

Marc Masero Salvadó

**LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN COMO HERRAMIENTA DE
NEOCOLONIALISMO**

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Dirigido por el Dr. Àngel Urquizu Cavallé

Facultad de Ciencias Jurídicas

Grado de Derecho



**UNIVERSITAT
ROVIRA i VIRGILI**

Tarragona

2022

Este TFG se ha desarrollado en la modalidad de Trabajo de Investigación.

La investigación se presenta siguiendo las normas para autores previstas en la Revista: Quincena Fiscal, editada por la editorial Aranzadi desde 1992.

<https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/revistas/quincena-fiscal/p/10002231#tab->

2

Resumen

En el presente trabajo se analiza la relación que hay entre el fenómeno político conocido como neocolonialismo y los convenios de doble imposición, usándose estos como herramienta para coartar la soberanía fiscal de algunos estados.

Resum

En el present treball s'analitza la relació que hi ha entre el fenomen polític conegut com a neocolonialisme i els convenis de doble imposició, utilitzant-se aquests per a coartar la sobirania fiscal d'alguns estats.

Abstract

In this essay we analyze the connection between the political phenomenon known as neocolonialism and double taxation agreements, these being used as a tool to undermine the fiscal sovereignty of some states.

Palabras clave/Paraules clau/Keywords

Convenios de doble imposición – Neocolonialismo – Estados en vías de desarrollo – OCDE – ONU – Países Bajos

Convenis de doble imposició – Neocolonialisme – Estats en vies de desenvolupament – OCDE – ONU – Països Baixos

Double Taxation Agreements – Neocolonialism – Developing states – OECD – UN - Netherlands

Índice

Siglas.....	5
Introducción.....	6
CAPÍTULO I.....	8
1.- Convenios de doble imposición: desde 1920 hasta nuestros días.....	8
1.1.- <i>La Sociedad de Naciones: el origen de los convenios de doble imposición contemporáneos.....</i>	8
1.2.- <i>Residencia vs. fuente: los convenios modelo de Londres y México.....</i>	14
1.3.- <i>Los modelos OCDE y ONU.....</i>	18
CAPÍTULO II.....	24
2.- Convenios de doble imposición, neocolonialismo y <i>treaty shopping</i>.....	24
2.1.- <i>Consideraciones previas sobre el concepto de neocolonialismo.....</i>	24
2.2.- <i>Convenios de doble imposición y neocolonialismo.....</i>	27
2.3.- <i>Neocolonialismo y <i>treaty shopping</i>.....</i>	35
CAPÍTULO III.....	38
3.- El caso neerlandés.....	38
3.1.- <i>Consideraciones previas sobre la política fiscal neerlandesa.....</i>	38
3.2.- <i>El convenio entre los Países Bajos y Uganda.....</i>	40
3.3.- <i>El convenio entre los Países Bajos y Mongolia.....</i>	43
3.4.- <i>El convenio entre los Países Bajos y Kenia.....</i>	46
Conclusiones.....	48
Bibliografía.....	50

Siglas

CDI= Convenio de Doble Imposición

EP= Establecimiento permanente

ONU= Organización de Naciones Unidas

OCDE= Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos

SN= Sociedad de Naciones

Introducción

Una de las grandes consecuencias de la Segunda Guerra Mundial fue el inicio del proceso de descolonización, a través del cual numerosos pueblos obtuvieron su independencia tras poder emanciparse de sus señores coloniales, fuera por medios pacíficos o violentos. Es un proceso largo que, mientras aún existan territorios considerados como colonias, no se podrá dar por acabado: piénsese en Nueva Caledonia, la Guayana Francesa o el Sáhara Occidental, entre muchos otros. Aun así, puede afirmarse que la parte más importante de este proceso ya ha finalizado: la mayor parte de África y de Asia, hace no mucho controladas por unos cuantos países de Europa, ha alcanzado su independencia.

Sin embargo, no todo ha ido como se esperaba. A muchos de los estados de nueva creación se les auguraba un futuro prometedor: la combinación de recursos naturales, demografía creciente y situación geográfica favorable indicaba que, en algunas décadas, podrían desarrollarse hasta llegar a los estándares del primer mundo. La realidad es que, en la mayoría de casos, no ha sido así. Muchos arrastran problemas económicos, sociales y políticos creados durante su época como colonia; otros son de nueva creación. Incluso los que han tenido mejor suerte en el ámbito económico, como Corea del Sur, arrastran graves problemas sociales. Desde diversos sectores se argumenta que algunos de estos problemas están siendo creados desde el exterior: los antiguos imperios usan diversos métodos para intervenir y controlar el desarrollo de sus antiguos súbditos, ahora independientes. Estos métodos pueden pasar por intervenciones político-militares, hasta por un control económico y/o financiero más sutil. Un uso efectivo de estos métodos puede generar lo que se conoce actualmente como neocolonialismo. ¿Un tratado cuyo objetivo es simplemente que una misma persona no tribute en dos países por un mismo hecho podría ser uno de esos métodos? ¿Puede ser su uso abusivo tan relevante? Este trabajo se centra precisamente en analizar si los convenios de doble imposición (en adelante, CDI) pueden ser utilizados por un estado para crear una situación neocolonial.

El trabajo está articulado en tres capítulos. En el primero, se hará un estudio de la creación y evolución de los CDI en el ámbito internacional, para así poder entender el marco político en el que se sitúan y en qué se basan las negociaciones de CDI

actualmente. En el segundo, se realizará un análisis del concepto de neocolonialismo, así como una búsqueda de indicadores concretos que permitan situar a un CDI en el ámbito del neocolonialismo. Así mismo, se hará una mención al *treaty shopping* para relacionarlo con la materia. En el tercer capítulo se hará un estudio de un caso concreto, el de los Países Bajos, utilizando los indicadores propuestos en el segundo capítulo para averiguar si dicho estado realiza un uso colonial de los CDI con terceros estados. Por último, se ofrecerán unas conclusiones finales sobre todo lo expuesto previamente.

Las principales fuentes utilizadas para este estudio han sido, por un lado, normativa de carácter internacional, principalmente los modelos de CDI de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y de la Organización de Naciones Unidas (en adelante, ONU), así como diversos CDI relevantes para la materia de estudio. Por otro lado, también se ha hecho uso de diversas fuentes de doctrina científica, provenientes mayormente de organizaciones internacionales.

Agradecer la realización del presente trabajo al Dr. Àngel Urquizu Cavallé, por acceder a tutorizarlo y por su seguimiento; a mi familia, por entender la situación de clausura monacal de un estudiante de cuarto de carrera; y a Marina, por aguantarme a lo largo de estos tres últimos años.

CAPÍTULO I

1.- Convenios de doble imposición: desde 1920 hasta nuestros días

El neocolonialismo no es un fenómeno que pueda analizarse de forma aislada en el tiempo, pues es una práctica que tiene su origen en relaciones económicas, políticas y sociales pretéritas. No es la intención de este estudio hacer un análisis holístico de tan compleja cuestión: su objeto se limita a los CDI. Por ello, es importante tratar el desarrollo histórico de estos instrumentos normativos internacionales, no sólo por la influencia que tuvieron los modelos originarios en los actuales, sino también por tener en cuenta su contexto, qué partes intervinieron en su confección y cuáles eran las motivaciones de sus posiciones. De esta manera, lo que se propone en este primer capítulo es hacer un repaso de los diversos modelos de CDI que han surgido a lo largo de las últimas décadas, con el foco de atención puesto en las cuestiones mencionadas.

1.1.- La Sociedad de Naciones: el origen de los convenios de doble imposición contemporáneos

El primer modelo general de CDI surge en la década de 1920, en el marco de la extinta Sociedad de Naciones (en adelante, SN). En el tratado constitutivo de dicha organización figuraba como objetivo general el promover la cooperación internacional y, como objetivo más concreto, el deber de sus miembros de adoptar medidas que garantizaran “un tratamiento equitativo del comercio de todos los miembros de la SN.”¹ A pesar de que esta organización estuviera más enfocada en garantizar la paz y la seguridad internacionales, el buen funcionamiento de los mercados financieros y la eliminación de las barreras económicas también eran cuestiones de su interés.²

Así, y como resultado de la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas celebrada en 1920, se formó el Comité Provisional Económico y Financiero. De entre sus muchos objetivos, puede destacarse el de atajar la cuestión de la doble imposición internacional, que ya por aquel entonces había sido detectada como un problema derivado de la

¹ Art. 23.e. Tratado de paz entre las potencias aliadas y asociadas y Alemania, hecho en Versalles el 28 de junio de 1919.

² Siendo esto aún más cierto si consideramos la influencia de los Catorce Puntos de Wilson en la configuración de la Sociedad de Naciones, con especial referencia al tercer punto: “[...] desaparición, tanto como sea posible, de las barreras económicas.”

coexistencia de múltiples sistemas tributarios.³ La cuestión fue derivada a cuatro expertos en la materia, que en 1923 presentaron un extenso informe en el que se trataban cuestiones que estarían presentes más adelante en todas las negociaciones de CDI, como la cuestión de los derechos de imposición en los estados-fuente y los estados-residencia, o la mejor forma para combatir la doble imposición (exenciones y división porcentual de los derechos de imposición, entre otras).⁴

Dos años más tarde fue publicado el Informe de 1925, cuyo objeto inicial era la evasión fiscal y no la doble imposición, aunque ambos temas acabaron siendo tratados.⁵ Las conclusiones de este informe, que favorecían los métodos de exención en el estado-fuente y de clasificación de ingresos, sirvieron de base para los primeros modelos de CDI, que no tardarían mucho en desarrollarse. Cuestiones como la doble tributación respecto de bienes inmuebles no han sufrido grandes modificaciones desde entonces. Otras, como la tributación de los dividendos, fueron más controvertidas. Fue en cuestiones como esta donde quedó patente que, a pesar de que las negociaciones estuvieran guiadas por un ideal de equidad, los intereses económicos nacionales también entraban en juego. Así, el representante neerlandés defendía que los dividendos de las sociedades dominadas por sociedades *holding* deberían tributar exclusivamente en el estado de estas últimas, mientras que otros representantes defendían lo contrario (o por lo menos, un régimen compartido).⁶ Esto coincide con la época en la que se empieza a popularizar la figura del *holding* en diversos estados, Países Bajos entre ellos, lo que da sentido a la posición neerlandesa en este particular.⁷

³ JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 16-18.

⁴ JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 20-21.

⁵ La cuestión tenía un trasfondo político importante, que puede entreverse al consultar los estados representados por los Expertos que elaboraron el informe: Reino Unido, Francia, Bélgica, Suiza, Países Bajos, Italia y Checoslovaquia. La cuestión más importante para la mayoría de estos era la evasión fiscal y la pérdida de ingresos. JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 24-31.

⁶ JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 24-31, 47-48.

⁷ PALAN, R. 2009. *History&Policy: History of tax havens*. Fecha de consulta: 26/02/2022. Disponible en: <https://www.historyandpolicy.org/policy-papers/papers/history-of-tax-havens#:~:text=Tax%20havens%20are%20a%20distinctly,to%20become%20a%20tax%20haven.>

Tras los trabajos mencionados anteriormente, así como algunos más, la SN publicó en 1928 el informe “Doble Imposición y Evasión Fiscal: informe presentado por la Asamblea General de Expertos Gubernamentales sobre doble imposición y evasión fiscal”, el cual incluía un modelo de CDI (durante este subepígrafe, el Modelo) que serviría de base a partir de entonces. En la redacción de este informe participaron 27 estados, si bien los integrantes de los anteriores informes eran realmente quienes tenían un papel protagonista.⁸

Una de las cuestiones debatidas durante la redacción del informe fue la posición de los estados en desarrollo, y de cómo el Modelo beneficiaba principalmente a los países exportadores de capitales, o sea, los países desarrollados, que casualmente eran quienes habían protagonizado las negociaciones hasta el momento. El problema principal era la dificultad de conciliar el criterio del estado-residencia con la situación económica de los países en desarrollo, muchos de ellos de nueva creación e importadores de capitales.⁹ Sin embargo, a muchos de estos estados no les quedaba otra opción que adherirse a este tipo de tratados si querían mantener buenas relaciones comerciales con ciertos países. Los defensores del Modelo argumentaban que, aun siendo lo anterior cierto, las consecuencias generales de la adopción de CDI basados en el Modelo favorecerían la circulación de capitales, aumentando así la base imponible de los países en desarrollo a través de otras vías.¹⁰

Otras cuestiones de interés fueron también tratadas, como la importancia que debía tener el Modelo en el momento de adoptar CDI o la posibilidad de establecer tratados multilaterales (considerada imposible en aquel momento por la diversidad existente entre sistemas tributarios).¹¹

⁸ JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 24-31, 182-183.

⁹ Existían algunas excepciones, como la República Checoslovaca, que nació como consecuencia de la desintegración del Imperio Austrohúngaro pero que contaba con una tradición industrial y empresarial importante, siendo una de las regiones más desarrolladas de dicho imperio. Sin embargo, casos como este eran la excepción.

¹⁰ JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 188-189.

¹¹ JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 189 y 191.

Aquí podemos detenernos para analizar algunas de las disposiciones del Modelo en relación con el objeto de nuestro estudio. En primer lugar nos detendremos en el trato de los dividendos, cuestión habitualmente conflictiva en materia de CDI. El artículo 4 del Modelo disponía que los dividendos tributarían en el estado donde se encontrase el centro de gestión real de la actividad económica realizada (*real centre of management of the undertaking*). La idea de centro de gestión real de la actividad económica daba lugar a controversia, pues no tenía que ser interpretada igual que el concepto de centro de gestión real de la sociedad (siendo las consecuencias de esto bastante importantes, dado que podría cambiar completamente la competencia de un estado para poder someter los dividendos a gravamen). También era problemático que un estado no pudiera someter a gravamen las actividades de empresas que se realizaban en su territorio (idea de centro de gestión efectiva) sólo porque el centro de administración estuviera situado en otra jurisdicción.¹² Este es, en definitiva, el gran problema que afrontan aún a día de hoy los países en vías de desarrollo: la necesidad de atraer capitales extranjeros se enfrenta a su incapacidad de someter a tributación los ingresos obtenidos por dichos capitales.

Otra cuestión que merece ser tratada es la regulación de los beneficios empresariales en el Modelo. Regulados en el artículo 5, se requería que para que pudieran ser sometidos a tributación en el estado-fuente, existiera en este un establecimiento permanente (en adelante, EP). Para arrojar algo de luz al que podía ser un concepto difuso, se procedió a hacer una enumeración de aquello que podía constituir un EP. Fue muy debatida la inclusión o no de las empresas subsidiarias en el concepto de EP. Los representantes español e italiano arguyeron que las filiales deberían considerarse EP. En el Modelo se excluyó cualquier mención a las filiales, aunque la cuestión sigue siendo discutida a día de hoy, y sus consecuencias no son desdeñables: excluir por defecto a las filiales del concepto de EP actúa en detrimento de países importadores de capital. Existen casos en los que una filial actúa de forma efectiva como EP,¹³ y privar al estado-fuente de sus beneficios menoscaba su capacidad recaudatoria. Aunque pueda señalarse que la enumeración de infraestructuras constitutivas de EP del artículo 5 no

¹² JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 206-207.

