecuencia del trabajo realizado, se elaboró el Convenio Modelo de las Naciones

⁴ La ley que regula las contrataciones de España en los tratados y acuerdos internacionales administrativos y no normativos. Esta ley codifica en el ordenamiento jurídico interno, las disposiciones de alcance mundial establecidas por la convención de Viena de 1969.

⁵ La Liga de las naciones o más conocido en inglés como “The League of Nations” se creó durante la Primera Guerra Mundial y se estableció en 1919 por el Tratado de Versalles “para promover la cooperación internacional y lograr la paz y la seguridad”. Sin embargo, a pesar de la resolución pacífica de tensiones y conflictos menores, la liga de Naciones fue considerada un fracaso porque fue incapaz de detener todas las crisis internacionales que condujeron al estallido de la Segunda Guerra Mundial.

Unidas entre países desarrollados⁶ y en 1980 se publicó el Modelo de la ONU entre países desarrollados y en desarrollo.

Hay que mencionar también el Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de 1988⁷, que proporciona asistencia para el cumplimiento de forma multilateral o bilateral de los Convenios. Se aplica a todo tipo de impuestos, incluidos los de la Seguridad Social y ayuda a la recuperación de los impuestos. El Convenio entró en vigor el 1 de abril de 1995.

Tal y como indican expresamente las recomendaciones de la OCDE, la finalidad de los Convenios fiscales es eliminar los obstáculos que la doble imposición presenta a la libre circulación de bienes servicios, capitales y personas entre países; también armonizar los Convenios fiscales bilaterales sobre la base de principios, definiciones, normas y métodos uniformes; y, por último, fomentar la aplicación e interpretación comunes de las disposiciones de los Convenios fiscales basadas en las del Modelo de Convenio Fiscal. Uno de los objetivos declarados de los modelos de Convenios fiscales es la prevención de la evasión fiscal, y, como consecuencia de ello, se produce la introducción en el Modelo de un artículo donde se contempla el intercambio de información fiscal entre los Estados parte del Convenio .

La necesidad de negociar acuerdos internacionales en el ámbito económico surgió para la protección de las inversiones extranjeras a través de la protección judicial, un principio inherente del Estado de Derecho. Fundado en este principio constitucional de superioridad de los Convenios internacionales sobre las leyes internas y el trabajo de las organizaciones internacionales , se ha podido establecer un acuerdo, más o menos eficaz, para conceder a los extranjeros el mismo tratamiento fiscal que a los nacionales, y promover las inversiones transfronterizas; la libertad de circulación y de establecimiento de las personas o de las sociedades en España o en Francia. Esta es la razón por la que este Convenio para evitar la

⁶Los Países desarrollados son países en los que la mayoría de la población tiene acceso a todas sus necesidades básicas, es decir, acceso a una vivienda digna, agua potable, salud, educación y alimentación.

⁷En la actualidad, más de 144 jurisdicciones participan en el Convenio, lo que representa un amplio conjunto de países, incluidos todos los países del G20, los BRIIC, todos los países de la OCDE, los principales centros financieros y un número creciente de países en desarrollo.

doble imposición defiende, el principio de no discriminación, que en todos los ámbitos, representa un concepto fundamental que no se puede derogar.

2. EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

El profesor RAMÓN CASERO BARRÓN⁸, en el contexto de su clase de fiscalidad internacional, define *“los impuestos, como contribución coactiva sobre una comunidad para financiar los gastos de la Administración Pública, se establecen y recaudan como obligatorios por los Poderes Públicos. El poder tributario es entonces uno de los principales atributos de las naciones soberanas.”* Así, siguiendo estas líneas, consideramos que para equiparar los gastos públicos, es de todo modo necesario establecer las condiciones de sumisión de las personas a esta obligación, o mejor dicho este deber.

El ámbito de aplicación de los Convenios fiscales se identifica en los impuestos comprendidos, que encontramos, en general, por sus títulos y por los artículos relativos a tales impuestos en el Convenio. Se exponen los impuestos comprendidos en una lista de figuras impositivas vigentes en el momento de la firma del Convenio en cada uno de los Estados contratantes. No obstante, es relevante añadir que, aunque un impuesto no esté nombrado expresamente en esta lista, no significa, necesariamente, que esté excluido de su ámbito de aplicación.

Así, el artículo 2 del Convenio establece que *“se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, o de sus entidades territoriales, cualquiera que sea el sistema de su exacción”* y en su párrafo 2, que *“se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías”*. Sin embargo esta definición puede parecer insuficiente, ya que se trata de un Convenio internacional, es imperativo que sus términos sean suficientemente claros para

⁸ Profesor de Derecho Financiero y Tributario (Universidad Pontificia Comillas. ICADE). Abogado

todos, como por ejemplo se precisa algunas modalidades de aplicación en el artículo 30⁹, esta es la razón por la que se añade en un tercer párrafo, los impuestos a los que se refiere precisamente: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el Impuesto sobre Sociedades; el Impuesto sobre el Patrimonio, y los Impuestos locales sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

En los Convenios fiscales internacionales se quieren resolver los posibles problemas relacionados con la definición del domicilio fiscal del sujeto pasivo del impuesto y establecer el derecho a tributar o las posibles modalidades de imposición, como por ejemplo, la eliminación de la doble imposición, objeto del Convenio para evitar la doble imposición entre Francia y España.

En los artículos 4¹⁰ y 5¹¹ del Convenio se matizan unas explicaciones necesarias para la buena aplicación de este, en el sentido de que se definen unas palabras claves del Convenio en relación con sus sujetos, las cuales de un punto de vista jurídico, legitiman el derecho tributario y vinculan al contribuyente a una determinada jurisdicción fiscal. El Convenio fiscal entre estos países vecinos es aplicable a los residentes de los dos Estados signatarios (art 1 del Convenio), y se considera (art 4) que una persona física es residente de un Estado Contratante cuando “*está sujeta a imposición en ese Estado, por razón de su domicilio o residencia, su lugar de dirección o cualquier otro criterio similar*”; y se establecen otros criterios complementarios (art 4 párr 2) que son: un hogar permanente (esto es, por ejemplo, la ubicación del cónyuge o hijos); el Estado donde la persona tiene el centro de sus intereses vitales (tanto profesionales como privados); el Estado en el que reside habitualmente (concepto de 183 días de presencia física en el territorio durante un año fiscal); o sino el

⁹Artículo 30. “*Modalidades de aplicación.1.Las autoridades competentes de los Estados contratantes reglamentarán, en la medida de lo necesario, las modalidades de aplicación del presente Convenio, especialmente en lo que se refiere a los requisitos que deben cumplirse para beneficiarse de las disposiciones del Convenio*”.

¹⁰ Artículo 4. “*Residente.1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio que posean en el mismo*”.

¹¹Artículo 5. “*Establecimiento permanente.1. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*”.

Estado del que tiene la nacionalidad. Los criterios de residencia sólo existirán para determinar quién es residente en el sentido del Convenio, y esto determina cómo se puede utilizar el Convenio y limitar los problemas de interpretación.

Además , se define con relación a los impuestos sobre sociedades, el término "*establecimiento permanente*", que significa "un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza toda o parte de su negocio." Desde este punto de vista, se comprenden: las sedes de dirección; las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres; y las minas, los pozos de petróleo o gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales." Sin embargo, aunque haya una definición de estos conceptos , se puede entender que en la práctica, se presentan situaciones complejas, que requieren dar un paso atrás para abordar adecuadamente el problema y redefinir, de manera mucho más clara, estas definiciones.

También es relevante añadir que el Convenio lleva una especial atención al ámbito territorial en su artículo 31¹², ya que los dos países tienen territorios más allá de su respectiva península, y sobre todo es importante en el caso de Francia que tiene algunas de sus islas en otros continentes y a los que el Convenio se aplica igualmente.

En suma, aunque el Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y que, sobretodo, es aplicable a los residentes de los dos Estados signatarios (Francia y España), podemos considerar que estas definiciones y explicaciones pueden necesitar ciertas aclaraciones y matices en algunos casos específicos que se presentan en la práctica.

3. LA ESTRUCTURA Y LOS CRITERIOS DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Las disposiciones del Convenio se estructuran de manera que se abordan en un primer momento, los sueldos, los salarios, las pensiones y las anualidades; en un segundo momento, de otros ingresos, como la fiscalidad sobre la fortuna. Posteriormente, se exponen las

¹² Artículo 31. "*Ámbito territorial.1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, a los territorios de ultramar y otras entidades territoriales de la República Francesa, que perciben impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo entre los Estados contratantes mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales*".

normas fiscales de eliminación de la doble imposición; y en los últimos términos del Convenio, consta un protocolo con aclaraciones subsidiarias.

En el ámbito de la retribución privada, el apartado 1, del artículo 15¹³, establece que los sueldos y salarios privados son, en general, imposables en el Estado donde se ejerce la actividad; pero a esta norma general, se suma una especial, en el apartado 2, del artículo 15, que establece una excepción a este principio y otorga el derecho exclusivo a gravar la renta correspondiente al Estado de residencia del perceptor, siempre que se cumplan unas condiciones acumulativas: (i) si la estancia temporal del beneficiario en el otro Estado no supera un total de 183 días; (ii) si la remuneración es pagada por un empleador no residente en el Estado de ejercicio; y (iii) la remuneración no debe recaer en un establecimiento permanente o base fija del empresario en el Estado.

