



FACULTAD DE DERECHO

PRINCIPALES CUESTIONES CONTROVERTIDAS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Autor: Lucía Adela Trillo Caballo

5º E-3 C

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid
Abril 2017

RESUMEN

Este trabajo radica en la controversia existente entorno al concepto “residencia”, clave en el sistema fiscal internacional. En primer lugar, se va a llevar a cabo el planteamiento de la controversia terminológica, incluyendo sus consecuencias. En segundo lugar, se describen las situaciones internacional y nacional, con el objetivo de comprender los distintos tratamientos ofrecidos del término “residencia”. En tercer y último lugar, a modo de ejemplo del contraste terminológico actual, se plantea un caso práctico resuelto, de manera global, desde los distintos puntos de vista explicados con anterioridad.

Palabras clave: Convenios de Doble Imposición (CDI), Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), residencia, derecho blando, doble imposición

ABSTRACT

This paper is focused on the controversy surrounding the term of “residence”, key in the international tax system. In the first part, the terminological polemic approach will be described, including its consequences. In the second part, international and national scenarios will be analysed in order to understand both regimens in relation to the term of “residence”. And finally, in the third part, as an example of the current terminological controversy, a case study is proposed to have a global view of the several perspectives already explained.

Key words: Double Taxation Agreement (DTA), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), residence, soft law, double taxation

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	3
II.	PRIMER BLOQUE: PLANTEAMIENTO	5
1.	Causas de la doble imposición.....	5
2.	Convenios de doble imposición.....	7
3.	Residencia de personas físicas y morales	8
3.1	El domicilio fiscal de las personas físicas.....	9
3.2	El domicilio fiscal de las personas jurídicas	9
III.	SEGUNDO BLOQUE: PERSPECTIVA INTERNACIONAL.....	11
1.	MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	11
1.1	El Modelo de Convenio y su consideración como <i>soft law</i>	11
1.2	Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición: interpretación dinámica vs. interpretación estática.....	14
1.3	Tratamiento de la OCDE del concepto residencia.....	18
2.	MODELO DE CONVENIO DE LA ONU	20
2.1	El Modelo de Convenio	20
2.2	Tratamiento de la ONU del concepto residencia	22
IV.	TERCER BLOQUE: PERSPECTIVA NACIONAL: CASO ESPAÑOL.....	24
1.	Casos resolutivos de doble residencia entre España y otros Estados.....	24
2.	RESIDENCIA FISCAL: IRPF e IS	27
2.1	IRPF: La residencia de las personas físicas	27
.	El factor presencial	29
.	El factor económico	31
.	El factor familiar	33
.	El nuevo impuesto de salida	33
2.2	IS: La residencia de las entidades	40
2.3	Concepto de establecimiento permanente.....	42
V.	CUARTO BLOQUE: CASO PRÁCTICO	46
VI.	CONCLUSIÓN	50
VII.	BIBLIOGRAFÍA	52

I. INTRODUCCIÓN

El tema elegido para desarrollar en el trabajo de fin de grado ha sido “principales cuestiones controvertidas de los Convenios de Doble Imposición”.

En primer lugar, en cuanto a la elección de este tema para su estudio, hay que destacar que es un tema presente en nuestra sociedad, sobre todo en la actualidad, por la fuerte expansión que se ha registrado en el ámbito de las relaciones internacionales. Además, hoy día la especial relevancia que adquieren las cuestiones relativas a la fiscalidad de los movimientos internacionales de los factores frente a la atención dedicada en el pasado a los planteamientos relativos a los movimientos de bienes.

En segundo lugar, en relación con la metodología del trabajo, ésta va a consistir por tanto en estudiar por apartados los distintos parámetros enunciados, dotándolos de contenidos obtenidos de la lectura de manuales y artículos de referencia. La investigación de la que partiremos serán unos manuales de referencia para tener una visión general del tema, artículos publicados en revistas y de varios autores y con esto, se pretende llegar, junto con el desarrollo del contenido referenciado, a unas conclusiones, con las que finalizaremos esta investigación, comparando distintos ámbitos geográficos, y además, daremos nuestra visión y propuesta de una revisión normativa.

En tercer lugar, hay que hacer mención a la problemática encontrada a la hora de investigar este tema. La fiscalidad internacional es un tema infinitamente amplio y polémico que dificulta el trabajo de investigación. Además, hay que destacar que es un tema muy doctrinal, con mucha jurisprudencia y artículos doctrinales que analizar, en el que existen opiniones dispares, que se han tenido que analizar una a una.

En cuarto lugar, con respecto al conocimiento de este tema, se ha partido de cero, y por tanto, se han encontrado muchos conceptos dificultosos que han dificultado el entendimiento del tema.

Otro problema fundamental es la localización de la bibliografía, ya que al ser un tema tan específico existe dificultad de encontrar manuales que concreten el tema, por lo

que se ha tenido que acudir a bases de datos, a revistas y a manuales de ponencias y comentarios del articulado.

Para finalizar con esta introducción, en último lugar, vamos a describir los objetivos del trabajo de investigación, a través de los cuales se puede apreciar la estructura del trabajo y la técnica deductiva empleada en él. Los principales objetivos son los siguientes:

- ✓ Describir la bipolaridad fiscal internacional que consta de un bloque europeo en manos Unión Europea y de un bloque anglosajón en manos de la Organización de las Naciones Unidas. Se hará especial referencia a la naturaleza jurídica del Modelo de Convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.
- ✓ Describir el tratamiento particular de concepto “residencia” por parte de España. En el anterior punto, hemos visto el perspectiva general y global de la controversia y en éste, vamos a proceder a la perspectiva específica y nacional: el caso español.
- ✓ Analizar una introducción novedosa al sistema tributario español y que guarda relación con la residencia de las personas físicas, con el fin de ilustrar el alcance del principio de territorialidad.
- ✓ Ofrecer los distintos tratamientos que ofrecen la OCDE, la ONU y España del término “residencia” para obtener una visión global de la controversia interpretativa.

II. PRIMER BLOQUE: PLANTEAMIENTO

Aunque puede existir una idea más o menos formada de lo que es la doble imposición las dificultades se presentan cuando se intenta dar una definición de la misma.¹ No obstante, la doble imposición internacional se genera cuando dos o más Estados, o partes de los mismos, gravan el mismo objeto imponible al mismo sujeto pasivo mediante dos o más impuestos de naturaleza idéntica o análoga.²

1. Causas de la doble imposición

Una primera causa por la que se produce la doble imposición internacional es, la multiplicidad de criterios de sujeción aplicados en las legislaciones fiscales a la hora de delimitar sus respectivas soberanías fiscales. Ello se debe a que se juega con dos criterios fundamentales: el “personal” basado en el gravamen de los residentes a efectos fiscales por su renta mundial, con independencia del lugar de obtención de la renta, y el “real” o “territorial” consistente en gravar las rentas obtenidas o generadas en un territorio con independencia de la residencia fiscal del perceptor. En este caso, la doble imposición se produce cuando un contribuyente es residente a efectos fiscales de un país, mientras que la fuente de la renta está localizada en otro país. En general, los sistemas fiscales establecen impuestos tanto si el contribuyente como la fuente de su renta está localizados en su país. La principal razón que permite explicar el mantenimiento de criterios tan opuestos por parte de los países es evitar la pérdida de recaudación fiscal, por lo que, los países importadores de capital mantienen generalmente el criterio de territorialidad o de la fuente mientras que los países exportadores de capital se muestran partidarios de la aplicación del criterio personalista³.

Incluso en el caso de que los países en conflicto apliquen el mismo principio tributario, las posibles discrepancias existentes entre ambos en cuanto a su concreción o delimitación pueden determinar la aparición de la doble imposición internacional. En el

¹ Cfr. Pires, M.: *International juridical double taxation on income*. Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands, 1989. Pág. 11.

² Cerdón Ezquerro, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional*. Vol. I. Madrid, 2007. Pág 109.

³ Cerezo Fernández, M.: *Doble imposición internacional e inversiones extranjeras*. XX semana de estudios de Derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 856 a 857.

ámbito del criterio personal de tributación un ejemplo lo proporciona el supuesto de la doble residencia fiscal, originada cuando un mismo contribuyente es considerado residente a efectos fiscales de dos o más países simultáneamente. La residencia a efectos fiscales puede ser definida por dos países de tal forma que el sujeto tenga la condición de residente en ambos países. Por ejemplo, una persona física es residente de EEUU si tiene la ciudadanía estadounidense, mientras que en otros países la residencia fiscal de un sujeto se define simplemente por la permanencia durante un determinado periodo de tiempo en el territorio nacional: de aquí que un ciudadano de EEUU puede ser residente a efectos fiscales de su país y de algún otro país por el hecho de permanecer en el mismo un determinado periodo de tiempo. Incluso en el caso de países que siguen el criterio personal de la residencia, la distinta delimitación de los elementos determinantes de la residencia pueden implicar la aparición de supuestos de doble residencia fiscal.

En el campo societario la residencia fiscal se puede definir, por ejemplo, en función del lugar donde se haya constituido la sociedad o del lugar donde se encuentre la sede de su dirección efectiva, o sumando ambos criterios, y, en ocasiones, alguno más⁴. En cualquier caso, la multiplicidad de criterios en las definiciones legales de residencia da origen a problemas de doble imposición, al igual que puede facilitar o dificultar traslados de residencia entre países con fines estrictamente de elusión fiscal. Los problemas de “doble residencia” han de resolverse de forma bilateral o multilateral, delimitando cuál debe ser el país principal de sujeción fiscal, o sea el país que tiene preferencia para la aplicación del principio asignatario de residencia.

Otra causa posible de doble imposición internacional se encuentra en las diferencias existentes entre los países en cuanto a la forma de determinar las bases imponibles de sus contribuyentes⁵. Este es el caso, por ejemplo, de los países que tienen conceptos diferentes de lo que constituye el beneficio a efectos fiscales e incluso, aunque tengan las mismas reglas básicas para la determinación de la renta gravable, que interpreten de forma diferente los aspectos de un determinado supuesto. Un ejemplo de esto último puede surgir a causa de las facultades que las Administraciones Tributarias

⁴ Cfr. Chico de la Cámara, P.: *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Aranzadi, Cizur Menor, 2013, p. 133.

⁵ Ferrer Grau, V.P.: *La fiscalidad internacional*. Editorial Fundación para la investigación Juan Manuel Flores Jimeno, Barcelona, 2012, pág. 17

de los diferentes países tengan para ajustar los precios de las operaciones entre sociedades vinculadas con el fin de prevenir los precios de transferencia, pudiendo definirse éstos como mecanismos de alteración artificial de los precios (elevándolos o reduciéndolos) de los bienes o servicios ofrecidos por una empresa a otra vinculada situada en otro país con el fin de provocar que el beneficio se ponga de manifiesto en un determinado país y no en otro. Puede ocurrir que dos países dispongan de una fórmula fiscal que permita a sus autoridades fiscales ajustar los precios de las operaciones vinculadas a los precios de mercado y aplicar el impuesto sobre la base de esos valores de mercado. Las autoridades fiscales de los dos países pueden llegar a conclusiones diferentes sobre lo que es el “precio de mercado” y, en consecuencia, gravan dos veces el mismo beneficio. También surgiría un problema de doble imposición si el ajuste fuese sólo de carácter unilateral y no bilateral.

2. Convenios de doble imposición⁶

En palabras de BUSTOS BUIZA, los CDI se definen como “acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral, que tienen como objetivo evitar la doble imposición mediante la renuncia de un ámbito de soberanía fiscal por parte de las partes signatarias”.⁷ Por tanto, los CDI son Acuerdos Internacionales entre dos países, siendo su objeto principal, evitar que una persona física o jurídica tribute en dos países distintos por el mismo concepto o que un bien sea gravado por el mismo concepto en dos países diferentes.