¹³ STS 1500/2020, de 11 de noviembre de 2020, [ES:TS:2020:3727], FJ 4.

pretendía ser exhaustiva, la voluntad expresa de algunos estados de querer excluir directamente a las filiales es bastante reveladora.

Reseñable es también la excepción que se hacía de los beneficios derivados del comercio marítimo y de tráfico aéreo, que sólo se podrían someter a tributación en el estado donde radicase su centro real de administración. Fueron grandes defensores de esta excepción el Reino Unido y los Estados Unidos, ambos estados con una marina mercante importante. Las supuestas dificultades a la hora de establecer un sistema proporcional para dividir los beneficios de empresas de transporte marítimo y la necesidad de incentivar el flujo comercial justificaron tal medida, aunque la realidad es que los grandes beneficiarios de ella eran los estados con grandes marinas mercantes.¹⁴ La importancia de los intereses nacionales también puede verse en este caso: el representante neerlandés argumentaba que en las Indias Orientales (actual Indonesia) los navíos extranjeros eran sometidos a tributación, y que una disposición como la que se pretendía introducir perjudicaría irremediablemente el estatus de dicha colonia.¹⁵

No deja de ser interesante analizar a los estados que formaron parte de las negociaciones que acabarían resultando en los primeros modelos de CDI: ello nos permite ver el porqué de ciertas decisiones y preferencias. El Reino Unido, por ejemplo, defendía a ultranza el criterio del estado-residencia para todo aquello relacionado con doble tributación, cuando algunos estados de la Europa continental se inclinaban por el del estado-fuente. Como consecuencia de esto, el Reino Unido sólo fue capaz de alcanzar un CDI hasta 1945. Los Países Bajos ya eran por aquel entonces lo que se ha denominado una *super trading economy*, con un volumen de exportaciones muy elevado motivado, entre otras razones, por una posición geográfica privilegiada, infraestructuras desarrolladas, un sistema fiscal “amigable” y por un imperio colonial que, sin ser parecido al británico, no era para desdeñable.¹⁶ Siendo uno de los países que más prontamente acogió la revolución industrial y los progresos económicos del siglo XIX, se convirtieron en uno de los grandes países exportadores de capitales del

¹⁴ JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 216-217.

¹⁵ JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 218-219.

¹⁶ KLEMANN, H. 2013. *Was there a twentieth century Dutch economy?* Rotterdam: Erasmus University Rotterdam. P. 5.

momento, es decir, un país con una gran actividad inversora en el extranjero fruto de un previo excedente de capitales interno, obteniendo mayores tasas de ganancia que en la metrópoli.¹⁷ El caso del Reino Unido es prácticamente idéntico (y más acentuado, debido a su mayor potencial en prácticamente todos los ámbitos). Otros estados europeos eran similares a este respecto, aunque debido al momento histórico vieron su economía seriamente trastocada: Francia sería el gran ejemplo, considerando los daños que sufrió durante la Primera Guerra Mundial.

La diversidad de opiniones presente a lo largo de las negociaciones fue lo que motivó que, poco después, se llevara a cabo una revisión del Modelo, revisión que acabaría dando origen a dos modelos de CDI, cuestión que será objeto de estudio en el siguiente subepígrafe. El intento de llegar a un compromiso entre los criterios estado-fuente y estado-residencia, aunque loable, fue difícil de llevar a la práctica. A pesar de su breve existencia, y de su carácter no vinculante, el Modelo es relevante en tanto que en él ya se encuentran muchas de las cuestiones que serían objeto de debate en el futuro, y porque fue además la base para los dos modelos que le sucederían.

Debe recordarse que en esta época ya empezaron a celebrarse CDI al margen de las negociaciones emprendidas en el seno de la SN.¹⁸ Importantes eran especialmente los realizados por los Estados Unidos, que no formaban parte de dicha organización y que, aunque llegaron a intervenir en sus negociaciones, siempre se mantuvieron aparte, concluyendo CDI que se basaban en sus resultados únicamente de forma parcial, y con un objeto más limitado.¹⁹ Así mismo, también antes de 1920 existían ya algunos modelos de CDI.²⁰ Sin embargo, habida cuenta de su influencia posterior, en este subepígrafe sólo se estudia el modelo de la SN.

¹⁷ MONOGRAFÍAS. (s.f.). *Exportación de capitales: rasgo típico del imperialismo*. Fecha de consulta: 26/02/2022. Disponible en:

<https://www.monografias.com/trabajos31/exportacion-capitales/exportacion-capitales>

¹⁸ Por citar algunos ejemplos, el Tratado entre el Reich Alemán y la República Checoslovaca para el ajuste de fiscalidad nacional y extranjera, en particular para evitar la doble imposición en el ámbito de la tributación directa, hecho en Praga el 31 de diciembre de 1921; y el Convenio entre el Reich Alemán e Italia para evitar la doble imposición y de resolución de otras cuestiones relacionadas con los impuestos directos, hecho en Roma el 31 de octubre de 1925.

¹⁹ JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. Pp. 167-172, 179.

²⁰ Concretamente, el primer CDI de la historia fue celebrado en 1899 por Prusia y el Imperio Austro-Húngaro. Véase LEDUC, S. MICHELSE, G. *Are Tax Treaties Worth It for Developing Economies?* En:

1.2.- Residencia vs. fuente: los convenios modelo de Londres y México

La utilidad de disponer de un convenio modelo para facilitar la negociación de CDI no fue puesta en duda por nadie. No obstante, se propuso realizar una revisión del Modelo de la SN que atendiera, por un lado, los cambios en la economía internacional, y por el otro, los avances realizados en el seno del Comité Financiero de la SN.²¹ Este proceso de revisión se inició en 1939, y culminó en el llamado Modelo de México, publicado en 1943. El segundo modelo tratado en este subepígrafe, el Modelo de Londres, fue confeccionado tres años después como resultado de ciertas divergencias existentes durante las negociaciones llevadas a cabo en México.

En esta ocasión, el debate se centraba principalmente en el tratamiento fiscal que debía darse a ciertos ingresos (dividendos, beneficios empresariales y royalties, entre otros), apareciendo de nuevo la dicotomía estado-fuente/estado-residencia.²² Las diferencias en el contenido de los modelos se entienden mejor cuando se tiene en cuenta la composición de los comités que los desarrollaron: el Modelo de México fue confeccionado por representantes de Argentina, Bolivia, Canadá, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú, Estados Unidos, Uruguay y Venezuela, todos ellos estados importadores de capitales, con las excepciones de Canadá y EEUU.²³ Para el posterior Modelo de Londres intervinieron expertos de Bélgica, Canadá, México, Países Bajos, Noruega, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos, países en su mayoría exportadores de capitales (la situación de posguerra en la que se encontraba buena parte del mundo en ese momento no cambia este hecho). La principal conclusión que se extrae de esto es que ambos modelos fueron elaborados por un conjunto de estado bastante desbalanceado en cada caso: países en desarrollo en México, y países

Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed. DE MOOJ, R. KLEMM, A. PERRY, V. 2021. Washington, DC: Fondo Monetario Internacional. Pp. 123-124.

²¹ COMITÉ FISCAL. 1946. *London and Mexico Tax Conventions. Commentary and Text.* Ginebra: Sociedad de Naciones. Pp. 5-6.

²² BECERRA CANTÚ, J. A. 2013. *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America.* 2ª ed. International Bureau of Fiscal Documentation: IBFD Publications. P. 23.

²³ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2001. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.* Nueva York: Naciones Unidas. P. 16.

desarrollados en Londres, dificultando así el ideal inicial de alcanzar una revisión generalmente consensuada del modelo de 1928.²⁴

Para mantener la continuidad con las cuestiones mencionadas en el modelo de 1928, analizaremos las mismas materias que en esa ocasión. Empezando por los dividendos, el Modelo de Londres preveía lo siguiente:

Dividends and other income from shares in a company and shares of profits accruing to limited liability partners in a limited liability partnership shall be taxable only in the contracting State where the company or limited liability partnership has its fiscal domicile.

Notwithstanding the provisions of paragraph 1, dividends paid by a company which has its fiscal domicile in one contracting State to a company which has a fiscal domicile in the other contracting State and has a dominant participation in the management or capital of the company paying the dividends shall be exempt from tax in the former State.

*Dividends paid by, or undistributed profits of a company which has its fiscal domicile in one contracting State shall not be subjected to any tax by the other contracting State by reason of the fact that the dividends or undistributed profits represent, in whole or in part, income derived from the territory of that other State.*²⁵

En cuanto al Modelo de México, este no dedicaba un artículo concreto a los dividendos, sino que quedaron subsumidos en el concepto de capital mobiliario (*movable capital*). Así, se disponía lo siguiente: *“Income from movable capital shall be taxable only in the contracting State where such capital is invested.”*²⁶

De esta manera tan sucinta, el Modelo de México atribuía la potestad impositiva sobre dividendos (así como otros ingresos de capital mobiliario) de forma exclusiva a aquellos estado en los que la empresa que repartía dividendos realizaba su actividad económica. El Modelo de Londres, con una regulación más específica y extensa, hacía lo mismo pero en favor del estado-residencia de la empresa en cuestión: se preveía tanto para los casos en los que una empresa tenía ramas o EP en otro estado diferente al de su domicilio

²⁴ SIMONTACCHI, S. 2007. *Taxation of Capital Gains Under the OECD Model Convention*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Pp. 115-116.

²⁵ COMITÉ FISCAL. 1946. *London and Mexico Tax Conventions. Commentary and Text*. Ginebra: Sociedad de Naciones. Pp. 63-65.

²⁶ COMITÉ FISCAL. 1946. *London and Mexico Tax Conventions. Commentary and Text*. Ginebra: Sociedad de Naciones. P. 62.

fiscal, como para los dividendos que una filial pagaba a su empresa matriz (especialmente relevante para los *holdings*).

El otro gran aspecto que no podemos olvidar es el de los beneficios empresariales, que también fue regulado de forma sustancialmente diferente en ambos modelos. El Modelo de México establecía lo siguiente:

“Income from any industrial, commercial, or agricultural business and from any other gainful activity shall be taxable only in the State where the business or activity is carried out.”²⁷

La regulación de este tipo de ingreso era coherente, pues, con lo previsto para los dividendos. El Modelo de Londres también difería en este particular, si bien no de forma tan tajante como en el caso de los dividendos: *“Income derived from any industrial, commercial or agricultural enterprise and from any other gainful occupation shall be taxable only in the State where the taxpayer has a permanent establishment.”²⁸*

Así, el Modelo de Londres aceptaba que los beneficios empresariales pudieran tributar en el estado-fuente siempre y cuando la empresa tuviera un EP en ellos, algo que puede verse aún a día de hoy en los modelos contemporáneos. El argumento esgrimido en México fue que condicionar la potestad impositiva a la existencia de un EP podía llevar a la evasión fiscal, intentando bien ocultar la existencia de EP, bien esquivando su consideración legal como tales. Desde la perspectiva contraria, se arguyó que la detección de tales prácticas fraudulentas por parte de empresas era una cuestión de administración interna, y que era difícil someter a tributación a empresas en el extranjero cuando no poseían un EP. Por supuesto, una empresa subsidiaria no tenía la consideración de EP.²⁹

En cuanto a los beneficios derivados del comercio marítimo y del tráfico aéreo, la idea fue la misma que en el modelo de 1928 en ambos casos: estos tributarían en el estado

²⁷ COMITÉ FISCAL. 1946. *London and Mexico Tax Conventions. Commentary and Text*. Ginebra: Sociedad de Naciones. P. 60.

²⁸ COMITÉ FISCAL. 1946. *London and Mexico Tax Conventions. Commentary and Text*. Ginebra: Sociedad de Naciones. P. 61.

²⁹ COMITÉ FISCAL. 1946. *London and Mexico Tax Conventions. Commentary and Text*. Ginebra: Sociedad de Naciones. Pp. 13-17.

en el que las empresas que generaban esos beneficios tuvieran su domicilio fiscal, para así incentivar el comercio internacional.³⁰

Por último, es también reseñable el distinto trato que se da a los cánones (*royalties*) satisfechos por cesión del uso de patentes, secretos profesionales, marcas o derechos similares (de carácter científico, industrial o comercial). En el Modelo de México, estos tributarían en el estado en el que los derechos mencionados fueran explotados. En el Modelo de Londres, el criterio para atribuir la potestad impositiva de forma exclusiva era el de la residencia fiscal del cedente del derecho.³¹ Para tener una mejor idea del porqué de criterios tan dispares, es conveniente consultar los datos relativos al número de patentes por país existentes durante ese período. Considerando que es mejor evitar los años de la Segunda Guerra Mundial por el grave trastorno ocurrido en la economía durante ese periodo, usaremos 1935 como año de referencia. En dicho año, fueron concedidas en el Reino Unido un total de 17675 patentes; en Francia, 18000; en los Países Bajos, 2800; y en Bélgica, 5961. Por lo que respecta a los países del hemisferio occidental, México concedió un total de 957 patentes; Argentina, 1280; Chile, 24; y República Dominicana, 6. Esta diferencia cuantitativa tan importante también se daba en Europa: en Bulgaria y Portugal se concedieron 173 y 353 patentes, respectivamente.³² Por supuesto, puede hacerse el alegato de que el país que concede la patente y la residencia fiscal del titular de la patente no tienen por qué estar relacionados. Sin desmerecer esta crítica, sí que puede presumirse que en un gran número de casos irían relacionados.

En este subepígrafe se ha podido comprobar como algunas de las diferencias que ya estaban presentes durante las reuniones que fueron llevadas a cabo en ocasión del modelo de 1928, acabaron determinando la creación de dos modelos bastante diferenciados en cuestiones relevantes, modelos que respondían a la realidad económica y a las necesidades de los estados que formaron parte de cada una de las

³⁰ COMITÉ FISCAL. 1946. *London and Mexico Tax Conventions. Commentary and Text*. Ginebra: Sociedad de Naciones. Pp. 22, 60-61.

³¹ COMITÉ FISCAL. 1946. *London and Mexico Tax Conventions. Commentary and Text*. Ginebra: Sociedad de Naciones. Pp. 26-27, 64-67.

