

ALGUNOS ASPECTOS PROBLEMÁTICOS EN LA FISCALIDAD DE NO RESIDENTES

Autores: *Néstor Carmona Fernández*^(a)
Fernando Serrano Antón^(b)
José Antonio Bustos Buiza^(c)

DOC. N.º 24/02

(a) Inspector de Hacienda del Estado. Equipo de Fiscalidad Internacional de la Oficina Nacional de Inspección.

(b) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid.

(c) Inspector de Hacienda del Estado. Subdirección General de Fiscalidad de no Residentes de la Dirección General de Tributos.

Nota previa:

Este documento recoge las comunicaciones de los autores a la sesión de la XLVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, que se dedicó a analizar la fiscalidad de los no residentes. El orden de la publicación recoge su intervención en la mencionada sesión.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 111-02-002-0
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

SUMARIO

LA PROBLEMÁTICA FISCAL DE LOS CÁNONES Y EL *KNOW HOW*

NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ

CUESTIONES RELEVANTES SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS
EN LA TRIBUTACIÓN ESPAÑOLA E INTERNACIONAL

FERNANDO SERRANO ANTÓN

NOTAS SOBRE ALGUNOS ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA FISCALIDAD DE LOS
ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES

JOSÉ ANTONIO BUSTOS BUIZA

LA PROBLEMÁTICA FISCAL DE LOS CÁNONES Y *KNOW HOW*

1. La noción fiscal de las rentas denominadas "cánones"

Está fuera de toda duda la relevancia que en el marco de la fiscalidad internacional tienen las rentas ligadas a las transferencias de tecnología y, en especial, aquellas que denominamos "cánones".

Los tratados bilaterales para evitar la doble imposición, en el precepto que hace el número 12 de su cuerpo legal, suelen mostrar, a salvo especialidades, una redacción próxima a ésta:

"El término cánones comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas."

A tenor de dicho mandato legal (y también de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en el que se inspiran dichos tratados), se puede afirmar que las más notorias coordinadas definitorias de las rentas que los CDI llaman "cánones" son las siguientes:

a. La transacción que los genere, supondrá, de ordinario, la traslación del uso de un bien mueble o un derecho. Aunque quepan excepciones a esta regla, si se produce una venta u otra fórmula traslativa del dominio similar, se está en presencia, no de un cánón, sino de una ganancia de capital, no gravable en el Estado de la fuente.

b. El objeto de la traslación del uso, o susceptibilidad de uso, podrá consistir en:

- Equipos industriales, comerciales o científicos.
- Derechos de propiedad intelectual: en la terminología del CDI, comprendiendo derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, películas cinematográficas, planos, diseños y dibujos. No obstante, resulta necesario el examen del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual –R. D. Leg. 1/1996–, para comprender la dimensión de su ámbito, que abarca desde libros, composiciones musicales, obras dramáticas, cinematográficas, de pintura, escultura, etc., hasta diseños, gráficos y obras fotográficas o programas de ordenador.
- Derechos de propiedad industrial: abarcando marcas, nombres comerciales, patentes, modelos de utilidad..., a tenor de las respectivas Leyes de Patentes –11/1986–, la reciente Ley de Marcas –17/2001, de 7 de diciembre–, etc.
- Conocimientos y tecnología no registrada: sin mencionar expresamente el *know how* el convenio hace referencia a "fórmulas y procedimientos secretos", así como a "informaciones relativas a experiencias comerciales, industriales y científicas". Aquí quedan englobados intangibles tales como conocimientos y técnicas operativas empresariales carentes de protección registral.
- De modo atípico y siempre en el marco de la legislación bilateral contenida en los tratados (CDI), ciertos bienes pueden extender el ámbito de elementos patri-



moniales generadores de cánones (así, cuando junto con los derechos y bienes precitados se mencionan "otros derechos similares"), así como cabe que se encuentren comprendidas dentro del precepto las rentas derivadas de prestaciones de "asistencia técnica", en referencia a prestaciones de servicios conexos con tecnología o bienes de equipo cedidos o vendidos al beneficiario de los aquellos.

Sin embargo, ni las rentas derivadas de las "transferencias de tecnología" ni los llamados "cánones" son fácilmente identificables en la literatura legal doméstica. En el marco de las normas españolas, la propia Ley 41/1998 (LIRNR) alude en diversas ocasiones al término «cánones» –incluso citándolos expresamente como una de las categorías de rentas sometidas a tributación–, sin definirlos, e incluso la propia Ley del IRPF (art.23.4.) no precisa fronteras entre rendimientos mobiliarios afines o dispares a los que pretendemos definir (y es relevante anotar que la LIRNR ordena la intervención de la Ley del IRPF a la hora de "calificar" las rentas objeto de sujeción al IRNR (art.12.4.). De modo que dicho Impuesto debe servirse –"cuando proceda" (enigmáticamente dice la Ley)– de las categorías de rentas trazadas por la Ley 40/1998 para conocer cuál sea la naturaleza y las consiguientes reglas de sujeción e imposición de las obtenidas por residentes.

El análisis de la normativa del IRPF permite afirmar que en el precepto regulador de los rendimientos de capital mobiliario que no pertenezcan al género de los dividendos e intereses, aparecen rentas afines al concepto recogido en la norma bilateral, como cabe predicar de los rendimientos procedentes de los derechos de la propiedad intelectual e industrial, o con los derivados de las prestaciones de asistencia técnica, y, tal vez, con los originados por la cesión de derechos de imagen, aunque otras rentas tales como las rentas vitalicias o temporales, o las derivadas del arrendamiento de negocios o minas se encuentran en la misma disposición y en nada tocan a los "cánones".

2. Coordinadas generales de imposición

Los cánones, por el solo hecho de ser satisfechos por personas o entidades residentes en España o por establecimientos permanentes situados en territorio español, se encuentran sujetos al IRNR, incluso en el supuesto de que los bienes o derechos cedidos se utilicen fuera de territorio español.

Por otra parte, debe anotarse que, si las rentas obtenidas derivan de prestaciones de asistencia técnica, ya no será el mero pago del rendimiento, sino otro diferente el nexo de atracción a la órbita del impuesto: el lugar de realización o utilización de la prestación en territorio español.

La mecánica de tributación de los cánones obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente es, en principio, simple. Cada renta devengada tributa aisladamente; la base imponible viene constituida por el importe bruto del rendimiento y el tipo impositivo es el general del tributo: 25 por cien. Como salvedad, en el caso de las rentas derivadas de prestaciones de asistencia técnica, la base imponible presenta la posibilidad de encajar la deducción de ciertos gastos específicos (artículo 23.2 L.I.R.N.R.).

Si, por el contrario, la renta deriva de un bien o derecho afecto a un establecimiento permanente (EP), engrosa la rentas "empresariales" imputables a éste, acogiéndose a una imposición bastante afín a la prevista en el régimen general de tributación del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, cuando media un CDI, la situación en cierta medida cambia. Resulta esencial destacar que las autoridades fiscales españolas se distancian de las tendencias dominantes en el seno de la OCDE, que propugnan la no tributación de los cánones en el Estado de la fuente y su gravamen exclusivo en el Estado de residencia del perceptor de la renta, estableciendo una serie de observaciones y reservas al Modelo de convenio sobre doble imposición con objeto de preservar su soberanía en este campo (en este mismo sentido cabe advertir la reserva española –por espacio de ocho años, a partir de su previsible entrada en vigor en 2003– a la aplicación de la Directiva comunitaria relativa al «régimen fiscal común de los pagos por intereses y cánones entre entidades asociadas de diferentes Estados miembros», según la cual los cánones satisfechos entre entidades

vinculadas fiscalmente en el ámbito de la Unión Europea quedarán liberados de costes tributarios en el Estado de origen).

Ello se traduce en el hecho de que el Estado español, como norma, en los convenios sobre doble imposición suscritos hasta la fecha conserva su soberanía tributaria sobre los cánones satisfechos a residentes del otro Estado contratante. Por consiguiente, de ordinario, los cánones de fuente española soportarán el IRNR, pero su imposición efectiva quedará sometida a unos tipos límite normalmente muy inferiores al tipo impositivo general previsto por la ley nacional (la consulta a cada CDI resulta absolutamente imprescindible, dada la gran variedad de límites de alícuota).

Es más, ciertos tratados prevén, si bien excepcionalmente, que los cánones no tributen en España, sino exclusivamente en el Estado de residencia (CDI con Bulgaria o Hungría). Similar conclusión se da en algunos otros CDI, aunque sólo referida a las rentas derivadas de derechos sobre obras literarias y artísticas.

Por otra parte, las rentas procedentes de prestaciones de asistencia técnica realizadas sin la mediación de un EP, sólo se engloban dentro del concepto de cánones en determinados CDI (así ocurre con los firmados con EE.UU., Australia, Argentina, Suecia, Marruecos, Brasil, Noruega, India e Italia). En los restantes casos, dichas rentas pasan a ser afectadas por el precepto bilateral relativo a las rentas empresariales (art. 7) o, en su caso, profesionales (art. 14), con la consecuencia inmediata de no tributar en el Estado de la fuente.

Es fácil colegir de todo lo dicho que la cuestión capital en la materia pertenece al terreno de la calificación, esto es, de la delimitación de la línea de separación entre las rentas tecnológicas activas y pasivas. Debe discernirse entre las rentas procedentes de prestaciones de servicios –que, salvo que el tratado contemple la "asistencia técnica" como manifestación de "cánon", no tributarán en el Estado de la fuente– y las procedentes de cesiones de intangibles.

Por la misma razón, es imperativo observar un principio esencial de calificación fiscal: Los Comentarios al Modelo de la OCDE hacen hincapié en la necesidad de calificación separada de rentas, a no ser que una de ellas absorba a la otra claramente, por ser esta última residual o accesoria a la primera. Por consiguiente, cuando en un mismo contrato convivan prestaciones variadas que engloben cánones "típicos" con servicios de asistencia técnica complementarios a la cesión de tecnología, se deben separar las rentas correspondientes a cada prestación, con objeto de aislar los cánones de aquellas otras rentas que, de ordinario, no lo sean de acuerdo con el C.D.I. aplicable.

Los acuerdos contractuales en materia de transferencias de tecnología, en especial los celebrados en el ámbito de empresas multinacionales, suelen ser en la práctica altamente confusos debido a la globalidad de prestaciones comprendidas en su ámbito, y, en consecuencia, constituye una labor difícil la separación de los cánones por cesión de intangibles –que tributarán en España al tipo limitado previsto en el C.D.I.–, de las rentas correspondientes a prestaciones de servicios conexos con la transferencia de tecnología, que tendrán naturaleza empresarial, siendo –como se dijo y como regla general con sus excepciones– de exclusiva tributación en el Estado de residencia del contribuyente.

A diferencia de lo que acontece con los restantes elementos generadores de cánones –tangibles o no, o, lo que es igual, bienes de equipo o derechos de propiedad inmaterial–, existen dos nociones que requieren una aproximación conceptual.

3. Cesiones de *Know how* y prestaciones de asistencia técnica. Doctrina administrativa

La postura interpretativa seguida por la doctrina administrativa española es fiel a los Comentarios de la OCDE, de modo que escinde con nitidez los conceptos de *know how* y de "asistencia técnica".

Así, se consideran cánones las cantidades satisfechas «por informaciones relativas a experiencias industriales o científicas», expresión que contempla el "contrato denominado de *know how*",

al que se caracteriza por el hecho de que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado, difiriendo pues de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte, como ocurre en los contratos de «asistencia técnica», y cuyas remuneraciones no constituyen cánones a los efectos del artículo 12 del Convenio tipo, sino rentas comprendidas en el artículo 7 (beneficios de las empresas) o el 14 (trabajos independientes) sujetas a gravamen en el país de la fuente solamente si la Empresa o persona presta dichos servicios a través de un establecimiento permanente o base fija en él situados.