De hecho, se considera que los rendimientos empresariales de los trabajadores por cuenta ajena, empleados a bordo de un buque o una aeronave en tráfico internacional, sólo serán imposables en el Estado en el que la empresa esté efectivamente dirigida según el párrafo siguiente del mismo artículo y conforme a esta excepción.

Sin embargo, en relación con las remuneraciones públicas¹⁴, se considera que los sueldos, salarios y remuneraciones similares pagados por un Estado o una persona jurídica de derecho público de ese Estado, sólo serán imposables en ese Estado. Además, las excepciones que confirman la regla existen, ya que *“sólo será imponible en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y el individuo es residente de ese Estado y nacional de ese Estado sin ser nacional del Estado mencionado en primer lugar”*.

En cuanto a las pensiones de jubilación privadas y los ingresos de viajeros¹⁵, sólo son

¹³ Artículo 15. *“Trabajos dependientes. 1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado”*.

¹⁴ Artículo 19. *“Remuneraciones públicas. I. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante, una de sus entidades territoriales o por una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado”*.

¹⁵ Artículo 18. *“Pensiones. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado”*.

imponibles en el Estado en el que reside el beneficiario y, por razón de la falta de estipulación del Convenio se aplica la misma consecuencia a las prestaciones de la seguridad social.

Los profesores y los investigadores¹⁶ están exentos de todo impuesto durante un periodo de 2 años en el Estado en el que residen temporalmente tras la invitación de este Estado, o de una institución reconocida, aunque estos ingresos son imponibles en el Estado de origen de estos. No obstante, los estudiantes y becarios están exentos en el Estado en el que realizan sus estudios o prácticas por razón de los costos de formación, de estudios y de establecimiento que vienen del otro Estado.

Como ya se ha mencionado anteriormente, las sociedades¹⁷ que sean industriales o comerciales son imponibles en el Estado en el que se sitúe su establecimiento permanente, pero es relevante añadir que, no solo las sociedades están sometidos a la reglas del “establecimiento permanente”, sino también, las personas que ejerzan una profesión liberal¹⁸. Además, en el supuesto de algunos ingresos que no son de origen comerciales o de profesiones no comerciales, como por ejemplo las regalías, se someten a tributación en el Estado de residencia del beneficiario¹⁹, pero, en algunos casos, se podría disponer que el

¹⁶ Artículo 20. “Profesores e investigadores. Una persona física que sea residente de un Estado contratante, cuando comience su estancia en el otro Estado contratante y que, por invitación del Gobierno de este otro Estado o de una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido situado en él, permanezca en este Estado con la finalidad principal de enseñar o dedicarse a la investigación, o a ambas actividades, en una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido, sólo puede someterse a imposición en el primer Estado por razón de las rentas que se deriven de tales actividades, durante un período que no exceda de dos años, contados desde la fecha de su llegada al otro Estado”.

¹⁷ Artículo 7. “Beneficios empresariales. 1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente”.

¹⁸ Artículo 14. “Trabajos independientes. 1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esta base fija”.

¹⁹ Artículo 12. “Cánones. 1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado”.

Estado de origen de las regalías tenga derecho para exigir la tributación de estas rentas en una tasa que no exceda el 5% del total.

En cambio, se establece que las rentas de bienes inmobiliarios²⁰ son imponibles en el Estado en el que los bienes se sitúan, y lo mismo se aplica a las ganancias²¹ originadas por la cesión o la permuta de estos bienes o derechos. En el contexto de la doble imposición, el Estado de residencia del beneficiario procederá a su corrección, y el Convenio lo regula en su artículo 24.1²² para Francia y en su punto 2 para España.

En relación con los ingresos de capitales mobiliarios, como los originados por acciones o participaciones, es el caso de los dividendos²³, en general, los intereses originados en un Estado y pagados a un residente del otro Estado son objetos de un derecho distributivo entre los dos Estados; pero en el Estado de origen no se puede aplicar una tasa superior al 15%, por lo que la doble imposición se corregirá en el Estado de residencia del beneficiario.

En cuanto a los ingresos que provienen de fondos públicos, obligaciones crediticias y deudas de cualquier tipo, así como los intereses²⁴ devengados sobre valores e intereses sobre deudas ordinarias, los devengados en un Estado y pagados a un residente del otro Estado están sujetos a impuestos compartidos entre los dos Estados, aunque hay casos en los que son imponibles totalmente en el Estado de residencia del beneficiario, si bien la tasa de retención en origen aplicada no puede exceder el 10%.

Como hemos dicho antes, aunque no se mencionen claramente unos impuestos, ello no significa que sean excluidos, por lo que para las rentas que no se mencionen expresamente en el Convenio, se establece el principio de tributación exclusiva en el Estado de residencia

²⁰ Artículo 6. *“Rentas inmobiliarias.1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado”.*

²¹ Artículo 13. *“Ganancias de capital. 1. a) Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado”.*

²² Artículo 24. *“Eliminación de la doble imposición”.*

²³ Artículo 10. *“Dividendos.1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado”.*

²⁴ Artículo 11. *“Intereses. 1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado”.*

de su beneficiario, salvo que, en ciertas condiciones, sea imputable a un establecimiento permanente o lugar fijo en el otro Estado.

Por último, en relación con la fiscalidad sobre el patrimonio²⁵, se establece que los bienes inmuebles y acciones de sociedades inmobiliarias, están sujetos a impuestos en el Estado en el que se encuentran; además los bienes muebles que forman parte del patrimonio de un establecimiento permanente o que constituyen una base fija, están sujetos a imposición en el Estado del establecimiento permanente o de la base fija. En este caso también, se regula una regla particular para la tributación del capital constituido por buques y aeronaves en el tráfico internacional, porque se atribuye al Estado en el que se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa pero, si se tratase de otras propiedades, se aplicará la regla general que es la de la residencia del titular.

Como ya sabemos, este Convenio entre Francia y España, tiene por objeto la eliminación de la doble imposición, y para ello, en función de la situación precisa que se presente, se aplicará bien el método de imputación, bien del crédito del impuesto español sobre el impuesto adeudado en Francia, bien el método de la exención con tipo efectivo. La eliminación de la doble imposición para los residentes en Francia, que perciben rentas de fuente española, se lleva a cabo en los apartados 2 a, b, y c del artículo 24 del Convenio. El primer método se aplica a los dividendos, intereses y cánones. El segundo método, del tipo efectivo, se refiere a las demás rentas (de fuente francesa, que pueden estar exentas en España cuando son imponibles en Francia). Esta medida permite tener en cuenta los ingresos exentos en Francia a efectos de la determinación del tipo aplicable a los demás ingresos no exentos.

Para resumir, en la mayoría de sus disposiciones, el Convenio sigue el Modelo de la OCDE en su forma y estructura y, aunque este modelo no es jurídicamente vinculante, es el más utilizado en la Unión Europea, pero los Estados miembros ya están experimentando

²⁵ Artículo 23. *“Patrimonio. I. a) El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado contratante y que estén situados en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en este otro Estado.*

b) El patrimonio constituido por acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o entidad jurídica cuyo activo esté principalmente constituido, directamente o por interposición de una o varias sociedades o entidades jurídicas, por bienes inmuebles situados en un Estado contratante o de derechos que recaigan sobre tales bienes puede someterse a imposición en ese Estado”.

fiscalmente otras soluciones que se apartan de los instrumentos clásicos del derecho comunitario. Se propaga la idea de crear, como el Modelo de Convenio de la OCDE, un modelo de Convenio específico europeo, que los Estados miembros deberían utilizar como un marco de referencia a la hora de negociar acuerdos fiscales entre sí y con terceros países, aunque seguirá siendo un "modelo de Convenio bilateral", pero sobre unas bases de carácter comunitario.

4. LA INFLUENCIA DEL CONVENIO EN LAS RELACIONES FISCALES ENTRE LOS DOS ESTADOS CONTRATANTES

Se ha publicado un texto refundido del Convenio en el BOE, en diciembre de 2021, para adaptarlo al Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas a los Tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y, el traslado de beneficios de 24 de noviembre de 2016. Sin embargo, después de la lectura de esta, no consideramos, objetivamente, ninguna modificación de este, sino, solo en el sentido formal, por lo que el Convenio sigue siendo el mismo que entró en vigor en 1997, y esto puede implicar, un signo de la eficacia relativa de este en el sentido general.

La existencia de los Convenios para evitar la doble imposición es esencial para impulsar las inversiones exteriores, las relaciones económicas con otros países, y permiten consolidar la seguridad jurídica a los inversores y reducir la fiscalidad de estas inversiones.

Efectivamente, el Tratado franco-español se basa esencialmente, en dos criterios para la atribución de la competencia fiscal; el Estado de origen de la renta y el Estado de residencia del beneficiario. Algunos ingresos son imponibles en el Estado de origen, mientras que otros en el Estado de residencia del contribuyente, o en ambos Estados. Por lo tanto, cuando una misma renta es imponible dos veces, el Estado de residencia del contribuyente está obligado a aplicar la cláusula del Convenio de doble imposición. El Convenio participa indirectamente en el proyecto de ofrecer un apoyo a la internacionalización de la economía de los dos países, adaptándose, cada vez más, a las necesidades de las empresas y, mejorar sus acceso a los mercados exteriores.