³² WORLD INTELLECTUAL PROPERTY ORGANIZATION. (s.f.). *Patents granted by patent office and country of origin (1883-1979)*. Ginebra. Fecha de consulta: 12/03/2022. Disponible en: <https://www.wipo.int/ipstats/en/index.html#data>

reuniones.³³ Esto no debe ser considerado como una curiosidad histórica: es cierto que la organización que se encargaba de promover e impulsar las negociaciones en materia de CDI conoció su fin una vez finalizada la Segunda Guerra Mundial, pero esto no fue obstáculo para que el debate continuara. Los dos modelos surgidos en la década de los 40 serían los que inspirarían más adelante los dos modelos utilizados a día de hoy: el modelo de la OCDE, heredero del Modelo de Londres, y el Modelo de la ONU, heredero del Modelo de México.³⁴

1.3.- Los modelos OCDE y ONU

Tras 1945, nos encontramos con un cambio de paradigma en dos sentidos. Por un lado, los modelos anteriores tuvieron en común el haber sido concebidos en el marco de la SN y sus comisiones especializadas. La desaparición de esta tras la Segunda Guerra Mundial supuso una interrupción de este esfuerzo conjunto de trabajo: aunque pueda pensarse que la ONU tomaría el relevo, no lo llegaría a hacer hasta 1968. En su lugar, la organización internacional que lideró los esfuerzos relacionados con la doble tributación fue la OCDE. Por otro lado, es importante tener en cuenta el cambio operado en el contexto geopolítico. La descolonización y las revoluciones acontecidas en la segunda mitad del siglo XX han agregado a numerosos actores en la escena política internacional, muchos de ellos siendo los que actualmente conocemos como estados en vías de desarrollo. Si con los modelos de Londres y México hablábamos de división entre los hemisferios este y oeste, la división actual entre los modelos OCDE y ONU respondería más a una división entre los hemisferios norte y sur, aunque esto no cambia muchas de las problemáticas ya existentes durante la primera mitad del siglo XX.

Para seguir cierta coherencia cronológica, empezaremos hablando de la labor de la OCDE. Esta organización internacional, fundada en 1961 y compuesta actualmente por 38 estados,³⁵ tiene como objetivos principales la promoción de políticas destinadas expandir la economía y el empleo, a aumentar el nivel de vida de sus estados miembros,

³³ Si bien no debe olvidarse que, a pesar de haberse subrayado aquí las diferencias más importantes entre los dos modelos, en otras cuestiones había consenso y apenas hubo modificaciones.

³⁴ ASH, E. MARIAN, O. 2019. *The making of International Tax Law: Empirical Evidence from Natural Language Processing*. Irvine: University of California, Irvine School of Law. Research Paper nº 2019-02. P. 11.

³⁵ Concretamente: los Estados de la Unión Europea (menos Croacia, Malta, Chipre, Rumania y Bulgaria), Estados Unidos, Canadá, Turquía, Suiza, Reino Unido, Noruega, Nueva Zelanda, México, Corea del Sur, Japón, Israel, Islandia, Costa Rica, Colombia, Chile y Australia.

a mantener la estabilidad financiera, a contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, así como a contribuir a una sana expansión en los estados no miembros en vías de desarrollo.³⁶ En 1955, la OCDE (siendo más exactos, su predecesora, la Organización Europea para la Cooperación Económica) reconoció el valor de los esfuerzos de la SN en materia de doble tributación, creando un Comité Fiscal que, entre otras, tendría como labor la redacción de un nuevo modelo de CDI. Tras numerosos informes, fue publicado un primer proyecto en 1963 y un modelo oficial en 1977, el primer Convenio Modelo OCDE, basado principalmente en el anterior Modelo de Londres.³⁷ Su importancia sería inestimable, pues en aquel momento sólo existían una docena de CDI en vigor. Actualmente, hay más de 3000 CDI basados en el modelo OCDE.³⁸

Este modelo ha experimentado diversas modificaciones a lo largo de los años: se trata de las revisiones de 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 y 2017. Estas modificaciones afectan a partes concretas del modelo, método que permite la actualización de este sin tener que esperar a una revisión completa, tarea más laboriosa: es lo que se ha bautizado como “Convenio Modelo Dinámico.” Debe mencionarse que, dada su trascendencia, en modelos posteriores se han tenido en cuenta las opiniones de estados no afiliados a la OCDE.³⁹ Así mismo, debe recordarse que no dejamos de estar ante convenios modelo, teniendo los estados la facultad de negociar ciertas cláusulas o de presentar reservas ante ciertas disposiciones.

Como en los anteriores subepígrafes, se realizará ahora un brevísimo repaso del tratamiento de los beneficios empresariales y de los dividendos en el Modelo OCDE durante el período 1963-2017. En cuanto a los beneficios empresariales, su regulación fue sustancialmente idéntica entre los años 1963 y 2010: en el artículo 7 se establecía

³⁶ Art. 1. Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, hecha en París el 14 de diciembre de 1960.

³⁷ OCDE. 2017. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp. 13-14.

³⁸ OCDE. 2017. *Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released*. Fecha de consulta: 11/04/2022. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm#:~:text=When%20the%20OECD%20published%20its,tax%20agreements%20were%20in%20force>

³⁹ OCDE. 2010. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. P. 9.

como regla general para los beneficios empresariales la tributación de estos en el estado contratante en el que la sociedad tuviera su residencia, salvo que esta actuase mediante EP en el otro estado (en principio eliminando cualquier idea de *vis atractiva* para los beneficios no imputables a EP). Las modificaciones operadas a partir de 2010 (en la que se eliminaron algunos apartados) afectan principalmente al método de imputación de beneficios a los EP.⁴⁰ El principio es el mismo que incorporaba el Modelo de Londres: se considera que una empresa participa activamente en la vida económica de un estado sólo cuando abre un EP en dicho estado, de ahí la sujeción de la primera a la jurisdicción fiscal del segundo.⁴¹ Importante es también la remisión del apartado cuarto, que dispone que las rentas que encajen en otras categorías del Convenio deberán regirse por estas: algo muy importante para determinadas actividades económicas.

Pasando a los dividendos, su regulación establece que pueden tributar tanto en residencia como en fuente, con ciertas limitaciones en el segundo caso cuando entra en juego la figura del beneficiario efectivo (limitaciones estrictas en los supuestos de matriz-filial). Como de costumbre, el argumento pasa por el bien de las inversiones internacionales.⁴²

Habiendo visto el desarrollo del Modelo OCDE, toca hablar de la propuesta ofrecida por la ONU. Como se ha mencionado en anteriores párrafos, el primer Modelo ONU fue adoptado en 1980 (Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo) por un Grupo Especial de Expertos, cuyo trabajo empezó en 1968. Este modelo puede considerarse el sucesor del Modelo de México, en cuanto que pretende que el estado-fuente sea el que conserve los derechos de tributación.⁴³ Desde entonces, y de forma paralela al de la OCDE, el Modelo ONU ha experimentado diversas modificaciones: las revisiones de 2001, 2012 y

⁴⁰ NAVARRO IBARROLA, A. 2019. *Commentary of the Business Profits Articles Contained in Double Tax Treaties Signed by Ibero-American Countries*. Madrid: Observatorio Iberoamericano de Tributación Internacional. Pp. 8-9.

⁴¹ GALERA PITA, A. 2012. *El artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE: diferencias entre la versión de 2010 y las versiones anteriores, en el precepto y los Comentarios*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. P. 8.

⁴² OCDE. 2017. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp. 234.

⁴³ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2013. *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011*. Nueva York: Naciones Unidas. Pp. 5-6.

2017.⁴⁴ Este modelo tampoco pretende ser vinculante, sino que “trata de ofrecer a los responsables de la toma de decisiones de los países la información que necesitan para comprender la repercusión de esos diferentes planteamientos en la situación específica de su país.”⁴⁵ Dicho de otra forma, pretende tener en cuenta las dispares situaciones en las que se encuentran los estados cuando negocian CDI, ofreciendo criterios alternativos, mayores rangos de negociación y criterios más favorables para la parte débil según el caso.

Las líneas maestras de la regulación relativas a beneficios empresariales no han sufrido grandes alteraciones en el período 1980-2017. La idea no es tan diferente a la del Modelo OCDE: sólo pueden tributar en el estado-fuente aquellas sociedades que tengan un EP en este. La diferencia es que el Modelo ONU incorpora una regla de *vis atractiva* mediante la cual no sólo tributarán aquellos beneficios directamente imputables al EP, sino también aquellos que la sociedad obtenga mediante ventas o actividades comerciales de tipo idéntico o similar a las realizadas por el EP. En los comentarios del modelo se pone de manifiesto como esta decisión fue bien acogida por los estados en vías de desarrollo, no tanto por los desarrollados.⁴⁶ Como no podía ser de otra forma, también se establece que las rentas incluidas dentro de otras categorías previstas por el modelo se registrarán por sus respectivas disposiciones.⁴⁷

Por lo que a los dividendos se refiere, la regulación también está en la línea de lo dispuesto en el Modelo OCDE, con la importante diferencia de que no establece porcentajes máximos para aquellos casos en los que el receptor de los dividendos sea el beneficiario efectivo, dejando esta cuestión para las oportunas negociaciones bilaterales. No es cuestión baladí, pues en el Modelo OCDE, aunque también negociables, deben respetar el porcentaje máximo ofrecido por el modelo (que, como

⁴⁴ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2017. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nueva York: Naciones Unidas. P. 5.

⁴⁵ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2017. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nueva York: Naciones Unidas. P. 8.

⁴⁶ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2017. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nueva York: Naciones Unidas. Pp. 215-216.

⁴⁷ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2017. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nueva York: Naciones Unidas. P. 17.

se ha dicho, no es especialmente elevado).⁴⁸ En opinión de algunos estados en vías de desarrollo, los dividendos deberían tributar exclusivamente en el estado-fuente, pero la solución del Modelo ONU se puede considerar como un compromiso entre las dos posiciones, otorgando un mayor rango de negociación entre estados.⁴⁹

Por último, también es interesante ver la posición del Modelo ONU en cuanto a los beneficios derivados de la explotación de buques y aeronaves. Lo primero que debe señalarse es que el Modelo ONU ofrece dos alternativas para esta categoría: la primera, tributación exclusiva en el estado-residencia; la segunda, el mismo criterio pero habilitando al estado-fuente para que pueda someter a tributación los beneficios si las actividades de transporte marítimo realizadas en dicho estado no son meramente ocasionales. Según los comentarios del modelo, el concepto de “meramente ocasionales” incluye tanto visitas regulares o frecuentes como aquellas más irregulares o infrecuentes, siempre que fueran planeadas.⁵⁰ Este es un añadido que va más allá de lo previsto incluso en el Modelo de México, que recordemos que para este particular otorgaba la potestad impositiva de forma exclusiva al estado-residencia.

Visto todo lo anterior, pueden hacerse algunas deducciones. Es algo patente que los dos modelos de CDI prominentes actualmente sientan sus bases en el periodo de entreguerras, surgiendo una serie de posiciones encontradas que tienen su origen en consideraciones de política económica que deben leerse en clave nacional (no siempre, huelga decir). Echar un vistazo a los participantes en los debates que dieron lugar a cada modelo ayuda a entender el porqué de ciertas decisiones. Esto es más palmario aun cuando llegamos a la época de la OCDE: aunque en su modelo se tengan en cuenta las sugerencias de terceros estados y de que tenga influencia fuera de la propia organización (tanto el modelo como sus comentarios), no debe olvidarse que en su seno se encuentran las grandes economías del mundo occidental. Por supuesto, la defensa por los estados negociadores de sus intereses nacionales es algo legítimo y que no debe interpretarse directamente como un abuso contra otros estados y como una forma de

⁴⁸ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2017. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nueva York: Naciones Unidas. Pp. 19-20.

⁴⁹ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2017. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nueva York: Naciones Unidas. Pp. 260-261.

⁵⁰ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2017. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nueva York: Naciones Unidas. Pp. 246-247.

neocolonialismo (por lo menos, no directamente). Esta cuestión será la que trataremos en el siguiente capítulo. Tampoco debe olvidarse que los convenios modelo son, en fin, modelos. Por mucho que a un estado le pueda convenir uno u otro, las negociaciones que se lleven en cada caso (teniendo en cuenta las posiciones y reservas que pueda haber adoptado previamente cada estado) son las que determinarán la existencia de abusos, por lo que ha de estarse a cada caso. Sin embargo, su amplia difusión como marcos iniciales de negociación hace que el análisis de su trayectoria sea una cuestión de interés para los siguientes puntos a tratar.

CAPÍTULO II

2.- Convenios de doble imposición, neocolonialismo y *treaty shopping*

En este segundo capítulo se abordará en concreto el fenómeno del neocolonialismo y cómo puede relacionarse este con los CDI. El concepto de neocolonialismo puede resultar algo vago, sobre todo cuando se pretenden analizar sus implicaciones más allá de su enunciación básica. Por ello, es necesario ofrecer un marco conceptual claro para determinar qué constituye y qué no constituye neocolonialismo. Se tratará el concepto de neocolonialismo de forma general, pues resulta inevitable; y de forma particular, en relación con los CDI. Así mismo, se intentarán ofrecer unas pautas, indicaciones y criterios orientativos que ayuden a determinar cuándo se está ante una relación de tipo neocolonial articulada a través de un CDI. También se pondrá en relación con el *treaty shopping*, pues este es un fenómeno que muchas veces aparece de forma sincrónica con el del neocolonialismo.

2.1.- Consideraciones previas sobre el concepto de neocolonialismo

El término neocolonialismo empezó a formar parte del vocabulario político durante la segunda mitad del siglo XX. Kwame Nkrumah, primer presidente de la República de Ghana (1960-1966), introdujo el término en su discurso político y, de forma más detallada, en su libro “Neocolonialismo, la última etapa del imperialismo”. Su tesis se encuentra en la primera página de dicha obra:

La esencia del neocolonialismo es que el Estado que le está sujeto es, en teoría independiente y tiene todas las galas externas de la soberanía internacional. En realidad, su sistema económico y, con ello, su política son dirigidos desde fuera. Los métodos y la forma de esta dirección pueden tomar diversos aspectos. Por ejemplo, en un caso extremo las tropas del poder imperialista pueden ocupar el territorio del Estado neocolonial y controlar su gobierno. Sin embargo, más a menudo sucede que el control neocolonialista sea ejercido mediante medidas económicas o monetarias.⁵¹

Una definición más moderna (en un sentido puramente temporal de la palabra) es la siguiente:

Es un sistema retroalimentador [el neocolonialismo] de dominación y explotación instalado y preservado por el antiguo gobernante colonial de una excolonia, en el que medidas económicas,

⁵¹ NKUMAH, K. 1965. *Neocolonialismo, última etapa del imperialismo*. Madrid: Siglo XXI Editores. P. 3.

financieras y militares son utilizados para mantener en el poder a líderes favorables y para imponer políticas favorables que aseguren beneficios económicos y financieros.⁵²

Podrían ofrecerse más definiciones,⁵³ pero la nota común que presentan todas ellas puede extraerse de las dos han sido mencionadas: el neocolonialismo presenta una situación en la que un estado goza de independencia formal, pero no material. La aparición de un sistema de este estilo, explica Nkrumah, se debe al cambio ocurrido en las sociedades occidentales tras la Segunda Guerra Mundial: la aparición del estado del bienestar y la ideología mayoritaria de la clase trabajadora, junto a las nuevas corrientes de pensamiento aparecidas en las poblaciones colonizadas, desaconsejaban el mantenimiento del sistema colonial. En su lugar, sería más factible dividir las antiguas colonias en pequeños estados de dudosa viabilidad, que necesitasen para su existencia de la ayuda de la antigua metrópolis, fuera en materia de defensa, economía o finanzas.⁵⁴

Las ventajas que este sistema ofrece pueden sintetizarse de la siguiente manera: en primer lugar, la metrópoli se asegura los mismos beneficios (o casi todos) que en una relación colonial clásica, con el menor coste derivado de la ausencia de intervención directa. En segundo lugar, los problemas domésticos que se den en la excolonia no le supondrán un problema (de forma directa, por lo menos), debiendo encargándose de ellos el gobierno del estado excolonia.⁵⁵ En tercer lugar, la metrópoli logra quitarse el estigma político de “estado colonial/imperial”, pues la mayoría de sociedades contemporáneas rechazan completamente situaciones de carácter colonial, siendo las relaciones neocoloniales más sutiles y discretas. Esto último es especialmente aplicable en este estudio: no se espera que la población sea tan consciente de la existencia de un

⁵² HAAG, D. 2011. *Mechanics of Neo-colonialism. Current French and British influence in Cameroon and Ghana*. Barcelona: International Catalan Institute for Peace. P. 11.