Según dicho tenor, el *know how* constituye un elemento inmaterial (fórmulas, procedimientos, etc.), secreto y no patentado (bien que patentable), que puede distinguirse en atención al objeto contractual de la asistencia técnica. Si el cedente se obliga al suministro de informes, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, siendo éstos desconocidos y debiendo mantenerse en secreto («cláusula de confidencialidad»), pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar el resultado, se trataría de un contrato de *know how*. Si por el contrario, el cedente se obliga a suministrar el consejo técnico necesario, garantizando el resultado y comprendiendo una obligación de hacer, el contrato se calificaría como de asistencia técnica.

Resoluciones reiteradas de la Dirección General de Tributos afirman asimismo como nota diferencial de ambos contratos, el hecho de que el *know how* es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del estado de la técnica, mientras que la asistencia técnica se basa en los «conocimientos usuales» de la profesión del cedente. Así, el llamado *know how* engloba "conocimientos" (informaciones, fórmulas, experiencias, etc.) no divulgados y sin protección registral, por consiguiente, de carácter confidencial o secreto, que, a su vez, tienen un valor productivo o reproductivo industrial, una utilidad comercial, etc.; y cuya transmisión no implica una obligación de hacer ni la prestación de un servicio determinado que garantice su resultado.

Y, como se dijo, si un determinado contrato engloba prestaciones propias de los dos tipos contractuales reseñados, se aconseja descomponer la remuneración en función de las prestaciones a las que corresponde y someter cada una de ellas a su propio régimen fiscal, salvo que una de las prestaciones revista un claro carácter accesorio, en cuyo caso cabe someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal.

Por otra parte, la delimitación conceptual que ofrecen, siempre en el escenario de los tratados fiscales, los Comentarios al Modelo, con respecto a la noción de asistencia técnica permiten excluir de su ámbito todas las variantes en que se produce una cesión de un bien tangible o intangible, sea registrado o no.

Cuando en un CDI se menciona la "asistencia técnica", se hace en la inteligencia de que comprende una amplia variedad de prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, training técnico, etc.). Se trata, en suma, de rentas «activas», que derivan de prestaciones de servicios.

Y reitérese que en la mayoría de los C.D.I. suscritos por España no aparecen mencionados los rendimientos de la asistencia técnica dentro del concepto de cánones. De modo que, salvo en casos contados y con redacciones dispares, las rentas de dichas prestaciones habrán de ser consideradas «rentas empresariales» y no tributarán en España.

A pesar de tratarse de uno de los términos más conflictivos entre aquellos que afloran en el campo de las transferencias de tecnología, dada la ambigüedad y amplitud con que se utiliza en la práctica para englobar una multitud de prestaciones, transmisiones y cesiones de tecnología de todo género, la asistencia técnica implica una variedad de prestación de servicios de aplicación de tecnología. Dentro de un proceso industrial o empresarial en general, puede englobar servicios del siguiente tenor: postventa, de montaje, de reparación o mantenimiento, de estudio y asesoramiento técnico, de ingeniería, proyectos, *training* técnico, etc.

Curiosamente en la normativa nacional no adopta la misma expresividad que la bilateral. El término «asistencia técnica», en la propia Ley del I.R.N.R. es citado en varias ocasiones y lo mismo

ocurre con la Ley del IRPF (art. 23.4) aunque carece de una definición legal precisa e incluso (LIRNR –art.12–) dicha expresión aparece claramente separada de la de "cánones".

Las dudas consiguientes en punto a la calificación de las prestaciones de *know how* son patentes. Ni esta expresión ni otra equivalente son citadas en la normativa doméstica. A la luz de las normas del IRPF cabe pensar que su única ubicación posible debe tener como sede la noción de "asistencia técnica". La confusión, por tanto, crece. Normas domésticas y bilaterales se sirven de lenguajes dispares. La invocación de disposiciones no tributarias no ayuda a resolver la cuestión. Normas gubernativas, de bastante antigüedad, sobre liberalización de transferencias de tecnología u otras disposiciones del marco regulador de las inversiones extranjeras, sugieren que bajo el concepto de asistencia técnica cabe todo, absolutamente todo género de "transferencia tecnológica": patentes, modelos, marcas, programas de ordenador, *know how*, contratos de franquicia, ingeniería, acceso a bases de datos, servicios de documentación, etc. Y suelen ser asimismo material dispositivo de cita frecuente por decisiones de tribunales.

4. La imprevisible doctrina jurisdiccional en la materia

Las notas que siguen abundan en el altísimo grado de labilidad cuando no de imprevisibilidad que destilan buen número de sentencias y resoluciones recaídas sobre la materia descrita. Sólo pretenden describir un muestrario ilustrativo de decisiones jurisdiccionales que ahondan, en muchos casos innecesariamente, la ya natural complejidad de la materia. Y la perplejidad del lector.

Existen decisiones jurisdiccionales (p. ej. Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de junio de 1995, 27 de marzo de 1996, 7 de mayo de 1998; o en sentido similar, del Tribunal Supremo 2 de octubre de 1999, 20 de julio de 2001, etc.) en las cuales aparece como argumento común la afirmación de que "el *know how* es ante todo un contrato de asistencia técnica o "engineering" (?) y, por tanto, enmarcado en unas prestaciones de servicios que pueden abarcar desde un simple estudio técnico hasta suministro de bienes de equipo con patentes necesarias para su funcionamiento". Se invoca con frecuencia el D 2343/1973 de 21 Septiembre., dictado para regular, "dentro de la asistencia técnica", la transferencia de tecnología extranjera, consistente en la transmisión de conocimientos no patentados (...) aplicables a la actividad productiva, acumulados y conservados bajo secreto y propiedad por las Empresas que los controlan.

De hecho, se resuelve en alguna ocasión disponiendo que se da un "contrato de engineering o de asistencia técnica, conocido como de licencia o *know how*" (sic).

En dichas resoluciones, aunque se abunde en tal mestizaje de términos y conceptos descrito, se nos dice –esto ya más en línea con la OCDE– que en el *know how*, por tratarse de un solo contrato y no de una serie o sucesión de ellos, el transmitente queda obligado a comunicar no sólo el *know how*, sino también sus perfeccionamientos futuros y el adquirente se obliga, no sólo a pagar el precio, sino también a no divulgar ni transmitir la técnica no patentada pero secreta monopolizada de facto, pues, obvio es, si se divulgara la técnica secreta y no patentada el contrato perdería su valor. Por último, los contratos de *know how* se estipulan en atención a la persona que adquiere, lo que obvio, es también, no ocurre en los contratos de compraventa.

O, como otra muestra (Sentencias del tribunal Supremo de 19 y 25 de febrero, y 7 de abril de 2000), se asevera que una determinada transacción tecnológica que se trata de "un contrato atípico y complejo susceptible de ser calificado como un negocio indirecto que bajo la apariencia formal de una venta de la documentación e información técnica o *know how* de los componentes del vehículo mencionado, encubre una operación mixta de licencia de *know how* y de cesión o transmisión –no dominical– de su uso (en su aspecto inmaterial –conocimientos secretos– y material –documentación en que los mismos se reflejan o se apoyan o plasman–), determinante de una contraprestación (o precio) conceptuable como rendimiento o renta sujeta en España al Impuesto sobre Sociedades (a cargo de la entidad licenciante o cedente). El contrato de licencia de *know how* es –según la doctrina dominante– un negocio jurídico celebrado entre personas físicas o jurídicas en virtud del cual una de ellas, el licenciante, titular del *know how* licenciado, autoriza a su contraparte,

el licenciataro o receptor, a explotarlo durante un tiempo determinado, y, con tal fin, se obliga a ponerlo en su efectivo conocimiento quedando constreñido el licenciataro, por su lado, a satisfacer un precio cierto en dinero o en especie, fijado normalmente en función del volumen de fabricación o ventas de productos o servicios realizados con empleo del *know how* licenciado.

En dicha decisión el alto tribunal sostiene que no se puede admitir que exista una "compraventa" de la tecnología transferida por lo que toca al *know how*. Falta la acreditación de la transmisión del dominio de los objetos negociados (la entidad no residente cedente o teórica vendedora no pierde la titularidad de éstos) e incluso falta un "precio cierto y determinado". La sentencia, aunque en buena parte responde a una cierta tradición interpretativa jurisdiccional (inaugurada por el TEAC en Resoluciones de 25 de febrero, 29 de marzo y 25 de julio de 1995, entre otras) según la cual la compraventa de la tecnología no patentada (los conocimientos técnicos usualmente denominados *know how*) no podía admitirse en la medida en que no cabe garantizar al beneficiario de la prestación la "protección legal frente a terceros", es inquietante cuando afirma que cabe una "licencia" de *know how* en cuya virtud se generen cánones y una "cesión" del mismo a cuyo tenor no nazcan tales rentas sino incrementos patrimoniales o beneficios empresariales o tal vez "otras rentas", en fin, categorías de "utilidades" que en los tratados de ordinario se excluyen de imposición en el Estado de la fuente.

Sorprende el tribunal cuando postula que "cabe que se genere con el ropaje formal de lo que no es más que un negocio indirecto (la apariencia externa de una compraventa), un objeto prestacional determinante, en realidad, de un contrato mixto de licencia y cesión del uso de *know how*, en el que lo transferido sea (y es), además del estricto *know how*, un conjunto complementario de otras operaciones jurídico-económicas (como un contrato de ingeniería, el suministro de documentación técnica o de especificaciones, la cooperación de la investigación y desarrollo, etc.). (...) Pues, si bien la relación jurídica comercial examinada en la misma puede subsumirse, por sus especiales y concretos perfiles en la figura jurídica del denominado "contrato de franquicia" (?) (susceptible e ser definido, sea "de servicios" o de producción (?), como aquel que se celebra entre dos partes jurídica y económicamente independientes, en virtud del cual una de ellas, el franquiciador, otorga a la otra, franquiciado, el derecho a utilizar, bajo determinadas condiciones de control, y por un tiempo y zona delimitados, una técnica —es decir, el patrimonio de conocimientos o el *know how* o asistencia o metodología de trabajo— en la actividad industrial o comercial o de prestación de servicios del franquiciado, contra entrega por éste de una contraprestación económica), en cambio, la relación comercial objeto, aquí y ahora, de controversia presenta unos matices diferenciadores que obligan a enmarcarla en lo que antes se ha precisado e individualizo como un contrato mixto de licencia y cesión de uso del *know how*".

Dichos considerandos en que se sostiene tanto la identificación de los "contratos de transferencia de tecnología" como una modalidad de contrato de "franquicia", como la consideración, cual término sinónimo de la "asistencia técnica", del *know how*, se compadecen peor que mal con los Comentarios de al Modelo de Convenio de la OCDE. Y ello al margen de que advierta una contradicción de fondo entre aquellas afirmaciones en que se nos dice que el *know how* "no es susceptible, por mor de su propia esencia y naturaleza, de integrar el objeto de un contrato traslativo del derecho de propiedad", y aquellas otras que sostienen la existencia de un contrato mixto de "cesión" y licencia" de *know how*, en el que el cedente no ha perdido plenamente su titularidad sobre los "diseños, planos, etc.", y que por tanto y, además, por no haber "precio cierto y determinado" del bien transferido, se colige que se da una cesión de conocimientos y no una compraventa —cuya viabilidad ahora parece legítima.