En relación a dichos CDI firmados entre estados que buscan mejorar sus relaciones y la de sus ciudadanos, surgen conflictos a la hora de su negociación y de su posterior aplicación. Los países son dispares en virtud, por ejemplo, de sus respectivos intereses, culturas y gobiernos. En esta línea, podemos decir que se trata aún de un ámbito con habituales controversias que impiden una completa y pacífica globalización en el plano fiscal. Las controversias pueden estar relacionadas con la doble imposición internacional, como hemos visto en el punto anterior, o con las distintos procedimientos de solución de conflictos propuestos por los Estados. En cualquier caso, los CDI plantean

⁶ En adelante, CDI

⁷ Bustos Buiza, J.A.: *El papel de los convenios en la fiscalidad internacional española*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2003. Pág. 189.

problemas que deben solucionarse mediante una armonización internacional, que requiere un largo y gran esfuerzo por parte de todos los estados. No obstante, en este trabajo de investigación, vamos a centrarnos en la controversia existente en torno al concepto “residencia”.

Actualmente, España tiene firmados 103 CDI. Estos Convenios, una vez publicados oficialmente, forman parte del ordenamiento interno y sólo pueden ser derogados o modificados en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales de Derecho internacional, tal y como refiere el art. 96 CE. Además, es importante destacar que los CDI prevalecen sobre la legislación nacional⁸. Más adelante, mencionaremos ciertos convenios con sus respectivas resoluciones de la doble residencia que nace de las dispares interpretaciones del término “residencia”.

3. Residencia de personas físicas y morales

El artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁹ regula de forma general el domicilio fiscal, sin perjuicio de las especialidades de cada tributo y Administración, y establece el lugar donde se localiza para los distintos tipos de obligados tributarios: personas físicas (según sean o no empresarios), personas jurídicas, entidades sin personalidad y no residentes. Además remite al desarrollo reglamentario la regulación de la forma y los términos en que los obligados tributarios deben comunicar a la Administración su domicilio fiscal y los cambios del mismo, así como el procedimiento por el que esta puede comprobar y rectificar el domicilio declarado.

El domicilio fiscal viene definido en el art. 48.1 LGT, éste dispone que es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. Tiene suma importancia en el ámbito tributario ya que permite la localización física de los obligados tributarios y tiene un carácter básicamente funcional, dado que es el lugar donde se realizan las comunicaciones, notificaciones y otras actuaciones de la Administración, tal y como señala el art. 110 LGT. El domicilio, determina la competencia de los órganos administrativos y jurisdiccionales.

⁸ Díaz Yanes, I.: *Los acuerdos internacionales sobre reparto de la competencia fiscal: los convenios para evitar la doble imposición y el Tratado de la Unión Europea*. Cuadernos de Formación. Colaboración 19/07. Volumen 4, 2007, pág. 60.

⁹ En adelante LGT.

Cabe matizar que el domicilio no debe confundirse, aunque tenga aspectos comunes con el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios al que se refiere el art. 113 LGT, pues éste domicilio no viene a responder a la residencia o vivienda habitual, sino a actitudes personales que se manifiestan externamente y que implican una voluntad circunscrita al ámbito de lo privado.

3.1 El domicilio fiscal de las personas físicas

En general, es el lugar donde la persona física tenga su residencia habitual y como regla especial, se puede determinar que para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado. De acuerdo con el art. 113 RGIAT: “Se entiende por actividades económicas, las realizadas por los empresarios y profesionales en los términos previstos en la Ley del IVA. Puede considerarse que las personas físicas desarrollan principalmente tales actividades, cuando más de la mitad de la base imponible general del IRPF del año anterior proceda de ellas o cuando, no habiéndose alcanzado ese porcentaje en dicho año, se haya alcanzado durante cada uno de los tres años anteriores.”

3.2 El domicilio fiscal de las personas jurídicas

En cuanto al domicilio de las personas jurídicas, es por regla general, el lugar donde la persona jurídica tenga su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. La regla especial determina que: “Cuando en el domicilio social no esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.” Tal y como dispone el art. 48 LGT.

En cuanto a los no residentes, se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo, debiendo tenerse en cuenta especialmente para el Impuesto Sobre la Renta de no Residentes, el artículo 11.

En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 LGT. No obstante, cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante establecimiento permanente, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas establecidas para las personas físicas y jurídicas.¹⁰

Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente (Declaraciones Modelo 030 o 036-037).

¹⁰ Huesca Boadilla, R.: *Procedimientos Tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*. La Ley. Madrid, 2007. Tomo I. Pág. 337.

III. SEGUNDO BLOQUE: PERSPECTIVA INTERNACIONAL

En el segundo bloque, se va a llevar a cabo el análisis de la situación fiscal internacional, en relación con los principales bloques existentes en el ámbito fiscal: Modelo de la OCDE y al Modelo de la ONU. Se va a hacer especial referencia al concepto “residencia” ofrecido por ambos bloques, con la idea de mostrar las diferencias existentes que alimentan la controversia.

1. MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

1.1 El Modelo de Convenio y su consideración como *soft law*

El articulado del Modelo de Convenio, así como sus Comentarios, son redactados y actualizados por los integrantes del Comité de Asuntos Fiscales, designados a su vez por cada Gobierno de los diferentes Estados Miembros de la OCDE. No nos encontramos, pues, ante el ejercicio de elaboración de normas con rango de ley, ni ante el ejercicio de la potestad reglamentaria (que corresponde al Gobierno, el artículo 97 de la Constitución). Tampoco representa, por supuesto, un tratado internacional que forme parte de nuestro ordenamiento interno.

Se trata de un texto internacional que no es jurídicamente vinculante, pero que es de vital importancia por la serie funciones que desempeña¹¹. Por un lado, sirve de punto de partida para la negociación de un convenio entre dos países. La existencia del Modelo facilita considerablemente la labor de los Estados que negocian un convenio para evitar la doble imposición los cuales, en lugar de comenzar desde cero, toman como base de sus conversaciones un documento elaborado por un grupo de expertos en la materia y depurado con el paso de los años. Por otro lado, ofrece importantes dosis de seguridad jurídica, absolutamente necesaria en el desarrollo de las relaciones económicas internacionales. La circunstancia de que la gran mayoría de convenios para evitar la doble imposición actualmente en vigor a nivel mundial responda a un mismo patrón y, especialmente, que se interpreten de conformidad con los mismos criterios, refuerza tal

¹¹ Cfr: Alarcón García, G.: *El soft law y nuestro sistema de fuentes*. Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Aranzadi, Navarra, 2010, págs. 142 y ss.

afirmación. Usando los mismos términos que la Introducción al Modelo, la existencia del Convenio Modelo ha facilitado las negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE y ha hecho posible la deseable armonización de sus convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones nacionales. Y finalmente, el articulado del Convenio y, especialmente, sus Comentarios, cumplen una muy importante labor interpretativa, que facilita la correcta aplicación de los tratados elaborados en base al Modelo y evita el nacimiento de conflictos entre los Estados.

Así pues, cabe preguntarse ¿qué papel juega el Modelo de Convenio en el listado de fuentes del sistema tributario español? Dicha cuestión no puede responderse sin traer a colación el artículo 7 de la Ley General Tributaria, que enumera las siguientes fuentes por las que se regirán los tributos: 1) Por la Constitución; 2) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición; 3) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria; 4) por la propia Ley General Tributaria, por las Leyes reguladoras de cada tributo y por las demás Leyes que contengan disposiciones en materia tributaria; y 5) finalmente, por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores.

El Modelo de Convenio (integrado no sólo por su articulado sino, además, por los Comentarios al mismo), no tiene encaje en ninguno de los apartados indicados. Pese a ello, su importancia en la interpretación y aplicación de la red de convenios de doble imposición se encuentra fuera de toda duda. Sus características permiten calificar dicho documento, en definitiva, como *soft law* o derecho blando, llamado a cumplir varias funciones: desde actuar como avance o anticipo de normas jurídicas, hasta servir de complemento o guía interpretativa de éstas¹².

Existen múltiples evidencias que corroboran lo anterior. A modo de ejemplo, podemos fijarnos en la redacción actual del artículo dedicado a la tributación de los servicios profesionales dependientes (artículo 15 en el Modelo de la OCDE). En un

¹² Cubero Truyo, A.: *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE*. Tirant Lo Blanch, Madrid, 2012, pág. 185.

primer momento, la regla general de tributación compartida contenida en el primer párrafo de dicho artículo cedía a favor de la exclusividad para el país de residencia del contribuyente si, entre otros requisitos, la estancia en el Estado en el que se desarrollaba el trabajo no excedía de ciento ochenta y tres días en el año fiscal. Informes posteriores de la OCDE pusieron de manifiesto la problemática derivada de adoptar, como referencia temporal, el año fiscal (bien por la existencia de países cuyo año fiscal no coincide con el año natural, bien por la posibilidad de fraccionar, de forma artificial, la estancia en el otro Estado a fin de que la misma se extendiese durante dos años distintos, evitando de esa manera tributar en la fuente aunque la permanencia total en ese país excediera de los seis meses). El actual comentario 4 al artículo 15 prevé la alternativa de que la estancia en el extranjero, a efectos de determinar la tributación exclusiva en el país de residencia, se compute en un periodo cualquiera de doce meses consecutivos, en sustitución del año fiscal, cerrando así oportunidades de elusión tributaria. Dicha propuesta es la que, sin excepción, reflejan los convenios suscritos en la actualidad basados en el Modelo de la OCDE.

En cuanto a su función de complemento o criterio interpretativo de los convenios de doble imposición, tenemos buena muestra en diferentes apartados de los Comentarios, que delimitan el alcance y contenido de los correspondientes artículos del Modelo y, en definitiva, ofrecen la guía interpretativa de los convenios suscritos entre dos países. A modo de ejemplo, podemos citar los comentarios al artículo 5 (establecimiento permanente) que, respecto del párrafo 1, señalan:

La expresión lugar de negocios abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin.

De igual modo, en los comentarios al artículo 16 (Remuneraciones en calidad de consejero) se contempla la posibilidad de que un miembro del órgano de administración de una sociedad realice otras actividades en la misma, en calidad de empleado, asesor, consultor. Tales comentarios dejan claro el alcance del artículo 16, limitándolo única y exclusivamente a las percepciones recibidas por las funciones de consejero, y excluyendo de su ámbito de aplicación las retribuciones devengadas por esas otras posibles funciones desarrolladas en la sociedad.

1.2 Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición: interpretación dinámica vs. interpretación estática.

Dado su carácter de norma de rango internacional, los convenios para evitar la doble imposición deberán ser interpretados tomando como punto de partida los criterios fijados por la Convención de Viena sobre el Derechos de los Tratados (artículos 31 a 33)¹³. Dicha Convención impone una regla general de buena fe en la interpretación de los tratados, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a sus términos en el contexto del tratado y teniendo en cuenta su objeto y su fin, tal y como señala el artículo 31.1.

Adicionalmente, habrán de ser tenidos en cuenta los siguientes aspectos: El contexto del tratado abarca no sólo su texto, preámbulo y anexos, sino también todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado, así como todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

Además del contexto, ha de tenerse en cuenta todo acuerdo de las partes acerca de la interpretación o aplicación del tratado; toda práctica en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de su interpretación; y toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Finalmente, y con carácter complementario, se permite acudir a otros medios de interpretación (tales como los trabajos preparatorios y las circunstancias de su celebración), bien para confirmar el sentido resultante de la aplicación de los criterios anteriores, bien para determinar dicho sentido cuando tales criterios anteriores arrojen un resultado oscuro, ambiguo o manifiestamente absurdo o irrazonable.