⁵³ Véanse WALLERSTEIN, I. 2005. *Africa: The Politics of Independence and Unity*. Lincoln: University of Nebraska Press, P. 52.; PEET, R. y HARTWICK, E. 2009. *Theories of Development. Contentions, Arguments, Alternatives*. Nueva York: The Guildford Press. P. 165; y MARTIN, G. 1985. *The historical, economic and political bases of France's African Policy*. The Journal of Modern African Studies. Vol. 23, núm. 2. Pp. 189-208.

⁵⁴ NKURUMAH, K. 1965. *Neocolonialismo, última etapa del imperialismo*. Madrid: Siglo XXI Editores. Pp. 5-6.

⁵⁵ NKURUMAH, K. 1965. *Neocolonialismo, última etapa del imperialismo*. Madrid: Siglo XXI Editores. P. 7.

CDI perjudicial para Malawi como de la ocupación de Marruecos en el Sáhara, ni que responda de la misma manera ante tales situaciones.

Algo que hay que tener presente es que una relación neocolonial entre dos estados no requiere de una previa relación colonial entre los mismos. Puede suceder, por ejemplo, que una antigua metrópolis pierda preponderancia, y otra ocupe su lugar. Podría citarse como ejemplo la relación Estados Unidos-Chile durante el período de Pinochet, en el que intervino un nuevo poder imperial, pero también podemos acudir al caso más contemporáneo de China con numerosos países africanos. Otro ejemplo sería el de los Países Bajos, que será abordado en detalle en el siguiente capítulo. En efecto, a pesar de haber tenido un pasado colonial importante (frecuentemente olvidado, junto al de Bélgica), muchas de las prácticas que les valen la etiqueta de estado neocolonial son realizadas con estados con los que no habían tenido previas relaciones de ese tipo. Siguiendo con la idea inicial, en principio ni siquiera se requeriría que alguno de los estados hubiera sido parte de una relación colonial en el pasado, aunque ello ocurrirá la mayor parte de las veces. Nkrumah incluso prevé el caso en el que una de las partes no sea un estado, sino un conglomerado de grandes financieros, aunque *a priori* eso no parece tener mucha aplicabilidad en un estudio sobre instrumentos normativos internacionales, dictados por sujetos de derecho público internacional.

El siguiente aspecto a tener en cuenta es de los métodos que puede llevarse a cabo para establecer una relación neocolonial. Es aquí, de hecho, donde existen divergencias sobre qué constituye neocolonialismo y qué no. En su estudio sobre mecanismos de neocolonialismo, Diana Haag ofrece cuatro categorías, con diferentes herramientas cada una, a través de las cuales evaluar la presencia de una relación neocolonial: influencia económica, dependencia financiera, interferencia política y presencia militar. Según Haag, deben concurrir tres de estas cuatro categorías para poder hablar de neocolonialismo.⁵⁶ Aunque lo anterior sea criticable,⁵⁷ no deja de ser un marco de referencia interesante.

⁵⁶ HAAG, D. 2011. *Mechanics of Neo-colonialism. Current French and British influence in Cameroon and Ghana*. Barcelona: International Catalan Institute for Peace. Pp. 12-15.

⁵⁷ Podría argumentarse que un férreo control de la economía y de las finanzas de un estado por parte de otro entraría dentro del marco de una relación neocolonial.

Por lo que a este estudio respecta, dejaremos de lado las variables política y militar, por quedar demasiado alejadas de su objeto, y nos centraremos en la económica (y si procede, en la financiera). Entran dentro de la categoría económica los tratados comerciales que perpetúen patrones de comercio colonial, especialmente a través de la determinación unilateral de precios y/o de cuantías de importación y de exportación, o de la constitución de monopolios. Igualmente, también se incluyen en esta categoría antecedentes relevantes de trato más favorable a empresas extranjeras que a empresas locales. En cuanto a la dependencia financiera, esta se manifestaría a través de control monetario (por ejemplo, estableciendo el tipo de cambio de forma unilateral) o de casos de abuso en las ayudas al desarrollo (por ejemplo, a través de inversiones que beneficien a empresas de un estado en concreto).⁵⁸

2.2.- Convenios de doble imposición y neocolonialismo

Cuando hablaba de medidas económicas o monetarias orientadas a mantener el yugo colonial, el presidente Nkrumah pensaba más bien en control monetario a través de bancos extranjeros o prohibiciones de importación y/o exportación. Como se ha mencionado en el capítulo, en el momento de publicarse el Proyecto Modelo de Convenio de la OCDE únicamente existían una docena de CDI en vigor en todo el mundo. El hecho de que en la década de los 60 no fueran tenidos en cuenta en los debates sobre neocolonialismo no impide que no puedan devenir en una herramienta adecuada para este, aunque será necesario realizar siempre un análisis caso por caso. La disparidad de opiniones sobre qué constituye una herramienta de neocolonialismo y qué no viene causada (por lo menos, parcialmente) por el hecho de que cualquiera de ellas, por sí misma, es incapaz de crear un vínculo neocolonial. Un tratado internacional, un instrumento financiero o el soborno de políticos de un tercer estado pueden ser gravosos para cualquier estado, incluso ser condenados internacionalmente, pero no tienen la capacidad para alcanzar el objetivo último del neocolonialismo: controlar de forma indirecta a un estado para seguir nutriendo a la metrópoli. Para obtener ese resultado deben concurrir un conjunto de herramientas que sean idóneas para su consecución. Ello no quita que podamos analizar si un tipo de herramienta en concreto,

⁵⁸ HAAG, D. 2011. *Mechanics of Neo-colonialism. Current French and British influence in Cameroon and Ghana*. Barcelona: International Catalan Institute for Peace. Pp. 13-14.

en este caso un CDI, reúne los requisitos de idoneidad para contribuir a la creación y sostenimiento de una relación neocolonial.

Para valorar esta idoneidad deben tenerse en cuenta una serie de factores, intentando que estos no sean restrictivos en exceso. Esto es porque los vínculos neocoloniales pueden presentarse de forma muy diferente según las características de las partes que los conforman, tanto desde el punto de vista de la metrópoli como de la neocolonia, si se me permite llamarla así. No pueden olvidarse la existencia de vínculos culturales o políticos previos (o su inexistencia), el tipo de economía de cada uno de los estados, sus necesidades financieras y sus circunstancias geopolíticas. Por supuesto, no procede aquí tratar todas estas cuestiones, pero tanto el observador eventual como el analista deben tenerlas en cuenta en el momento de abordar cuestiones tan sensibles: como se verá, la línea que separa el neocolonialismo del “simple” abuso es tenue.

La primera cuestión que debe analizarse es, como no puede ser de otra manera, el contenido de los CDI que nos interese analizar. El objetivo de un CDI es eliminar la doble imposición internacional entre dos o más estados, pero ello no impide que uno de ellos resulte ampliamente favorecido por alguna de sus disposiciones, necesariamente en detrimento de los otros: difícilmente habrá un punto medio en este ámbito. Por ende, es ineludible estudiar 1) las disposiciones concretas de un CDI, y 2) cómo se relacionan e interactúan esas disposiciones con la realidad económica de los estados que forman parte del CDI.

Podemos encontrarnos, por ejemplo, con algún CDI que impida a ambas partes someter a tributación los dividendos en el estado-fuente. En apariencia sería justo, pues se estaría aplicando el mismo tratamiento para los residentes de ambos estados. En la práctica, puede generar rápidamente situaciones desfavorables para una de las partes. Este es precisamente el caso del CDI entre el Reino Unido y la República de Malawi.⁵⁹ Este CDI entró en vigor en 1956, cuando Malawi aún era la colonia británica de Nyasalandia, por lo que no sorprende que su contenido estuviera alineado con los intereses británicos. El representante de Nyasalandia en las negociaciones era el

⁵⁹ Art. 6.4. *UK/Malawi Double Taxation Agreement. Amended by Protocols*, hecho en Londres el 25 de noviembre de 1955.

governador designado por la metrópoli, Sir Geoffrey Francis Taylor Colby, por lo que no hace falta debatir mucho sobre donde radicaban sus simpatías.⁶⁰ Podría argumentarse que el CDI no es injusto, pues trata a ambas partes de igual manera: los dividendos pagados a residentes del Reino Unido no tributan en Malawi, es cierto, pero lo mismo se da en el caso contrario. Los dividendos pagados por sociedades británicas a residentes de Malawi tampoco tributan en Reino Unido, pero cabe preguntarse cuantas sociedades reparten dividendos a Malawi y cuantas al Reino Unido. Dada su condición de país en vías de desarrollo, todo apunta a que una regulación así favorece más al país exportador de capitales, es decir, Reino Unido.

Independientemente de lo anterior, han pasado casi 70 años desde el nacimiento del CDI, tiempo más que suficiente para realizar las modificaciones pertinentes. Si bien es cierto que hace unos años ya se emprendieron las negociaciones para modificar el convenio,⁶¹ es aquí precisamente donde deben tenerse en cuenta las relaciones económicas entre las partes, para así poder comprobar los intereses en juego y el poder real que ostenta cada parte en las negociaciones. En el caso concreto de las relaciones Reino Unido-Malawi, son interesantes los siguientes datos:

- 1) Las sociedades británicas son la tercera fuente de inversión más importante de Malawi, después de Suiza y Sudáfrica.⁶² Concretamente, el valor de la inversión británica en Malawi en 2020 era de 66 millones de libras.⁶³
- 2) En fecha de 2020, Malawi importó el 4,39% de sus bienes del Reino Unido (por un valor de 124 millones de dólares).⁶⁴

⁶⁰ TANWAR, P. 2021. *International Tax Treaties, Colonialism and the Power Imbalance*. The Indian Journal of International Economic Law Blog. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://ijiel.in/blog/f/international-tax-treaties-colonialism-and-the-power-imbalance>

⁶¹ PARLAMENTO DEL REINO UNIDO. 2016. *UK-Malawi Tax Treaty. EDM 1206: tabled on 07 March 2016*. Early Day Motions. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://edm.parliament.uk/early-day-motion/48996/ukmalawi-tax-treaty>

⁶² DUFFY, J. 2016. *UK Government urged to end "unfair" colonial-era tax treaty with Malawi*. Glasgow: The Herald. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://www.heraldsotland.com/news/14259148.uk-government-urged-end-unfair-colonial-era-tax-treaty-malawi/>

⁶³ DEPARTMENT FOR INTERNATIONAL TRADE. 2022. *Trade & Investment Factsheets: Malawi*. Gov. UK. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1072433/malawi-trade-and-investment-factsheet-2022-05-04.pdf

⁶⁴ TRENDECONOMY. 2021. *Annual International Trade Statistics by Country (HS02): Malawi*. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://trendeconomy.com/data/h2/Malawi/TOTAL>

- 3) En la misma fecha, el porcentaje de exportaciones destinado al Reino Unido fue de un 5,97% (por un valor de 46 millones de dólares), sólo superado por Sudáfrica y Bélgica.⁶⁵
- 4) El Reino Unido es un colaborador importante de Malawi en materia de ayuda humanitaria: en 2021 fue realizada una donación de más de 100.000 vacunas para la COVID-19.⁶⁶ Recientemente también fue realizada una inversión de 36 millones de libras destinadas a la educación femenina, y otra de cinco millones de libras destinada al desarrollo sostenible, entre otras.⁶⁷

Un estudio más detallado de las relaciones económicas entre el Reino Unido y Malawi podría mostrar datos más concretos, pero con los anteriores podemos extraer ciertas conclusiones: el Reino Unido no es el socio comercial más importante de Malawi, pero sí que ostenta una posición relevante. Desde la posición malauí, la renegociación del CDI vigente puede estar condicionada, pues la necesidad de mantener las relaciones económicas vigentes puede dar lugar a concesiones que, de otra forma, no tendrían lugar. El hecho de que el convenio esté tardando tanto en ser renegociado ya es por sí mismo un indicador de la poca presión que puede ejercer Malawi: hace ya más de 20 años que el gobierno británico habla sobre estas negociaciones, a veces con fechas concretas, pero sin ningún resultado hasta ahora.⁶⁸

Las dificultades de la parte débil en las negociaciones generan una situación cíclica: el deseo de mantener las inversiones y las ayudas de las economías fuertes hace que cedan ante CDI desventajosos, pero son estos los que comprometen su posición a la larga. La media de ayudas que reciben los países en desarrollo es de 130 billones de dólares

⁶⁵ TRENDECONOMY. 2021. *Annual International Trade Statistics by Country (HS02): Malawi*. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://trendeconomy.com/data/h2/Malawi/TOTAL>

⁶⁶ BRITISH HIGH COMMISSION LILONGWE. 2021. *UK donates COVID-19 vaccines to Malawi*. Gov. UK. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/news/uk-donates-covid-19-vaccines-to-malawi#:~:text=Malawi%20has%20received%20119%2C040%20doses,tranche%20of%20UK's%20donation%20overseas>.

⁶⁷ BRITISH HIGH COMMISSION LILONGWE. 2022. *Time for the UK and Malawi to forge a stronger, forward-looking relationship*. Gov. UK. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/news/time-for-uk-and-malawi-to-forge-a-stronger-forward-looking-relationship>

⁶⁸ SCOTLANDMALAWI PARTNERSHIP. (s.f.). *Make Tax Fair*. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://www.scotland-malawipartnership.org/our-work/advocacy/make-tax-fair#:~:text=The%20UK's%20tax%20treaty%20with,fit%20for%20the%2021st%20century>.

anuales, pero pierden alrededor de 200 billones por culpa de la evasión fiscal (fenómeno en el que los CDI y el *treaty shopping* tienen un papel relevante).⁶⁹ Lo que se gana por un lado, se pierde por el otro, y aun así la parte débil se ve forzada a depender de los subsidios de terceros estados, lo que es en sí mismo otra herramienta de dependencia interesante, en la cual no entraremos pero que tiene interés al mostrar la interconexión de los mecanismos neocoloniales.