No menos llamativas son otro género de decisiones como la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2000 en relación con la transmisión de la propiedad o de la "posesión" de intangibles. Se trata de una sentencia, enmparentada con otra de 29 de marzo de 2000 y con un voto particular a otra sentencia de 8 de abril del mismo año, en torno a un caso de "enajenación "parcial" de un programa de ordenador. En punto a esta área de la fiscalidad de cánones, conviene subrayar la especial circunstancia de que las autoridades fiscales españolas sostengan ante la OCDE una reserva interpretativa que les faculta para gravar como cánones prácticamente toda renta conexas a programas de ordenador (se destinen éstos a su explotación comercial o reproducción, o al uso personal o profesional de la propia empresa), a no ser que se produzca la plena transmisión de la propiedad del derecho.

La resolución citada se refiere a un "acuerdo o convenio según el cual X vende, y Z compra, los derechos de propiedad en exclusiva del Sistema, de suerte que Z adquirirá sin limitación la propiedad completa del sistema y X no conservará derecho alguno, por lo que X no podrá, entre otras cosas, utilizar el sistema o vender, ceder, alquilar, transmitir bajo licencia, o transferir de cualquier otra forma, ningún derecho en el sistema a terceros, tanto si son filiales como si no lo son, sin el expreso consentimiento escrito de y con sujeción a los términos y condiciones especificados por Z. La Sala interpreta dicha cláusula como una transmisión completa del dominio a título de venta, (...)". Y es curioso que dicha afirmación se vierte, aunque en el contrato se afirma que los derechos de propiedad no afectarán a los derechos de propiedad de X en cualquier software "antes de la adaptación para su uso en España" (y aunque lo que se adquiere efectivamente es el 23,5% del sistema informático, que se aporta a cambio de acciones de la entidad española).

Por ello, "la Sala concluye que ha existido transmisión de la propiedad de los derechos de propiedad intelectual sobre el Sistema de software, lo cual implica que se ha producido una alteración patrimonial a efectos del artículo 15.1, 4.1.º y 5 de la ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, lo cual implica que tal operación económica puede originar, según nuestro Derecho, incrementos o disminuciones de patrimonio, que de conformidad con el artículo 7, apartado letra e), de dicha Ley, de entienden originados en Alemania, de forma que el derecho a gravar desde la perspectiva de nuestro Derecho interno corresponde a Alemania. Esta aseveración concuerda con el artículo 13, apartado 3, del Convenio Hispano-Alemán".

Los razonamientos del Tribunal, que sólo atienden al artículo 13 del Modelo de CDI, optan por entender que existe una plusvalía mobiliaria con motivo de una enajenación "parcial" de un programa de ordenador. Y es cierto que formalmente es lo que ocurre, pero nos tememos que queda en evidencia la irrealidad de dicho ropaje formal, ponderando las connotaciones fácticas del caso. A pesar de que se pretenda la existencia de una "venta parcial" del sistema informático, es patente que la entidad no residente sigue disponiendo del software original, e incluso de sus posibles desarrollos, así como que presta los servicios de mantenimiento consecuentes. Si es así, difícilmente puede hablarse de una "enajenación parcial", más aún si la cotitularidad registral de las patentes o derechos relativos al software, aparentemente vendido "parcialmente" (un 23,5%), en ningún momento se dice que vaya a formalizarse. La realidad económica de la transacción es indiscutible. La entidad filial no controla el intangible cedido, sino que accede a su uso y puede disfrutarlo; en lugar de satisfacer un "cánon" regular, satisface (en el marco de una aportación no dineraria) un tanto alzado (un porcentaje del valor de sus acciones). La ventaja derivada del pago forfatorio por el uso del intangible es clara: la imposición de la renta obtenida por la entidad matriz no residente, no concurriendo la calificación de cánon, es ninguna.

Al margen de dicha aproximación, que no aborda el Tribunal, cabe objetar su nula consideración sobre la posición española en materia de fiscalidad de programas de ordenador. La sentencia desconoce la referida postura española en materia de reparto de soberanías fiscales –ni siquiera se menciona el artículo 12 del Convenio ni sus Comentarios, o las Observaciones y Reservas españolas a su aplicación–; y no cabe olvidar el hecho de que la administración ha expresado su voluntad de gravar en el Estado de la fuente las rentas derivadas de transmisiones de software, aún cuando se trate de enajenaciones parciales. Y este extremo es soslayado por el Tribunal de modo sorprendente.

A esta crítica cabe objetar que el CDI regulador del caso nace bajo los augurios del muy viejo Modelo de la OCDE de 1963, y no del vigente –alumbrado desde 1992–, en el cual dichas reservas y consideraciones no constaban. Pero no es menos cierto, tanto que bajo la inspiración de los Modelos de 1963 y 1977 se suscribieron convenios (Japón, Suecia, Noruega, etc.) en los cuales se calificaban como cánones rentas derivadas de transmisiones de dudosa naturaleza –que pudieran encubrir cesiones de uso del intangible–, como que las Observaciones españolas al vigente Modelo de CDI se inscriben en el contexto de los Comentarios también nuevos sobre una realidad económica no contemplada históricamente en los antiguos Comentarios. Sería, cuando menos, debatible, por ello, aceptar o rechazar el alcance retroactivo de los Comentarios (y las reservas y observaciones) al Modelo vigente, en el contexto de su interpretación ambulatoria.

En otro contexto, advertimos más decisiones, sin duda, curiosas. Así el propio TEAC en alguna ocasión afirmó que los servicios de *training* (unidos a otros de diseño o estudios técnicos) eran



constitutivos de cánones (Resolución de 23 de octubre de 1998), o el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de julio de 1998, cuando afirma que, "de la misma manera que los pagos realizados como contraprestación de la asistencia técnica y cursillos de formación (?) son encuadrables dentro del concepto de "cánones" del artículo 12 del Convenio, también las cantidades ahora cuestionadas son incluíbles en el mismo, porque el citado precepto, como se ha señalado, se refiere, con toda amplitud, a las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas, sin distinguir entre ellas, ni, menos, excluirlas, los que correspondan a los gastos de viaje, manutención o alojamiento en Alemania del personal de (...) y a la compensación a los cursillistas de (...) por la ausencia de su lugar habitual de trabajo (ya que todos esos gastos están relacionados, directamente con la asistencia técnica y con los cursillos de formación y donde la ley no distingue no debemos distinguir los intérpretes de la misma)". No parece de recibo identificar, sin más, asistencia técnica con cursos formativos, a no ser que la prestación dominante, en cuantía y concepto, sea la cesión de tecnología, en tanto que los "cursos" revistan un carácter accesorio y residual.

Por otra parte, una Resolución del TEAC –1 de diciembre de 2000– califica determinados "servicios de creación publicitaria" y de "control de campañas publicitarias", así como de "asistencia en técnicas publicitarias" e "investigación de mercados" como determinantes de la obtención de "cánones" al producirse, a su juicio, sino una "cesión de conocimientos, técnicas o información", es decir, de *know how*. Y ello nos parece cuestionable, en especial si la entidad no residente se limita a prestar sus servicios profesionales de asesoramiento en materia publicitaria, sin transmitir "técnicas operativas" confidenciales.

Y no muy lejos de la anterior, otra sentencia de 18 de abril de 2001 del Tribunal Supremo considera cánones, a efectos del CDI hispano-alemán (que no hace referencia alguna a las prestaciones de servicios de asistencia técnica como tales rentas) los rendimientos derivados de "servicios informáticos".

Y, ya por último, es imposible no citar la recentísima jurisprudencia nacida a la sombra de varias decisiones del Tribunal Supremo, en materia de calificación de programas de ordenador. El asunto concierne a la tributación de los pagos por software en el seno del el C.D.I. suscrito con EE.UU. Es sabido que en el artículo 12 de dicho tratado fiscal se establecen tres tipos límite de tributación para cánones: el menor de los cuales es el 5% y referido a las rentas derivadas de los derechos de autor de obras literarias y artísticas, un tipo intermedio del 8% para derechos de obras científicas, entre otros bienes y derechos y finalmente un tipo general del 10%. El debate se ubica entre quienes entienden que los programas de ordenador pertenecen al género de las «obras literarias»,–y existen argumentos para ello (desde la naturaleza del programa como «lenguaje», hasta la modalidad de protección registral que recibe, «como si» fuera una obra literaria, así, la Ley 16/1993)– y quienes entienden que son «obras científicas» en línea con los postulados de los comentaristas del Modelo de CDI. Lo que sí parece incuestionable es que las autoridades que negociaron el tratado y, por consiguiente, tanto la interpretación expresa de sus propios autores como el espíritu del propio Tratado son contrarios a otorgar al software el mismo trato fiscal que a los derechos de autor literarios y, por tanto, «culturales» –como señala el mismo Tesoro norteamericano–, dignos de una especial benevolencia tributaria (más aún cuando en su mayor parte, dichos programas de ordenador se encuentran protegidos legalmente por medio de patentes). No es éste ni mucho menos (hay, aparte del sentido común, diversas consideraciones técnicas en igual sentido) el único argumento de peso, aunque frontalmente el más directo –ya que apunta a una interpretación contextual y finalista del tratado– a favor de rechazar la calificación como "obra cultural" en relación con los programas de ordenador –y las ventajas inherentes de su bonificada tributación (en el caso hispano-norteamericano, ello supone una fiscalidad tres puntos inferior a la prevista para las películas cinematográficas, pero en otros tratados supone la nula fiscalidad en el Estado de la fuente).

A pesar de ello, diversas Sentencias del Tribunal Supremo (28 de abril y 9 de mayo 2001, ad ex.), sorprendentemente se han inclinado por considerar derechos "culturales", similares a los literarios y artísticos a los programas de ordenador , con los consiguientes efectos fiscales favorables, y sin duda imprevistos, para este género de remesas industriales.

* * *

En las notas anteriores queda evidenciado el excesivo grado de indefinición fiscal que se da en prestaciones de una gran relevancia, así como el distanciamiento más que preocupante entre las consideraciones emanadas de algunas resoluciones judiciales y la doctrina fiscal internacional consolidada en el seno de la doctrina de la OCDE. Por cierto que de ésta última hay que esperar una nueva entrega, unos Comentarios actualizados, en abril de 2002 –con especial incidencia en fiscalidad de cánones: no sólo por lo tocante al comercio electrónico, sino también, por ejemplo, por lo que se refiere al tan traído *know how* –los previsibles cambios en el Párrafo 11–.

Pero en fin, sería deseable que los niveles de incertidumbre, cuando no de perplejidad, que genera ocasionalmente la confrontación interpretativa expuesta fueran con el tiempo desvaneciéndose.

CUESTIONES RELEVANTES SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LA TRIBUTACIÓN ESPAÑOLA E INTERNACIONAL¹

1. La residencia como concepto clave en la imposición sobre la renta y en la fiscalidad directa internacional

La potestad para someter a tributación a los sujetos es un atributo de la propia soberanía de los Estados. La mejor prueba de saber en lo que consiste dicho poder tributario es la decisión de los Estados de gravar aquello que entienden que es justo o prudente².

Normalmente se clasifican los factores de vinculación del poder tributario en personales o reales. Así un Estado puede establecer como factor de vinculación un criterio personal, es decir, somete a tributación a algunas personas ya sea por su condición de residentes o por su condición de nacionales. También puede aplicar un criterio real que atiende a consideraciones de índole económica, o lo que es lo mismo, grava las rentas producidas u originadas en su territorio³.