¿Cómo aplicamos estos preceptos de la Convención de Viena a la hora de interpretar un tratado para evitar la doble imposición? Es importante recordar la finalidad de los convenios que viene constituida por la eliminación de la doble imposición, la

¹³ Suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969 y ratificada por España el 16 de mayo de 1972. La Convención entró en vigor el 27 de enero de 1980.

prevención de la evasión fiscal y la no discriminación, contribuyendo a la consecución de dichos fines la interpretación que se haga de los diferentes artículos de los convenios.

Las herramientas de que dispone el intérprete de un convenio para evitar la doble imposición son las siguientes descritas. En primer lugar, existen determinados artículos en el propio convenio que definen los conceptos empleados en otras partes del mismo: así, artículo 3 (definiciones generales), artículo 4 (residente de un Estado contratante), artículo 5 (establecimiento permanente), artículos 10, 11 y 12 (dividendos, intereses y cánones) Alguno de esos preceptos, sin embargo, opta por remitirse a la normativa doméstica en aras a concretar la definición de alguna concreta categoría (como ocurre con el artículo 6, que se remite al derecho del Estado contratante donde se encuentre situada la propiedad para delimitar el concepto de propiedad inmobiliaria). En segundo lugar, junto al contexto, la importancia de todo acuerdo de las partes acerca de la interpretación o aplicación del tratado, categoría en la que adquieren especial relevancia los protocolos adicionales, los canjes de notas entre los Estados firmantes y los acuerdos amistosos. En tercer lugar, los protocolos, parte integrante de los propios convenios, poseen idéntico rango normativo que éstos y, por lo tanto, precisan igualmente de autorización por parte de las Cortes Generales para su aprobación. Las disposiciones de un protocolo no suelen afectar a todo el articulado del convenio sino, generalmente, a determinados preceptos del mismo, sirviendo generalmente para aclarar o delimitar su contenido¹⁴, si bien también puede emplearse para modificar la redacción de preceptos concretos.¹⁵

Por último, la herramienta más importante a la hora de interpretar un convenio de doble imposición son los Comentarios al Modelo de Convenio elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE para ilustrar e interpretar sus artículos. Tales

¹⁴ A modo de ejemplo, el Protocolo al Convenio suscrito entre España y Francia aclara que la expresión personas emparentadas usada en los artículos 13.2.a) y 23.2 se aplica a las personas físicas y designa al cónyuge del contribuyente, sus ascendientes y sus descendientes. De igual modo, el Protocolo anejo al Convenio entre Argentina y España dispone, respecto del artículo 12 (cánones) que el límite a la imposición exigible en el Estado de procedencia de los cánones o regalías que establece el apartado 2.b) sólo será aplicable cuando dichos cánones o regalías se perciban por el propio autor o sus causahabientes.

¹⁵ Tal es el caso del protocolo que modifica el Convenio de 26 de abril de 1966 entre España y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 29 de junio de 2006.

Comentarios no están destinados a incorporarse a los diferentes convenios en vigor, sin perder por ello su indudable valor como herramienta interpretativa de los mismos.

Al igual que el articulado del Modelo, los Comentarios son objeto de constantes modificaciones para adaptar la interpretación de los artículos al contexto actual¹⁶. Estas continuas modificaciones, tanto al texto del Modelo como a los Comentarios, plantea la existencia de dos diferentes métodos interpretativos de los Convenios: Por un lado, nos encontraríamos con la interpretación estática, según la cual los artículos de un convenio firmado entre dos países se interpretarán sin tener en cuenta las modificaciones posteriores al Modelo o a sus Comentarios. Este forma de interpretación ofrece mayor seguridad jurídica al contribuyente, pero corre el riesgo de que se interprete una norma con criterios ya obsoletos (téngase en cuenta que muchos convenios firmados por España tienen más de 30 o 40 años y en su redacción no se pensaba, por ejemplo, en la existencia y efectos fiscales de páginas web, comercio electrónico, servicios de telecomunicaciones, etc.).

Paralelamente, se encuentra la interpretación dinámica, según la cual cada convenio ha de interpretarse a la luz de la última versión del modelo y de sus comentarios. Esta interpretación puede ser más útil para normas de muy difícil modificación y adaptación, pero lo cierto es que implica una merma del principio de seguridad jurídica, no tanto cuando la interpretación pretenda aclarar el alcance de un artículo del convenio, pero sí cuando suponga la incorporación de contenido novedoso, no existente en la redacción original del convenio cuya aplicación se pretende.

Los Comentarios contenidos en la introducción del Modelo de Convenio tratan de forma expresa la relación de la versión más reciente de éste con sus versiones anteriores, recordando que, al redactar la edición del año 1977, el Comité de Asuntos Fiscales consideró que “en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de

¹⁶ A modo de ejemplo, la versión actual del Modelo de Convenio añade nuevos Comentarios al artículo 5 (establecimiento permanente), inexistentes en la versión de 1977, para tratar las consecuencias del equipamiento informático y de las páginas web.

1977.” Por ello, entiende que las alteraciones posteriores a la versión de 1977 deben ser interpretadas de idéntica forma. No obstante, previene que las modificaciones tanto a los artículos del Modelo como a sus comentarios “serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos.” Habida cuenta que muchos cambios únicamente pretenden aclarar, no modificar, el sentido de los artículos o de los comentarios, el Comité considera errónea cualquier forma de interpretación conforme a la cual un cambio en un artículo del Convenio o de sus Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes para la redacción anterior.

En la doctrina de la Dirección General de Tributos, se planteaba la aplicación del Convenio entre España y Suiza (firmado en el año 1966), un contribuyente se cuestionaba el alcance del artículo 13, ante una operación que implicaba la transmisión del 100 por 100 de las participaciones sociales de una entidad residente en España cuyo principal activo se encontraba constituido por un inmueble sito igualmente en territorio español. El artículo 13 citado, a diferencia del correspondiente precepto del Modelo de Convenio, no incluye un párrafo dedicado a las ganancias derivadas de la enajenación de acciones en las que la mayor parte de su valor proceda de bienes inmuebles situados en el país de la fuente¹⁷. La respuesta obvia la redacción posterior del Modelo de la OCDE y atribuye la potestad exclusiva para gravar la renta al país de residencia, de conformidad con la literalidad del convenio aplicable.

Sin embargo, la interpretación dinámica es también empleada por la Dirección General de Tributos al resolver las dudas formuladas por contribuyentes.

Más allá de la propia Administración Tributaria, el Tribunal Supremo se ha decantado claramente por la interpretación dinámica, como lo demuestra su sentencia de

¹⁷ Párrafo que, con el número 4, sí aparece en la versión actual del Modelo de la OCDE.

fecha 11 de junio de 2008¹⁸, en la que incluso califica el contenido de los Comentarios como mandatos. Consciente de las críticas que podían derivarse de este pronunciamiento (y que, de hecho, se produjeron), la propia resolución afirma que “quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos lleva al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito sino ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes España de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-Holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del art. 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio.

1.3 Tratamiento de la OCDE del concepto residencia

El Modelo de Convenio no establece una regla para la determinación de la residencia de personas físicas o jurídicas, sino que se remite a la legislación interna de los Estados. Si por aplicación de ambas normativas se llega a un conflicto de residencia, se generaría una doble imposición jurídica pero que afecta a la renta mundial del contribuyente. Esta doble imposición se resuelve en el Modelo de Convenio estableciendo fórmulas que permitan atribuir la residencia sólo a uno de los Estados contratantes, independientemente de que puedan luego gravar esta renta ambos Estados, pero uno como Estado de sede y otro como Estado de no residencia¹⁹.

¹⁸ En un asunto en el que resultaba de aplicación el convenio entre España y Holanda, de fecha anterior a la publicación del Modelo de Convenio del año 1977 y, por ello, carente de un párrafo, el segundo, en el artículo dedicado a la tributación de los artistas y deportistas, el cual sí aparece en versiones posteriores de dicho Modelo y cuyo objetivo es evitar situaciones de fraude mediante la interposición de sociedades por parte de ese tipo de contribuyentes. A juicio del Tribunal Supremo, teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del art. 17 del Modelo de Convenio, como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el art. 18 del vigente Convenio Hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios.

¹⁹ Cfr. López Espadafor, C.M.: *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Marcial Pons, 2010. Pág 228 y ss.

Los criterios dirimientes, listados en el Convenio, son los descritos a continuación. Por un lado, para personas físicas se establecen criterios que son excluyentes. Si finalmente no puede resolverse la residencia de acuerdo con alguno de ellos porque todos se dan o porque no se da ninguno, el Modelo acuerda resolver por procedimiento amistoso. A diferencia del artículo 25 de procedimiento amistoso, el Modelo es claro en punto y no permite a los Estados no llegar a un acuerdo sobre el conflicto de residencia. Por otro lado, para personas jurídicas sólo se fija un único criterio que determina la residencia del Estado en el que se encuentre la sede de dirección efectiva de la sociedad en cuestión. No se abre la opción en este caso de resolver la cuestión a través de un procedimiento amistoso sino que se fija la residencia directamente en el país en el que se encuentre ubicada la sede dirección efectiva de la sociedad²⁰.

Como se puede apreciar, este caso de doble imposición jurídica es resuelto por el Modelo de Convenio a través del artículo 4 del mismo. Este artículo pretende eliminar la doble imposición generada en un conflicto de residencia. No obstante, intenta establecer cuáles son los criterios básicos para que una persona pueda ser considerada residente a efectos del Convenio o no: cuando esté sujeto a tributación por cualquiera de los motivos enunciados en el artículo o por los establecidos en la ley interna.

En general, el Modelo estaba pensando en países que siguen un criterio de renta mundial y gravan a sus residentes por toda la renta obtenida, dentro y fuera de ese país. Sin embargo, hay muchos países que utilizan el Modelo y que no siguen este principio de renta mundial sino el de renta territorial. Podría parecer, tal y como está redactado en el texto, que esos Estados no pueden aplicarse los Convenios, pero los comentarios al Modelo en el artículo 4 aclaran esta cuestión: *“De acuerdo con las disposiciones de la segunda frase del apartado 1, una persona no se considera, sin embargo, “residente de un Estado contratante” en el sentido del Convenio si, aun cuando no esté domiciliada en ese Estado, se considera residente con arreglo a la legislación interna, pero se somete a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo. Esta situación se produce en ciertos Estados en relación con las personas físicas, particularmente en el caso de diplomáticos y empleados consulares extranjeros que prestan servicios en su territorio. Con arreglo a sus términos y a su*

²⁰ Cordon Ezquerro, op. Cit, pág. 547 y 565-566

espíritu, la disposición excluiría de la definición de residente de un Estado contratante a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos respecto de las rentas extranjeras, en aplicación de privilegios diseñados para atraer sociedades de tránsito. Sin embargo, esto conlleva dificultades y limitaciones. En consecuencia, debe interpretarse restrictivamente ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que evidentemente no se pretende. Desde luego, la exclusión de determinadas sociedades de la definición no impedirá a los Estados contratantes intercambiar información sobre sus actividades. Los Estados pueden, ciertamente, considerar apropiado desarrollar intercambios espontáneos de información sobre sociedades que persiguen la obtención de beneficios no deseados por el Modelo de Convenio.

En definitiva, la regla general remite a las normas internas y sólo en caso de conflicto lo resuelve.

2. MODELO DE CONVENIO DE LA ONU

2.1 El Modelo de Convenio

Si bien el más importante no sólo por el amplio número de convenios basados en él, sino también por la influencia que ha ejercido y ejerce, el Modelo de la OCDE no es, sin embargo, el único texto de referencia para la negociación de tratados bilaterales para evitar la doble imposición. Podemos decir que en plano internacional existen dos grandes bloques: por un lado, el europeo, explicado anteriormente, y por otro lado, el anglosajón. Sin entrar a comentar en detalle la existencia de otros modelos²¹, como el de EE.UU. o el de Holanda, sí nos centraremos en el segundo texto en importancia: el Modelo de Convenio de la ONU.