La comparación entre CDI concluidos por un estado también puede tener cierta utilidad para comprobar si la disparidad en el poder de negociación que tienen los estados afecta o no al contenido de los CDI. Usemos, por ejemplo, el CDI existente entre el Reino Unido y España: su forma de regular la doble tributación de los dividendos es sin duda más similar al Modelo OCDE que al Modelo ONU, siendo incluso más restrictiva para el estado-fuente que el primero. Aun así, no prohíbe tajantemente la potestad impositiva en el estado-fuente.⁷⁰ Otro ejemplo: si acudimos al CDI Reino Unido-Estados Unidos, vemos como también emplea una regulación similar a lo previsto en el Modelo OCDE, permitiendo la tributación de los dividendos en el estado-fuente, con especificidades para cuando el receptor de estos es el beneficiario efectivo.⁷¹ Más allá del debate sobre los porcentajes justos para el estado-fuente en materia de dividendos y sobre sus oportunas exenciones, una negación completa de la potestad impositiva para el estado-fuente es algo infrecuente en la práctica contemporánea, no previsto por ningún modelo y sin duda injusto en el contexto de estados en vías de desarrollo.

Otro de los indicadores de un potencial relación neocolonial en cuya creación y/o mantenimiento hayan contribuido los CDI es, precisamente, la existencia de una pluralidad de CDI gravosos para un mismo estado. Hemos mostrado el ejemplo del CDI entre el Reino Unido y Malawi, así como una breve exposición de sus relaciones económicas. Aunque se haya visto la importancia que tiene el Reino Unido como socio comercial, puede que su CDI arcaico, así como el resto de medidas que aplican, sean

⁶⁹ SCOTLANDMALAWI PARTNERSHIP. (s.f.). *Make Tax Fair*. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://www.scotland-malawipartnership.org/our-work/advocacy/make-tax-fair#:~:text=The%20UK's%20tax%20treaty%20with,fit%20for%20the%2021st%20century>.

⁷⁰ Art. 10.2. Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Londres 14 de marzo de 2013. Boletín Oficial del Estado, núm. 118, de 15 de mayo de 2014, pp. 37876-37895.

⁷¹ Art. 10.2. *UK/USA Double Taxation Convention*, hecho en Londres el 24 de julio de 2001.

insuficientes para provocar esa falta de independencia material que es la característica principal que hemos ofrecido en la definición de neocolonialismo. Abuso, sí, pero pretender que es algo más por sí solo quizás sea aventurarse. La historia cambia cuando son una pluralidad de estados los que, a través de sus CDI, erosionan gravemente la base imponible de otro estado. Esta variable no ha sido introducida en el anterior subepígrafe, pero también puede darse, especialmente en materia de CDI. En la definición de neocolonialismo que habíamos dado se partía de una idea bilateral de este: un estado neocolonial y una neocolonia. Nada obsta, pero, para que sean varios estados los que, a través de diversos instrumentos, establezcan una relación neocolonial. Esto complica aún más cualquier intento de clasificación, pues ahora las acciones de diversos estados, realizadas de forma asíncrona e independiente, pueden coartar la independencia material de un estado, a pesar de que no fuera el propósito de ninguno de ellos individualmente analizado. En cierto sentido, podríamos hablar de neocolonialismo no intencionado o involuntario.

El ejemplo de Malawi, de nuevo, nos puede servir para ilustrar este último caso. Hemos hablado de la importancia que tiene para este estado el Reino Unido como socio comercial, aunque también mantiene relaciones igual o más importantes con otros estados: de Sudáfrica recibió el 20% de sus importaciones en 2020 (por un valor de 560 millones de dólares), dedicando el 6,22% de sus exportaciones al mismo país (por un valor de 48 millones de dólares). Los Países Bajos también tienen cierta relevancia para la economía malauí, recibiendo en 2020 el 3,69% de sus exportaciones (por un valor de 28 millones de dólares). Sin embargo, el socio privilegiado en cuanto a exportaciones es Bélgica, reuniendo el 20% de las exportaciones en 2020 (por un valor de 162 millones de dólares).⁷² Bien, pues los CDI establecidos entre Malawi y estos estados no están exentos de críticas. El CDI Malawi-Sudáfrica, fechado en 1971 y siguiendo el modelo OCDE, establece porcentajes de tributación en el estado-fuente para los dividendos bastante bajos (5% y 10%, dependiendo de si el beneficiario efectivo es quien recibe los dividendos o no, y según su porcentaje de participación en la sociedad generadora de

⁷² TRENDECONOMY. 2021. *Annual International Trade Statistics by Country (HS02): Malawi*. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://trendeconomy.com/data/h2/Malawi/TOTAL>

los dividendos),⁷³ e inferiores a lo establecido, por ejemplo, en el CDI España-Sudáfrica (5% y 15% según si concurre la circunstancia mencionada).⁷⁴ También se establece una relación desventajosa para el estado-fuente en el caso de los cánones, no pudiendo tributar en este cuando el receptor de dichos cánones sea el beneficiario efectivo.⁷⁵

En el caso del CDI Malawi-Países Bajos, renegociado en 2015 (el original se pactó en 1969), no se aprecian unos criterios tan restrictivos para el estado-fuente como en el caso anterior, pero aun así se prevén porcentajes muy bajos en materia de tributación de dividendos, y estableciendo porcentajes desiguales según la sociedad pagadora sea malauí o neerlandesa (10% y 15%, respectivamente).⁷⁶ Los CDI de Sudáfrica y Países Bajos, así como los de otros estados, han sido bastante criticados en el pasado, cada uno por razones diversas, pero perjudicando todos ellos en conjunto al estado-fuente.⁷⁷⁷⁸

Volviendo a los indicadores ofrecidos por Haag, analicemos como los CDI pueden tener cierto encaje en dos de sus categorías. Observando los enunciados de forma estricta, puede resultar difícil relacionarlos con los CDI: deben interpretarse de forma flexible. La categoría económica exige de casos relevantes en los que se trate de forma favorable a empresas extranjeras por encima de las locales. Los CDI tienen el potencial de alcanzar ese objetivo, y lo que es peor, de forma prolongada en el tiempo: ya hemos visto que pueden pasar décadas hasta que no se renegocia un CDI. Sin duda, a los estados les interesa atraer inversión extranjera, pero ello puede acabar jugando en su contra, tanto para los empresarios locales como para la hacienda pública. Por su parte, la categoría financiera hace especial mención a “casos de abuso de ayudas al desarrollo para inversión en infraestructuras en beneficio de las sociedades del estado X.” El ejemplo expuesto anteriormente, a través del cual un estado depende de las ayudas de otro

⁷³ Art. 10. *Explanatory Memorandum on the Double Taxation Agreement between the Republic of South Africa and the Republic of Malawi.*

⁷⁴ Art. 10.2 Convenio entre el Reino de España y la República de Sudáfrica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 23 de junio de 2006. Boletín Oficial del Estado, núm. 40, de 15 de febrero de 2008, pp. 8341-8349.

⁷⁵ Art. 12. *Explanatory Memorandum on the Double Taxation Agreement between the Republic of South Africa and the Republic of Malawi.*

⁷⁶ ORBITAX. 2015. *Malawi-Netherlands. Update – Tax Treaty between Malawi and the Netherlands.* Fecha de consulta: 02/05/2022. Disponible en:

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Update---Tax-Treaty-between-Ma-14794>

⁷⁷ ACTIONAID. 2016. *Malawi's tax treaties. From Independence to year 2015.* 2016. Londres.

⁷⁸ Aunque se ha hecho referencia a la importante relación comercial que mantiene Malawi con Bélgica, no existe a día de hoy CDI entre ambos estados, por lo que no se hará ningún comentario al respecto.

estado, al tiempo que ve su base imponible reducida por un tratado perjudicial establecido con el estado benefactor, podría relacionarse con la idea de dependencia financiera expuesta por Haag. Si un estado en vías de desarrollo pudiera recaudar fondos en las mismas condiciones que otros estados, su necesidad de recibir ayudas externas disminuiría paulatinamente. La dependencia financiera propiamente dicha la determinan las ayudas externas, pero son herramientas como los CDI las que crean la necesidad de que exista tal dependencia financiera. La propia autora es consciente de la ausencia de consenso sobre qué constituye una herramienta de neocolonialismo y qué no, por lo que una flexibilización de los criterios por ella expuestos no resulta descabellada. Si aceptamos esto, vemos como los CDI entran simultáneamente en dos categorías: la económica, en tanto otorgan ventaja al capital extranjero; y de forma flexible, la financiera, al contribuir a la dependencia de terceros estados.

En suma, disponemos de una serie de indicadores que, concurriendo todos o varios de ellos, podrían servir para afirmar que un CDI está contribuyendo a establecer y/o mantener una relación neocolonial entre dos estados. Son los siguientes:

- 1) Disposiciones del CDI perjudiciales para una de las partes, aunque en el papel puedan parecer neutrales.
- 2) Fecha del CDI, especialmente cuando nos encontramos ante CDI antiguos y que no han sido objeto de revisión.
- 3) Intensidad de las relaciones económicas y políticas existentes entre los estados parte.
- 4) Comparación con otros CDI establecidos por las mismas partes.
- 5) Uso del Modelo ONU o del Modelo OCDE. Esto no ha sido directamente mencionado en este subepígrafe, pero de lo visto en el primer capítulo resulta patente que para los estados en vías de desarrollo el modelo preferible es el Modelo ONU.
- 6) Existencia de una pluralidad de CDI que, en su conjunto, perjudican gravemente a uno de los estados contratantes.

No siempre hará falta que concurran todos ellos, en algunos casos la intensidad de algunos podría ser suficiente para poder hablar de neocolonialismo. En el caso del CDI Reino Unido-Malawi se encuentran presentes la mayoría de indicadores con una

intensidad suficiente como para poder hablar de una relación neocolonial en la que el CDI tiene un papel de cierta importancia. En cualquier caso, siempre será necesario un estudio caso por caso, cuestión a la que se dedicará el tercer capítulo del presente estudio.

2.3.- Neocolonialismo y *treaty shopping*

El análisis expuesto hasta ahora se ha enfocado principalmente desde un punto de vista estatal. Es algo natural, situaciones como las que se estudian en este trabajo sólo pueden ser establecidas por sujetos de derecho internacional público. Pero entonces, ¿dónde quedan las conductas de los sujetos privados? ¿Tienen algún papel digno de mención en todo este entramado? Son los estados los que permiten la existencia de un vínculo neocolonial a través de un CDI, no las actividades económicas realizadas por las sociedades. No obstante, en el primer subepígrafe de este capítulo se ha mencionado de forma muy breve un matiz que cabe hacer a esta afirmación. En efecto, el presidente Nkrumah hablaba de la posibilidad de que fueran grandes conglomerados financieros los que establecieran un vínculo neocolonial, al margen de los estados. En el ámbito de los CDI esto no es del todo posible, pues no hay CDI sin estado. Sin embargo, la idea es interesante, pues sí que existe la posibilidad de que el capital internacional aproveche las deficiencias de un CDI en su beneficio, incluso aunque ello no entrara dentro de las expectativas de los estados contratantes (o sí, para aquellos estados que propician conscientemente la planificación fiscal abusiva). Esto no es otra cosa que *treaty shopping*: el uso abusivo de los CDI y la búsqueda del CDI más favorable por parte de los actores económicos privados.⁷⁹

En el período 2009-2014, se estima que Malawi perdió alrededor de 27 millones de dólares a través de un caso notorio de *treaty shopping*. La sociedad australiana Paladin Energy Ltd, dedicada principalmente a la extracción de uranio, invirtió notablemente en el país africano, que cuenta con abundantes reservas minerales (que suponen el 10% de su producto interior bruto). La problemática reside es que entre la matriz, Paladin

⁷⁹ OCDE. 2015. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*. P. 27. Para más información, véase ALMUDÍ CID, J.M. 2006. *Planificación fiscal a través de sociedades holding*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Documento núm. 24/06. ISSN 1578-0244. Pp. 34 y ss.; y VEGA HERRERO, F. A. *Convenios de doble imposición, cláusulas de limitación de beneficios y derecho comunitario*. En: Manual de Fiscalidad Internacional. CORDÓN EZQUERRO, T. 2007. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp. 929-977.

Energy Ltd; y la filial localizada en Malawi, Paladin Africa Ltd; interviene una sociedad pantalla, Paladin Netherlands BV. A través de esta, que aprovechaba los déficits del CDI Países Bajos-Malawi (exención en el estado-fuente respecto de los intereses y de gastos de gestión), Paladin logró enviar 183 millones de dólares a Australia de forma que no tributaran ni en Malawi ni en Países Bajos.⁸⁰ Este es un caso notorio, pero ahora imagínese cuantos casos de ingeniería fiscal de este estilo se dan, y lo que suponen para el estado que los sufre. Para intentar ilustrar esto un poco, tengamos en cuenta el gasto público de Malawi en el período mencionado en el caso Paladin: alrededor de 7500 millones de euros.⁸¹ 27 millones supone un 0,36% del gasto público total en el período 2009-2014. Unos cuantos más del estilo de Paladin (y no costaría mucho, teniendo en cuenta el elevado número de sociedades pantalla existentes en Países Bajos⁸²), aprovechando las deficiencias de no sólo uno sino de varios CDI, como se ha visto en el subepígrafe anterior, permiten imaginar pérdidas para la hacienda pública malauí de entre el 1% y el 5%, quién sabe sino más, entorpeciendo su debido desarrollo.

Se nos planeta aquí el mismo problema que en los casos anteriores: encontrar la diferencia entre el *treaty shopping* “simple” y el *treaty shopping* que contribuye activamente al mantenimiento de un vínculo colonial. Puede que aquí sea incluso más difícil encontrar una respuesta. En el caso de los estados, la definición de neocolonialismo indica que uno está interesado en seguir obteniendo los beneficios y manteniendo el control del otro, se entiende que hay una suerte de elemento volitivo por parte del estado neocolonial. Esto no ocurre en el caso de los agentes económicos: a través del *treaty shopping* buscan obtener los mayores beneficios posibles, aunque ello perjudique a un estado, sí, pero no existe voluntad alguna de crear una situación de

⁸⁰ LAW, A. 2015. *How one Australian mining company's tax dealings are costing the world's poorest country millions*. Londres: ActionAid. Pp. 3, 8-9.