Ahora bien, los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son:

— el principio de territorialidad como manifestación tanto del vínculo real como personal. De acuerdo con este criterio, las leyes tributarias sólo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes sitios en el mismo o tuvieran, en definitiva, relaciones económicas en el territorio de un país⁴; y,

— el principio de la nacionalidad, como muestra del criterio personal. Según esta regla, las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas. El vínculo personal de nacionalidad sería el único motivo que determinaría la sujeción a las leyes tributarias. El actual abandono de este principio parece encontrarse en el hecho de que los Estados entienden como suficiente conexión para someter a gravamen a todos los que tienen una relación con un Estado, por ser residentes en él o por obtener en su territorio rentas, o tener relaciones económicas en el mismo, ya que provocan la realización de determinadas actividades públicas, a cuya financiación son llamados a contribuir mediante el pago de tributos⁵. De esta manera se toma en consideración la idea según la cual los lazos de un no residente con su país de

¹ El trabajo que el lector tiene entre sus manos corresponde a mi intervención en el seno de la *XLVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero* sobre "Política Tributaria y Fiscalidad Internacional", que tuvo lugar en el Instituto de Estudios Fiscales en Madrid del 5 al 8 de noviembre de 2001. Deseo agradecer a D. Manuel Gutiérrez Lousa su interés en la publicación de este trabajo.

² Cfr. R. S. J. MARTHA, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Series on International Taxation, núm. 9, Kluwer, Deventer, 1989, pp. 62-63.

³ Cfr. A. BERLIRI, *Principios de Derecho tributario*, Vol. I, traducción por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Ed. Derecho financiero, Madrid, 1964, p.p. 151 y 152. S. ZAPATA, "Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina", en *Libro homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho tributario, Caracas, 1999, p. 478.

⁴ Cfr. A. SAINZ DE VICUÑA, "El ámbito territorial de las normas tributarias" en *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1979.

⁵ Como ejemplo de las críticas padecidas por el principio de nacionalidad consúltese el *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Stamp*, League of Nations, Doc. E. F. S. 73.F.19, Geneva, 1923, p. 19.

origen puede ser meramente nominal. En algunas ocasiones, el principio de nacionalidad es tenido en cuenta también, como se verá, para supuestos de cortesía internacional como en la tributación de miembros de misiones diplomáticas o consulares. En otras ocasiones, la nacionalidad es un factor de aplicación de las normas anti-elusión, como la prórroga legal forzosa en los traslados de residencia a paraísos fiscales.

La práctica generalidad de los sistemas tributarios incorporan como criterio el de residencia efectiva, según el cual, un Estado grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio⁶. Sin embargo, no puede considerarse como un principio distinto e independiente al de territorialidad sino que se trata de una confirmación expresa e inequívoca de éste⁷. No puede desconocerse, de todas las maneras, que el criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma que, sin equipararse a la nacionalidad, es evidente que se trata de una cualidad personal, sobre todo, si se toma en cuenta que la práctica totalidad de los países han asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal⁸. La residencia implica lazos fuertes con el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado, disfruta de la protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, en base a todo ello se justifica el gravamen por su renta mundial⁹.

Es innegable la importancia del principio de territorialidad, puesto que todos los Estados hacen tributar de una u otra manera de acuerdo con dicho criterio. Ahora bien, algunos de ellos entre los que se encuentran Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Haití, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay gravan exclusivamente en atención a dicho principio. La utilización de este principio ha servido para que la doctrina haya observado dos cuestiones relevantes. La primera, es que este principio favorece a los nacionales y residentes de estos países para invertir fuera de los mismos, lo que produce que el capital necesario para el crecimiento de aquéllos salga fuera. La segunda tiene que ver con la necesidad de implantar el principio de la fuente debido a las grandes dificultades que tienen las administraciones tributarias de estos países si tuviesen que determinar la renta de fuente extranjera obtenida por sus residentes. También es cierto que este último problema pudiera ser resuelto a través de las cláusulas de intercambio de información contenidas en los CDIs, pero a decir verdad, la práctica nos enseña que el intercambio de información de carácter inquisitivo, es decir, previa petición de uno de los Estados no es suficiente, aparte del escaso número de CDIs firmados por los países citados. En el ámbito de la Unión Europea, el problema ha sido muy parcialmente resuelto a través de la Directiva de Asistencia Mutua. El debate sobre las ventajas y desventajas del principio de territorialidad frente al de renta mundial está siendo revisado, dado que la creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones plantean la necesidad de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, incluso se ha propugnado

⁶ En cuanto al origen del criterio de residencia consúltese S. PICCIOTTO, *International Business Taxation*, Quorum Books, New York, 1992, pp. 4-5. S. ZAPATA, "Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina", ob. cit., p. 482.

⁷ Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, 100 Edición, p. 121. En relación con el artículo 21 LGT, se ha observado la existencia de dos concepciones: una monista, defendida por Sainz de Bujanda según la cual el principio de residencia es una manifestación del principio de territorialidad; y otra dualista, entre quienes se encuentran Cortés Domínguez y González García, para los que residencia y territorialidad, siempre y cuando no se conceda a este último criterio un significado muy amplio, no son una misma cosa, aunque reconocen que entre ellos no existe una nítida diferencia. Cfr. M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *El ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, pp. 110-117. E. GONZÁLEZ GARCÍA, "Comentario al artículo 21 LGT", en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, vol. I, Edersa, Madrid, 1982, pp. 157-167.

⁸ Con algunos matices consúltese M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *El ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, p. 205.

⁹ En general, las legislaciones internas de los diversos Estados establecen la sujeción integral al impuesto, o «sujeción plena», en base a la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado considerado («Estado de residencia»). Esta sujeción impositiva no afecta solamente a las personas «domiciliadas» en un Estado en el sentido habitual del término «domicilio» (Derecho privado). La sujeción integral al impuesto se extiende además, por ejemplo, a las personas que residen permanentemente, o en ocasiones sólo durante cierto período de tiempo, en el territorio del Estado. Algunas legislaciones someten a imposición plena a las personas físicas que prestan servicios a bordo de buques cuyo puerto base se encuentra en su territorio. Cfr. *Comentarios al MC OCDE*, para. 4.6. J.L. DE JUAN PEÑALOSA, "La residencia y el domicilio en la LGT", *Crónica Tributaria* núm. 50/1984, pp. 65-66. C.M. LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo*, McGraw Hill, Madrid, 1995, pp. 86-95.

la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad, en lugar del predominante de residencia y renta mundial¹⁰.

La gran mayoría de los Estados poseen sistemas tributarios que combinan ambos principios, fuente y residencia, junto con ellos existen algunos otros países, principalmente en vías de desarrollo, cuyos sistemas descansan en el principio de territorialidad *stricto sensu*. El principio de residencia, aunque se basa en la capacidad global de pago, en ocasiones no supone un aumento significativo de la recaudación. Esta situación se produce en especial cuando los residentes de un país no poseen grandes inversiones en el extranjero, o bien cuando la Administración tributaria en cuestión no está bien equipada o preparada para poder asegurar la aplicación del mismo.

Se señalaba con anterioridad la tendencia a que los países combinen el principio de la renta mundial con el de territorialidad, para residentes y no residentes, respectivamente. Junto con esta posibilidad, se encuentra la que se aplica en Francia, en la que la imposición sobre sociedades reposa en reglas basadas en el principio de territorialidad, mientras a que las personas físicas se les grava de acuerdo con el criterio de la renta mundial. Se trata de un caso aislado dentro de la Unión Europea, pero pone de relieve la supervivencia del principio de la fuente en un país desarrollado, acompañado eso sí, de las especificaciones necesarias para evitar planificaciones fiscales a la búsqueda de la evasión fiscal¹¹.

Volviendo, por último, al principio de nacionalidad, cuya aplicación es excepcional en el panorama internacional actual, hay que citar los dos países en que está vigente: los Estados Unidos de Norte América y Filipinas¹². Este principio se basa en una relación de dependencia política que legitima el ejercicio ilimitado del poder de imposición¹³. Dicho criterio permite al Estado respectivo gravar las rentas de sus nacionales de forma ilimitada, independientemente de su origen o del lugar donde residan dichos nacionales¹⁴.

¹⁰ Cfr. K. VOGEL, "Worldwide Income vs. Source Taxation of Income. A Review and Re-evaluation of Principles" (III Part), *Intertax* 10/1988, p. 310. R. FALCON Y TELLA, "La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración", *Correlatoria general, XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho tributario*, Montevideo, 1996. M.T. SOLER ROCH, en VV.AA., *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pp. 65-78. En el Congreso de la IFA de 1984 en Buenos Aires se afirmó: "que la imposición de la renta mundial de una empresa aun en el caso en que se le conceda crédito por los impuestos abonados en otros países, en general representa una carga adicional sobre las inversiones en el exterior cuando las mismas se hallan allí sujetas a una menor carga efectiva de imposición, al mismo tiempo que puede quitar eficacia a los incentivos fiscales concedidos por el país donde ellas se realizan, y en consecuencia puede disuadir a la empresa de efectuar tales inversiones. Que, si se tiene en cuenta lo precedentemente expresado, un sistema de imposición de acuerdo con el principio de la territorialidad (...) es preferible porque respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión, y, en consecuencia, no interfiere con el libre flujo de las inversiones". Cfr. Las recomendaciones y conclusiones de este Congreso aparecen publicadas en el *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1984, p. 546. Junto con el pronunciamiento de la IFA, se encuentran otros ejemplos como el *Informe Ruding* en el que se defiende la legitimación del país de la fuente como el mejor sistema para evitar las distorsiones fiscales entre los Estados miembros de la UE. Se fundamenta dicha afirmación en la idea de que el país en que se realiza la ganancia es el que financia la estructura, los servicios públicos y provee las oportunidades económicas para la realización de dicha ganancia, luego es dicho país el que está calificado para gravarla.

¹¹ Cfr. S. ZAPATA, "Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina", ob. cit., p. 486.

¹² México utilizó este criterio de nacionalidad en su primera Ley sobre el Impuesto de la Renta que estuvo vigente desde el 21 de febrero de 1924 hasta el 31 de diciembre de 1984, desde este momento rige el principio de la renta mundial.

¹³ El derecho a gravar los nacionales americanos se encuentra previsto y protegido en los CDIs firmados por los Estados Unidos, a través de la llamada *Saving Clause*. En el caso del CDI firmado entre España y los Estados Unidos, dicha cláusula aparece contemplada en el art. 1.3. El razonamiento que permite el uso de este principio se basa en que la nacionalidad es vista por los Estados Unidos como una forma de política de seguridad, que permite al nacional americano retomar su residencia cuando lo desee y disfrutar de la protección de los Estados Unidos cuando lo precise. Esta "seguridad" es lo que permite a las autoridades americanas la tributación de sus nacionales por la renta mundial. Cfr. R.L. DOERNBERG AND K.V. RAAD, "The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause", *Tax Notes International* núm. 15/1992, p. 775.

¹⁴ El principio de nacionalidad se aplica normalmente de manera combinada con el de la fuente y el de residencia. En los Estados Unidos, por ejemplo, el principio de nacionalidad permite que los ciudadanos americanos sean gravados por su renta mundial, con independencia de donde tengan fijada su residencia, con las particularidades derivadas si el contribuyente reside en un país con el que Estados Unidos tenga firmado un CDI. Además, este país somete a tributación por su renta mundial a los residentes en su territorio aunque no posean la ciudadanía americana, y por último, grava también la renta de los no residentes extranjeros obtenida de fuentes situadas en territorio americano.

2. La tributación de los residentes vs. no residentes

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha empleado el término residente para designar a aquellas personas presentes en un Estado o que disponen en el mismo de un domicilio o de una residencia, hallándose sometidos a gravamen normalmente por su renta mundial. Otros criterios tales como la duración de su estancia o el centro de los intereses económicos permiten considerar igualmente a esas personas como residentes.

De acuerdo con lo anterior, el principal criterio de sujeción que ha elegido nuestro legislador para someter a las personas físicas al IRPF es el de la residencia habitual. Como es sabido, la delimitación de dicha residencia viene recogida en el artículo 9 de la Ley del IRPF, norma a la que se remite el IRNR, que, desde el 1 de enero de 1999, unifica el régimen tributario de las personas físicas y jurídicas no residentes que obtengan rentas en España.