Los dos países gozan de unas relaciones diplomáticas particularmente concluyentes, en consecuencia de su proximidad geográfica y de su común participación en varias organizaciones internacionales, como podemos ver en la Unión Europea o la OTAN.

Además, en lo relacionado a la economía, este vínculo es especialmente estrecho, sus dirigentes se ponen en contacto a menudo para solucionar cualquier conflicto que se pueda producir entre ellos, a través, principalmente, de sus instituciones más importantes, como el presidente de la República Francesa y el Presidente del Gobierno español, aunque cada uno cuenta con el apoyo de los miembros de su gobierno.

Progresivamente, se ha ido aumentando el porcentaje de productos exportados e importados por España a Francia, al igual que el contrario, lo que inicialmente fue unas de las razones por las que se firmó este Convenio fiscal, además de la presencia de empresas españolas en Francia y viceversa, por lo que el Convenio era tan necesario que sino, se producirá una inseguridad jurídica en la regularización de algunas rentas e ingresos que se generan fuera de los países.

En cuanto a los beneficios empresariales, el acuerdo fiscal Francia-España establece que los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo pueden ser gravados en ese Estado si la empresa realiza su actividad en otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente. Este sujeto es muy importante en la regularización del Convenio, en el sentido que, controla los establecimientos de una empresa en el otro país para poder regularizar sus impuestos, ya que algunas empresas se trasladan con la intención de beneficiarse de condiciones fiscales más favorables que en su país.

En general, el hecho de que las sanciones penales dependan de la competencia de los Estados, es una realidad, que puede estimular las empresas como ocurre en materia fiscal, cuando las empresas realizan operaciones a caballo entre distintos países. Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la pérdida de ingresos del Impuesto de Sociedades debido a estas prácticas, se estima entre el 4% y el 10% de los ingresos fiscales mundiales de las empresas y, por ejemplo, en el caso de Francia, implicaría entre 2.400 y 6.000 millones de euros.

No obstante, a pesar de la notoria importancia de los Convenios fiscales internacionales, basada en el principio fundamental de superioridad de los tratados internacionales sobre

la leyes internas, es relevante reflexionar sobre las nuevas cuestiones que se desarrollan en entorno a un principio de subsidiariedad de estos Convenios fiscales internacionales, en el sentido que, pueden crear indirectamente unos conflictos con algunas normas estatales.

Por añadidura, en este análisis del Convenio para evitar la doble imposición entre Francia y España, una descripción del Convenio y de sus origen sería insuficiente para elevar la problemática que puede suponer no modificarlo, ya que, aunque, sigue el modelo más o menos eficaz de la OCDE, podemos cuestionarnos sobre su eficacia en nuestra época actual, entre la pandemia del COVID 19, la digitalización, las tendencias fiscales en las convenciones internacionales con cláusulas especiales y, los problemas de interpretación y de aplicación de este Convenio.

CAPÍTULO III. LA POSIBLE NECESIDAD DE ADAPTACIÓN DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL ENTRE LOS DOS PAÍSES

Con el objetivo de realizar un análisis en profundidad, en esta segunda parte, procederemos a analizar los problemas relacionados con la interpretación y aplicación del Convenio; posteriormente, nos centraremos en el auge del principio de subsidiariedad²⁶ de los Convenios fiscales internacionales en Francia y de su impacto, lo que puede conllevar una necesidad futura de modificar el Convenio. Además, para ilustrar esta necesidad, trataremos de los distintos Convenios fiscales para evitar la doble imposición suscritos por Francia con otros países, y desarrollaremos el análisis sobre el riesgo que la digitalización de la economía implica en materia fiscal y la posible ineficacia del Convenio en su estado actual.

1. LOS PROBLEMAS RELACIONADOS CON LA INTERPRETACIÓN Y LA APLICACIÓN DEL CONVENIO

²⁶ El Consejo de Estado francés habría incorporado por primera vez lo que será el principio de subsidiariedad de los Convenios fiscales en la sentencia *Société X*, dictada en asamblea el 19 de diciembre de 1975 (*Conseil d'Etat, 8 7 9 SSR, du 19 décembre 1975, 84774 ! 91895, publié au recueil Lebon*) pero se concretizó en el caso *Schneider Electric* (*Conseil d'Etat, Assemblée, du 28 juin 2002, 232276, publié au recueil Lebon*).

La Convención de Viena establece una reglas de interpretación general de los Convenios internacionales, cuando en su artículo 31.1, precisa que *“Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”*, y a estos se añade otras reglas complementarias de interpretación, pero en la aplicación del Convenio, no suele ser tan clara la interpretación del contenido del Convenio.

Existen también comentarios sobre los artículos del modelo de Convenio fiscal de la OCDE que aseguran, a la hora de negociar un Convenio entre dos Estados, una interpretación clara e internacional de éstos, por lo que, al elegir este modelo, se someten incondicionalmente a estas reglas de interpretación. Así, en una sentencia del Tribunal supremo español del 3 de junio de 2000²⁷, se considera que estos comentarios sobre los artículos del modelo de la OCDE se aplicarán a los dos Estados firmantes para la interpretación de lo estipulado en el Convenio, salvo que, estos mismos realicen unas “reservas” sobre algunos artículos; pero, últimamente, en otra sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2020²⁸, se fijan, precisamente, los criterios interpretativos para la correcta aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición en materia de imposición sobre la renta y el patrimonio.

Sin embargo, de los varios métodos de interpretación, podemos ver en la práctica de los Convenios sobre la doble imposición, algunas zonas oscuras que merecen la pena estudiar, y que necesitan aclaraciones. Así, en dos sentencias dictadas el 9 de noviembre de 2015, una relativo al Convenio Franco-Alemania de 21 de julio de 1959²⁹ (un organismo de jubilación alemán exento del Impuesto sobre Sociedades en Alemania), y otra relativo al Convenio Franco-Español de 10 de octubre de 1995 (unos fondos de pensiones españoles exentos del

²⁷ STS, 3 de Junio de 2000, Tribunal Supremo - Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo

²⁸ STS 1071/2020 - ECLI:ES:TS:2020:1071, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Sentencia núm. 308/2020

²⁹ Convenio entre la República Francesa y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y establecer normas recíprocas de asistencia administrativa y jurídica en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, así como de impuestos sobre actividades económicas y bienes inmuebles

impuesto sobre sociedades en España), el Consejo de Estado francés resolvió un debate sobre la definición de “residente”³⁰ en el marco de los Convenios fiscales.

La cuestión era si este “residente”, señalado por los Convenios fiscales de acuerdo con el modelo de la OCDE como "contribuyente" en un Estado, podía ser considerado como tal a condición de que hubiera pagado, efectivamente, el impuesto o si, como habían considerado hasta ahora varias sentencias y resoluciones, bastaba con la sola condición de entrar en el ámbito de la imposición, aunque, una exención le hubiera permitido no pagar el impuesto en el Estado de residencia alegado. Los jueces del Tribunal de primera instancia, al igual que los del Tribunal Administrativo de Apelación, se han ajustado a una lectura estricta de las disposiciones del Convenio, de acuerdo con la jurisprudencia habitual. Por su parte, el Consejo de Estado adoptó una lectura del artículo 2 del Convenio entre Francia y Alemania del 21 de julio de 1959 (extraído del artículo 4 del modelo de Convenio de la OCDE³¹), basada en el contexto del propio Convenio, su objeto, y su finalidad, por lo que, lógicamente, llega a una conclusión opuesta a la del Tribunal de Versailles, considerando que estas organizaciones, al no haber pagado impuestos en los Estados en los que están establecidas, no pueden reclamar la aplicación de las disposiciones de los Convenios, en su caso. Entonces, el carácter de residente fiscal no puede concederse a una persona que, cuando sus ingresos están fuera del ámbito del impuesto extranjero o están exentos de forma definitiva, por encontrarse en una situación de doble no imposición o de "doble exención".

Por otra parte, los mecanismos de resolución de conflictos, que implican el procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el Convenio Modelo de la OCDE, y que se incluye en los Convenios fiscales basados en él, son en general eficaces, pero tienen que hacer frente a un número cada vez mayor de disputas. Además, una consulta organizada en 2003 por la OCDE, ya puso de manifiesto la posición escéptica de las empresas sobre la eficacia del procedimiento de acuerdo mutuo, lo que justificó su reticencia a utilizarlo, cuando esta

³⁰ CE 9-11-2015 n° 370054 y 371132: FR 51/15 inf. 7 p. 14

³¹ ARTÍCULO 4 “RESIDENTE 1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”.

situación podría conducir a un caso de doble imposición no resuelto o a soluciones unilaterales insuficientes. La OCDE es una organización que, en principio, no elabora textos obligatorios, sino directrices, de ahí la inevitable diferencia de interpretación y aplicación que puede surgir entre los Estados miembros, por este motivo, la Comisión de Asuntos Fiscales ha creado un grupo de trabajo, para llevar adelante el trabajo de mejora de la resolución de conflictos.