⁸¹ EXPANSIÓN/DATOSMACRO.COM. 2022. *Malawi – Gasto público*. Fecha de consulta: 06/05/2022. Disponible en: <https://datosmacro.expansion.com/estado/gasto/malawi#:~:text=El%20gasto%20p%C3%BAblico%20en%20Malawi,22%2C73%25%20del%20PIB.>

⁸² GOVERNMENT OF THE NETHERLANDS. 2021. *High number of shell companies detrimental to the Netherlands, says Committee*. Fecha de consulta: 06/05/2022. Disponible en: <https://www.government.nl/latest/news/2021/11/22/high-number-of-shell-companies-detrimental-to-the-netherlands-says-committee#:~:text=High%20number%20of%20shell%20companies%20detrimental%20to%20the%20Netherlands%2C%20says%20Committee,-News%20item%20%7C%2022&text=Shell%20companies%20contribute%20little%20to,and%20damage%20the%20Netherlands'%20reputation.>

dependencia para un estado. La empresa que incurre en *treaty shopping* lo hace en estados en vías de desarrollo y en estados del primer mundo si se da la oportunidad. En este sentido, el abuso es indiscriminado.

¿Debe deducirse entonces que a las empresas no se les puede achacar el contribuir a una situación de neocolonialismo? Quizás podríamos no tener en cuenta la posición ni las intenciones de la parte fuerte, sea estado o sea persona privada, y observar únicamente las de la parte débil, si se encuentra sujeta o no a un vínculo de dependencia. Como argumento en contra puede decirse que esto es un intento forzoso de modificar el concepto de neocolonialismo para hacer encajar el *treaty shopping* en él. Esto implica una situación de dependencia y de dominación, según desde el punto de vista en el que se analice. Si se modifica de la forma en que se ha propuesto, se puede llegar a desvirtuar su significado. Imaginemos, además, un caso de *treaty shopping* severo que afectase a un estado desarrollado: sería denunciable, pero nadie pondría la palabra neocolonialismo sobre la mesa. Para que se dé el *treaty shopping* deben existir CDI que lo posibiliten, por lo que la responsabilidad debe pesar sobre los estados que lo permiten. Es correcto denunciar los abusos en los que incurren sociedad como Paladin Energy, pero tampoco deben buscarse ulteriores responsabilidades.

CAPÍTULO III

3.- El caso neerlandés

El objetivo de este último capítulo es utilizar los criterios expuestos con anterioridad en relación con un caso concreto. El caso propuesto es el de los Países Bajos, país celeberrimo por facilitar métodos de planificación fiscal agresiva, sea de forma deliberada o accidental, tal y como sus políticos arguyen.⁸³ Como sea, la cuestión es que esto ocurre, y los CDI son una de las herramientas frecuentemente criticadas en el criticado entramado fiscal neerlandés. Para analizar la naturaleza de los CDI suscritos por los Países Bajos se han seleccionado tres casos: los CDI celebrados con Uganda, Mongolia y Kenia.

3.1.- Consideraciones previas sobre la política fiscal neerlandesa

Los Países Bajos cuentan a día de hoy con una de las redes de CDI más extensa del mundo, con un total de 96 tratados de este tipo en vigor. En Europa, sólo son superados por el Reino Unido, Italia y Francia.⁸⁴ Una red tan extensa, en las condiciones adecuadas, puede ser ideal para todos los implicados y atraer la inversión internacional. En el caso contrario, las deficiencias de los CDI pueden ser aprovechadas en detrimento de otros, como en el caso de *treaty shopping* mencionado aprovechando el CDI Países Bajos-Malawi.

Fue en la década de 1960 cuando desde los Países Bajos se dio impulso a la negociación de CDI, con la idea inicial de darles ventaja a sus grandes empresas, como Shell o Philips. A través de las disposiciones negociadas, se lograba que las empresas no tuvieran que tributar en el estado-fuente y, en ocasiones, ni siquiera en el estado-residencia (es decir, los propios Países Bajos). Esto no es algo exclusivo de los estados en vías de desarrollo, sino que aparece en casos más sonados, como el del CDI Países Bajos-Estados Unidos. Esta idea ya se encontraba presente en la política fiscal neerlandesa muchas décadas antes: al ser una potencia colonial menor y no poder competir directamente con sus

⁸³ LANGEROCK, J. HIETLAND, M. 2019. *How the Netherlands Built One of the World's Worst Tax Havens*. Foreign Affairs. Fecha de consulta: 07/05/2022. Disponible en: <https://www.foreignaffairs.com/articles/bermuda/2019-11-06/how-netherlands-built-one-worlds-worst-tax-havens>

⁸⁴ KRISTINA, A. 2020. *Tax Treaty Network of European Countries*. Tax Foundation. Fecha de consulta: 07/05/2022. Disponible en: <https://taxfoundation.org/tax-treaties-european-tax-treaty-network-2020/>

grandes vecinos, debía impulsar su papel como centro de finanzas y comercio en Europa (lo cual venía a ser sinónimo del mundo entero en su momento). Una de las formas de hacerlo era garantizar la posición de sus empresas a nivel fiscal.⁸⁵ Los CDI neerlandeses, en este sentido, son una mera actualización de prácticas ya realizadas en el pasado. Los beneficios que logran repatriarse a los Países Bajos de forma íntegra a través de los CDI pueden a su vez repatriarse a terceros países sin tributar gracias a lo que se conoce como *participation exemption* (algo así como exención por participación): si una sociedad extranjera posee el 5% del capital social de una sociedad neerlandesa, esta estará exenta de hacer tributar diversos tipos de rentas, entre las que se incluyen dividendos e intereses.⁸⁶

En lo que a negociaciones contemporáneas se refiere, actualmente las autoridades neerlandesas usan como base un memorándum sobre política de tratados tributarios (*Memorandum on Tax Treaty Policy*). El memorándum actual, publicado en 2020 y que sustituye al de 2011, incorpora las novedades y recomendaciones realizadas en el marco del plan BEPS, entre otras. Por lo general, el modelo de negociación que ofrece está en la línea del Modelo OCDE, aunque también tiene en cuenta el Modelo ONU cuando se está delante de un estado en vías de desarrollo. De hecho, se ha hecho más énfasis en esto último que en memorándums anteriores, en ámbitos donde habitualmente los países en desarrollo se veían perjudicados en materia de CDI (dividendos e intereses, entre otros), lo cual debe celebrarse.⁸⁷ Sin embargo, hasta que no se empiecen a negociar y renegociar tratados no podrá valorarse debidamente este cambio. Lo más prudente, pero, sería no tener demasiadas expectativas: se reportaron diversas inconsistencias entre el memorándum de 2011 y los CDI negociados tras esa fecha, así que nada asegura que no esto vuelva a ocurrir.⁸⁸ Por último, mencionar que el énfasis

⁸⁵ LANGEROCK, J. HIETLAND, M. 2019. *How the Netherlands Built One of the World's Worst Tax Havens*. Foreign Affairs. Fecha de consulta: 07/05/2022. Disponible en: <https://www.foreignaffairs.com/articles/bermuda/2019-11-06/how-netherlands-built-one-worlds-worst-tax-havens>

⁸⁶ TAXGATE. (s.f.). *Dutch participation exemption*. Fecha de consulta: 10/05/2022. Disponible en: <https://www.taxgate.nl/participation-exemption/>

⁸⁷ LAGERWIJ, I. y BOUWMAN, R. 2021. *A closer look at Netherlands' 2020 Memorandum on Tax Treaty Policy*. International Tax Review. Fecha de consulta: 07/05/2022. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1qsy3xgp2h6fg/a-closer-look-at-netherlands-2020-memorandum-on-tax-treaty-policy>

⁸⁸ HIETLAND, M. 2020. *Have the Netherlands' tax treaties with developing countries become fairer?* International Centre for Tax and Development. Fecha de consulta: 07/05/2022. Disponible en:

expresado en el memorándum responde a las exigencias provenientes de instituciones europeas, que solicitan la renegociación de CDI perjudiciales para determinados países para cumplir así tanto con los objetivos de la Unión como con los nuevos estándares internacionales.⁸⁹ La Unión ha sido bastante crítica en el pasado con los sistemas fiscales de algunos de sus estados miembros, especialmente con los Países Bajos.

3.2.- El convenio entre los Países Bajos y Uganda

El CDI entre los Países Bajos y Uganda fue negociado hace relativamente poco, en 2004. En las mismas fechas fueron descubiertas en el país africano abundantes reservas de petróleo, siendo el cuarto país del África subsahariana con más reservas de este preciado bien. El primer CDI a tratar en este capítulo ha sido este precisamente porque sus disposiciones han sido criticadas en el pasado por como interactúan con la reciente inversión extranjera dedicada a la explotación del petróleo y la minería.⁹⁰ Se intentará hablar de todos los indicadores en el orden en el que fueron mencionados para dar una visión de conjunto del CDI.

Las disposiciones del tratado en concreto son lo que más nos interesa y lo que debe ser analizado en primer lugar. Así, lo que más llama la atención en una primera lectura es el trato que se da a los dividendos. Regulados en el artículo 10 del CDI, siguen lo dispuesto en el Modelo OCDE: tributación en el estado-fuente permitida pero limitada al 15% cuando el receptor sea el beneficiario efectivo. La diferencia está en que, donde el Modelo OCDE limita el porcentaje al 5% para aquellas sociedades que posean el 25% del capital social de la sociedad pagadora, el CDI Países Bajos-Uganda elimina por completo la posibilidad de tributación en el estado-fuente cuando la participación del beneficiario efectivo sea de un 50% del capital social. En los casos en los que el porcentaje sea menor, el estado-fuente podrá someter a imposición los dividendos por el 5% de su importe

<https://www.ictd.ac/blog/netherlands-tax-treaties-developing-countries-fairer/>

⁸⁹ PARLAMENTO EUROPEO. 26 de marzo de 2019. *Resolución del Parlamento Europeo, de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales.*

⁹⁰ OLWENYI, J. 2020. *Standing in the way of development: The Uganda-Netherlands Double Tax Agreement.* Oxfam. Fecha de consulta: 08/05/2022. Disponible en:

<https://uganda.oxfam.org/latest/blogs/standing-way-development-uganda-netherlands-double-tax-agreement-0>

bruto (sin límite mínimo, osea que un 2% de participación bastaría).⁹¹ Este criterio es mucho más restrictivo que el propuesto por la OCDE, algo especialmente reprochable teniendo en cuenta que una de las partes es un país en vías de desarrollo.

No es la única disposición de este estilo que incluye este CDI: la regulación de los intereses es sustancialmente idéntica a la del Modelo OCDE, pero con el matiz de que inhabilita al estado-fuente para someterlos a imposición cuando estos hayan sido originados a través de préstamos públicos, bancarios o de otras entidades financieras públicas.⁹² El reproche es mayor cuando tenemos en cuenta lo reciente del CDI: no es lo mismo un CDI como el de Reino Unido-Malawi, realizado aún en el marco de una relación colonial, que uno realizado en el siglo XXI, ignorando estándares internacionales.

Para entender la importancia de disposiciones de este tipo, hagamos algunas observaciones de la economía de Uganda. Destaca la inversión destinada al país africano desde los Países Bajos: 3688 millones de dólares, representando el 39% del total de inversión extranjera, con mucha diferencia respecto del segundo inversor principal, Australia. Esta inversión se ha ido incrementado notablemente durante la última década, motivada especialmente por la industria del petróleo, el gas y la minería.⁹³ Esto se relaciona con lo mencionado en el subepígrafe anterior, acerca del uso de sociedades pantalla en los Países Bajos para canalizar la inversión y los beneficios a terceros estados con un coste mínimo o inexistente (*treaty shopping* al uso). Puede ser difícil calcular de forma exacta cuánto dinero pierde un estado por el funcionamiento de un CDI, aunque un estudio hizo una estimación de entre 8 y 24 millones de dólares en el año 2016 (únicamente en lo que se refiere a los ingresos por dividendos).⁹⁴ Dado el incremento de la inversión neerlandesa estos últimos años, es de esperar que las pérdidas también hayan aumentado. Téngase en cuenta además que, en el ámbito de las industrias extractivas, hasta hace muy poco los contratos eran privados en Uganda, por lo que las

⁹¹ Art. 10.3. *Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Uganda for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes*, hecho en La Haya el 31 de agosto de 2004.

⁹² Art. 11.3. *Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Uganda for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes*, hecho en La Haya el 31 de agosto de 2004.

⁹³ ALENCAR, H. AVAN, C. y OLWENYI, J. 2020. *The Money Pipeline*. Oxfam. Pp. 9-10.

⁹⁴ ALENCAR, H. AVAN, C. y OLWENYI, J. 2020. *The Money Pipeline*. Oxfam. P. 12.

estimaciones pueden fácilmente quedarse cortas.⁹⁵ Para contextualizarlas, téngase en cuenta que el gasto público de Uganda en 2016 fue de unos 4000 millones de dólares.⁹⁶

En la actualidad, se está llevando a cabo el proyecto EACOP (*East African Crude Oil Pipeline*), que pretende trasladar el petróleo de Uganda hasta los puertos de Tanzania a través de un oleoducto. Las empresas implicadas, principalmente la francesa TOTAL Holdings Europe y la china CNOOC, operan a través de diversas empresas subsidiarias registradas en los Países Bajos. Estimaciones indican que los 25 años de explotación que conlleva el proyecto supondrían pérdidas para el país africano por las dinámicas del CDI de unos 287 millones de dólares.⁹⁷ Teniendo en cuenta los beneficios fiscales que tienen las holdings en Países Bajos, esto son ingresos perdidos para ambas partes.

En lo que respecta a la comparación con otros CDI por el mismo estado, ni los CDI suscritos por los Países Bajos con España e Indonesia (por citar dos ejemplos) muestran una regulación tan contraria a los intereses del estado-fuente como el CDI con Uganda.⁹⁸ Fueron firmados en 1971 y 2002, respectivamente, por lo que no pueden argumentarse cambios en la política fiscal en los tiempos recientes. Cuando un CDI se desvía tanto de la política habitual de un estado en detrimento de otro, sólo cabe pensar que existe cierta mala fe. Si que es cierto que en el caso de Indonesia la regulación de los intereses es muy similar al caso de Uganda, pero en el caso de los dividendos es más justa para el estado-fuente.

A día de hoy, Uganda únicamente ha suscrito nueve CDI (sin contar uno con Bélgica que aún no ha entrado en vigor). Sin entrar en un examen de estos, debe señalarse que el Fondo Monetario Internacional ha declarado que ninguno cumple con estándares

⁹⁵ ALENCAR, H. AVAN, C. y OLWENYI, J. 2020. *The Money Pipeline*. Oxfam. Pp. 19-20.

⁹⁶ EXPANSIÓN/DATOSMACRO.COM. 2022. *Uganda – Gasto Público*. Fecha de consulta: 08/05/2022. Disponible en:

<https://datosmacro.expansion.com/estado/gasto/uganda#:~:text=El%20gasto%20p%C3%BAblico%20en%20Uganda,18%2C29%25%20del%20PIB>

⁹⁷ ALENCAR, H. AVAN, C. y OLWENYI, J. 2020. *The Money Pipeline*. Oxfam. Pp. 18-22.