De este modo, la residencia habitual se utiliza por el legislador para delimitar la mayor o menor relación del contribuyente con un territorio, circunstancia que determinará dos formas de tributar muy distintas. Así, el hecho de que una persona sea considerada residente en nuestro territorio implicará que resulte gravada por su renta mundial, es decir, a través de un impuesto de carácter personal, directo, subjetivo y periódico. Por el contrario, el gravamen de los no residentes que obtengan rentas en territorio español, posee un carácter real, directo, objetivo e instantáneo¹⁵. Es por ello que la residencia se configura como un instrumento de graduación en el ámbito fiscal de los intereses individuales del contribuyente respecto a la colectividad nacional y como un criterio delimitador entre el IRPF y el IRNR¹⁶.

3. Los criterios para la determinación de la residencia en la legislación española

Los criterios generales de determinación de la residencia que se establecen por la Ley del IRPF tienen su base en dos circunstancias: permanencia y núcleo de intereses económicos, a lo que se añade una presunción para los supuestos de matrimonios no separados legalmente con hijos menores de edad.

A continuación serán objeto de análisis cada uno de los presupuestos establecidos en la normativa española a los efectos de determinar la residencia fiscal en nuestro territorio de una persona física¹⁷. Dichos criterios han venido sufriendo variaciones significativas en los últimos años, siendo la más reciente la introducida por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modifica la redacción del artículo 9 de la vigente Ley del IRPF.

3.1. La permanencia de más de 183 días durante el año natural en territorio español

El artículo 9.1 a) LIRPF dispone que se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en territorio español cuando permanezca más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en España. Así, se impone en nuestro ordenamiento el concepto de residencia efectiva, frente al de residencia registral, por lo que, a efectos de la aplicación de este criterio, resulta irrelevante, tanto la nacionalidad como el domicilio legal o la residencia administrativa¹⁸.

Dicha permanencia habrá de computarse teniendo en cuenta, de acuerdo con la terminología utilizada en la Ley, las llamadas *ausencias esporádicas* ("ausencias temporales" en la anterior

¹⁵ Naturalmente habría que matizar las características señaladas para la modalidad de no residentes que obtienen rentas a través de un establecimiento permanente, ya que el carácter instantáneo se convierte en periódico y en cuanto al carácter objetivo no es del todo, ya que se toman algunas condiciones de los EP para determinar su cuota.

¹⁶ Cfr. G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1999, p. 304.

¹⁷ Consúltense nuestro trabajo J.ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, "La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de Doble Imposición Internacional y en la normativa interna española", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF núm. 221-222/2001, pp. 73 y ss.

¹⁸ Cfr. A.. BAENA AGUILAR, en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, p.115.

Ley del IRPF) salvo que el contribuyente *acredite* ("demuestre" en la anterior Ley del IRPF) su residencia fiscal en otro Estado.

Como se observa, se ha producido una modificación respecto a la previsión contenida en la anterior redacción de la Ley del IRPF que, si bien podría revelar, en primer término, la voluntad del legislador de delimitar, de manera más amplia, las ausencias de nuestro territorio que tienen eficacia positiva respecto al cómputo de los 183 días

No se define en la LIRPF el concepto de *ausencia esporádica*, por lo que no es posible determinar la diferencia respecto a las anteriores *ausencias temporales*, como tampoco existe diferencia entre la necesidad de "demostrar" o de "acreditar" la residencia fiscal. Al respecto, hemos de señalar, que la *acreditación* de la residencia ya venía siendo exigida al contribuyente por la Administración tributaria para poder probar dicha circunstancia¹⁹, sin embargo, en la actual redacción, ya no se exige al sujeto que demuestre "su residencia habitual en otro país durante ciento ochenta y tres días en el año natural", sino tan sólo que pruebe ser considerado residente por la legislación de cualquier otro país, según sus propios criterios²⁰.

Asimismo, constituye una novedad respecto a la normativa anterior, con efectos a partir del 1 de enero de 2000, el criterio negativo que, a efectos del cómputo de la regla de los 183 días, recoge la LIRPF según la cual no se computarán las *estancias temporales* (¿quizás podrían también calificarse como "esporádicas"?) que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas²¹.

Si bien esta delimitación negativa respecto al concepto de residente supone un importante avance, nuestro sistema tributario está lejos todavía de otros ordenamientos que establecen con mayor precisión supuestos que no van a computar para determinar los señalados ciento ochenta y tres días de estancia en nuestro territorio. Así, el legislador estadounidense se ha encargado de señalar supuestos específicos relativos a estudiantes, profesores, aprendices, personas sometidas a tratamiento médico en su territorio, así como personas en tránsito internacional que hacen escala en su territorio por un tiempo, que no van a tener la consideración de estancias a efectos fiscales²².

Por otra parte, como es sabido, en el mundo actual, en el que la libre circulación de las personas se ha tratado de favorecer a través de la supresión de los tradicionales controles fronterizos, la prueba de la permanencia en un territorio determinado es una tarea muy compleja, que en determinados casos exige a la Administración desplegar una ingente labor inquisitoria²³.

Pese a ello, el legislador no ha renunciado a este criterio de sujeción para seguir configurando la residencia habitual ya que, si bien esta regla es extremadamente débil por sí sola, se vigoriza al verse acompañada del principio de las *ausencias esporádicas*²⁴. Esta regla es de aplicación tanto a los sujetos que tenían anteriormente el carácter de residentes en nuestro territorio, como aquellos otros que no tenían dicha condición²⁵.

En un primer análisis podría parecer que dicho criterio nos conduciría a resultados absurdos, ya que estarían expuestos a ser gravados en territorio nacional, por su renta mundial, todos

¹⁹ Cfr. Res. DGT 21-06-1999 (Normacef fiscal).

²⁰ Cfr. A. BAENA AGUILAR, en la obra colectiva, *Comentarios a la ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Civitas, 1999, p. 68.

²¹ La redacción del segundo párrafo del artículo 9.1 a) de la Ley del IRPF, introducido por la disp. adic. 11.ª de la Ley 55/1999, confirma la intrascendencia de la diferenciación entre ausencias y presencias temporales o esporádicas.

²² Cfr. L. W. ROTHSCHILD Jr. y R. J. MAGILLIGAN: "United States: The Definition of Residency for Federal Income Purposes", *op. cit.*, p. 325 y ss.

²³ Cfr. N. CARMONA FERNÁNDEZ: "De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)", *Carta Tributaria*, núm. 231, 1995, p. 4.

²⁴ Cfr. Resoluciones del TEAC de 7 de julio y 8 de octubre de 1999. Normacef Fiscal.

²⁵ Cfr. N. CARMONA FERNÁNDEZ: en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, 2001, p. 97.



los turistas que hubiesen pasado por España en un determinado ejercicio. Sin embargo, frente a esta interpretación de la norma cabe oponer dos consideraciones de rango legal.

Así, en primer lugar, no debe olvidarse que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes obliga a la Administración a que aplique el sistema tributario de acuerdo con el *principio de proporcionalidad*²⁶, a lo que cabe añadir que, en todo caso, frente a una actuación administrativa que emplease el referido criterio, el contribuyente siempre tiene la posibilidad de acreditar su residencia en otra jurisdicción fiscal²⁷.

El cómputo de las ausencias deja de surtir efectos cuando el sujeto pasivo acredita que ha residido en otro país durante 183 días. Como vemos, no sólo se exige la permanencia fuera de España durante 183 días, sino que ésta debe haberse llevado a cabo en el mismo país; si no es así, el legislador entiende que ese sujeto es residente en España. De esta manera, se atraen hacia España aquellos supuestos de sujetos que, durante un año natural, no residen habitualmente en ningún Estado.

3.2. *La localización en España del núcleo principal de sus actividades o intereses económicos*

Como segundo criterio para determinar la residencia fiscal de una persona física, el legislador se refiere a la ubicación en nuestro territorio del núcleo principal o de la base de sus intereses económicos.

El legislador ha acomodado, en el vigente artículo 9.1 b) de la Ley del IRPF, la anterior alusión a las actividades empresariales o profesionales, a la nueva calificación como rentas procedentes de actividades económicas de este tipo de rendimientos. No obstante, si bien dicha modificación no deja de tener un alcance meramente formal, no sucede lo mismo con la referencia, que, de forma novedosa, aparece contenida en este mismo artículo, según la cual ese "nexo económico" podrá determinarse de manera directa o indirecta.

Según lo previsto en la actual normativa no será posible evitar la aplicación de la norma interponiendo sociedades pantalla. Se sigue, de este modo, la línea marcada por otras normas anti-abuso previstas por nuestro ordenamiento, como el régimen de subcapitalización o el de transparencia fiscal internacional, para obtener un resultado que, si bien de manera más compleja, era posible obtener de acuerdo con la anterior normativa, a través de las figuras previstas en los artículos 24 y 25 de la LGT.

Resulta fundamental tener en consideración que este criterio se aplica con total independencia respecto al anterior, el de permanencia, debiendo acudir al mismo en defecto del primero, correspondiendo la carga de la prueba, en este caso a la Administración.

El criterio al que nos referimos tiene su origen en el "centro de intereses vitales" establecido en el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, si bien este "núcleo económico" tiene un carácter claramente más reducido al no hacerse referencia a criterios personales del contribuyente²⁸.

El hecho de que se reconozca por el legislador el carácter de residente fiscal a una persona física cuando se encuentre en España la mayoría de sus intereses económicos, debe conducirnos igualmente a la solución inversa, esto es, a que en el caso de que se pudiese justificar por el interesado la localización en otro territorio del referido "núcleo económico", debe reconocerse su residencia fiscal en el extranjero²⁹.

²⁶ Cfr. Art. 2.2 Ley 1/1998.

²⁷ Cfr. J. ALMUDÍ y F. SERRANO, "La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna", *ob. cit.*, p. 90.

²⁸ Cfr. A. GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, "Artículo 12. Residencia habitual", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, 1995, p. 204.

²⁹ Cfr. M. FERNÁNDEZ JUNQUERA: "Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva", *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 143, 1996, p. 87.

En relación con esta última afirmación debemos señalar que, la utilización del centro de intereses económicos para restringir el concepto de residencia ha sido utilizado en el derecho comparado. Así el Conseil d'Etat, en el caso *Larcher*, de 3 de noviembre de 1995, afirmó (pese a no contar con base legal expresa) que no cabía considerar residente en Francia un matrimonio que había permanecido más de ciento ochenta y tres días en dicho país, con la finalidad de acompañar a un familiar enfermo³⁰.

Debemos hacer referencia igualmente al hecho de que el texto legal especifica que debe figurar en España el *núcleo principal*, de dicho intereses económicos, sin que se establezca en base a qué criterio deba realizarse la comparación. A nuestro juicio, la delimitación de dicho núcleo debe realizarse al poner en relación el territorio español con cada uno de los Estados y no con todos ellos en su conjunto³¹.

Asimismo tampoco define la Ley qué debemos entender por el núcleo principal o la base de *actividades o intereses económicos*. Si resulta meridianamente claro que, cuando una persona física obtiene la mayoría de sus rentas en territorio español, va a resultar gravado por su renta mundial en nuestro país de acuerdo con lo previsto por la Ley del IRPF, más dudoso parece que pueda aplicarse ese criterio si la persona física posee la mayoría de su patrimonio en España, obteniendo la mayor parte de sus rentas en el extranjero.