Uno de los pilares que sustenta el Modelo de Convenio de la OCDE es el de tributación en el país de residencia, toda vez que es el que mejor facilita, para los países desarrollados, el crecimiento de sus relaciones internacionales. Sin embargo, dicha regla

²¹ Que constituyen, realmente, los puntos de partida en las negociaciones de convenios bilaterales que van a asumir sus respectivos países.

supone mayores inconvenientes que beneficios cuando una de las partes contratantes del convenio es un país en desarrollo: en efecto, como territorio receptor de inversión extranjera, la prevalencia de un principio que tiende a conceder mayores potestades recaudatorias al país inversor frente al de la fuente aporta pocos beneficios, desde un punto de vista fiscal, para este último.

No es sino hasta el año 1968, es decir, publicado el Proyecto de Modelo de la OCDE, cuando se instituye un Grupo de Expertos en Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y en Desarrollo. Dicho Grupo de Expertos redactó, entre los años 1968 y 1977 unas directrices para la negociación de tratados fiscales de carácter bilateral entre ambas categorías de países, tomando para ello, como principal referencia, el Modelo de Convenio de la OCDE.

El texto final del Modelo de Convenio de la ONU se adoptó en 1980, acompañado de unos Comentarios llamados a cumplir análogas funciones a los del Modelo aprobado por la OCDE. Durante los años 1995 a 1999 se inició la revisión del texto inicialmente aprobado y, finalmente, en el año 2011 se ha aprobado la última actualización del Modelo²².

El Modelo de la ONU representa “un compromiso entre el principio de la fuente y el principio de residencia, aunque ofrece más peso al principio de la fuente que el Modelo de Convenio de la OCDE”²³.

Las principales diferencias entre el Modelo de Convenio de la ONU y el texto aprobado por la OCDE, por cuanto hace a definiciones y reparto de la potestad tributaria entre país de residencia y país de la fuente, podemos resumirlas en las siguientes: Se amplía el concepto de establecimiento permanente, incluyendo en el mismo a las obras o proyectos de construcción o instalación sólo si su duración excede de seis meses (frente a los doce exigidos por el Modelo de la OCDE), así como incluyendo, a diferencia del

²² Actualización que, respecto de los artículos de una y otra versión, se centra en los artículos 13.5, 25, 26 y 27.

²³ Comentario 12 del Preámbulo al Modelo de Convenio.

Modelo de la OCDE, el uso de instalaciones en el país de la fuente para entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa²⁴.

El artículo 7 (beneficios empresariales) acoge el principio de la fuerza de atracción del establecimiento permanente, haciendo tributar en el país de la fuente las rentas derivadas de actividades empresariales no sólo cuando sean imputables al establecimiento permanente, sino también cuando procedan de la venta o realización, en el país de la fuente, de bienes o actividades empresariales de igual o similar naturaleza a los comercializados o desarrollados por el establecimiento permanente.

Contempla la tributación compartida de los cánones entre ambas jurisdicciones tributarias, si bien con límites para el país de la fuente (en el Modelo de la OCDE, los cánones tributan de forma exclusiva en el país de residencia del perceptor, si bien la gran mayoría de convenios suscritos por España se apartan de dicha regla y optan por la tributación compartida para esta categoría de rentas).

Mantiene el artículo 14 (servicios de profesionales independientes), eliminado en el Modelo de la OCDE, contemplando la tributación compartida de tales rentas no sólo en los supuestos de existencia de base fija en el país de la fuente, sino también en los supuestos de permanencia en el territorio de éste por un periodo superior a 183 días en un periodo cualquiera de doce meses consecutivos.

2.2 Tratamiento de la ONU del concepto residencia

El artículo 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 4 de la Convención Modelo de la OCDE con un cambio que consistió en añadir el concepto del “lugar de constitución”, dentro de los criterios del párrafo primero a los efectos de la tributación como residente.

De la misma forma que el artículo 4 de la CMOCDE, el artículo 4 de la CMONU define el significado del concepto “residente de un Estado contratante” y establece

²⁴ Cfr: Vallejo Chamorro, J.M.: *Los convenios para evitar la doble imposición; análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 6/02, pág. 44-49.

normas para resolver los casos de doble residencia. En los dos casos típicos de conflicto entre dos residencias y entre residencia y fuente o situación, el conflicto se produce porque, en virtud de su legislación interna, uno o ambos Estados contratantes alegan que la persona de que se trate es residente en su territorio.

El párrafo primero, desarrolla el concepto de residencia contenido en la legislación interna de los Estados contratantes y enumera los siguientes criterios para el gravamen de un residente: domicilio, residencia, sede de dirección, el “lugar de constitución” o cualquier otro criterio análogo.

En el segundo párrafo se enumeran algunos de los criterios, por orden de importancia decreciente, que se aplicarán cuando una persona física sea residente de ambos Estados contratantes y los criterios mencionados, no puedan limitar su situación en lo que a residencia se refiere. Para resolver este conflicto se deben establecer normas especiales que atribuyan a la vinculación con un Estado preferencia respecto de la vinculación con el otro Estado.

Finalmente, establece el párrafo tercero que, cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo primero, una persona que no sea natural resida en ambos Estados contratantes, se considerará que reside solo en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

IV. TERCER BLOQUE: PERSPECTIVA NACIONAL: CASO ESPAÑOL

Como ya hemos mencionado en la introducción, la técnica empleada a lo largo del trabajo es de tipo deductiva. En el segundo bloque hemos descrito la situación fiscal internacional en base al Modelo de la OCDE y al Modelo de la ONU. Luego, en este tercer bloque, vamos a acotar el análisis al territorio español con la finalidad de comprender el tratamiento español de concepto de residencia, tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas. Para ello, nos remitiremos, en primer lugar, al IRPF y al nuevo impuesto de salida que se corresponde con el artículo 95 del IRPF; en segundo lugar, al IS. No obstante, antes de este análisis puramente interno, vamos a exponer ejemplos de Convenios entre España y diversos Estados que aportan soluciones a la controversia del concepto “residencia”.

1. Casos resolutivos de doble residencia entre España y otros Estados

Fruto de las distintas interpretaciones ofrecidas por los Estados del concepto “residencia” que conllevan a supuestos de doble residencia, nace la necesidad de conciliar los intereses de éstos aportando soluciones interpretativas a través de observaciones y reservas. A continuación, se va a proceder a la enumeración de resoluciones de casos de doble residencia de personas físicas entre España y otros Estados.

En primer lugar, podemos mencionar el Convenio con Australia, el cual omite los criterios relativos a la permanencia física (apartado b) del artículo 4.2 del Modelo y el mutuo acuerdo (apartado d). Además, la nacionalidad (apartado c) no aparece en un apartado específico y autónomo sino como un factor a considerar en la determinación de la intensidad de sus relaciones personales y económicas con ese Estado.

En segundo lugar, el Convenio con Bulgaria se inclina directamente por el centro de intereses vitales (sin mencionar la vivienda permanente, como hace de manera prioritaria el Modelo) y si no pudiera determinarse el centro de intereses vitales, el asunto deberá resolverse mediante acuerdo amistoso (no aparecen otros criterios, como la nacionalidad, cuando en ese Convenio se señala que se considerarán residentes de Bulgaria a las personas físicas que sean nacionales de dicho país).

En tercer lugar, el Convenio con Hong Kong cuando se tiene que referir a la nacionalidad de la persona física (apartado c)), lo hace sólo en relación con España, mientras que en relación con Hong Kong sustituye el criterio de la nacionalidad por el del derecho de domicilio en la Región Administrativa Especial de Hong Kong²⁵.

En último lugar, el Convenio con Suecia prescribe el común acuerdo para los casos en los que la residencia en Suecia sea el resultado de la aplicación de la denominada norma de los tres años (un periodo de mantenimiento de la residencia previsto para los nacionales suecos que abandonan Suecia).

El artículo 4.3 del Modelo de la OCDE, cuando tiene que escoger entre los dos países que han considerado simultáneamente residente a una persona jurídica, se decanta por el país donde se encuentre la sede de dirección efectiva. Pero en algunos Convenios aparecen otros criterios alternativos o complementarios, como el país de constitución, el domicilio social, la nacionalidad o el procedimiento amistoso. Sobre éstas líneas, vamos a mencionar distintos convenios en los cuales se aportan soluciones a los supuestos de doble residencia de entidades jurídicas.

En primer lugar, los Convenios con Alemania y Austria, después de establecer la sede de dirección efectiva como criterio dirimente de los supuestos de doble residencia, añaden el criterio del país en que se constituyó la sociedad con carácter subsidiario, por si no pudiera determinarse el país de ubicación de la sede de dirección efectiva.

En segundo lugar, el Convenio con Turquía aclara que cuando una sociedad tenga su sede de dirección efectiva en uno de los Estados y su domicilio social en el otro, las

²⁵ La particular definición de la residencia en Hong Kong: A los efectos del presente Convenio, la expresión residente de una Parte contratante significa: a) en el caso de la Región Administrativa Especial de Hong Kong: i) toda persona física que resida habitualmente en la Región Administrativa Especial de Hong Kong; ii) toda persona física que permanezca en la Región Administrativa Especial de Hong Kong durante más de 180 días en un periodo de liquidación o durante más de 300 días en dos periodos de liquidación consecutivos, siendo uno de ellos el ejercicio fiscal pertinente, siempre que mantenga una relación personal y económica con la Región Administrativa Especial de Hong Kong; iii) una sociedad cuyo lugar de constitución sea la Región Administrativa Especial de Hong Kong o, si estuviera constituida fuera de ella, una sociedad normalmente gestionada o controlada desde la Región Administrativa Especial de Hong Kong; iv) toda otra persona constituida en virtud de la legislación de la Región Administrativa Especial de Hong Kong o, si estuviera constituida fuera de ella, toda persona normalmente gestionada o controlada desde la Región Administrativa Especial de Hong Kong; y v) el Gobierno de la Región Administrativa Especial de Hong Kong.

autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas para determinar de mutuo acuerdo si el domicilio social de esa persona ha de considerarse su sede de dirección efectiva o no.

En tercer lugar, el Convenio con Canadá prioriza la nacionalidad de la sociedad sobre la sede de dirección efectiva, cuya aplicabilidad se limita a las sociedades que no tengan la nacionalidad ni de Canadá ni de España²⁶.

En cuarto lugar, los Convenios con Chile, Estados Unidos, Filipinas, Japón y Tailandia son los únicos que no incluyen la sede de dirección efectiva sino que se remiten al procedimiento amistoso entre los Estados contratantes (mutuo acuerdo, en el caso de Filipinas, común acuerdo en el caso de Tailandia).

En quinto y último lugar, los Convenios con Armenia, El Salvador, Estonia, Letonia, Lituania y Malasia también optan por el procedimiento amistoso para resolver las situaciones de doble residencia de las personas jurídicas, pero completando esa llamada a la negociación con la necesidad de tener en cuenta donde radica la sede de dirección efectiva y cualesquiera otros factores económicos y materiales pertinentes (Armenia²⁷); la sede de dirección y administración efectiva de su actividad económica o cualquier otro factor de índole económico relevante (El Salvador); el lugar donde radica la sede de dirección efectiva, el lugar de constitución y cualesquiera otros factores

²⁶ Por otra parte, el Convenio con Canadá se remite al acuerdo entre las autoridades de los Estados contratantes para resolver sobre la doble residencia de aquel sujeto que no sea una persona física o una sociedad. Sobre estos casos, véase también lo establecido en el *artículo 4.4* del Convenio con Alemania: A los efectos de los *artículos 5 a 22*, los socios de las sociedades de personas, en lo que concierne a la imposición de las rentas que procedan de dichas sociedades o del patrimonio que posean por medio de las mismas, se considerarán residentes del Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la sociedad. Estas rentas o patrimonio, en cuanto no estén sujetos a imposición en este último Estado, podrán ser gravados en el otro Estado.