⁹⁸ Arts. 10-11. Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971. Boletín Oficial del Estado, núm 248, de 16 de octubre de 1972.

Arts. 10-11. *Agreement between the Government of the Republic of Indonesia and the Government of the Netherlands for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income*, hecho en Yakarta el 29 de enero de 2002.

internacionales actuales.⁹⁹ Algunos de estos estados tienen una presencia económica destacable en la economía ugandesa: el Reino Unido representa el 8,4% de su inversión extranjera directa, y Mauricio otro 7,03%.¹⁰⁰ Sumados a la inversión neerlandesa, estos tres países suponen algo más de la mitad de la inversión extranjera para Uganda. Es cierto que algunos de estos CDI ya están siendo renegociados, el de los Países Bajos incluido, pero por otro lado, ya hemos hablado de cómo pueden demorarse las negociaciones en algunos casos.¹⁰¹

Todo lo visto en los párrafos anteriores lleva a pensar que el CDI Países Bajos-Malawi está siendo empleado con fines neocoloniales por parte del primer estado. Salvo el segundo, todos los indicadores se encuentran presentes, y algunos con especial intensidad. La relevancia de la actividad económica neerlandesa en Uganda junto a las restrictivas disposiciones del CDI suponen un grave socavo de la soberanía fiscal ugandesa.

3.3.- El convenio entre los Países Bajos y Mongolia

El caso del CDI Países Bajos-Mongolia presenta ciertas similitudes con el de Uganda, siendo incluso peor en algunos aspectos. La diferencia es que, ante este escenario, el gobierno de Mongolia optó por denunciar unilateralmente el tratado a finales de 2012.¹⁰² El deseo de atraer capital extranjero no siempre basta para tolerar determinadas situaciones.

El CDI presentaba una regulación para los dividendos incluso más restrictiva para el estado-fuente que en el caso ugandés. Este impedía su tributación en el estado-fuente cuando el beneficiario efectivo fuera una sociedad que tuviera el 50% de la participación en el capital social de la sociedad pagadora. El caso del CDI Países Bajos-Mongolia es idéntico, pero reduciendo el porcentaje requerido a un mero 10%.¹⁰³ Bastaba una participación mínima para que los dividendos pudieran trasladarse de forma íntegra a

⁹⁹ ALENCAR, H. AVAN, C. y OLWENYI, J. 2020. *The Money Pipeline*. Oxfam. P. 7.

¹⁰⁰ ALENCAR, H. AVAN, C. y OLWENYI, J. 2020. *The Money Pipeline*. Oxfam. P. 9.

¹⁰¹ ALENCAR, H. AVAN, C. y OLWENYI, J. 2020. *The Money Pipeline*. Oxfam. P. 8.

¹⁰² CLEARSTREAM. 2013. *Netherlands: Termination of tax treaty with Mongolia*. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en: <https://www.clearstream.com/clearstream-en/products-and-services/asset-services/tax-and-certification/netherlands-termination-of-tax-treaty-with-mongolia-1301500>

¹⁰³ Art. 10.3. *Convention between the Kingdom of the Netherlands and Mongolia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income*, hecho en Ulán Bator el 8 de marzo de 2002.

los Países Bajos. A continuación, la regulación de los intereses presenta un articulado prácticamente idéntico al de Uganda, sustrayendo al estado-fuente la competencia para someterlos a imposición cuando provengan de intereses de determinados sujetos. (aumentando el catálogo de posibles prestamistas, de hecho).¹⁰⁴ Resulta escandaloso teniendo en cuenta que el CDI se celebró en 2002, fecha también cercana al CDI con Uganda.

Durante su vigencia, este CDI fue clave en las operaciones de ciertas sociedades que operaban en Mongolia. La economía de este país asiático es bastante dependiente de las actividades mineras, representando estas más del 70% de sus exportaciones.¹⁰⁵ Los Países Bajos se enorgullecen de la parte de su presupuesto que dedican a ayudas humanitarias: 5,5 miles de millones de dólares, de los cuales Mongolia recibe una parte (17 millones en el período 2009-2010, concretamente).¹⁰⁶ Como se ha visto en el segundo capítulo, esto no deja de ser algo hipócrita si al mismo tiempo se está socavando la soberanía fiscal de un estado a través de otros medios, creando así un círculo vicioso.

La sociedad anglo-australiana Rio Tinto, la mayor extractora de carbón del mundo, emprendió un gran proyecto minero a través de una de sus subsidiarias, la sociedad canadiense Turquoise Hill y esta, a su vez, a través de Turquoise Hill Netherlands. La inversión hecha por Turquoise y por el gobierno de Mongolia (pues la iniciativa es conjunta) en 2013 era prácticamente la mitad del PIB de Mongolia a día de hoy (13 mil millones de dólares). La subsidiaria radicada en Ámsterdam tenía únicamente tres empleados, y ni siquiera una oficina. *Treaty shopping*, sí, pero frustrado, pues cuando el complejo minero empezó a ser explotado, el CDI ya había sido denunciado. Como detalle, mencionar que el ministro de finanzas holandés Remco Dolstra declaró que el objetivo de este tipo de convenios nunca fue la evasión fiscal, sino el refuerzo de los lazos comerciales. Rio Tinto no ha interrumpido su inversión en Mongolia, por lo que

¹⁰⁴ Art. 11.3. *Convention between the Kingdom of the Netherlands and Mongolia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income*, hecho en Ulán Bator el 8 de marzo de 2002.

¹⁰⁵ TRENDECONOMY. 2021. *Mongolia. Imports and Exports*. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en: <https://trendeconomy.com/data/h2/Mongolia/TOTAL>

¹⁰⁶ DEUTSCH, A. EDWARDS, T. 2013. *The Mongolian Mouse that roared*. Ámsterdam/Ulán Bator: Thomson Reuters. P. 2. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en: <http://graphics.thomsonreuters.com/13/07/MONGOLIA-DUTCH.pdf>

puede concluirse que no hacen falta CDI abusivos cuando ya existen motivos suficientes para invertir en el extranjero. En estos casos, el CDI no se convierte en el impulsor de lazos comerciales, sino más bien en la guinda del pastel (si se me permite la expresión) de operaciones ya de por sí rentables. No obstante, en este caso concreto esta afirmación está viciada: Rio Tinto tiene acuerdos por separado con Mongolia que le permiten enviar los dividendos a los Países Bajos sin que tributen en Mongolia.¹⁰⁷

Tras la disolución del gobierno comunista en 1990, Mongolia empezó a negociar diversos CDI con los estados con los que mantenía relaciones económicas más estrechas, contando actualmente con más de 20 CDI. El difunto convenio con Países Bajos era especialmente relevante: en fecha de 2013, el 30% de la inversión extranjera directa provenía de ese estado. El segundo estado que merece una mención por lo relevante de sus inversiones es su vecino, la República Popular China, acumulando un 26% de la inversión en la misma fecha.¹⁰⁸ De hecho, el primer CDI que firmó Mongolia fue con ellos, en 1991. A diferencia del caso de los Países Bajos, el CDI con China se mantiene en vigor. Se encuentra en un término medio respecto de los modelos ONU y OCDE, según la disposición que se analice, pero difícilmente podría considerarse abusivo. Otros casos sí lo eran, habiendo sido denunciados también por Mongolia: se trata de los CDI con Luxemburgo, Kuwait y Emiratos Árabes Unidos. Destaca este último, que impedía en todos los casos la tributación de dividendos e intereses en el estado-fuente.¹⁰⁹ El neerlandés no era, pues, el único CDI abusivo que perjudicaba a Mongolia.

La decisión de Mongolia de denunciar el CDI puede ser vista como algo positivo. Ante la negativa por parte de los neerlandeses de renegociar el convenio sólo quedaba esa opción. Sin embargo, la utilidad de ese gesto está por ver. A día de hoy, no hay datos acerca de la existencia de negociaciones para un nuevo CDI entre los dos estados. De la misma forma en que los neerlandeses se negaron a renegociar el original, puede que no tengan interés en negociar uno más justo para ambas partes. Ya se ha hablado de las

¹⁰⁷ DEUTSCH, A. EDWARDS, T. 2013. *The Mongolian Mouse that roared*. Ámsterdam/Ulán Bator: Thomson Reuters. Pp. 2-6. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en: <http://graphics.thomsonreuters.com/13/07/MONGOLIA-DUTCH.pdf>

¹⁰⁸ ULZIISAIKHAN, D. (2013). *Mongolia: International Taxation Issues*. Ministerio de Finanzas de Mongolia. Pp. 8.

¹⁰⁹ ULZIISAIKHAN, D. 2013. *Mongolia: International Taxation Issues*. Ministerio de Finanzas de Mongolia. Pp. 9-10.

inconsistencias existentes entre los objetivos del memorándum neerlandés y la práctica negocial real. Si además las empresas dan con métodos alternativos para obtener los mismos resultados que con un CDI abusivo, las perspectivas de futuro para los países en vías de desarrollo son bastante pobres: en 2018 se reportó como Rio Tinto había logrado evitar pagar 232 millones de dólares en Mongolia, a pesar de no existir ya el CDI con los Países Bajos.¹¹⁰

3.4.- El convenio entre los Países Bajos y Kenia

Para el último caso se ha querido elegir uno de lo más reciente CDI suscrito por los Países Bajos, el de Kenia, firmado a mediados de 2015. En esas fechas ya existía el memorándum de 2011, pero este CDI representa claramente una de las incoherencias mencionadas en el primer subepígrafe del capítulo.

Como de costumbre, la regulación de los dividendos es bastante notoria, esta vez por dos razones. En primer lugar, porque a pesar de que acepta que los dividendos puedan tributar de forma limitada en el estado-fuente si el receptor es el beneficiario efectivo, establece porcentajes diferentes según hacia donde se dirija el flujo monetario. En el caso de que la pagadora sea una sociedad neerlandesa, los dividendos tributarán en los Países Bajos por un 15% de su valor. En el caso contrario, Kenia los podrá someter a imposición por un 10% de su valor. Esto no es algo completamente nuevo: el CDI Países Bajos-España también presenta diferencias basadas en la localización de la sociedad pagadora en una parte u otra. La cuestión es por qué se ofrece un trato peyorativo a este estado en concreto y que, en la práctica, va a ser quien reciba mayor inversión de la otra parte. ¿Es así como se tiene en consideración la situación de los países en vías de desarrollo según el memorándum? Pero no es solo eso, sino que nos encontramos con la ya habitual que enerva la facultad impositiva del estado-fuente cuando la sociedad pagadora tiene como mínimo el 10% de su capital social controlado por la sociedad beneficiaria.¹¹¹ En cuanto a los intereses, también están exentos en el estado-fuente si

¹¹⁰ FORSTATER, M. 2018. *The Mongolian Millions: What Can We Learn from the Making of a Multinational Tax Avoidance Scandal?* Washington, DC. Center for Global Development. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en:

<https://www.cgdev.org/blog/mongolian-millions-what-can-we-learn-making-multinational-tax-avoidance-scandal>

¹¹¹ Arts. 10.2-10.3. *Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Kenya for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income*, hecho en Nairobi el 22 de julio de 2015.

su beneficiario efectivo es un órgano público de alguno de los estados contratantes o un fondo de pensiones de alguno de estos.¹¹²

Kenia no tiene mucha experiencia en el ámbito de los CDI: a día de hoy ha suscrito únicamente ocho.¹¹³ La experiencia que puedan tener los oficiales de un estado a la hora de negociar tratados internacionales puede ser un factor relevante a la hora de determinar su contenido. Sea esto o no cierto, la cuestión es que de esos ocho CDI, el de los Países Bajos es el más perjudicial en lo que a dividendos e intereses respecta, estando por debajo de la práctica habitual de otros estados de la OCDE.¹¹⁴

No parece que en este caso concreto podamos hablar de neocolonialismo ejercido a través de CDI. El convenio con los Países Bajos puede ser muy criticable, pero la influencia económica de los neerlandeses en Kenia no es tan elevada como en los dos anteriores casos. Aun así, presenta interés al revelar como, aún con los progresos hechos en el ámbito internacional sobre la doble imposición, con organizaciones no gubernamentales y organizaciones internacionales haciéndose eco de este tipo de situaciones cada vez con más intensidad, con iniciativas como el plan BEPS y, en fin, con las autoridades de los propios estados haciendo declaraciones en un sentido muy concreto, la práctica comercial muestra que puede llegar a ser contraria a todo lo anterior.

¹¹² Art. 11.3. *Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Kenya for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income*, hecho en Nairobi el 22 de julio de 2015.

¹¹³ HIETLAND, M. 2020. *Have the Netherlands' tax treaties with developing countries become fairer?* International Centre for Tax and Development. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en: <https://www.ictd.ac/blog/netherlands-tax-treaties-developing-countries-fairer/>

¹¹⁴ HIETLAND, M. 2020. *The 2011 Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy. Theory and practice of the Dutch tax treaties with developing countries*. SOMO. P. 6.

Conclusiones

Inicialmente se había planteado la cuestión de si un CDI podría ser idóneo para ser una herramienta de neocolonialismo. Tras todo lo expuesto, la respuesta debería ser afirmativa. No sólo es que lo puedan ser desde un punto de vista teórico o hipotético, sino que actualmente está ocurriendo, como ha ilustrado el caso de los Países Bajos. Cuando, junto a un CDI de carácter abusivo, concurren una serie de circunstancias (indicadores, como venimos mencionando), el perjuicio que puede ocasionarse sobre la soberanía fiscal de un estado puede ser muy importante. Si un país en vías de desarrollo no puede contar con los ingresos públicos que le corresponderían en circunstancias normales, lo que se produce son deficiencias en su aparato público, por un lado; y dependencia financiera externa, por el otro. Al fin y al cabo, no debe olvidarse que las herramientas del neocolonialismo no actúan de forma autónoma, sino que se interrelacionan entre sí.

El mismo caso estudiado revela, no obstante, que no debe llegarse a conclusiones apresuradas sobre la naturaleza neocolonial de un CDI. El CDI Países Bajos-Kenia ha mostrado que, aunque un CDI pueda ser considerado como abusivo, puede que no exista una situación neocolonial como tal. Desde muchas instancias internacionales se hacen acusaciones acerca de la naturaleza neocolonial de algunos CDI (con escasos resultados), pero no debe olvidarse que este concepto lleva aparejada una fuerte carga política: no es sólo un abuso, es la creación y sostenimiento de un vínculo de dependencia. Si las relaciones entre dos estados son tenues, no hay CDI abusivo que pueda generar tal vínculo. Así, todo CDI neocolonial conlleva abuso, pero no todo CDI abusivo conlleva neocolonialismo. Estas crítica apresuradas pueden venir causadas por ciertos prejuicios: de un lado, provienen de instancias muy implicadas con los estados en vías de desarrollo; y por el otro, hay estados cuyos sistemas fiscales e historiales en materia de CDI les hacen blanco rápido de críticas. Seguramente muchas veces serán acertadas: dos de los tres CDI estudiados revestían carácter neocolonial, pero en el caso del tercero es mucho más dudoso. Sin ánimo de ser reiterativo, cada caso requiere un estudio individualizado.