El hecho de que nos encontremos ante un Impuesto que grava específicamente la renta de las personas físicas, parece que debe conducirnos a que, aunque se posea un patrimonio considerable en nuestro país, no sería posible considerar residente a una persona que obtenga la mayoría de su renta en otros países. De este modo, si bien resultará necesario hacer un examen individualizado de cada situación, la obtención de rentas se impondría, como criterio para delimitar la residencia, frente a la titularidad de un patrimonio, circunstancia que resultaría gravada por el IP en su modalidad de obligación real.

3.3. *La presunción de residencia habitual*

El legislador completa los supuestos anteriores estableciendo una presunción *iuris tantum*, según la cual se considerará residente a efectos fiscales en España a una persona cuando residan de manera habitual en nuestro territorio *el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél*.

Como puede observarse la Ley basa esta presunción en una circunstancia igual a la que pretende probar³², especificándose en la actual redacción de la norma que la residencia del cónyuge y de los hijos menores tendrá que haberse determinado de acuerdo con los criterios anteriores (permanencia y centro de intereses económicos), sin que dicha modificación añada nada nuevo en relación a la anterior regulación.

Para que entre en juego esta presunción han de tener la condición de residentes en España tanto el cónyuge como la totalidad de los hijos menores que dependan del sujeto. Por lo tanto, en el momento en el que uno de los miembros pertenecientes a este "núcleo familiar" no pueda ser considerado residente en España a efectos fiscales, tampoco cabrá invocar dicha presunción a efectos de determinar residencia fiscal en territorio nacional.

A través de esta presunción, en conexión con el criterio antes estudiado, el legislador conforma un criterio similar al denominado "centro de intereses vitales" definido por el Modelo de Convenio de la OCDE³³, en el que se conjugan los intereses económicos y personales de la persona.

³⁰ R. FALCÓN Y TELLA: "Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1997, p. 7.

³¹ Cfr. N. CARMONA FERNÁNDEZ, op. cit., p. 8.

³² Cfr. J. GARCÍA AÑOVEROS y otros: *Manual del Sistema Tributario Español*, p. 68.

³³ Cfr. A. GONZALEZ MENDEZ: "Artículo 12. Residencia habitual", op cit., p. 205.

No obstante, es necesario hacer alusión a la omisión en nuestra nueva Ley de un elemento que está presente dentro del concepto de "centro de intereses vitales": la vivienda permanente, criterio que, sin embargo, utilizan la propia Ley del IRPF para definir la residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma³⁴ y otros países de nuestro entorno como Francia.

Asimismo, se presentan problemas a la hora de determinar el alcance de dicha presunción en relación a la exigencia del legislador de que residan en nuestro territorio todos los *hijos menores de edad que dependan de aquél*. Cabe plantearse, dado lo poco preciso de la redacción, si dicha dependencia ha de entenderse referida al ámbito económico o al ámbito civil. A nuestro juicio, el criterio determinante será que los hijos menores estén sometidos a la patria potestad, lo que excluiría a los emancipados, al ser la vigencia de aquélla un claro indicio de la existencia del "núcleo familiar".

3.4. *Reglas relativas a titulares de cargos públicos o funcionarios españoles destinados en el extranjero*

La sujeción al IRPF de los funcionarios españoles destinados en el extranjero y la sujeción al IRNR de los funcionarios extranjeros en España son excepciones a la distinción entre residentes y no residentes, derivadas del Derecho internacional.

Determinadas personas son consideradas residentes fiscales por el legislador pese a que no incurran en ninguno de los presupuestos antes señalados. Dicha sujeción al impuesto español tiene respuesta en el especial naturaleza de sus cargos y responde al principio de cortesía que rige, a efectos fiscales, en el ámbito internacional. Así el artículo 9.4 de la Ley del IRPF establece que aquellos titulares de cargos o funcionarios extranjeros que desempeñen su trabajo para misiones diplomáticas o delegaciones ubicadas en España no serán considerados residentes fiscales en nuestro territorio³⁵.

En sentido inverso, el artículo 9.2 de dicha norma somete a tributación bajo el principio de renta mundial a las personas físicas de nacionalidad española, su cónyuge e hijos menores de edad que tengan su residencia fiscal en el extranjero, por su condición, entre otras, de miembros de oficinas diplomáticas o consulares en el extranjero, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de delegaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales, o de funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

El legislador, por lo tanto, considera residentes fiscales en España a las personas físicas antes señaladas siempre que posean la nacionalidad española. Dicha referencia a la nacionalidad de la persona no parece propia de un sistema fiscal moderno y no supone, a nuestro juicio, un elemento diferenciador con calado suficiente que permita dar cumplimiento a las exigencias de igualdad recogidas en los artículos 14 y 31 de nuestro texto constitucional³⁶.

4. **¿Es incompatible la prórroga legal de la residencia con el ordenamiento español?**

El artículo 9.3 LIRPF señala 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 calificado reglamentariamente 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".

Como es sabido, la norma contiene una presunción *iuris et de iure*, es decir, se está en presencia de una norma que no admite la prueba de que el traslado a un paraíso fiscal no se efectúa

³⁴ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA: "Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas", op. cit., pp. 7 y ss.

³⁵ Consúltense los Convenios de Viena sobre relaciones diplomáticas –1961– y consulares –1963–.

³⁶ La utilización de la nacionalidad como elemento configurador del criterio de residencia, ante la actual situación de globalización, parece un anacronismo histórico que debería ser objeto de revisión por el legislador a favor de otros criterios que ofrezcan indicios de una actual y efectiva vinculación con el territorio.

para eludir impuestos, luego, según esta norma, el cambio de residencia a paraísos fiscales es siempre para evadir impuestos³⁷. Esta característica de la norma española la diferencia de lo que ocurre en otros países donde existen normas similares desde hace años, como en los Países Nórdicos, EE.UU y Alemania y en la que se incorpora la admisión de la prueba en contrario³⁸.

Para la aplicación de la norma no es necesario que el contribuyente mantenga vínculos concretos de algún tipo con el paraíso fiscal, y tampoco sirve para eludir la aplicación de aquella probar la tributación en un país distinto, si bien en este caso la norma española permite la deducción de los impuestos efectivamente pagados en dicho territorio con el límite de lo que tendría que pagar en España de haber sido gravados en territorio español.

La extensión ilimitada de contribuir se aplica durante cinco años a contar desde el período impositivo en que se produce el traslado al paraíso fiscal ("el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes"). No llega a ser tan largo como en Estados Unidos y Alemania (10 años), pero es el período de más prolongado de sujeción ilimitada, junto al sueco (5 años).

El artículo 9.3 LIRPF puede presentar algunos posibles argumentos en contra de su legalidad. La norma solo se aplica a los contribuyentes de nacionalidad española y no a otros residentes a efectos fiscales, lo que produce una discriminación a la inversa por razón de la nacionalidad vetada por el Derecho comunitario. La jurisprudencia del TJCE tienen como único propósito evitar dentro de un Estado la existencia de diferentes sistemas que dependan de la nacionalidad. Por eso, las exigencias del principio de no discriminación respecto de la imposición directa van a ser las mismas con independencia de que exista o no armonización³⁹.

Asimismo, es dudoso que la norma que se estudia pase por un examen exhaustivo del principio de proporcionalidad. En este sentido, resulta fundamental la STC 76/1990, de 26 de abril, en la que se señala en su Fundamento Jurídico noveno que "sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse: (...) c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos". Del análisis que se realiza del artículo 9.3 LIRPF, sólo a duras penas pasaría este examen constitucional.

La presunción *iuris et de iure* del artículo 9.3 LIRPF puede plantear también dudas en cuanto que el principio general sobre presunciones. En efecto, como es sabido, las presunciones

³⁷ No es casualidad que se hayan presentado iniciativas para la modificación del artículo 9.3 LIRPF. En efecto, la *Entesa Catalana de Progrés*, que agrupa a los senadores del PSC, ERC e IC-V, presentó una propuesta para la modificación de la Ley 40/98, del IRPF utilizando la Ley sobre Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2001 –Proposición 622/000001–, para que los trabajadores españoles instalados en Andorra no tuvieran la obligación de declarar el IRPF. El propósito de la iniciativa de la *Entesa* es establecer una diferencia de trato entre personas que fijan su residencia en países como Andorra "por motivos estrictamente laborales y como empleados asalariados", y las que fingen trasladar su domicilio a paraísos fiscales con voluntad de evasión de impuestos. El caso de Andorra es especialmente grave porque la población residente de nacionalidad española está compuesta mayoritariamente por trabajadores asalariados. En este país se pueden crear situaciones discriminatorias, ya que portugueses y franceses no tienen que declarar por su renta mundial en sus países de origen. Cfr. Diario *EXPANSIÓN*, "La Entesa Catalana del Progrés quiere que los trabajadores españoles residentes en Andorra no tengan la obligación de declarar en el IRPF", 3 de noviembre de 2000.

³⁸ Cfr. R. BETTEN, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBD Publications, Amsterdam, 1998. A. De La CUEVA, "La extensión de la sujeción tributaria en el Derecho comparado y en la nueva Ley de Renta", *Revista de Tributación y Contabilidad*, CEF, núm. 191/1999.

³⁹ Cfr. A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998. J. ALMUDI y F. SERRANO, "La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española", *ob., cit.*, p. 93.

establecidas por las leyes tributarias generalmente pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente las prohíban. Además, el artículo 24 CE establece que todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, lo que convierte en caso de duda a todas las presunciones en *iuris tantum*⁴⁰. En este momento surge el problema en determinar cuándo se pueden crear presunciones que no admitan prueba en contrario. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional mantiene que la existencia de presunciones *iuris et de iure* resulta justificada siempre y cuando su objetivo sea asegurar la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos, pero respetando los principios constitucionales (SSTC 76/90 y 50/95). Con todo, la STC de 19 de julio de 2000 que declara nula la Disposición Adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados añade que "es evidente que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del artículo 31.1 CE respecto de las primeras y los artículos 24 y 25 CE respecto de las segundas". Aparte, también se ha afirmado por Tribunal Constitucional la necesidad de que cualquier restricción de los derechos fundamentales debe ser razonable y proporcionada y responder a una finalidad constitucionalmente legítima⁴¹. En consecuencia, entendemos que la norma antielusiva en la que consiste el artículo 9.3 LIRPF es bienvenida por el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que no se termina de explicar es el por qué de configurarla como un presunción *iuris et de iure*, ya que el contribuyente queda en un flagrante indefensión y los países que poseen normas de este tipo, en todos ellos se admite prueba en contrario⁴².

Por último, el precepto parece poco riguroso con el principio de legalidad al remitir la regulación de los países regulados como paraísos fiscales a una norma de rango reglamentario (RD 1080/1991)

5. La necesaria reforma del IRPF para el acogimiento como período corto por traslado de residencia

Hay que lamentar que tanto en la LIRPF y en la LIS como en la LIRNR prácticamente no haya referencia alguna a los cambios de residencia como determinante de un período corto en el IRPF. Esta falta de regulación afecta notablemente a los contribuyentes por el IRNR, ya que de su calificación depende la propia aplicación de la norma.

El cambio de residencia afecta a dos situaciones, una de salida y otra de entrada, que se pueden sintetizar en quien cambia la residencia en España a lo largo del período impositivo, y quien pretende la residencia procediendo de otro país dentro de un ejercicio fiscal.

En cuanto al primer caso, se trata de un contribuyente por el IRPF que cambia de residencia a mitad del ejercicio, por tanto, debería ser tratado como un no residente a partir de ese momento. La posición mantenida por algunos autores siguiendo el texto legal de forma literal, es considerar que dado que el contribuyente está sometido al IRPF, y éste se devenga el 31 de diciembre, habrá que estar a esta fecha para saber qué circunstancias concurren en cada caso, a efectos de dilucidar el cumplimiento de los requisitos de la residencia⁴³. Así pues, si se llega a determinar la condición de no residente a 31 de diciembre, las retenciones y demás pagos a cuenta soportados sobre la renta generada se consideran entregas a cuenta del impuesto del "no residente", lo que podría dar lugar a la correspondiente devolución. Para ser considerado no residente, el sujeto tiene que acreditar su residencia en otro país y que no concurren las condiciones de la residencia española⁴⁴.