Igualmente, cabe estudiar otra debilidad en relación con los Convenios para evitar la doble imposición, en situaciones específicas como por ejemplo en los Convenios fiscales suscritos por España sobre sucesiones y donaciones. Sabemos que España solo ha suscrito tres Convenios fiscales para evitar la doble imposición en materia de sucesiones y donaciones; con Francia, Suecia, y Grecia pero hubo algunos problemas sobre la regulación de éstos. Es el caso del problema de la diferencia de trato fiscal de la herencia y donaciones en España de residentes y no residentes³², que se solventó por la justicia europea, se materializaba claramente en las deducciones y reducciones de impuestos, que había que pagar sobre la cuota tributaria establecida por la mayoría de las CCAA. Dado el carácter autónomo de sus decisiones, éstas no eran aplicables a los contribuyentes que contribuyan sobre una base territorial, aunque, podrían estar en una situación similar a los residentes. Evidentemente, el alcance de la discriminación variaba en función de las bonificaciones y otras reducciones concedidas por la Comunidad Autónoma en cuestión. Por ejemplo, en el contexto de la sucesión, consideramos dos hermanos, uno que reside en España y otro en un Estado miembro, como en el caso de nuestro análisis, podemos suponer en Francia, y heredan cada uno la mitad de los bienes de su madre fallecida, cuya última residencia estaba en la comunidad de Cataluña. El hermano no residente no podrá beneficiarse de las bonificaciones introducidas en el ISD por la Comunidad catalana, debido a que se le aplica la ley del Estado central. En este caso, habrá una diferencia de trato que se traduce en una carga fiscal mayor para los contribuyentes no residentes que para los residentes, lo que iría en contra del principio fundamental de no discriminación que motiva a los Convenios fiscales internacionales. Además, la jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea³³, incluye las herencias y las donaciones en el ámbito de la libre

³²succession et donations:RGCF 16-3.book Page 167 Vendredi, 8. Juillet 2016

³³ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), creado en 1952, es la institución judicial de la Unión Europea. Garantiza que se respete la legislación de la UE.

circulación de capitales, y cualquier restricción provocada por la normativa interna de un Estado miembro debe tener una justificación válida, como el motivo imperioso de interés general. De hecho, la Comisión Europea envió dos dictámenes motivados a España (el 7 de mayo de 2010 y el 17 de febrero de 2011), en el marco de un procedimiento de infracción basado en el artículo 258 del TFUE³⁴, solicitando formalmente que se modificara el sistema fiscal vigente, dado su incompatibilidad con las libertades establecidas en los artículos 49³⁵ y 63³⁶ del TFUE, pero el silencio por parte del Estado español motivó la decisión de la Comisión Europea del 7 de marzo de 2012 de remitir el caso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que emitió una sentencia condenatoria contra España el 3 de septiembre de 2014.

En Francia, la Dirección General de las Finanzas Públicas (DGFIP) ha establecido un sistema para el seguimiento de la aplicación de los Convenios fiscales internacionales y la asistencia a los contribuyentes franceses, aunque, es necesario reforzar sus medios para garantizar una tramitación suficientemente rápida de los casos pendientes, cuyo número aumenta cada año. Además, la Directiva Europea de 10 de octubre de 2017³⁷, establece, dentro de la Unión Europea, la posibilidad de que los contribuyentes recurran a una comisión asesora después de dos o tres años de negociaciones entre Administraciones fiscales en la Unión Europea.

Las disposiciones insuficientes de los acuerdos internacionales entre los Estados y la ausencia de iniciativas por parte de las autoridades europeas para lograr una cierta

³⁴ Artículo 258: “Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones”.

³⁵ Artículo 49: “*En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro*”.

³⁶ Artículo 63: “*1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. 2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países*”.

³⁷La Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

armonización en este ámbito, explican las disparidades y los problemas de discriminación que se han producido con respecto a la fiscalidad de las sucesiones y donaciones internacionales.

Sin embargo, a pesar de estas dificultades, ha habido muchos intentos de armonización en la materia fiscal, en particular con respecto a la iniciativa de la OCDE, titulada "Proyecto BEPS" de 2013, consistente en un plan de varias acciones como el desarrollo de una herramienta multilateral para la coordinación de las medidas internacionales destinadas a evitar la evasión de la base imponible y la transferencia de beneficios a los paraísos fiscales.

Esta herramienta consiste en un acuerdo multilateral, que incide, más o menos, en los Convenios fiscales internacionales preexistentes. Asimismo, como se ha mencionado anteriormente, tras la sanción del Estado español por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, éste ha puesto en marcha unas medidas con el Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se convirtió en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre de 2014³⁸, con el fin de equiparar el tratamiento fiscal entre residentes y no residentes.

2. EL AUGE Y EL ESTABLECIMIENTO DE UN PRINCIPIO DE SUBSIDIARIDAD DE LOS CONVENIOS FISCALES INTERNACIONALES EN FRANCIA

En materia de Convenios fiscales internacionales, el derecho francés no los considera una fuente de derecho autónoma sino subsidiaria: el principio de subsidiariedad del Convenio fiscal internacional fue afirmado por el Consejo de Estado³⁹, el 28 de junio de 2002, en el caso SCHNEIDER ELECTRIC⁴⁰.

³⁸ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

³⁹ El Consejo de Estado resuelve los litigios entre los ciudadanos, las empresas y las asociaciones y las autoridades y propone al gobierno y al parlamento mejoras para hacer más seguras las leyes y los reglamentos antes de que se aprueben o entren en vigor.

⁴⁰ *Conseil d'Etat, Assemblée, du 28 juin 2002, 232276, publié au recueil Lebon*

Este principio se aplica plenamente a las cuestiones fiscales, ya que se trata de un ámbito que no es competencia exclusiva de la Unión Europea. Para su aplicación, el juez revisa la legalidad del acto fiscal sólo en relación con las disposiciones del derecho interno. Durante este control judicial, la jurisprudencia del Consejo de Estado consideró que hay que tomar las calificaciones previstas por el derecho interno francés para leer y aplicar el Convenio fiscal si, y sólo si, el control de legalidad basado en el derecho interno no permitió la anulación del acto fiscal. Por ejemplo, esto implica que, si según la legislación francesa, los ingresos de un determinado contribuyente son beneficios de explotación, el juez examinará la conformidad del acto de imposición con el artículo del Convenio relativo a los beneficios de explotación. Existen muchas jurisprudencias al respecto, y la subsidiariedad se aplica casi sistemáticamente en Francia, desde el caso Schneider de 2002.

Podemos observar que, aunque legalmente los Estados miembros conservan su autonomía en materia de política fiscal, en la práctica la pueden perder, sobre todo, con la notoria operaciones económicas internacionales que se realizan ahora y que dan lugar a bases imponibles diversos que implican situaciones fiscales inéditas y que puedan llegar a favorecer el otro Estado participante. Por ello, los Estados miembros necesitan, en el caso de la fiscalidad de algunas rentas o ingresos, un acuerdo europeo que evite la competitividad y les permita aplicar una política fiscal que corresponda más con su política interior como en el caso de Francia y no con lo que favorece a otro Estado miembro por una aplicación estricta de un Convenio pasado que ya no es suficientemente adaptado a la visión del Estado contratante.

La doctrina se ha basado en la falta de exhaustividad de un tratado fiscal para justificar su aplicación subsidiaria, porque los Convenios de doble imposición no establecen un sistema fiscal completo, sino que solo exponen disposiciones globales. En general, las normas jerárquicamente superiores suelen ser menos "exhaustivas" que las inferiores. Podríamos ver aquí los altibajos del derecho fiscal, que es un derecho en permanente evolución, ya que los intereses son distintos según el contribuyente de que se trate y el contexto político. En esta parte, intentamos mostrar el equivalente al planteamiento de los Convenios fiscales, cuando sólo uno de los Estados firmantes del Convenio fiscal decide establecer un principio de subsidiariedad de las disposiciones jurídicas de este Convenio.

El supuesto problema que puede crear este principio se pone de manifiesto en una sentencia de 7 de junio de 2017 del Consejo de Estado⁴¹, que trataba de la posibilidad de que una empresa francesa en situación de déficit pueda deducir de sus beneficios imposables las retenciones en origen practicadas en el extranjero sobre los cánones. En un primer momento, en una resolución del 12 de marzo de 2014⁴², el Consejo de Estado aplicando el principio de subsidiariedad, se había negado, en un contexto parecido, a permitir que la empresa dedujera de sus beneficios las retenciones en origen aplicadas en Italia y Japón sobre los cánones, a pesar de que la legislación nacional lo preveía. Esta decisión tiene que ver con el hecho de que, aunque la legislación nacional preveía la posibilidad de deducir este impuesto extranjero, las disposiciones de los Convenios fiscales franco-italianos y franco-japoneses establecen lo contrario, y, entonces el impuesto de estos países no es deducible en el cálculo de la base imponible en Francia.

Sin embargo, en la sentencia de 2017, apoyándose en jurisprudencia de 2014, el Consejo de Estado concluye en favor del contribuyente, porque en este caso no había prohibición de deducir el impuesto extranjero en el acuerdo franco-chino objeto del litigio, por lo que, un contribuyente puede deducir de su beneficio imponible las retenciones en origen practicadas en el extranjero, aunque, el Convenio de doble imposición prevea el beneficio de un crédito fiscal, si la empresa, debido a su situación de déficit, no puede compensar este crédito fiscal y el acuerdo en cuestión, no prohíbe la compensación de éste.

Entonces, podemos ver que la situación puede cambiar en función del Convenio de que se trate, y puede crear una forma de discriminación, en el sentido que si, el Convenio fiscal entre Francia y España no prevé suficientemente disposiciones claras, el contribuyente francés, o español, podría encontrarse en una situación de desigualdad, que sería únicamente relacionado con la falta de regulación de unas situaciones, y quedaría a caballo entre el derecho interno y el derecho establecido en los Convenios.