Debe destacarse que los indicadores mencionados en el segundo capítulo, siendo apropiados, no son ni pretenden ser taxativos. Puede que en ciertos casos haya factores

en juego que aquí no han sido considerados pero que también puedan ser relevantes a la hora de determinar o no situaciones de neocolonialismo. Siendo este un estudio que analiza este fenómeno de forma general, se han ofrecido criterios igualmente generales que pueden ser usados en la mayoría de situaciones. No sólo deberá estarse al caso concreto, sino también se deberán tener en cuenta los cambios en el panorama político internacional. Sobre esto, el instrumento multilateral de la OCDE, parte del plan BEPS, está llamado a tener una importancia crítica, aunque ello merecería un estudio aparte.

En el ámbito de los modelos de la OCDE y de la ONU, y sobre todo en el del primero, debe concluirse que ninguno tiene un carácter directamente perjudicial para un estado en vías de desarrollo. Si bien ambos parten de bases muy diferentes, se ha visto como entre ambos modelos hay un intento de llegar a un compromiso, si bien en cada uno la balanza se inclina inevitablemente hacia un lado. Ahora bien, no se debería ser especialmente crítico con el modelo OCDE. Puede que no sea el más óptimo para un estado en vías de desarrollo, que siempre preferirá la alternativa ofrecida por la ONU, pero si lo consideramos estrictamente, no tiene carácter abusivo, no digamos ya neocolonial. Lo que se ha podido ver en el estudio es que justamente los CDI a los que catalogamos como neocoloniales son aquellos que toman un enfoque mucho más radical hacia el estado-residencia que el ofrecido por la OCDE. Es en el ámbito de las negociaciones bilaterales donde se encuentra el germen de este problema, es más difícil verlo en el seno de organizaciones internacionales.

En cuanto a las perspectivas de futuro, todo apunta a que el *statu quo* se mantendrá, por lo menos durante algunos años. La sensibilización sobre este fenómeno ha aumentado considerablemente en las últimas décadas, pero ello no parece suficiente para que algunos estados cejen en este tipo de prácticas. Puede esperarse que sean los propios estados afectados los que pongan fin a esta situación, pues tienen tal posibilidad, aunque no parece que sea del todo frecuente. La importancia que pueda tener aquí el instrumento multilateral dependerá de que sea ratificado por ambas partes, por lo que deberá estarse a las futuras adhesiones. Entretanto, la auténtica consecución del proyecto iniciado tras la Segunda Guerra Mundial seguirá pendiente.

Bibliografía

Bibliografía

ALENCAR, H. AVAN, C. Y OLWENYI, J. 2020. *The Money Pipeline*. Oxfam.

ALMUDÍ CID, J.M. 2006. *Planificación fiscal a través de sociedades holding*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Documento núm. 24/06. ISSN 1578-0244.

ASH, E. MARIAN, O. 2019. *The making of International Tax Law: Empirical Evidence from Natural Language Processing*. Irvine: University of California, Irvine School of Law.

BECERRA CANTÚ, J. A. 2013. *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*. 2ª ed. International Bureau of Fiscal Documentation: IBFD Publications.

COMITÉ FISCAL. 1946. *London and Mexico Tax Conventions. Commentary and Text*. Ginebra: Sociedad de Naciones.

DE MOOJ, R. KLEMM, A. PERRY, V. 2021. *Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed*. Washington, DC: Fondo Monetario Internacional.

DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2013. *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011*. Nueva York: Naciones Unidas.

DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. 2017. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nueva York: Naciones Unidas.

DEUTSCH, A. EDWARDS, T. 2013. *The Mongolian Mouse that roared*. Ámsterdam/Ulán Bator: Thomson Reuters.

GALERA PITA, A. 2012. *El artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE: diferencias entre la versión de 2010 y las versiones anteriores, en el precepto y los Comentarios*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

HAAG, D. 2011. *Mechanics of Neo-colonialism. Current French and British influence in Cameroon and Ghana*. Barcelona: International Catalan Institute for Peace.

HIETLAND, M. 2020. *The 2011 Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy. Theory and practice of the Dutch tax treaties with developing countries*.

JOGARAJAN, S. 2018. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series.

KLEMMANN, H. 2013. *Was there a twentieth century Dutch economy?* Rotterdam: Erasmus University Rotterdam.

LAW, A. 2015. *How one Australian mining company's tax dealings are costing the world's poorest country millions*. Londres: ActionAid.

MARTIN, G. 1985. *The historical, economic and political bases of France's African Policy*. The Journal of Modern African Studies. Vol. 23, núm. 2.

ACTIONAID. 2016. *Malawi's tax treaties. From Independence to year 2015*. Londres: ActionAid.

NAVARRO IBARROLA, A. 2019. *Commentary of the Business Profits Articles Contained in Double Tax Treaties Signed by Ibero-American Countries*. Madrid: Observatorio Iberoamericano de Tributación Internacional.

NKRUMAH, K. 1965. *Neocolonialismo, última etapa del imperialismo*. Madrid: Siglo XXI Editores.

OCDE. 2010. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Versión abreviada. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

OCDE. 2017. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Versión abreviada. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

PARLAMENTO EUROPEO. 26 de marzo de 2019. Resolución del Parlamento Europeo, de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales.

PEET, R. y HARTWICK, E. 2009. *Theories of Development. Contentions, Arguments, Alternatives*. Nueva York: The Guildford Press.

OCDE. 2015. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015.

SIMONTACCHI, S. 2007. *Taxation of Capital Gains Under the OECD Model Convention*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

ULZIISAIKHAN, D. 2013. *Mongolia: International Taxation Issues*. Ministerio de Finanzas de Mongolia.

VEGA HERRERO, F. A. *Convenios de doble imposición, cláusulas de limitación de beneficios y derecho comunitario*. En: *Manual de Fiscalidad Internacional*. CORDÓN EZQUERRO, T. 2007. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

WALLERSTEIN, I. 2005. *Africa: The Politics of Independence and Unity*. Lincoln: University of Nebraska Press.

Webgrafía

BRITISH HIGH COMMISSION LILONGWE. 2021. *UK donates COVID-19 vaccines to Malawi*. Gov. UK. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: [https://www.gov.uk/government/news/uk-donates-covid-19-vaccines-to-](https://www.gov.uk/government/news/uk-donates-covid-19-vaccines-to-malawi)

[malawi#:~:text=Malawi%20has%20received%20119%2C040%20doses,tranche%20of%20UK's%20donati on%20overseas.](#)

BRITISH HIGH COMMISSION LILONGWE. 2022. *Time for the UK and Malawi to forge a stronger, forward-looking relationship*. Gov. UK. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/news/time-for-uk-and-malawi-to-forge-a-stronger-forward-looking-relationship>

CLEARSTREAM. 2013. *Netherlands: Termination of tax treaty with Mongolia*. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en: <https://www.clearstream.com/clearstream-en/products-and-services/asset-services/tax-and-certification/netherlands-termination-of-tax-treaty-with-mongolia-1301500>

DEPARTMENT FOR INTERNATIONAL TRADE. 2022. *Trade & Investment Factsheets: Malawi*. Gov. UK. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1072433/malawi-trade-and-investment-factsheet-2022-05-04.pdf

DUFFY, J. 2016. *UK Government urged to end "unfair" colonial-era tax treaty with Malawi*. Glasgow: The Herald. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://www.heraldscotland.com/news/14259148.uk-government-urged-end-unfair-colonial-era-tax-treaty-malawi/>

EXPANSIÓN/DATOSMACRO.COM. 2022. *Malawi – Gasto público*. Fecha de consulta: 06/05/2022. Disponible en: <https://datosmacro.expansion.com/estado/gasto/malawi#:~:text=El%20gasto%20p%C3%ABlico%20en%20Malawi,22%2C73%25%20del%20PIB.>

EXPANSIÓN/DATOSMACRO.COM. 2022. *Uganda – Gasto Público*. Fecha de consulta: 08/05/2022. Disponible en: <https://datosmacro.expansion.com/estado/gasto/uganda#:~:text=El%20gasto%20p%C3%ABlico%20en%20Uganda,18%2C29%25%20del%20PIB>

FORSTATER, M. 2018. *The Mongolian Millions: What Can We Learn from the Making of a Multinational Tax Avoidance Scandal?* Washington, DC. Center for Global Development. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en: <https://www.cgdev.org/blog/mongolian-millions-what-can-we-learn-making-multinational-tax-avoidance-scandal>

GOVERNMENT OF THE NETHERLANDS. 2021. *High number of shell companies detrimental to the Netherlands, says Committee*. Fecha de consulta: 06/05/2022. Disponible en: <https://www.government.nl/latest/news/2021/11/22/high-number-of-shell-companies-detrimental-to-the-netherlands-says-committee#:~:text=High%20number%20of%20shell%20companies%20detrimental%20to%20the%20Netherlands%2C%20says%20Committee,-News%20item%20%7C%2022&text=Shell%20companies%20contribute%20little%20to,and%20damage%20the%20Netherlands%20reputation.>

HIETLAND, M. 2020. *Have the Netherlands' tax treaties with developing countries become fairer?* International Centre for Tax and Development. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en: <https://www.ictd.ac/blog/netherlands-tax-treaties-developing-countries-fairer/>

KRISTINA, A. 2020. *Tax Treaty Network of European Countries*. Tax Foundation. Fecha de consulta: 07/05/2022. Disponible en: <https://taxfoundation.org/tax-treaties-european-tax-treaty-network-2020/>

LAGERWIJ, I. y BOUWMAN, R. 2021. *A closer look at Netherlands' 2020 Memorandum on Tax Treaty Policy*. International Tax Review. Fecha de consulta: 07/05/2022. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1qsy3xgp2h6fg/a-closer-look-at-netherlands-2020-memorandum-on-tax-treaty-policy>

LANGEROCK, J. HIETLAND, M. 2019. *How the Netherlands Built One of the World's Worst Tax Havens*. Foreign Affairs. Fecha de consulta: 07/05/2022. Disponible en: <https://www.foreignaffairs.com/articles/bermuda/2019-11-06/how-netherlands-built-one-worlds-worst-tax-havens>

MONOGRAFÍAS. (s.f.). *Exportación de capitales: rasgo típico del imperialismo*. Fecha de consulta: 26/02/2022. Disponible en: <https://www.monografias.com/trabajos31/exportacion-capitales/exportacion-capitales>

OCDE. 2017. *Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released*. Fecha de consulta: 11/04/2022. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm#:~:text=When%20the%20OECD%20published%20its,tax%20agreements%20were%20in%20force>

OLWENYI, J. 2020. *Standing in the way of development: The Uganda-Netherlands Double Tax Agreement*. Países Bajos: Oxfam Novib. Fecha de consulta: 08/05/2022. Disponible en: <https://uganda.oxfam.org/latest/blogs/standing-way-development-uganda-netherlands-double-tax-agreement-0>

ORBITAX. 2015. *Malawi-Netherlands. Update – Tax Treaty between Malawi and the Netherlands*. Fecha de consulta: 02/05/2022. Disponible en: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Update---Tax-Treaty-between-Ma-14794>

PALAN, R. 2009. *History&Policy: History of tax havens*. Fecha de consulta: 26/02/2022. Disponible en: <https://www.historyandpolicy.org/policy-papers/papers/history-of-tax-havens#:~:text=Tax%20havens%20are%20a%20distinctly,to%20become%20a%20tax%20haven>.

PARLAMENTO DEL REINO UNIDO. 2016. *UK-Malawi Tax Treaty. EDM 1206: tabled on 07 March 2016*. Early Day Motions. Disponible en: <https://edm.parliament.uk/early-day-motion/48996/ukmalawi-tax-treaty>

SCOTLANDMALAWI PARTNERSHIP. (s.f.). *Make Tax Fair*. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://www.scotland-malawipartnership.org/our-work/advocacy/make-tax-fair#:~:text=The%20UK's%20tax%20treaty%20with,fit%20for%20the%2021st%20century>.

TANWAR, P. 2021. *International Tax Treaties, Colonialism and the Power Imbalance*. The Indian Journal of International Economic Law Blog. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en:

<https://ijiel.in/blog/f/international-tax-treaties-colonialism-and-the-power-imbalance>

TAXGATE. (s.f.). *Dutch participation exemption*. Fecha de consulta: 10/05/2022. Disponible en:

<https://www.taxgate.nl/participation-exemption/>

TRENDECONOMY. 2021. *Annual International Trade Statistics by Country (HS02): Malawi*. Fecha de consulta: 23/04/2022. Disponible en: <https://trendeconomy.com/data/h2/Malawi/TOTAL>

TRENDECONOMY. 2021. *Mongolia. Imports and Exports*. Fecha de consulta: 09/05/2022. Disponible en:

<https://trendeconomy.com/data/h2/Mongolia/TOTAL>

WORLD INTELLECTUAL PROPERTY ORGANIZATION. (s.f.). *Patents granted by patent office and country of origin (1883-1979)*. Ginebra. Fecha de consulta: 12/03/2022. Disponible en:

<https://www.wipo.int/ipstats/en/index.html#data>

Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Supremo 1500/2020 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 11 de noviembre de 2020 (recurso 3013/2018).

Normativa

Agreement between the Government of the Republic of Indonesia and the Government of the Netherlands for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, hecho en Yakarta el 29 de enero de 2002.

Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, hecha en París el 14 de diciembre de 1960.

Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971. Boletín Oficial del Estado, núm 248, de 16 de octubre de 1972.

Convenio entre el Reino de España y la República de Sudáfrica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 23 de junio de 2006. Boletín Oficial del Estado, núm. 40, de 15 de febrero de 2008, pp. 8341-8349.

Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Londres 14 de marzo de 2013. Boletín Oficial del Estado, núm. 118, de 15 de mayo de 2014, pp. 37876-37895.

Convention between the Kingdom of the Netherlands and Mongolia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, hecho en Ulán Bator el 8 de marzo de 2002.

Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Uganda for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes, hecho en La Haya el 31 de agosto de 2004.

Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Kenya for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, hecho en Nairobi el 22 de julio de 2015.

Explanatory Memorandum on the Double Taxation Agreement between the Republic of South Africa and the Republic of Malawi, hecho en 1971.

Tratado de paz entre las potencias aliadas y asociadas y Alemania, hecho en Versalles el 28 de junio de 1919.

UK/Malawi Double Taxation Agreement. Amended by Protocols, hecho en Londres el 25 de noviembre de 1955.

UK/USA Double Taxation Convention, hecho en Londres el 24 de julio de 2001.