⁴⁰ Cfr. R. FALCÓN y TELLA, "Cuestiones normativas y de prueba en Derecho tributario", *Crónica Tributaria* núm. 61/1992.

⁴¹ Cfr. STC 141/1988, de 12 de julio, FJ quinto.

⁴² Dinamarca (1970-1995), Suecia, Noruega, Finlandia, Estados Unidos de Norteamérica y Alemania admiten prueba en contrario.

⁴³ Cfr. A. BAENA AGUILAR, "La obligación real de contribuir en el IRPF", ob. cit., pp. 117-120

⁴⁴ Cfr. RTEAC de 16 de abril de 1998, *Jurisprudencia Tributaria* 1998, Ar. 819.

En lo que concierne al segundo caso, se trataría de un sujeto que durante los primeros meses de un periodo se traslada a España, pero se le sigue considerando no residente hasta el 31 de diciembre, y tributa como tal. La interrelación que se produce entre los pagos realizados como no residente y su final consideración como residente, consiste en considerar que las retenciones pagadas son consideradas cantidades deducibles de la cuota del impuesto para determinar la cuota diferencial como si fuesen residentes, dando lugar a una posible devolución.

La LIRPF y la LIRNR realizan algunas referencias a los cambios de residencia. En lo que aquí interesa tenemos que referirnos a dos normas. La primera está prevista en el artículo 14.3 LIRPF señalando que en el supuesto de que un contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declarar por el IRPF, practicándose en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanciones, ni intereses de demora, ni recargo alguno.

La segunda alusión se encuentra en el artículo 30 bis del Proyecto de Ley de Reforma Parcial de la LIRPF, LIS y LIRNR⁴⁵ estableciendo unas nuevas reglas sobre la retención en las rentas de trabajo en caso de cambio de residencia. Se trataría de dar solución al primer caso expuesto anteriormente, es decir, sujetos que cambian su residencia desde España a otro país, siempre que se traten de trabajadores por cuenta ajena que se desplacen al extranjero. Tras la comunicación que se realizará a su empleador de la fecha de salida de nuestro país a través de un documento que expedirá la Administración a solicitud del sujeto pasivo, se considerará a todos los efectos contribuyente por el IRNR. Lo anterior no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria. Esta norma sale al paso del cada vez mayor número de expatriados españoles, a los que la solución expuesta con anterioridad no terminaba de ser la más satisfactoria.

Esta solución legal es una vía intermedia. Sin duda es un avance sobre la situación inamovible que por años había mantenido la Administración, que no aceptaba ni periodos cortos, ni la solución apuntada del 30 bis. Cuando hablamos de vía intermedia queremos dejar constancia de la inevitable tendencia hacia la consideración del periodo corto en el IRPF por cambio de residencia. Ello por varias razones:

1. Por la natural tendencia que acontece en los países de nuestro entorno, en los que desde hace ya lustros todos ellos contemplan con naturalidad la presencia de periodos cortos por cambio de residencia;
2. Porque dada la solución propuesta por el artículo 30 bis del Proyecto de Ley de Reforma Parcial de la LIRPF, LIS y LIRNR no parece que los argumentos dados por la doctrina citada, en cuanto a que como el IRPF se devenga a 31 de diciembre se deba esperar a esa fecha para ver si concurren las condiciones de la residencia, sean definitivos, más bien todo lo contrario, se reabre el debate sobre la oportunidad del periodo corto. Por otro lado hay que señalar que los periodos cortos en el IRPF ya han existido en nuestro sistema fiscal⁴⁶ y existen algunas previsiones para los cambios de residencia en los supuestos de rentas pendientes de imputación;
3. Por la reducción notable de las obligaciones y de los deberes tributarios que no hacen más que complicar en exceso y trasladar una presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes, que provocan un sistema fiscal complicado y desincentivador; y,
4. Por la eliminación de la distorsionante observación española al artículo 4 del MC OCDE.

Nada impediría para considerar un periodo impositivo corto por cambio de residencia, si se hace tributar al contribuyente de acuerdo con sus nuevas condiciones. Con ello se evitarían innecesarias complejidades, a la vez que se terminaría con un tratamiento injusto para las rentas del con-

⁴⁵ BOCG de 5 de junio de 2002.

⁴⁶ Cfr. Artículo 94 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, sobre el IRPF. Los periodos cortos que se contemplaban eran los siguientes: fallecimiento, matrimonio, disolución o nulidad del matrimonio y separación matrimonial mediante sentencia judicial.



tribuyente no residente, pero considerado residente al ser sometidas a un gravamen que puede ser superior al que verdaderamente exige su capacidad económica⁴⁷. Constituye un paso hacia esta tendencia, el hecho de que puedan regularizarse las retenciones en el caso de un expatriado español desde el mismo momento de su salida del territorio hacia otro estado, aportando las pruebas definitivas de su cambio de residencia con posterioridad –art. 30 bis LIRNR–.

6. La problemática de los certificados de residencia

Como es sabido, la Ley del IRPF permite al contribuyente oponerse a la regla de los 183 días si *acredita* su residencia fiscal en otro país, circunstancia que, a nuestro juicio, no implica que la referida acreditación deba consistir, de forma exclusiva, en un certificado de residencia emitido por la autoridades tributarias de un determinado territorio. Asimismo la aplicación de un tipo inferior al establecido en la normativa interna, por estar previsto en un CDI, requiere que el obligado tributario pruebe mediante certificado de residencia la aplicación de dicho Convenio. La carga de la prueba corresponde al contribuyente. La consecuencia de no aportar el certificado es la aplicación de los tipos previstos en las Leyes internas⁴⁸.

Desde luego, debe admitirse que un certificado de residencia fiscal en otro país será lo más cómodo, pero, dada la libertad de prueba que existe en materia tributaria⁴⁹, nada impediría que el contribuyente acreditase su residencia fiscal en otra jurisdicción a través de cualquier otro medio válido de prueba, sin que dicha circunstancia pueda entenderse modificada a través de la vigente redacción del artículo 9 de la Ley del IRPF.

Al respecto, la DGT, en respuesta a distintas consultas planteadas por los particulares, ha negado la validez, como elementos probatorios de la residencia fiscal en un determinado territorio de certificados de residencia administrativa, así como tampoco ha concedido valor acreditativo de la misma a certificados de empadronamiento, recibos de consumo, de agua, de gas, etc.⁵⁰

Si bien debe admitirse que la negativa al valor probatorio de dicho elementos tiene una cierta lógica, al no poder ofrecer, por sí mismos, una imagen de la verdadera situación a efectos de residencia del sujeto pasivo, no es menos cierto que la valoración conjunta de los mismos otorga una visión más ajustada de cuál es el territorio con el que el sujeto pasivo tiene una mayor vinculación.

En base a ello, entendemos que, en estos supuestos, la Administración no puede simplemente limitarse a negar la residencia fiscal del sujeto pasivo fuera de nuestras fronteras, amparándose en las ausencias esporádicas para determinar la residencia fiscal del contribuyente, sino que, además, habrá de articular una labor probatoria contraria a la desarrollada por el contribuyente encaminada a desvirtuar la pruebas aportadas por aquél.

Debemos advertir que el hecho de que se aporte por el particular un certificado de residencia en otro territorio no ha impedido a la Administración llevar a cabo una actuación encaminada a intentar demostrar el carácter de residente fiscal del particular de acuerdo con la normativa española⁵¹. Circunstancia, esta última, que si se entiende ajustada a derecho, debe conducir a admitir, de

⁴⁷ Consúltense las Sentencias del Tribunal Supremo de 10, 22 y 23 de marzo de 2001 que anularon distintos apartados de los Reales Decretos 214/1999 y 2060/1999 que establecían distintos tipos de retención no acordes a los principios de capacidad económica y seguridad jurídica para administradores y miembros de los consejos de administración, así como las rentas derivadas por la explotación de los derechos percibidos por la cesión de la imagen. *Normacef Fiscal*.

⁴⁸ Cfr. Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de junio de 2000. *Normacef Fiscal*.

⁴⁹ Cfr. Arts. 114 y ss. de la LGT.

⁵⁰ Cfr. Resolución del TEAC de 9 de febrero de 2001 y Resoluciones de la DGT de 26 de mayo de 1998 y 21 de diciembre de 1998 (*Normacef fiscal*).

⁵¹ Cfr. Sentencias de la Audiencia Nacional de 1 de junio y de 21 de septiembre de 2000 y Resolución TEAC de 9 de abril de 1997 (*Normacef fiscal*). Se trata del caso de una persona que tiene vivienda permanente en España hasta finales de 1989 y presenta, en este ejercicio, certificado de residencia suizo. Las autoridades fiscales españolas le niegan validez ya que también es considerado residente en España por hallarse el centro de intereses económicos. Es por ello que para evitar la doble imposición se aplica el CDI hispano-suizo sometiéndose a imposición por su renta mundial en España al poseer vivienda permanente en nuestro país.

acuerdo, en primer lugar, con el *principio de igualdad de armas*⁵², y en segundo lugar, con el, más amplio, derecho a la tutela judicial efectiva, la posibilidad de que el interesado acredite su residencia a través de otro medio distinto a la certificación de residencia fiscal en otro país.

Dicho razonamiento se ve reforzado por el hecho de que carecería de todo fundamento que una persona que pretendiese demostrar su residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal⁵³, a la que no le es posible, de acuerdo con lo establecido en la vigente redacción de la Ley del IRPF, acreditar dicha situación a través de una certificación emitida por sus autoridades fiscales del paraíso, pudiese demostrar su permanencia en el mismo durante más de 183 días, y que, por el contrario, no pudiese hacerlo una persona que pretende *acreditar* su residencia en un territorio excluido de la "lista negra" emitida por las autoridades españolas, al admitirse, exclusivamente, como prueba de su residencia en un determinado territorio un certificado de residencia fiscal.

Otro problema habitual que surge con los certificados de residencia, es la determinación de las normas sobre las que se basa el mismo, es decir, si el certificado se emite atendiendo a las normas de residencia del país de que se trate, o bien hay que aplicar las normas del país respecto del cual se trata de demostrar la no residencia. Consideramos en este supuesto, que ante la falta de un concepto unitario de residencia para todos los países, es más aconsejable, dados los grandes problemas que se podrían presentar, si las autoridades fiscales tuviesen que acreditar la residencia de conformidad a los criterios de otro país, interpretar la norma de tal forma que el certificado pruebe la residencia en el país de que se trata⁵⁴.

Lo normal es que la Administración acepte como prueba positiva de residencia fiscal los certificados emitidos por un país, sobre todo cuando media CDI. No obstante, nos encontramos con supuestos en los que la Administración tributaria española ha rechazado certificados de dichos países, si bien la razón que mediaba era que también de acuerdo con los criterios de residencia de la legislación interna española también era considerado y, por tanto, se debían aplicar los criterios que el CDI posee para la determinación de la residencia⁵⁵.