⁴¹ *Arrêt du Conseil d'Etat ()*. CE, 7 juin 2017, Min. c/ Société LVMH, n° 386579, B

⁴² *Conseil d'État, 9ème / 10ème SSR, 12/03/2014, 362528, Publié au recueil Lebon*

Algunos autores, consideran que la famosa decisión “Schneider” es una abertura al "treaty dodging"⁴³, utilizado en algunos países para eludir la aplicación de los Convenios fiscales, porque se considera que estas situaciones no ayudan al contribuyente, sino que sirven a la Administración para gravar con un impuesto no contemplado en el Convenio. Estas distorsiones tienen un impacto perjudicial sobre las disposiciones del Convenio, reduciendo así las garantías y la protección de las que, se supone, que se beneficia el contribuyente gracias a las disposiciones del Convenio. Sin embargo, las reglas del caso Schneider, que protege la ley nacional, no son eficaces cuando la Administración utiliza el Convenio fiscal para "agravar" la situación del contribuyente, ya que se trata de poder tributar a través de un Convenio fiscal donde la ley nacional no lo ha permitido.

El artículo 3 de los modelos de Convenio de la OCDE⁴⁴, y de la ONU, deja en manos de la legislación nacional la definición de los términos que faltan para la correcta aplicación de los Convenios fiscales, pero este artículo no nos dice a qué derecho interno hay que remitirse; si se trata sólo del derecho interno del Estado de residencia, o si se trata sólo del derecho interno del Estado de origen, aunque, parece lógico que, para evitar la doble imposición legal, es evidente que deben tenerse en cuenta ambas legislaciones nacionales.

El propósito de los Convenios fiscales es evitar la doble imposición y la evasión fiscal, pero si solo nos basamos en estas dos funciones, su eficacia puede quedarse limitada. Además, en algunos Convenios, pueden prever una ayuda fiscal al desarrollo entre los países. El Consejo del Estado francés había determinado el alcance del principio de subsidiariedad de los Convenios fiscales en sus decisiones basándose, además, sobre esta otra función de apoyo en materia fiscal que tienen estos Convenios en los intereses del Estado Contratante.

A consecuencia de la sentencia de Schneider Electric, las autoridades fiscales han añadido una cláusula atípica en algunos de los Convenios fiscales, a pesar, de la redacción de las disposiciones convencionales relativas a los beneficios empresariales, y se aplican a las

⁴³ Cuando el Estado contratante altere o eluda sus obligaciones en virtud de un Convenio mediante una modificación de su legislación interna que suponga un cambio en el significado o el alcance de términos o conceptos no definidos en el Convenio

⁴⁴ Artículo 3: “2 Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado”.

sucursales o filiales establecidas en el extranjero de una empresa francesa sujeta al Impuesto de Sociedades. Así, en el Convenio fiscal franco-suizo se establece, en su artículo 25, al igual que en otros Convenios que Francia ha suscrito con treinta países en el mundo, que *"las rentas imponibles o gravables únicamente en Suiza, de conformidad con las disposiciones del tratado, y que constituyan la renta imponible de un residente en Francia, se tendrán en cuenta para el cálculo del impuesto francés cuando no estén exentas del impuesto sobre sociedades en aplicación del derecho interno francés"*. En este caso, el impuesto suizo no es deducible de dichos ingresos, pero el residente francés tiene derecho, bajo condiciones y límites, a un crédito fiscal imputable al impuesto francés. Esto puede interpretarse como una doble imposición por parte de Francia, si se aplica a las filiales de estas sociedades, pero una decisión del Tribunal administrativo de París del 2 de diciembre de 2008, confirmó esta posición, y no lo considera como una doble imposición, en el sentido que son beneficios de la filial de una sociedad que ya tiene que tributar en Francia, por lo que esta cláusula se consideró legítima, lo que nos muestra claramente una evolución en la posición de las disposiciones francesas.

Como ya mencionamos antes, el Convenio franco-español establece unas disposiciones muy generales que necesitan aclaraciones adicionales, como por ejemplo, en lo relativo a los problemas de sucesiones y de donaciones expuestos en la primera parte de este análisis. Por tanto, hay que tomar en cuenta, además, la forma de aplicar los Convenios fiscales por Francia, también la posibilidad de tener que adaptarse a una nueva relación económica y nuevos intercambios entre España y Francia, porque se supone que su relación de hoy no tiene nada que ver con la que tenían en los años 1990. Podemos tomar el ejemplo del Estado español que acabó modificando su convención fiscal con los Estado Unidos, lo que, de una manera u otra, participa en la adaptación a la globalización económica de esta nueva época.

3. LA DUDA ACTUAL PLANTEADA POR LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA MUNDIAL EN LA EFICACIA DE LOS CONVENIOS FISCALES

Los problemas que plantean la globalización y la digitalización de la economía en materia fiscal se resumen en dos cuestiones concretas.

El primer problema, consiste en que las normas vigentes hasta ahora establecen que los beneficios de una empresa extranjera, sólo pueden ser gravados en otro país en el que dicha empresa tenga presencia física. Efectivamente, en el pasado, cuando las actividades empresariales se organizaban solo en las fábricas y en las mercancías físicas, estas normas tenían sentido y eran eficaces. Sin embargo, en la actualidad, en esta nueva época digital, las empresas multinacionales (EMN) operan en general en varios países en los que o ni siquiera tienen presencia física o ésta es muy escasa.

El segundo problema, consiste en que la mayoría de los países sólo gravan los beneficios nacionales de las empresas multinacionales, y no los extranjeros, sobre la base de que los beneficios extranjeros se graban allí donde se obtienen.

El desafío actual no consiste en ampliar la red de Convenios fiscales, sino en modernizarlos para hacer frente a la evasión fiscal y preservar la efectiva base imponible. Con el desarrollo de la economía digital, el riesgo de quiebra en la base imponible aumenta, y algunas empresas, principalmente extranjeras, que aunque ejercen una actividad lucrativa y tienen clientes establecidos en Francia o España, por ejemplo, no están sujetas al Impuesto de Sociedades en este país porque no tienen un establecimiento permanente en él.

No obstante, podemos considerar que cualquier cambio en el criterio de establecimiento permanente requeriría asumir y precisar las posibles consecuencias en materia fiscal, porque, aunque un cambio en este criterio parece necesario en lo relativo a las actividades digitales, no pensamos que un cambio general en el concepto de establecimiento permanente beneficie a las finanzas públicas francesas. Francia, es un país considerado como un "Estado de la sede"⁴⁵ por la multitudes de sedes de empresas exportadoras presentes en su territorio, entonces no beneficiaría necesariamente una nueva definición aplicable a todos los sectores que traslade la potestad tributaria a los "Estados de la fuente ", en los que se realiza la cifra del negocio.

Las negociaciones iniciadas por la OCDE en 2013 han llevado a la adopción de un Convenio fiscal multilateral, que abarca 85 países y que fue ratificado por Francia y España, aunque contiene pocos avances en cuanto a las actividades digitales, este instrumento

⁴⁵ Estado de la sede o en francés *l'Etat de résidence* es el término utilizado en los Convenio para hablar del Estado en el que la renta se tributa a diferencia del Estado de la fuente o *État de la source* que representa el Estado en el que se emite la renta.

establece unas normas mínimas y refuerza las medidas antiabuso, y el Convenio entró en vigor el 1 de enero de 2022 para estos países.

La atención dedicada a las negociaciones fiscales internacionales es poca, en relación con la magnitud de las cuestiones en juego. Tanto la decisión de iniciar las negociaciones, como los objetivos que se están negociando, no son el resultado de un análisis del impacto potencial de las disposiciones del Convenio sobre el desarrollo de la fiscalidad en los países.

Un análisis de la OCDE nos muestra que los métodos de imponibilidad de las grandes empresas, privan a los Gobiernos de entre 100.000 y 240.000 millones de dólares al año, lo que representa entre el 4 y el 10% de los ingresos fiscales procedentes de los beneficios de las empresas en todo el mundo.

Quienes más sufren este problema son los países en desarrollo, ya que, en general, dependen más de los impuestos de estas sociedades que participan en el desarrollo de su economía estatal. Sin embargo, esta imposibilidad de gravar los beneficios de las EMN ha dado lugar a medidas nacionales para intentar solventar esta laguna de otro modo, con los impuestos sobre los servicios digitales.

Entonces, este problema puede perjudicar al comercio, las inversiones, y representar un obstáculo para los esfuerzos que se han hecho para poner en marcha medidas que permitan sobrepasar la crisis del COVID19, cuyo desarrollo ha paralizado el mundo durante varios meses, pero la OCDE estimó que con estas reformas se podrían procurar más ingresos en los países en desarrollo, que puede consistir por medio de un 1% de los ingresos totales del Impuesto de Sociedades a nivel mundial. Esto, no obstante, dependerá de la forma de aplicación de estas nuevas medidas, y de la reacción de las EMN, porque sin esta medida, muchas empresas podrían obtener grandes beneficios en el mercado sin pagar suficientes impuestos, lo que perjudica al gobierno y la economía mundial.