²⁷ El Convenio con Armenia incluye la siguiente apostilla final: En caso de no alcanzar un acuerdo, a los efectos del presente Convenio esa persona no tendrá derecho a acogerse a los beneficios previstos en el mismo.

económicos y materiales pertinentes (Estonia, Letonia y Lituania²⁸); el lugar en que se encuentre su sede de dirección efectiva (Malasia²⁹).

2. RESIDENCIA FISCAL: IRPF e IS

En este apartado, se va a proceder a analizar el particular tratamiento dado en el sistema tributario español del concepto “residencia”, en relación con los dos impuestos más importantes del mismo: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades. Vamos a hacer hincapié en el novedoso impuesto de salida y resoluciones aportadas al respecto.

2.1 IRPF: La residencia de las personas físicas

La norma, esencial, que en este campo llama nuestra atención es el artículo 9 de la LIRPF. Se trata de una disposición capital que establece los criterios determinantes de la residencia fiscal de las personas físicas, bajo el título “Residencia en territorio español”, y cuyo primer apartado dice:

“Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

²⁸ En los Protocolos adicionales de los tres Convenios se establece lo siguiente (nos limitamos a reproducir el caso de Estonia): Se entenderá que las disposiciones del apartado 3 serán aplicables en tanto que para la determinación del lugar de residencia el criterio de la sede de dirección efectiva no se utilice conforme a lo dispuesto en la legislación interna estonia. En el caso de la aplicación de dicho criterio, las autoridades competentes de Estonia informarán tan pronto como dicho criterio sea de aplicación a las autoridades competentes españolas y, desde la primera fecha posible, determinada por las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes, en lugar de lo dispuesto en el apartado 3 serán de aplicación las siguientes disposiciones: 3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

²⁹ En el Protocolo adicional del Convenio con Malasia se entiende que la sede de dirección efectiva es el lugar en el que realmente se toman las principales decisiones comerciales y de gestión necesarias para el desarrollo de la actividad.

En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, cuando de acuerdo con los criterios anteriores residan habitualmente en, España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

Es claro, por tanto, que el legislador diseña tres circunstancias determinantes de la residencia fiscal de una persona física en territorio español.

1º La “permanencia más de la mitad del año natural” en España, cuyo cómputo puede incluir las “ausencias esporádicas”.

2º La ubicación en territorio español del núcleo principal o “centro de intereses económicos”.

3º Y, por último, la residencia en España del cónyuge no separado y los hijos menores del contribuyente.

Para que, por consiguiente, una persona física sea considerada no residente a efectos tributarios en España, y adopte la condición de consiguiente contribuyente del IRNR, si obtiene rentas en su territorio, no debe darse ninguna de las tres hipótesis fácticas descritas.

El factor presencial

La vigente Ley preserva el más clásico entre los criterios determinantes de que una persona física sea considerada residente fiscal en España: su permanencia en dicho territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural.

Hay que reconocer, por otra parte, que la prueba material y definitiva, efectuada en términos horarios y habida cuenta de la libre circulación de personas, sin barreras ni fieltos fronterizos, de la efectiva permanencia en un territorio determinado es poco menos que imposible.

El texto legal resuelve este problema, al establecer que para la determinación del mencionado periodo de permanencia se computan las “ausencias esporádicas” de territorio español, salvo que se acredite su «residencia fiscal» en otro país.

Asimismo, la norma añade un matiz : para que el cómputo de las ausencias como “tiempo de permanencia” deje de operar, la acreditación de residencia fiscal en otro país, si éste tiene la consideración de paraíso fiscal a efectos reglamentarios, habrá de consistir en probar la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural, si así lo exige la Administración tributaria.

Por consiguiente, para que el mandato de la Ley alcance una mínima operatividad ha de entenderse que el período de permanencia en España comprende tanto las estancias en el mismo efectivamente probadas, como las ausencias esporádicas, a no ser que se acredite la residencia fiscal, por cualquier motivo, en otro país, y si éste se considera paraíso fiscal, la permanencia en él más de la mitad del año natural. Viene entendiéndose, doctrinal y jurisdiccionalmente, que la mecánica en cuya virtud las ausencias esporádicas se consideren como un tramo temporal de permanencia, opera también para determinar el primer período de estancia, y no exclusivamente para conservar una residencia fiscal previamente adquirida.

El postulado legal no es tan alicorto como para sólo pretender evitar que se deslocalicen residentes que antes lo fueran por otra razón. Parece claro que su alcance va más lejos: considerar residente a un contribuyente, una vez que se prueba efectivamente

una estancia física en territorio español razonablemente significativa (la doctrina de los tribunales ha reconocido como tal cifras que no llegaban ni con mucho al centenar de «apariciones» en territorio español en casos de profesionales de actividad itinerante), computando sus ausencias como tiempo determinante de su primera permanencia en España, salvo que se aporte prueba de residencia fiscal en otro país, esto es, una prueba positiva de ubicación tributaria en un Estado concreto, sin que se admita una mera prueba negativa de residencia en España (no bastará probar a tal punto una permanencia en el extranjero por espacio de más de seis meses en el año natural).

Naturalmente, las ausencias computables a dichos efectos habrán de ser esporádicas, es decir, con retornos más o menos recurrentes a territorio español dentro de un plazo razonable. (TEAC 7 febrero 2003 y 14 de septiembre de 2001). Una ausencia de carácter prolongado, y menos aún indefinido, no debe alimentar dicho método de cómputo. En el aire queda el efectivo alcance de la expresión “esporádicas” que pudiera ser estrictamente literal (irregulares, infrecuentes) o asemejarse al carácter temporal de las ausencias que contemplaba la regulación anterior a 1999, se trata, sin duda, de un extremo debatible.

Otra pregunta que requiere respuesta inmediata es la relativa a cuál haya de ser la naturaleza de las acreditaciones de residencia en un tercer país, por cuyo medio quepa paralizar el cómputo, dentro del período de permanencia en España, de las ausencias pasajeras del país. En este aspecto, la norma habla de que la acreditación debe probar una residencia de naturaleza tributaria, no otras modalidades de residencia. Se ha de aportar una certificación evacuada por las autoridades fiscales del país cuya residencia se pretende.

La Dirección General de Tributos, se pronunció afirmando repetidamente la necesidad de que la referida acreditación fuera emitida por las autoridades fiscales, y no por otras. Y asimismo, que la residencia certificada debía suponer la sujeción a tributar por un impuesto similar al IRPF, que gravara las rentas mundiales del contribuyente, sujeto así por obligación personal.

Dicho pronunciamiento, aunque legítimo, sin embargo, tal vez pecara de poco fundamentado legalmente. En la normativa previa al nacimiento de la LIRNR ni se

requería residir en un territorio con una fiscalidad homologable a la española ni que éste determinara la sujeción al pago regular de un impuesto personal sobre la renta. Cosa que tampoco acontece con la LIRPF: su artículo 9 se limita a reclamar que la acreditación, destructiva de la presunción del cómputo de ausencia esporádicas como presencias, consista en la prueba de la residencia fiscal en otro territorio. En suma, reiteramos que desde 1999 se requiere una prueba positiva de residencia fiscal en otro territorio y, si éste es un paraíso fiscal, una prueba de permanencia en el mismo por más de 183 días en el año natural. Cabe subrayar, ya que es la clásica interrogante, que resultará irrelevante demostrar que no se ha residido en España por más de seis meses en el año. Si no se aporta dicha prueba, el cómputo de las ausencias esporádicas como período de permanencia en España, una vez iniciado éste, no se interrumpe. Por último, la referencia legal al caso de los residentes temporales por razón de acuerdos de colaboración de carácter cultural o humanitaria con la Administración, que trabajen a título gratuito, cuyas estancias no se considerarán a los efectos descritos, no merece un especial tratamiento dada su escasa trascendencia.

El factor económico

Una segunda variable establecida por la Ley atiende exclusivamente a las circunstancias económicas del contribuyente. Una persona física se considerará con residencia habitual en territorio español si se da la siguiente situación:

Que radique en España el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.

El artículo 9 de la LIRPF regula un criterio que se detiene en las actividades e intereses económicos de la persona física, efectuando algunas enmiendas sobre el texto antecedente.

Se trata de un factor desencadenante de la residencia fiscal de efecto inmediato, no admite prueba en contra de residencia en otro país, a no ser que medie convenio y se suscite un conflicto de doble residencia.

La norma en este caso se tapa los ojos ante los vínculos familiares o sociales, y tampoco mira al lugar donde sitúa sus estancias el contribuyente: sólo observa la ubicación de sus intereses económicos. E incluso esa mirada alcanza a los intereses económicos ostentados de manera mediata: el legislador ordena que los intereses económicos indirectamente, obtenidos o poseídos serán también atribuibles a la persona física, en punto a la calificación de su residencia.

Cabe anotar que la bajo la normativa previa a 1999, podía interpretarse que mediante la mera interposición de una sociedad no residente constituida al efecto por el propio contribuyente, a la cual se aportaran sus intereses económicos o las fuentes generadoras de los mismos, se conseguía desviar al extranjero el núcleo principal de aquellos. No obstante, diversas Resoluciones del TEAC, 9 abr. 1997, 7 de febrero y 3 de julio de 2003; o Sentencias de la Audiencia Nacional, de 1 de junio y 21 de septiembre 2000, e incluso del TS, sentencias de 4 de abril de 2005 y de 4 de julio de 2006, entre otras se han pronunciado en sentido contrario: los bienes situados en España, poseídos a través de una entidad interpuesta radicada en el extranjero, deben computarse como españoles a efectos de la concepción del núcleo principal de los intereses económicos del contribuyente. En dichas decisiones se hace prevalecer una interpretación finalista de la Ley; a cuyo tenor la determinación del núcleo principal de los intereses, bienes y rentas imputables al contribuyente debía afectar no sólo a los directamente poseídos, sino también a los poseídos de modo indirecto a través de terceros interpuestos. Desde 1999, ese razonamiento no es necesario, debido a la mayor expresividad legal. Existe, no obstante, algún pronunciamiento extravagante en esta área (una Sentencia de la Audiencia de 11 de noviembre 2002 se inclina por dar relevancia a una entidad interpuesta radicada en un paraíso fiscal).

En la puesta en práctica del factor económico se vienen suscitando diversas cuestiones derivadas del alto nivel de inconcreción o de la generalidad de su postulado. Entre las más señaladas destaca precisamente la pregunta en torno a qué debe entenderse por interés económico. Es cierto que dicha expresión permite efectuar múltiples obtenidas por el contribuyente, dado que hablamos de impuestos, sea el IRPF o el IRNR, que recaen sobre ese objeto imponible. Sin embargo, en atención al perfil económico del contribuyente, en ocasiones pudiera resultar más equitativo y lógico atender a otras variables, al margen de las rentas materialmente obtenidas: los elementos patrimoniales,

el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar dónde se pone de también de los manifiesto a la capacidad contributiva, no ya sólo por la vía de los ingresos sino de los gastos o consumos, u otras variables económicas relevantes en atención a la casuística singular de cada sujeto pasivo.

El factor familiar

Llegamos así al último factor descrito por la LIRPF: la residencia fiscal puede venir causada, en palabras de su artículo 9, por la circunstancia de que en España, según los criterios anteriores, residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores que dependan del contribuyente. El mandato legal, sin embargo, no se muestra tan contundente como en los casos anteriores: el factor determinante de la sujeción al IRPF admite prueba en contrario.

La residencia habitual del cónyuge y de los hijos menores en España sólo provocará la sujeción al IRPF del otro cónyuge, si éste no aporta una prueba que justifique su residencia en el extranjero. A pesar de la ambigüedad de la letra legal que invita a aceptar cualquier género de prueba de no residencia, se viene entendiendo que la acreditación de una residencia, parece que fiscal, si observamos el mismo criterio seguido en el caso de la permanencia, debiera ser suficiente, sin más exigencias adicionales. Aunque a tenor de alguna resolución consultiva de la Dirección General de Tributos el medio de prueba bastante para destruir el mecanismo presuntivo descrito debe consistir en un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de un país donde se exija un impuesto similar al IRPF.

El nuevo impuesto de salida

La reforma fiscal acometida en el año 2014 ha introducido un nuevo impuesto de salida en el ordenamiento español. Se añade una nueva sección 7ª en el Título X de la LIRPF, en la que se introduce un nuevo artículo 95 bis, éste entra en vigor el 1 de enero de 2015, y regula las denominadas ganancias patrimoniales por cambio de residencia, conocido como "impuesto de salida" o "*exit tax*". Se trata de una novedad en el sistema tributario español que está dando mucho de que hablar.

El apartado 1 del artículo 95 bis de la Ley del IRPF dispone:

«Artículo 95 bis. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia.

1. Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.

b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda de 1.000.000 de euros.

En este caso únicamente se aplicará lo dispuesto en este artículo a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere esta letra b)».

El hecho imponible del IRPF grava la obtención de renta por el contribuyente, la cual se compone de los siguientes cinco elementos:

- “a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.”³⁰

Según el caso general de la Ley del IRPF, “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley

³⁰ Artículo 6 de la Ley del IRPF vigente, y de la misma forma todos los concordantes desde la primera ley de ese impuesto, la Ley 44/1978

se califiquen como rendimientos”.³¹ La regla general del artículo 95 convierte ciertas variaciones en el valor de acciones y participaciones del contribuyentes en ganancias patrimoniales, si se cumple las condiciones y los requisitos de su primer apartado. Al convertir las variaciones conceptuales de valor descritas en ganancias, está dando lugar a una ficticia obtención de renta por parte del contribuyente que consecuentemente será gravada

En otras palabras, según las reglas tasadas en el IRPF, una ganancia se producirá cuando un bien o derecho haya aumentado su valor, consecuencia de la transmisión de ese bien o derecho. No obstante, el nuevo gravamen patrimonial recae sobre el valor de mercado de determinados bienes en exceso sobre su coste de adquisición cuando se dan ciertas circunstancias. El presente impuesto grava la plusvalía que se haya generado por la acción o la participación que aún forma parte del patrimonio del contribuyente. No se produce la transmisión del título que provoca la alteración de la composición del patrimonio. En ningún caso, estamos ante una ganancia patrimonial, *stricto sensu*.

El presupuesto de aplicación está constituido por la pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia, siempre que haya tenido esta condición durante, al menos, diez de los quince períodos impositivos anteriores al último que deba declararse por este impuesto o de los dieciséis períodos impositivos anteriores a la efectiva emigración.

Mediante este impuesto de salida, se permite a los Estados, garantizar el reparto entre los diferentes Estados de la potestad impositiva sobre las plusvalías derivadas de acciones. Es una manifestación de la primacía del impuesto de territorialidad que trata de gravar una plusvalía sin realizar en virtud de la larga estancia del contribuyente en su territorio. Es una pura ficción de carácter conceptual que produce los mismos efectos que una real y efectiva plusvalía.

De esta manera, podemos afirmar exhaustivamente que no hay una correlación entre la estancia del contribuyente y la latente plusvalía. El cierto período de permanencia en el territorio, diez de los dieciséis períodos anteriores a la emigración, que aporta razón

³¹ Artículo 33 de la LIRPF

y fundamento al impuesto. Debido a su entrada en vigor el 1 de enero de 2015, el artículo 95 bis no se aplica a los contribuyentes que emigren ese año, tal y como ha afirmado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. Las emigraciones llevadas a cabo en el año 2016 serán objeto de aplicación del *exit tax*.

La residencia fiscal de personas físicas en España se determinará según las reglas contenidas en el artículo 9 de la Ley del IRPF, que venimos de mencionar en los apartados anteriores del trabajo de investigación.

De manera paralela, el artículo 14.1.c) de la LIRPF dispone que “las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial”. Como se puede comprobar, en este artículo no se trata el concepto de variación patrimonial, al no suponerlo la propia acción de emigrar, no pudiendo imponerse de este modo una norma legal de imputación temporal especial de ganancias patrimoniales, que queda definida en el artículo 95.2 bis, rezando: “Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro conforme a la letra b) del artículo 46 de esta Ley y se imputarán al último período impositivo que deba declararse por este Impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno”.

De este modo, el nuevo impuesto queda unificado con la declaración del IRPF correspondiente al último período impositivo en que el contribuyente ha residido en territorio nacional. Ejemplificando, se podría decir que si el cambio de domicilio se ha realizado en el año 2016, el incremento patrimonial del emigrante ha de ser registrado junto a las rentas que se han obtenido durante el año 2015.

Dentro de este concepto, conviene hacer una aclaración, pues en el año anterior al del cambio de residencia no se ha podido registrar incremento patrimonial alguno, incluyendo el posible incremento asociado a la acción de emigrar, teniendo esta ley cierta lógica perversa, pues el año anterior a la emigración es el último en el que el emigrante tiene que declarar por IRPF. No obstante, es este período impositivo, no va a existir renta alguna, tampoco la relativa al cambio de domicilio. Esto demuestra nuevamente que se trata de un tipo especial de impuesto sobre el patrimonio que ha sido sutilmente camuflado en el ámbito del IRPF.

De este modo podemos comprobar como la precisión legal de que la declaración complementaria que el contribuyente habrá de hacer para declarar el gravamen, tal y como se expone en el artículo 121 del Reglamento del IRPF (que quedó aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo), no conlleva ningún tipo de sanción, recargo o interés al no ser ningún tipo de concesión sino que es una consecuencia del funcionamiento de las ficciones legales en el marco de la nueva figura.

En el caso de que el obligado tributario adquiriera nuevamente la condición de contribuyente sin transmitir la titularidad de las acciones o participaciones que fueron gravadas cuando emigró, podrá solicitar que se rectifique la autoliquidación que en su día fue presentada, en aras de obtener la devolución de las cantidades que fueron ingresadas.

El proceso de devolución se rige por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley General Tributaria, a excepción del correspondiente abono de intereses de demora, devengándose estos a partir de la fecha en que se haya realizado el ingreso y hasta el momento en que se apruebe el pago de la devolución. La solicitud para proceder a la rectificación deberá ser presentada desde la finalización del plazo de declaración correspondiente al periodo impositivo primero en el que el emigrante residente deba declarar por el IRPF.

El apartado 4 del artículo 95 bis establece que: “cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales reguladas en el artículo 95 bis.”

El 19 de diciembre de 2006, la Comisión Europea al Consejo emitió una Comunicación, con título, «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros», al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, en la cual afirmó lo siguiente:

«Muchos Estados miembros pretenden gravar las plusvalías generadas por los activos de los contribuyentes (personas físicas y/o jurídicas) establecidos en su territorio. En un contexto nacional, estas plusvalías se gravan generalmente cuando se realizan, es decir, cuando los activos se venden o se ceden. No obstante, cuando un contribuyente abandona un Estado miembro para instalarse en otro antes de vender su patrimonio, el Estado de origen corre el riesgo de perder el derecho a gravar la plusvalía generada por estos activos. (...). Muchos Estados miembros pretendieron solucionar este problema gravando las plusvalías latentes pero aun no realizadas en el momento en que el contribuyente traslada su domicilio fiscal o sus activos a otro Estado miembro.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ya resolvió [sentencia del TJUE de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, asunto C-9/02] que la recaudación inmediata del impuesto sobre plusvalías aun no realizadas con ocasión de la transferencia de los activos a otro Estado miembro es contraria al principio de la libertad de establecimiento. En efecto, la obligación inmediata de los contribuyentes en su Estado miembro de origen a la imposición de plusvalías latentes es discriminatoria si la misma imposición no se aplica en situaciones nacionales comparables».

Por lo que se ha podido observar, el caso general del artículo 95 bis que se ha descrito con anterioridad viola de manera directa el Derecho Comunitario, haciéndose necesario un apartado específico adicional en relación con la Unión Europea. El apartado en cuestión corresponde al apartado 6 del artículo.

Si el cambio de residencia se produce a otro Estado perteneciente a la Unión Europea, o al Espacio Económico Europeo con el que exista un intercambio efectivo de información tributaria, el contribuyente podría acogerse a la aplicación de las siguientes especialidades del gravamen regulado en el artículo 95 bis:

“La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.

- Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
- Que se incumpla la obligación de comunicación a que se refiere la letra c) de este apartado.

La ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias antes referidas y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto”.

Las reglas especiales del apartado 6 del novedoso impuesto de salida anulan el efecto del mismo en relación con los emigrantes a la UE o a la zona EEE, con el objetivo de respetar los principios fundamentales del mercado común. A continuación, vamos a analizar el trato, también especial, dado a la emigrantes a paraísos fiscales. Éstas últimas tienen como objetivo controlar y evitar la evasión fiscal.

En efecto, el apartado 2 del artículo 8 de la Ley del IRPF establece la ficción de que «no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes». En conclusión, si el emigrante se instala en un paraíso fiscal, no pierde en ningún caso la condición de contribuyente, la cual se prolonga en el tiempo para asegurarse Hacienda de que el traslado es efectivo³².

³² López Tello, J.: *El nuevo impuesto español tipo exit tax sobre acciones y participaciones*. Actualidad Jurídica Uría Menéndez. Madrid 2015.

2.2 IS: La residencia de las entidades

Como ocurre con las personas físicas, la calificación del contribuyente del IRNR se encuentra fuera de su Ley. Con pie en la remisión contenida en el artículo 6 del TRLIRNR, habremos de leer el contenido del artículo 8.1. del TRLIS. Dicha disposición establece qué entidades se han de calificar como fiscalmente residentes en territorio español, bastando con que se encuentren en una de las tres siguientes circunstancias:

- a) Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español.

La descripción legal continúa afirmando que se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades. Este tenor literal es complementado por la Ley 36/2006 con efectos desde diciembre de 2006, estableciendo un singular mandato presuntivo, en cuya virtud la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en este, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Por consiguiente y en un primer estadio, prosiguiendo los pasos de su normativa antecesora, el TRLIS enumera tres vínculos distintos detonantes de la sujeción al Impuesto sobre Sociedades, ninguno de los cuales habrá de concurrir para que una entidad sea contribuyente del IRNR.

En suma pues, para que una entidad sea contribuyente por el IRNR no deberá haberse constituido según las leyes españolas ni ubicar en España su domicilio social, como tampoco habrá de situar en territorio español el lugar de su gestión efectiva. El texto legal se preocupa, didácticamente, de interpretar la expresión “sede de dirección

efectiva”, entendiendo que se considerará emplazada donde radique la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

El legislador es consciente de la necesidad de precisar los contornos de éste vínculo, cuya relevancia en la práctica administrativa es sin duda superior a la derivada de los otros dos criterios determinantes de la residencia fiscal. Es una evidencia que se trata del factor con mayor grado de objetivación entre aquellos que pueden permitir a la Administración tributaria la atracción hacia España de residencias fiscales de pura conveniencia.