Así, además, de exigir una mayor transparencia fiscal con las nuevas reglas de información para plataformas digitales que participan en la celeridad de las transacciones económicas, la gran reforma del sistema fiscal internacional de la OCDE garantizará la aplicación de un tipo impositivo mínimo del 15% a las empresas multinacionales (EMN) a partir de 2023, ya que los beneficios de las empresas están sujetos, en la mayoría de los casos a un tipo impositivo efectivo inferior al 15%, aunque, las jurisdicciones de origen gravan los

beneficios a un tipo mucho más alto. Mientras tanto, para las empresas más pequeñas, se seguirán aplicando las normas actuales. Sin embargo, con esta óptica no se pretende acabar con la competencia fiscal, sino establecer unos límites acordados multilateralmente sobre ella. Además, el impuesto mínimo conducirá a la desaparición de los paraísos fiscales, lo que reforzará la capacidad de todos los países para proteger su base imponible de la evasión fiscal. También, la aplicación de este tipo impositivo reducirá la presión sobre los países en desarrollo, que, actualmente, se ven obligados a ofrecer incentivos fiscales demasiado generosos para atraer a los inversores extranjeros.

Para precisar, el primer pilar de la reforma espera garantizar una distribución más justa de los beneficios y de los derechos fiscales entre los países para las empresas multinacionales más grandes y rentables. Reubicará una parte de los derechos fiscales sobre las EMN (con un volumen de negocios global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10%), de sus países de origen a los mercados en los que hacen negocios y obtienen beneficios, que tengan, o no, una presencia física en ellos, ya que son considerados como los que se aprovechan mayoritariamente de la globalización. El 25% de los beneficios que superen el umbral del 10% se destinarán al mercado. También, los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, que dieron lugar a la reforma sobre la regulación del IVA por la OCDE, relacionadas con las compras a distancia y online, hacen que, al final, muchos países modifiquen su regulación del IVA.

La solución propuesta por la OCDE, ya aceptada por varios países, que representan el 90% del PIB mundial, consiste en establecer una condición más favorable para la inversión y el crecimiento, pero puede que para los países que no se conformen con estas medidas, se perpetúe la propagación de medidas fiscales dispersadas y unilaterales como los impuestos sobre los servicios digitales mencionados antes, y un aumento de los litigios fiscales. Esto debilitaría la seguridad jurídica en materia fiscal y de inversión. El acuerdo se firmó en octubre de 2021, y conlleva un plan de despliegue para desarrollar su legislación y poner su aplicación en marcha a partir de 2023.

CAPÍTULO IV. EL ANÁLISIS DEL CASO PARTICULAR DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS EN LA PRÁCTICA

Para seguir con el análisis del Convenio, nos parece apropiado estudiar el caso preciso de los trabajadores fronterizos, que por su situación específica y la falta de regulación completa de su situación fiscal en el Convenio, justifican la especial atención que llevamos a su caso posición.

1. ¿QUIENES SON LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS?

En la legislación de la UE, un trabajador fronterizo es un trabajador que ejerce una actividad en un Estado y reside en otro. En principio, el trabajador regresa a su Estado de residencia todos los días, o al menos, una vez a la semana. Simplemente basta con que haya un cruce de fronteras, sin importar que sea terrestre o marítimo por ejemplo.

Según una encuesta, en 2017, más de dos millones de personas residentes en un país europeo trabajaron al menos una vez a la semana en otro país. Los países que envían el mayor número de trabajadores fronterizos son Francia (438.000), Alemania (286.000), Polonia (155.000), e Italia (120.000). Entre las regiones fronterizas con España, el volumen de flujos fronterizos con España es mayor en Aquitania para Francia, y ha aumentado recientemente, mientras que en el lado español, el número de trabajadores fronterizos fue mayor en Cataluña que en Euskadi⁴⁶ según un estudio que se hizo en 2015.

Cuando un trabajador se desplaza a otro país para trabajar, ambos Estados, el de residencia y el del empleo, pueden reclamar el derecho a gravar los ingresos percibidos. Por lo tanto, existe un riesgo de doble imposición. El régimen de los trabajadores transfronterizos prevé, entonces, que los salarios de los trabajadores fronterizos en cuestión sólo sean imposables en el país de residencia. Los demás ingresos de los trabajadores fronterizos se gravan de acuerdo con las disposiciones del Convenio fiscal entre los dos países.

Esta situación conlleva un riesgo de doble imposición de los ingresos, ya que el impuesto se debe pagar en el país de residencia, pero también se puede reclamar en el país de empleo. Por esta razón, se han introducido disposiciones específicas para los trabajadores fronterizos en los Convenios fiscales entre Francia y sus países vecinos (Alemania, Bélgica, España,

⁴⁶ CCAA del País Vasco

Italia, Luxemburgo, Suiza y Mónaco) y la definición de la zona fronteriza difiere en cada país.

En teoría, la zona fronteriza corresponde a una profundidad de 20 kilómetros a cada lado de la frontera. En el caso de España, los trabajadores fronterizos sólo tributan en el Estado de su residencia principal, ya que los trabajadores que acreditaban su condición de "trabajadores fronterizos", mediante la presentación de la tarjeta fronteriza prevista en el Convenio fiscal firmado entre Francia y España, sólo tributan por los sueldos, salarios y otras remuneraciones en el Estado en el que tienen su residencia.

Parece necesario exponer las importantes diferencias que existen entre los sistemas fiscales de los Estados miembros que pueden iniciar un proceso de competencia fiscal. La armonización limitada a la supresión de las discriminaciones, basadas en la existencia de fronteras y barreras aduaneras, contribuye al sostenimiento del mercado, pero las políticas fiscales de los Estados miembros mantienen una lógica competitiva. Por lo tanto, en los extremos de la distribución salarial podemos encontrar casos en los que las diferencias en el tipo impositivo global se reflejan en la cuantía bruta, y fomentan la competencia fiscal entre los empresarios. La existencia, por ejemplo, en Bélgica de regímenes de excepción para los ejecutivos extranjeros en las empresas, es un ejemplo de estas prácticas.

Además, los trabajadores fronterizos se enfrentan a menudo a varios obstáculos en su movilidad, en cuanto a la relación que puede haber entre los sistemas fiscales de los dos países. En primer lugar, pueden encontrar problemas en el ámbito de la seguridad social, en relación con las diferencias en la legislación nacional, la posible asistencia social, el acceso a la asistencia sanitaria transfronteriza, y con los trabajadores fronterizos jubilados. También pueden encontrar dificultades en relación con su fiscalidad, en el sentido que, pueden ser discriminados al calcular su base imponible.

2. LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS FRANCESES Y ESPAÑOLES SOMETIDOS AL CONVENIO

Ante todo, nos parece importante subrayar que la carga fiscal sobre las rentas del trabajo en términos de cargas sociales sobre el asalariado y sobre el empresario es más elevada en Francia que en España, según un análisis hecho en 2017. De hecho, el resultado obtenido,

considerando los salarios medios de cada país, muestra que las cargas sociales para el empresario ascienden al 26,8%, en el caso de Francia, frente al 23% en el caso de España, mientras que para las cargas sociales del trabajador, la diferencia es más destacada con un 10,5% del salario, en Francia, frente al 4,9% del salario medio en España. Esta diferencia se puede explicar por la regularización incompleta y perpetuada de la condición de trabajador fronterizo durante varios años, que dio lugar a una laguna en la legislación.

En este Convenio, objeto de este estudio, como podemos ver en su artículo dedicado a los asalariados⁴⁷, no se refiere especialmente a los trabajadores fronterizos, pero en su protocolo se añade una cláusula específica, en su párrafo 12, que mantiene en vigor una parte del contenido del Convenio de 27 de junio de 1973⁴⁸ entre España y Francia para evitar la doble imposición siempre que los dos Estados no convienen otra cosa, conservando la necesidad de presentar un documento justificativo de la condición de trabajador fronterizo materializado en una tarjeta de circulación Fronteriza y un permiso de trabajo. Sin embargo, el tiempo pasa y ninguna de las autoridades competentes de los dos países ha precisado los términos en los que se debe aplicar esta norma del antiguo Convenio de 1973, y tampoco se mantuvo el documento acreditativo de esta condición. En una época de constante cambio, no solo en el ámbito económico, sino también con la actualidad del COVID-19, estas quiebras pueden causar muchos más daños que lo que podemos pensar, ya que en la falta de coordinación y de directivas en la aplicación del Convenio suele estar el origen de problemas en el ámbito tanto personal, como estatal.

Asimismo, el acuerdo complementario firmado entre España y Francia en relación a los trabajadores fronterizos de 1961⁴⁹, se define a estos trabajadores y se precisan qué zonas son consideradas fronterizas, inicialmente eran hasta 10 kilómetros detrás de fronteras, pero después de los canjes de notas de 1964 y 1965 expandieron esta zona hasta, más, o menos, unos 20 kilómetros y al mismo tiempo las comunidades afectadas, después de la frontera.

⁴⁷ Artículo 15 “*TRABAJOS DEPENDIENTES 1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado*”.

⁴⁸ Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y Francia para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 27 de junio de 1973.

⁴⁹ «BOE» núm. 69, de 21 de marzo de 1962, páginas 3862 a 3872 (11 págs.)

También se prevén en este acuerdo bilateral, unas reglas relativas a los puestos de trabajos, la igualdad de los salarios, y el régimen de seguridad social, pero sobre todo es un acuerdo laboral que no regula suficientemente el ámbito fiscal, lo que deja un margen para actuaciones arbitrarias por parte de las empresas que contratan estos trabajadores.