La definición legal del concepto de “sede de dirección efectiva” pretende atraer, como residentes fiscales en España, a entidades interpuestas o carentes de sustrato empresarial, cuya dirección y control, ejecutivo, no accionarial, se demuestre o deduzca razonablemente que se efectúa desde territorio español. En cualquier caso, toda lectura de la noción de sede de dirección efectiva requiere observar la doctrina dictada de la OCDE (que se inclina hacia el centro decisorio capital de la entidad, en detrimento del lugar donde formalmente se lleve su administración, aunque se trata de una cuestión que requiere replantearse en el marco de las nuevas, y cada vez más volátiles, economías y que, sin duda, provocará aproximaciones interpretativas nuevas en un futuro próximo). Es también evidente que la norma está pensando principalmente en el uso abusivo de residencias fiscales artificiales de entidades aparente y formalmente no residentes, de ordinario radicadas en territorios de fiscalidad de ventaja, pero que de facto ubiquen en territorio español su control de dirección y gestión efectiva y, por tal razón puedan ser llamadas a tributar por el Impuesto sobre Sociedades y sus rentas universales, en lugar de por el IRNR.

En similar sentido pero de modo más rotundo y disuasorio se pronuncia desde finales de 2006 la nueva disposición: la facultad otorgada legalmente a la Administración tributaria para presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal tiene su residencia en territorio español siempre que se den, como se dijo, las siguientes circunstancias:

- . Que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español
- . bien que su actividad principal se desarrolle en territorio español,

siempre que la entidad no acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas «distintas de la simple gestión de valores u otros activos.»

La prueba del predominio de los activos o la actividad española probablemente suscitará semejantes dilemas interpretativos a los que en su momento arrojó la noción del núcleo de intereses económicos, en 1992, en el artículo definitorio de la residencia en el IRPF. Por otra parte, sólo la casuística podrá ir dirimiendo las fronteras de los motivos económicos, extrafiscales, válidos o de las razones empresariales sustantivas o también de la simple gestión de activos, que representarán también factores clave en la puesta en práctica de la norma.

2.3 Concepto de establecimiento permanente

Junto a la residencia habitual, la noción de establecimiento permanente es la otra piedra angular sobre la que se articula el régimen fiscal de las personas físicas no residentes en el modelo previsto por la Ley 18/1991 que, en este punto, sigue a la Ley 5/1983, de 29 de junio. Dicho concepto guarda una cierta relación con la residencia de las personas físicas no residentes y una gran relación con las jurídicas. En relación con la primera mencionada, el legislador español prevé, para las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España, un tratamiento tributario distinto según que lo hayan sido por medio de establecimiento permanente o sin el concurso del mismo³³.

Así, cuando lo hagan sin establecimiento permanente "tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen" (art. 16.2.2º). No obstante, señala el art. 16.2.1º, "cuando operen en España mediante establecimiento permanente, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero. Para la calificación del establecimiento permanente se estará a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades".

³³ Cordon Ezquerro, T., op. Cit., pág. 196 y ss.

En un contexto de profunda internacionalización de las relaciones económicas es cada vez más frecuente que los empresarios utilicen, para el ejercicio de su empresa, varios establecimientos ubicados en diferentes países. Uno de estos establecimientos se erige en principal, situándose en él el domicilio del empresario y recibiendo el resto la denominación de sucursales³⁴. Éstas aparecen definidas en el art. 259 del Reglamento del Registro Mercantil de 1989 como "todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de una sociedad".

Sin embargo, las nociones de establecimiento permanente y de sucursal no coinciden ya que si bien toda sucursal constituye un establecimiento permanente no todo establecimiento permanente alcanza la categoría de sucursal inscribible. La figura del establecimiento permanente, "centro o instalación fija de negocios" en la terminología anglosajona, ha devenido un elemento fundamental y clásico en las relaciones fiscales internacionales.³⁵

Y su importancia deriva de sus consecuencias: a saber, el derecho de un Estado a gravar las actividades comerciales o industriales que una empresa extranjera, con residencia en un Estado distinto, realice en el territorio de aquél.

Las personas físicas o jurídicas no residentes en territorio español que obtengan rentas en dicho territorio son contribuyentes en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. La tributación o forma de sujeción de este tipo de rentas dependerá de si su obtención se realiza a través de establecimiento permanente (en adelante EP) o sin mediación de EP.

Una de las vías por las que un no residente en España puede realizar una actividad económica en nuestro país y obtener rentas es a través de un EP. La característica más importante del establecimiento permanente es que carece de personalidad jurídica propia, es decir, la sociedad central o matriz es un sujeto con personalidad jurídica única que

³⁴ Cfr.: Calderón Partier, C.: *Elementos tributarios (La fiscalidad de la empresa)*. Madrid, 2013, págs. 185 y ss.

³⁵ Zancada, F.: *Una revisión del concepto de establecimiento permanente en Estudios de doble imposición internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979. Pág. 253.

opera a través de distintas instalaciones, dependencias o EP para la realización de sus actividades.

En general se identifica el concepto de EP (terminología fiscal) con el de sucursal (terminología mercantil), ya que fiscalmente son equivalentes aunque desde la perspectiva jurídica no son idénticos. De hecho, si bien las sucursales son siempre EP, pueden existir diferentes modalidades de EP que no sean sucursales.

En conclusión, podemos definir la sucursal como aquel establecimiento secundario, carente de toda personalidad jurídica propia, puesto que comparte la personalidad jurídica de las demás sucursales que puedan existir y no es otra que la de la casa matriz, de carácter permanente, con idéntico objeto que el de la casa matriz, pero con una instalación material distinta y clientela propia, que goza de autonomía operativa a través de un director, con facultades suficientes para realizar su función, aunque para ello esté subordinado a las directrices de la casa matriz, y sin que todo ello afecte a la unidad patrimonial de la empresa.

Adicionalmente, el concepto de EP dependerá del país de residencia del contribuyente que esté obteniendo rentas en España como no residente. Por un lado, si el país de residencia del contribuyente que está obteniendo rentas en España no tiene firmado convenio de doble imposición con nuestro país, se atenderá a la definición de EP vigente en la legislación interna española. Por el contrario, si existe convenio entre el país de residencia del contribuyente y España, se atenderá a la definición que contenga el mismo, que en general salvo escasas excepciones, se adaptan a la definición recogida en el artículo 5º del Modelo de Convenio de la OCDE³⁶.

En cuanto a la legislación interna, el artículo 13.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes considera que el no residente opera en España a través de EP cuando tenga a su disposición en España, ya sea de forma habitual u ocasional, instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad; o bien,

³⁶ Gutiérrez de Gandarilla Grajales, F. A.: *El concepto tributario de establecimiento permanente*. Comares. Granada, 2010, pág 214.

opere en España a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del no residente y que ejerza de forma habitual esos poderes.

En concreto, se considerarán EP los siguientes: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, o cualquier otro lugar de exploración o extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración sea superior a seis meses³⁷.

En cuanto a la legislación internacional, el artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición (en adelante MCDI) de la OCDE define, con carácter general, el EP como un lugar fijo de negocios mediante el que una empresa realiza la totalidad o parte de su actividad. Ello implica la necesidad de la utilización o uso de una instalación, centro o lugar físico (con un cierto grado de permanencia temporal) desde el cual se desarrolle la actividad que deberá ser productiva y contribuir al beneficio global de la empresa.

Al contrario que la legislación interna española, no se considera que una empresa tenga un EP en España por el simple hecho de realizar sus actividades a través de un agente mediador, comisionista o corredor que tenga un estatuto independiente y actúe en el ámbito de su actividad habitual. No obstante, si existirá EP cuando ese agente actúe en nombre de la empresa y ejerza habitualmente en España poderes que le faculten para concluir contratos en nombre y por cuenta de la entidad.

Desde el ejercicio 2008, el MCDI contempla la posibilidad de existencia de EP por la prestación de servicios en el Estado de la fuente (sin necesidad de que exista un lugar fijo de negocios ni intervención de agente independiente), siempre y cuando los citados servicios sean prestados por personas físicas, que éstas mantengan su presencia más de 183 días en un periodo de doce meses y además generen más del 50% de las rentas de la empresa no residente derivada de la actividad económica en el país.

³⁷ Olías Jiménez, C.: *El concepto Tributario de Establecimiento permanente*.

Por último, el MCDI considera que las actividades auxiliares de las cuales no se obtiene un beneficio claramente diferenciado del obtenido por la casa matriz, siempre y cuando no cierren un ejercicio económico completo, no determinan la existencia de un EP.

V. CUARTO BLOQUE: CASO PRÁCTICO

Por último, vamos a proceder a la elaboración de un breve caso práctico con el objetivo de ilustrar la controversia de tipo terminológica existente en torno al concepto “residencia”. Se trata de un caso real (STC 780/2003 de 26 de mayo) cuyos antecedentes de hecho son los descritos a continuación.

Abdul Hamsa, ciudadano marroquí con esposa residente en Marruecos, sin hijos, propietario de una vivienda en España y otra en Marruecos, desarrolla su labor profesional como marino en un buque pesquero que ondea pabellón español. El buque realiza sus labores de pesca en aguas internacionales, es decir, en alta mar, pudiendo transitar pero no faenar en ningún momento en aguas pertenecientes al mar territorial, a la zona contigua o a la zona económica exclusiva de nuestro Estado ribereño; esto es así porque el tipo de pescado con el que trabajan se encuentra mayormente focalizado sobre una zona situada en medio del Océano Atlántico. Rogelio Pérez, armador del buque pesquero en el que trabaja Abdul Hamsa, desea conocer cómo se determina la residencia de su marinero contratado, por lo que recurre a nosotros en busca de una respuesta.

Aunque en el caso planteado se habla de extranjeros, a efectos fiscales, lo que importa es la residencia de las personas y no su nacionalidad.

ESPAÑA

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre):

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

Si se dan las circunstancias que establece la norma citada, una persona, con independencia de su nacionalidad, será considerada residente fiscalmente en territorio español, y, por lo mismo, sujeta a imposición en España por su renta mundial sea cual fuere el lugar de procedencia de la renta y la residencia del pagador. No se puede considerar que el trabajar o permanecer a bordo de un buque de pesca de bandera española implique que una persona sea residente en territorio español, salvo que el buque permanezca dentro del territorio o de las aguas territoriales bajo soberanía española.

En caso de que la persona sobre la que se plantea el caso no cumpla ninguno de los requisitos establecidos en la norma citada no podrá ser considerado residente fiscalmente en territorio español.

La tributación se efectúa en función de la residencia del perceptor de los rendimientos y no de su nacionalidad, por lo que utilizaremos el concepto de "residente" con independencia de la nacionalidad de los marineros contratados.

MODELO DEL CONVENIO OCDE

“1. A los efectos de la presente Convención, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a impuestos en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo, y abarca también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus administraciones locales. La expresión, sin embargo, no incluirá a las personas que solo estén sujetas a impuestos en ese Estado si obtienen rentas de fuentes en ese Estado o de capitales situados en él.

2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, su residencia se determinará de conformidad con las normas siguientes:

a) Se considerará que reside solo en el Estado contratante donde tenga su domicilio permanente; si tiene domicilio permanente en ambos Estados contratantes, se considerará que reside solo en el Estado contratante donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no puede determinarse el Estado contratante donde está su centro de intereses vitales o si no tiene domicilio permanente en ninguno de los Estados contratantes, se considerará que es residente solo del Estado donde viva habitualmente;

c) Si tiene una residencia habitual en ambos Estados contratantes o no la tiene en ninguno de ellos, se considerará que reside solo en el Estado cuya nacionalidad posea.

d) Si posee la nacionalidad de ambos Estados o no posee la de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes decidirán la cuestión de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona que no sea natural resida en ambos Estados contratantes, se considerará que reside solo en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.”

Si se dan las circunstancias que establece este precepto en su apartado primero, como es el caso, Abdul Hamsa que pertenece a los dos Estados, se tendría que resolver tal y como se dispone en el apartado segundo. Este marinero tiene propiedad en ambos Estados, pero, si bien es cierto que su mujer está en Marruecos, por lo que se consideran “relaciones personales”, pudiendo determinar que en este caso, estaría su residencia en Marruecos.

En el caso de que no tuviese mujer, relaciones personales o económicas demostrables, sería preciso considerar que reside solo en el Estado cuya nacionalidad posea. En caso de que posea las dos o ninguna de las nacionalidades se resolverá de común acuerdo.

CONVENIO FIRMADO ENTRE ESPAÑA- MARRUECOS

Suponiendo que el marinero tenga la condición de residente en Marruecos:

Las remuneraciones que percibe un marinero residente en Marruecos por su trabajo en un barco español que faena en caladeros marroquíes, pueden estar exentas de tributación en España: por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 12.3.d) de la Ley 41/1998 anteriormente citada; o por aplicación del artículo 15 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Marruecos de 10 de julio de 1978, (BOE de 22 de mayo de 1985), que establece que los rendimientos del trabajo se someten a imposición en el Estado donde reside el perceptor, salvo que el trabajo se realice en el otro Estado, que no es el caso planteado.

ONU

El artículo 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 4 de la Convención modelo de la OCDE con un cambio que consiste simplemente en añadir el concepto del “lugar de constitución”, dentro de los criterios del párrafo primero a los efectos de la tributación como residente.

Por tanto, se resolverá siguiendo el mismo procedimiento que el modelo del Convenio OCDE que indica su residencia en Marruecos.

VI. CONCLUSIÓN

Llegó la hora de poner punto y final al trabajo de investigación sobre las “principales cuestiones controvertidas de los Convenios de Doble Imposición”. De manera que se van a enumerar las conclusiones alcanzadas a lo largo del mismo:

- I. La Doble Imposición Internacional es un hecho y su eliminación es un objetivo global para mejorar las relaciones internacionales. Las causas de éste fenómeno son: la existencia de multitud de criterios de sujeción debido a Estados (esencialmente importadores o bien, exportadores); las discrepancias dentro de los criterios real y personal, a la hora de delimitar conceptos y situaciones; las dispares formas de determinar las bases imponibles; así como otras diferencias entre los Ordenamientos Jurídicos Nacionales que hacen que surjan conflictos de doble imposición.
- II. El domicilio fiscal es el lugar donde se localizan “físicamente” a los distintos obligados tributarios en sus relaciones con sus respectivas administraciones tributarias. Su naturaleza es funcional ya que es dónde las Autoridades efectúan las comunicaciones, notificaciones y actuaciones correspondientes a los contribuyentes.
- III. Existen reglas generales a cerca de los criterios para determinar residencia de personas físicas, como el lugar donde se encuentre la vivienda habitual, en su defecto, la centralización de sus actividades económicas. Las mismas reglas existen para la determinación de la residencia de las personas jurídicas y son el lugar del domicilio social donde su administración y gestión se encuentra centralizada, en su defecto, lugar desde donde se lleve a cabo dicha administración y gestión. Estas son, *grosso modo*, las reglas generales mediante las cuales la Administración Tributaria ubica a sus sujetos pasivos. No obstante, cada Estado establece especialidades para evitar la pérdida de recaudación fiscal.
- IV. El bloque formado por la OCDE agrupa a la mayoría de los Estados de la Unión Europea, entre otros, y ofrece un Modelo de Convenio (articulado y comentarios) con una importancia esencial, desde el punto de vista interpretativo, negociador y armonizador. Se trata de un texto internacional sin naturaleza jurídica vinculante para los Estados pero es de suma importancia en el sistema fiscal internacional. De manera que es catalogado dentro del Derecho blando o *soft law*.

- V. El Modelo de Convenio de la OCDE remite el concepto “residencia” recogido en el Ordenamiento Jurídico interno del Estado competente y en caso de duda, establece criterios y mecanismos de resolución. El Modelo de Convenio de la ONU, segundo bloque dominante en el mundo anglosajón, replica el tratamiento de la OCDE del término “residencia” y aporta una ligera flexibilización del mismo, añadiendo el “lugar de constitución”.
- VI. Los propios Convenios de Doble Imposición, los cuales tienen como base el Modelo de la OCDE, firmados por España con Estados miembros de la misma o bien de la ONU, llevan inherentes soluciones propias para evitar los casos de doble imposición.
- VII. La legislación española relativa a residencia de las personas físicas establece tres criterios: presencial, económico y familiar. Si se dan cualquiera de estas tres circunstancias, se tiene consideración de contribuyente para el estado español. Podemos decir que España emplea mayoritariamente un criterio personalista. No obstante, la introducción del novedoso artículo 95 bis de la LIRFP denota una creciente importancia del criterio real. En este reciente artículo, se aplican ficciones conceptuales que tratan de convertir incrementos de valor en ganancias patrimoniales, luego en obtenciones de renta. El principio de libertad de establecimiento proclamado en territorio de la Unión se puede ver vulnerado, de manera que se ha reservado un apartado para proteger dicho principio. En cualquier caso, la residencia relativa a este impuesto de salida es la misma que se recoge en la LIRPF, no varía en ninguno de sus requisitos y condiciones.
- VIII. En relación con la personas jurídicas, el estado español parece aplicar también un criterio personalista ya que considera sujetos pasivos aquellos que hayan constituido su sociedad en territorio nacional, cuenten con su domicilio fiscal o su sede de dirección en el mismo. No obstante, el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes muestra también el uso del criterio real.
- IX. Aún no se ha alcanzado la armonización global deseada ya que existe pues un cierto contraste en torno al concepto de “residencia”. Sin embargo, se está tratando de corregir dichas discrepancias, cada vez menos acentuadas, para evitar posibles conflictos internacionales.

VII. BIBLIOGRAFÍA

Legislación y Jurisprudencia

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, de 18 de diciembre, núm. 302.

España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre, núm. 285.

España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre, núm. 288.

España. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Boletín Oficial del Estado, de 5 de septiembre, núm. 213, págs. 36512 a 36594.

España. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Boletín Oficial del Estado, 12 de marzo, núm. 62.

España. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, 11 de marzo, núm. 61.

España. Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil. Boletín Oficial del Estado, de 31 de julio, núm. 184.

España. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia núm. 780/2003 de 26 de mayo.

Doctrina

Almudí Cid, J.M.: *Tributación en la fuente, convenios de doble imposición y Derecho Comunitario*. Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2008.

Alarcón García, G.: *El soft law y nuestro sistema de fuentes*. Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Aranzadi, Navarra, 2010.

Bokobo Moiche, S.: *Los convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: interpretación y calificación*. Crónica Tributaria, nº 114/2005.

Bustos Buiza, J.A.: *El papel de los convenios en la fiscalidad internacional española*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2003. Pág. 189

Bustos Buiza, J.A.: *Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de doble imposición*. Documentos. Instituto de Estudios Fiscales, nº 9/2001.

Calderón Carrero, J.M.: *Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario europeo. ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIS?* Documentos. Instituto de Estudios Fiscales, nº 4/2002.

Calderón Partier, C.: *Elementos tributarios (La fiscalidad de la empresa)*. Madrid, 2013. Pág 185 y ss.

Cerezo Fernández, M.: *Doble imposición internacional e inversiones extranjeras*. XX semana de estudios de Derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

Chand, Vikram.: *Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis*. Bulletin for International Taxation, 2013, Volume 67, N.º 4/5.

Calvo Vérguez, J.: *Problemas interpretativos planteados por la institución de la*

subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades. Análisis de su proyección sobre los convenios de doble imposición. Revista Técnica Tributaria, nº. 67/2004.

Chico de la Cámara, P.: *¿Crisis del criterio de la residencia habitual? Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente.* Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, nº 257-258/2004.

Chico de la Cámara, P.: *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa.* Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada.* Instituto de Asuntos Fiscales, Madrid, 2012.

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU.: *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación en países desarrollados y países en desarrollo.* Nueva York, 2013.

Cordero González, E.M.: *Pérdidas de los establecimientos permanentes, métodos para evitar la doble imposición y derecho comunitario.* Nueva Fiscalidad, núm. 1/2012.

Cordón Ezquerro, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional.* Vol. I. Madrid, 2007. Pág. 109

Cordón Ezquerro, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional.* Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 2004. Pág 196 y ss.

Cordón Ezquerro, T.: *Manual de Fiscalidad internacional.* Vol I, Edisofer. Madrid, 2007 pág. 547 y 565-566.

Cubero Truyo, A.: *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE.* Tirant Lo Blanch, Madrid, 2012.

Delgado Pacheco, A.: *Valor en el Derecho Tributario internacional del Modelo de Convenio de la OCDE, los comentarios al mismo y de las reservas u observaciones de cada Estado: el caso español*. Tratado sobre la Ley General Tributaria : Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Aranzadi. Navarra, 2010.

Díaz Ravn, N.: *Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE: la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 y la interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición*. Documentos. Instituto de Estudios Fiscales, nº 12/2011.

Díaz Yanes, I.: *Los acuerdos internacionales sobre reparto de la competencia fiscal: los convenios para evitar la doble imposición y el Tratado de la Unión Europea*. Cuadernos de Formación. Colaboración 19/07. Volumen 4, 2007.

Fernández Junquera, M.: *La interpretación de los cánones en los Convenios para evitar la doble imposición internacional*. Civitas. Revista española de Derecho Financiero, nº 133/2007.

Ferrer Grau, V.P.: *La fiscalidad internacional*. Editorial Fundación para la investigación Juan Manuel Flores Jimeno, Barcelona, 2012.

Galán Ruiz, J.: *Convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español*. Documentos. Instituto de Estudios Fiscales, nº 19/2010.

Galán Ruiz, J.; Rodríguez Ondarza, J.A.: *Convenios de doble imposición internacional; análisis del caso español*. Documentos. Instituto de Estudios Fiscales, nº 19/2010.

García Novoa, C.: *Interpretación de los convenios de doble imposición internacional*. Civitas. Revista española de Derecho Financiero, nº 131/2006.

Gómez Jiménez, I.L.: *Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*. Crónica Tributaria, nº 133/2009.

Garrigues.: *Guía de negocios en España. Establecimiento en España*. Mayo 2015. ICEX.

Gutiérrez de Gandarilla Grajales, F. A.: *El concepto tributario de establecimiento permanente*. Comares. Granada, 2010.

Herrera Molina, P.M.: *Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario. Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2008.

Huesca Boadilla, R.: *Procedimientos Tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*. La Ley. Madrid, 2007. Tomo I. Pág. 337.

López Espadafor, C.M.: *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Marcial Pons, 2010. Pág 228 y ss.

López Tello, J.: *El nuevo impuesto español tipo exit tax sobre acciones y participaciones*. Actualidad Jurídica Uría Menéndez. Madrid 2015.

Magraner Moreno, F.J.: *La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria. Situación actual y perspectivas de futuro*. Crónica Tributaria, nº 137/2010.

Olías Jiménez, C.: *El concepto Tributario de Establecimiento permanente*. Vol. I. Madrid, 2007. Pág 109.

Pires, M.: *International juridical double taxation on income*. Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands, 1989. Pág. 11.

Serrano Antón, F. (Dir.): *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2010.

Vallejo Chamorro, J.M.: *Los convenios para evitar la doble imposición; análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 6/02.

Zancada, F.: *Una revisión del concepto de establecimiento permanente en Estudios de doble imposición internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979. Pág. 253.