Además, este acuerdo se puede considerar como obsoleto, porque es sobre todo un Convenio de carácter laboral que tenía sólo indirectamente un carácter fiscal, pero, al parecer, con el tiempo se quedó fuera de aplicación, sin que nadie lo anulase directamente, ya que con la Unión Europea se han ido estableciendo nuevas normas reguladoras en los Estados miembros, como, por ejemplo, la libre circulación de los trabajadores en los Estados que encaja perfectamente con la idea de un conjunto económico, que se establece cuando se creó la Unión Europea. Debido a este contexto, nos podemos cuestionar sobre la validez de este acuerdo complementario al Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Francia, ya que, desde un punto de vista objetivo podemos considerarlo como ineficaz.

No es de extrañar que este acuerdo que complementa al Convenio de doble imposición entre Francia y España, caduco en la práctica, porque, además de la insuficiencia de regulación en el Convenio en sí mismo que deja unas zonas de sombras en sus disposiciones, tampoco remite expresamente a este acuerdo “complementario” de 1961. De nuestro punto de vista, se puede negar esta complementariedad en el sentido de que por un lado, es un acuerdo viejo que ya existía antes del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia de 1995, por lo que, el término empleado no se adecua a la realidad, ya que las disposiciones del acuerdo ya existían antes del acuerdo para evitar la doble imposición de 1995, y que al modificar el acuerdo de imposición de 1973 por el de 1995, las autoridades competentes de los dos Estados podían haber retocado este acuerdo también. Por otro lado, aunque se llegue a justificar la complementariedad del acuerdo de 1961 con el de 1995, su contenido queda limitado ya que no regula cuestiones esenciales del ámbito fiscal, y desafortunadamente, su contenido queda obsoleto y eficaz para compensar los nuevos retos de nuestra época.

3. ANÁLISIS DE UNA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE VIZCAYA DEL 18 DE FEBRERO DE 2010

Francia ha tenido muchos pleitos relacionados con los trabajadores fronterizos, siendo el Estado europeo que exporta más trabajadores fronterizos. Sin embargo, tomando en cuenta el porcentaje bajo de fronterizos que Francia comparte con España, a diferencia de otros países, como Bélgica o Suiza por condiciones preferidas de lenguaje, parece lógico que esta cuestión no se haya explotado mucho.

No obstante, los tribunales españoles tuvieron, en algunos momentos, la ocasión de conocer de estos pleitos y decidir sobre situaciones concretas, aunque la legislación queda vaga en su explicación. Por este motivo, vamos a realizar un análisis de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo foral de Vizcaya del 18 de febrero de 2010.

Esta resolución es una decisión importante que trata de delimitar la condición de trabajador fronterizo, volviendo a definir quién se considera como trabajador fronterizo, y como se puede comprobar esta condición. Así, en el caso, un representante de una sociedad mercantil, demanda contra una decisión de la Administración de tributos directos por retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ejercicio 2007, después de interponer un recurso de reposición contra la liquidación a la que está sometida su sociedad y sus empleados, porque se aplicaron estas retenciones también sobre el caso de uno de sus empleados, que considera que, por su condición de trabajador fronterizo, no debería ver su rendimiento de trabajo afectado, porque se supone que no tributa en España.

Para resolver el caso, es necesario averiguar en un primer momento si, efectivamente, el empleado vive detrás de la frontera; si es el caso, hasta cuantos kilómetros de la frontera se sitúa su domicilio; y también, si tiene un documento que prueba su estatuto de trabajador fronterizo. La Administración de Tributos directos había desestimado el recurso de reposición sobre la base de que, para que se considere este empleador como trabajador fronterizo, era necesario que se cumpliesen tres requisitos cumulativos: *“a) residir en Francia y prestar sus servicios en este Territorio Histórico, volviendo diariamente al lugar de su residencia habitual al finalizar la jornada laboral; b) percibir de la entidad pagadora un rendimiento del trabajo; y c) acreditar el reconocimiento de trabajador fronterizo mediante el oportuno documento al efecto expedido por las autoridades galas (no es válido el certificado de residencia)”*.

El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia se reconoció competente para conocer de este asunto, y solicitó al organismo competente que acreditase efectivamente, que este empleado era considerado fronterizo durante el ejercicio de 2007, pero en vez de procurar el certificado de parte del consulado de España en Bayona, la demandante sólo aportó una prueba de residencia de 2004.

Por un lado, la Dirección General de Hacienda admite la condición de fronterizo al empleador, sobre la base de lo establecido en el Convenio de doble imposición entre Francia y España y del apartado 12 de su protocolo que remite al Convenio de 1973 sobre el documento acreditativo, eso sí, asumiendo la dificultad de delimitación que implica *“la ausencia de desarrollo de lo previsto en el apartado transcrito”*, aunque considera que con una *“interpretación sistemática, teleológica y realizada e inserta en la realidad social actual”*, se pueden descartar una visión mucho más clara, por lo que condiciona el reconocimiento del empleador como trabajador fronterizo solo a la llevanza del documento acreditativo de esta condición.

Como ya hemos mencionado, el Tribunal alude a la diferencia entre la época en la que se firmó el Convenio y ahora, tras la entrada en la Unión Europea por España, que no se necesita ningún documento para circular entre los Estados miembros, y que ya no se expedían estos “permisos de trabajador fronterizo” o esta “tarjeta de circulación fronteriza”, lo que, ya había justificado en el pasado la decisión del Tribunal de Justicia del País Vasco, el 26 de febrero de 2001, que consideró que para esta nueva época, se podría aceptar cualquier medio de prueba “admitidos en Derecho”, como por ejemplo, el domicilio fiscal de las personas, y en 2004, el mismo tribunal ya había considerado también que se podía considerar como trabajador fronterizo, a los que, aunque trabajen del otro lado de la frontera, vuelvan a su casa o residencia habitual, cruzando la frontera, cada día. Entonces, se considera que la Administración tributaria debería considerar también este criterio, tomando como referencia la norma foral.

Tampoco, se olvida recordarnos con este caso que, aunque hoy el Derecho Europeo toma mucho espacio en los derechos internos de los Estados miembros, este deja un margen de apreciación para que cada país regule como mejor considere sus normas de imposición

directa, por lo que España y Francia siguen teniendo libertades acerca de este asunto para mejorar sus disposiciones fiscales entre vecinos.

Para concluir, en efecto, el Tribunal que conocía de este asunto concluyó que el empleado no había demostrado suficientemente que durante su ejercicio de 2007 tenía su residencia en Francia, que el documento que transmitieron al tribunal era insuficiente para probarlo, y que, aunque se les haya dejado suficiente tiempo para completar la demanda, no reportó ningún documento, por lo que se sentenció, finalmente, la efectiva ejecución de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación a este empleado.

CONCLUSIONES

Primera

Es evidente que los Convenios internacionales, que sean bilaterales o multilaterales, son necesarios para coordinar la variedad de regímenes jurídicos que existen en el mundo. La codificación de principios fundamentales e internacionales nos permite hoy visualizar una evolución mucho más clara del derecho y de los intercambios entre los Estados.

Los Convenios multinacionales internacionales tienden a ser mucho más eficaces que los bilaterales, pero en algunas situaciones nos vemos en la obligación de recurrir al Convenio bilateral, como es en el caso del Convenio para evitar la doble imposición entre Francia y España, firmado en 1995, un Convenio que sigue las líneas directivas del modelo de la OCDE.

Los dos países vecinos han tenido desde años una relación muy específica, que ha llevado con el tiempo a que se firme un acuerdo fiscal entre sus nacionales para evitar situaciones de discriminación y para que a nadie se le pueda imponer los mismos impuestos en los dos países, que sea por razón del trabajo, de la residencia o del patrimonio. En efecto, esta medida resuelve muchos problemas fiscales entre dos Estados, facilita la relación de sus nacionales al cruzar la frontera entre los dos países, y proporciona seguridad jurídica.

Segunda

No obstante, este análisis toma su sentido al cuestionarnos precisamente sobre algunos puntos de este Convenio fiscal entre España y Francia. Como todo Convenio internacional, se pueden presentar situaciones en las que se identifique un problema de interpretación o de aplicación del Convenio, y ésta es una de las razones por las que la jurisprudencia es tan importante y puede ser considerada como fuente de derecho en función de su alcance.

Hemos considerado relevante subrayar el impacto que pueden tener los cambios jurisprudenciales y legales en el ordenamiento jurídico de un país contratante sobre la aplicación del Convenio, como es en el caso de Francia, y la importancia que se ha ido otorgando al principio de subsidiariedad de los Convenios fiscales internacionales, lo que puede, relativamente, abrir la puerta a una posible competición fiscal a la hora de decidir en

cada caso concreto, el Estado que deberá realizar la imposición de un sujeto que está en una situación con riesgo de que se produzca una doble imposición.

Tampoco, veríamos el análisis completo si no hubiéramos hecho un enfoque sobre el impacto que nos plantea la globalización de los impuestos digitales que representan en esta época de pandemia del COVID-19, que facilitó los intercambios a distancia entre todos los Estados del mundo y permitió a muchas empresas mantener su negocio en pie, porque no podíamos tener contactos físicos con los demás por el riesgo de transmitir el virus. Así, con el plan de armonización fiscal de la OCDE, recientemente, varios países firmaron un acuerdo para la distribución más justa de los beneficios y de los derechos fiscales entre los países para las grandes empresas multinacionales, y la imposición de sus ingresos deslocalizables, en relación con la dificultad que implica hoy el de tributar una sociedad en los países en los que no tiene un establecimiento permanente.

Tercera

Para ilustrar una problemática precisa del Convenio fiscal entre España y Francia, prestamos una particular atención a los trabajadores fronterizos que pueden encontrarse en una situación de discriminación, por el riesgo al que están sometidos con la posibilidad de una doble imposición en los dos territorios; sobre todo, porque en el caso de este Convenio franco-español, parece que la quiebra en su contenido y su regulación se manifiesta de manera mucho más clara en cuanto a este grupo de sujetos del Convenio. Además, como se ha visto, se regulan las normas en relación a los trabajadores fronterizos con el acuerdo complementario entre España y Francia de 1961, que podemos considerar hoy, como un Convenio obsoleto que necesita una modificación y adaptarse a los desafíos actuales.

Cuarta

Para acompañar este trabajo, podemos proponer una codificación global de los principios fiscales fundamentales, que nos ayudará a ver más claramente las bases del derecho fiscal y nos permitirá definir las direcciones más específicas, según cada Estado, y también orientar las materias que aún están por regularse o cuyo regulación está en desarrollo. Aunque pueda

parecer utópico, una política de coordinación permitiría que se definan normas comunes, para que cada Estado miembro de la Unión Europea pueda desarrollar la política fiscal que quiere, y no la impuesta por un acuerdo sin plazo que, con el tiempo, puede perder eficacia. No obstante, para que esta armonización de las políticas fiscales sea eficaz, serían necesarios unos cambios institucionales y políticos, y una mejor organización de las decisiones dentro de la Unión Europea.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN:

-[La convention fiscale entre la France et l'Espagne de 1997](#) (ultima consulta 28/03/2022)

-[Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995](#) (última consulta, 28/03/2022)

JURISPRUDENCIA:

- [Conseil d'Etat, Assemblée, du 28 juin 2002, 232276, publié au recueil Lebon - Légifrance](#) (ultima consulta, 28/03/2022)

- [N°362528 Société Céline 9ème et 10ème sous-sections réunies Séance du 19 février 2014 Lecture du 12 mars 2014 CONCLUSION](#) (ultima consulta, 28/03/2022)

-[Rapport N° 235: Convention République française et Royaume d'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune \(ensemble un protocole\)](#) (ultima consulta, 28/03/2022)

-[Resolución de TEAF Bizkaia, 5662, 18-02-2010 | Iberley](#) (última consulta, 28/03/2022)

OBRAS DOCTRINALES:

-Asociación Española de Asesores Fiscales, “Convenios de doble imposición. Aspectos generales”, “Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición” Aranzadi (ed.) 2000, pp. 15-40.

-Andrés Aucejo, E. Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. Derecho del Estado n.º 40, Universidad Externado de Colombia, enero-junio de 2018, pp. 45-85.

-Cecilia Delgado Ratto. Reflexiones Generales en Torno al Problema de la Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. Revista de “Derecho & Sociedad Asociación Civil”. pp.46-51.

-CLOUTÉ Alexandra, “Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales”. Sous la direction de Maître Cédric Philibert, Maître Daniel Gutmann. Université Paris I – Panthéon Sorbonne. Juin 2011. pp.38-63.

-Edoardo Traversa, “La prohibición de doble imposición”, Di Pietro A. Thomas Tassani (Dir.), “Los principios europeos del Derecho Tributario”, Atelier Libros Jurídicos, Barcelona, 2015, pp. 257-265.

-GRACIA ESPINAR, Eduardo y LETE ACHIRICA, Carlos: Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales en “Fiscalidad internacional”, dirigida por Fernando Serrano Antón, edit. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007, pág. 880. RIVAS NIETO, M. Estela y URQUIZU CAVALLÉ, Ángel: Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y México, edit. Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 9.

-Interreg POCTEFA. Diagnostic sur l'emploi transfrontalier. Dans l'eurorégion Nouvelle-Aquitaine Euskadi Navarre. pp.57-93 , pp. 105-107.

-José Manuel Calderón Carrero, “Los convenios para evitar la doble imposición internacional como paradigma de los mecanismos bilaterales: análisis a la luz de los modelos de convenios de la OCDE, ONU y EE UU”, en “La Doble imposición internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea”, ARANZADI, Coruña, 1997, pp.33-167.

-Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario / directores, María Teresa Soler Roch, Fernando Serrano Antón ; autores, José Manuel Almudí Cid... [et al.] ; colaboradores, María Luisa Marín Parra, Sara Puyol Sáez. 2002 (disponible en <https://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=7&sid=2def501c-0d4a-4fdd-bf5a-de5cc729e8cc%40sessionmgr4007&bdata=Jmxhbmc9ZXMmc2l0ZT1lZHMtbGl2ZSZzY29wZT1zaXRl#AN=upc.221466c9&db=cat04273a>, última consulta, 28/03/2022).

-Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. PUNTOS DESTACADOS, OCTUBRE 2020. pp.8-24.

-Michael Lang, “The problem of double taxation”,in “Introduction to the Law of Double Taxation Conventions”, 2nd edition, IBFD Linde, Amsterdam,2013, pp 27-30.

-NURIA ESCALADA UTRILLA. Trabajadores fronterizos en el Convenio de Doble Imposición con Francia. Polémica aplicación del Acuerdo complementario de 25 de enero de 1961. Cuadernos de Formación. Colaboración 5/14. Volumen 17/2014. pp.72-75.

-Philippe Marchessou, “La situación contemporánea de la fiscalidad del patrimonio en Francia”, Francisco Adame Martínez(Dir), “Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude”, Thomson Reuters ARANZADI, pp. 51-56.

-Ramon Falcon y Tella, Elvira Pulido Guerra, “Limitaciones al Poder Tributario derivadas de la red de Convenios y del Ordenamiento de la Unión Europea”, “Derecho Fiscal Internacional”, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp.166-189.

-RGCF_16-3.book Page 165 Vendredi, 8. juillet 2016 12:29 12. AURORA RIBES RIBES. Les successions et donations internationales face au droit européen : réflexions critiques sur l’arrêt de la Cour de justice du 3 septembre 2014. Revue Générale du Contentieux Fiscal. pp.166-171.

-Trabajo de Fin de Grado. Lozano Batanero Nuria. 2019. “*La interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición*” y “*El proyecto BEPS*”. Los convenios para evitar la Doble Imposición Internacional. Coordinador Galan Ruiz, José Javier. Madrid. pp.20-32.

-Trabajo Fin de Grado “Transparencia fiscal internacional”, PAPELES DE DISCUSIÓN IELAT, N° 13 – Octubre 2015, Cristina Bernal Álvarez, Instituto de Estudios Latinoamericanos – Universidad de Alcalá (disponible en https://ebuah.uah.es/dspace/bitstream/handle/10017/27898/transparencia_bernal_IELATPD_2015_13.pdf?sequence=1&isAllowed=y, ultima consulta, 28/03/2022).

-Tulio Rosembuj, “El principio de antierosion de la base imponible”, en “Principios globales de fiscalidad internacional”, Editorial el Fisco, Barcelona, 2012, pp.91-95.

RECURSOS DE INTERNET:

-Accueil de la OCDE, aout 2021, “Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale” (disponible en <https://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm>, ultima consulta 28/03/2022).

-Anapaula Trindade Marinho. La subsidiarité des conventions fiscales. Droit. Université Panthéon Sorbonne - Paris I, 2015. Français. ffNNT : 2015PA010295ff. fftel-01962381f (disponible en <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01962381/document> , ultima consulta 28/03/2022).

-IBERLEY. RESOLUCIONES. 2010. “Resolución de Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, 5662 de 18 de Febrero de 2010”.(disponible en <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teaf-bizkaia-5662-18-02-2010-185211>, ultima consulta 06/04/2022).

-Laurence Cauchon,(marzo 19th, 2021), “El tratado fiscal entre Francia y España”, CAUCHON INVESTMENTS depuis 1995, disponible en <https://cauchoninvestments.com/el-tratado-fiscal-entre-francia-y-espana/#:~:text=Francia%20y%20Espa%C3%B1a%20firmaron%20un,11%20de%20julio%20de%201997.&text=La%20convenci%C3%B3n%20es%20aplicable%20a%20los%20res>; última consulta 14/02/2022).

-Office of the Historian, Foreign Service Institute,United States Department of State, “The League of Nations, 1920” (disponible en <https://history.state.gov/milestones/1914-1920/league#:~:text=The%20League%20of%20Nations%20was,forum%20for%20resolving%20international%20disputes>; ultima consulta 28/03/2022).

-Parlement européen, (05/1997), DIRECTION GÉNÉRALE DES ÉTUDES, DOCUMENT DE TRAVAIL, Série Affaires sociales, “Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne” (disponible en https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_fr.htm#2, última consulta 28/03/2022).

-Ramón Casero Barrón. Profesor de Derecho Financiero y Tributario (Universidad Pontificia Comillas. ICADE), Abogado, “La Libertad de circulación de trabajadores y la fiscalidad en el seno de la Union Europea”, (disponible en <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/17237/Fiscalidad%20de%20trabajadores%20en%20el%20seno%20de%20la%20Uni%c3%b3n%20Europea.docx?sequence=-1&isAllowed=y>, última consulta 28/03/2022).