Parece razonable la cautela administrativa de rechazar o de considerar insuficientes atendiendo a la vaguedad de la información que se acreditaba o a la presunta incompetencia de las autoridades que lo firman. Se ha denegado carácter probatorio de la residencia a la certificación emitida por las autoridades de un país calificado como paraíso fiscal, ya que en la mayoría de estas jurisdicciones se han establecido criterios de residencia más laxos que los existentes en nuestro país, siendo posible incluso adquirir, en ocasiones, la condición de residente a cambio del pago de una determinada suma de dinero⁵⁶. Asimismo, ante la excesiva facilidad con la que algunas administraciones de países de nuestro entorno emiten certificados de residencia, las autoridades administrativas españolas no están considerando válidos todos y cada uno de los certificados de residencia. Ante la ausencia pública de los criterios para aceptar o rechazar dichos certificados, sería recomendable una explicación clara de las razones por las cuales un certificado puede ser rechazado, con ello sin duda, se vería reforzado el principio de seguridad jurídica. Otra cuestión es la denegación de validez que injustificadamente se efectúan de los certificados de residencia emitidos por España. Las razones no están claras, y hasta el momento antes de la denuncia del CDI correspondiente, reacción que aunque legítima resulta grave, lo que se está haciendo es iniciar los pertinentes procedimientos amistosos con las autoridades de esos países con el fin de eliminar la correspondiente doble imposición.

⁵² Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de febrero de 1995 que al respecto señala lo siguiente “ (...) El sustrato se encuentra en el principio de que nadie puede ser vencido en juicio sin ser oído, proposición donde se cobijan una serie de exigencias y, entre ellas, la garantía de un proceso contradictorio con igualdad de armas para las partes. (FJ 4.º)”.

⁵³ Circunstancia que no eliminaría su condición de residente fiscal en territorio español durante el período impositivo en curso y los cuatro siguientes de acuerdo con la actual redacción del artículo 9.3 de la LIRPF. Sobre el particular, J. ALMUDÍ y F. SE-RRANO, “La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española”, *ob. cit.*, p. 95.

⁵⁴ Cfr. N. CARMONA FERNÁNDEZ, “El impuesto del ausente”, *Carta Tributaria* núm. 342/2000, p. 5.

⁵⁵ Cfr. SAN de 1 de junio de 2000, *Normacef Fiscal*, y RTEAC de 9 de abril de 1997, *Jurisprudencia Tributaria* 1997, Ar. 621.

⁵⁶ Cfr. RDGT de 11 de febrero de 1992, Circular Informativa, MEH, Madrid, 1994, pp. 92-93.



En esta línea, una excelente idea podría ser volver al sistema de las antiguas órdenes ministeriales por las que se desarrollaban y se daban las líneas maestras en la aplicación e interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional firmados. En dichas órdenes se incluían modelos precisos de certificados de residencia, por lo que no se presentaban los problemas que en la actualidad surgen. Las órdenes ministeriales hacían las veces que el "*Explanatory Memorandum*" realiza en los Estados Unidos de Norteamérica, cuya eficacia es contrastada.

En la actualidad, siguen vigentes las siguientes órdenes ministeriales, en las que se incluyen los correspondientes modelos de certificado de residencia recíprocos sobre los Convenios de doble imposición que se citan a continuación:

| País | Fecha de la firma | Fecha de la OM de aplicación |
|--------------|--------------------------|------------------------------|
| Alemania | 05-12-1966 | 04-12-1975 17-01-1978 |
| Austria | 20-12-1966 | 26-03-1971 |
| Bélgica | 24-09-1970 | 27-02-1973 |
| Dinamarca | 03-07-1972 | 04-12-1978 |
| Francia | 27-06-1973 06-12-1977 | 28-04-1978 |
| Países Bajos | 16-06-1971 | 31-01-1975 |
| Portugal | 29-05-1968 | 25-06-1973 |
| Reino Unido | 21-10-1975 | 22-09-1977 |
| Suecia | 16-06-1976 | 18-02-1980 |
| Suiza | 26-04-1966 | 20-11-1968 |

En España, la regulación del modelo de certificado de residencia fiscal que expiden las oficinas gestoras se encuentra en la Orden Ministerial de 22 de diciembre de 1999 (BOE del 30 de diciembre), a través de este Modelo se homogeneiza el certificado de residencia en territorio español que debe servir para todas las administraciones extranjeras. En la Orden citada se aprueban dos modelos de certificados que deben expedirse, a solicitud de los interesados: el primero en el anexo XIV, denominado «Certificado de residencia fiscal en España», y que sirve para acreditar, en general, la residencia fiscal en territorio español; y, el segundo, que figura como anexo XV «Certificado de residencia fiscal en España. Convenio», se emitirá para acreditar la condición de residente en España a los efectos de la aplicación de las disposiciones de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España.

El escrito de solicitud contendrá los siguientes datos:

- a) Apellidos y nombre o razón social, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del solicitante y, en su caso, del representante.
- b) Indicación de a qué efectos se solicita el certificado.
- c) Documentos y justificantes que, en su caso, se aportan junto con la solicitud, con el fin de probar la residencia en territorio español.
- d) Fecha y firma del solicitante o, en su caso, del representante.

El órgano de gestión deberá expedir el certificado positivo o negativo en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes a aquél en que fue solicitado, y su validez es de un año.

7. Los conflictos internacionales en la atribución de la residencia y los métodos de resolución

Se puede afirmar que el ámbito subjetivo de aplicación de los CDIs se extiende a las personas residentes en uno o ambos estados contratantes, que cumplan con las otras condiciones establecidas en los CDIs (arts. 1 y 4 fundamentalmente). En la negociación en la que consiste todo CDI, los Estados definen qué sujetos podrán beneficiarse de la aplicación del Convenio. Unas veces de forma muy elástica incluyen cláusulas que contemplan a todas las personas físicas y jurídicas y entidades⁵⁷; en otras ocasiones, se introducen normas más estrictas que excluyen a determinadas entidades y sociedades, como por ejemplo las cláusulas del beneficiario efectivo⁵⁸.

Del mismo modo, no es extraño observar la presencia de cláusulas en las que se otorgan los beneficios del CDI a los nacionales de un país, al margen de su residencia fiscal⁵⁹, o al contrario, cláusulas de exclusión⁶⁰. En el mismo sentido, se puede constatar la existencia de CDIs, como el hispano-alemán en el que los socios españoles de sociedades de personas radicadas en Alemania son considerados residentes en este país por las rentas derivadas de su participación.

Como es sabido y puesto de manifiesto en los Comentarios al MC OCDE, las tres funciones fundamentales del concepto de residente son⁶¹:

- a) Para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio;
- b) Para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de una doble residencia;
- c) Para resolver los casos en que la doble imposición resulte como consecuencia del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente.

El artículo 4.1 del MC OCDE se remite a la legislación del Estado contratante que aplica sus normas a los efectos de la determinación de la residencia y, por tanto, para poder someter a tributación a un contribuyente por su renta mundial.

En cualquier caso, se debería aclarar la terminología utilizada en el último párrafo del artículo 4.1 MC OCDE cuando afirma "o cualquier otro criterio de naturaleza análoga". Los Comentarios al MC OCDE⁶² señalan sobre el particular que se debe tratar de un mecanismo que produzca la tributación por obligación ilimitada o renta mundial, que esté basado en ligazón personal del contribuyente al Estado. Por tanto, sólo criterios que determinen la obligación del contribuyente a soportar un gravamen por su renta mundial estarían incluidos en dicha referencia.

La terminología utilizada en el artículo 4.2 MC OCDE señala los criterios de un CDI que deben ser examinados sucesivamente, a los efectos de determinar la conflictiva residencia de una persona, y ello de forma contraria a lo que ocurre en los supuestos en los que se examina la residencia en la normativa doméstica. Es por ello por lo que se le denomina también "*Tiebreaker Rule*", ya

⁵⁷ El Convenio hispano-americano para evitar la doble imposición internacional, de 22 de febrero de 1990, en su protocolo establece que las sociedades de personas (*partnerships*), las herencias yacentes (*estates*) y fiducias (*trusts*) se consideran residentes de un Estado "en la medida en que las rentas que obtengan estén sometidas a imposición como las rentas de un residente".

⁵⁸ Cfr. Art. 17 del Convenio hispano-americano para evitar la doble imposición internacional. Como es sabido, la cláusula del beneficiario efectivo trata de impedir el uso abusivo del CDI, es decir, su utilización a través de personas jurídicas o entidades cuya residencia se sitúa en uno de los Estados contratantes del CDI con la finalidad principal de aprovecharse de las ventajas que ofrece éste a los residentes.

⁵⁹ Cfr. Los Convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España con Australia, Bulgaria y los Estados Unidos de Norteamérica.

⁶⁰ A título de ejemplo, el Convenio hispano-luxemburgués excluye de la aplicación del Convenio a las Sociedades Holding de 1929.

⁶¹ Cfr. Comentario 4.1 al MC OCDE. O. DELATTRE, "The Tax Residence of Individuals", *European Taxation*, núm 6/1999, pp. 203 y ss.

⁶² Cfr. Comentarios al MC OCDE art. 4, párrafo 3



que sólo se estudiará la segunda regla, si la primera ha sido insuficiente para determinar la residencia de un contribuyente. Esta diferencia puede ser explicada por el fin que persiguen los CDIs y su comparación con lo que ocurre en las legislaciones de los distintos Estados. En efecto, si tomamos en consideración a los CDIs su objetivo es resolver los problemas derivados de la consideración al mismo contribuyente como residente en dos Estados, ya que de esta manera, una vez resuelto el problema, se aplicarán las normas pactadas entre los Estados contratantes a los efectos de repartir la potestad tributaria dependiendo de los tipos de renta.

El conflicto de residencia se produce porque, en virtud de las respectivas legislaciones internas, un Estado contratante, o los dos, reclaman la residencia de la persona de que se trate. El ejemplo que se suele poner es el siguiente: imaginemos una persona física que tiene una vivienda permanente en el Estado A, donde viven su mujer y sus hijos. Ha permanecido más de 183 días en el Estado B y, conforme al Derecho interno de este último, se somete a imposición como residente del mismo por razón de la duración de su estancia en ese Estado. De esa forma, ambos Estados reclaman su derecho a someter a imposición plena a tal persona. El Convenio debe resolver el conflicto. En este caso, el MC OCDE da preferencia al Estado A. Ello no implica, sin embargo, que el artículo establezca reglas especiales sobre la «residencia» y que no se tome en cuenta la legislación interna del Estado B por ser incompatible con aquéllas. En realidad se trata, simplemente, de que en un conflicto de ese tipo es necesario optar entre el derecho de uno u otro Estado, y ésta es la finalidad de las reglas especiales que el artículo propone.

El artículo 4.2 MC OCDE establece los siguientes criterios en orden de importancia, decreciente, sucesivos y subsidiarios⁶³:

- vivienda permanente;
- centro de intereses vitales;
- vivienda habitual; y,
- nacionalidad.

Las *Tiebreaker Rules* para los supuestos de doble residencia operan de la siguiente manera:

| FACTOR DETERMINANTE | ESTADO COMPETENTE |
|---|--|
| Contribuyente con vivienda permanente en Estado A | Estado A |
| Contribuyente con vivienda permanente en Estado A y B, con el centro de intereses vitales en B | Estado B |
| Contribuyente con vivienda permanente en Estado A y B, pero no se puede determinar el centro de intereses vitales | Estado en el que viva o resida habitualmente |
| Contribuyente no tiene vivienda permanente, ni en A ni en B | Estado en el que viva o resida habitualmente |
| Contribuyente que tiene una vivienda o reside habitualmente en ambos Estados | Estado de su nacionalidad |
| Nacional de ambos Estados | Procedimiento amistoso |
| No posee la nacionalidad de ninguno de los dos Estados | Procedimiento amistoso |

Dada la aplicación de los siguientes y la ausencia habitual de definición en los CDIs nos tenemos que referir a los Comentarios al MC OCDE, para fijar el concepto de los puntos de conexión determinantes.

⁶³ Cfr. G. GEST y G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, Presses Universitaires de France, París, 1985, p. 189. Sobre la aplicación sucesiva de los criterios por orden decreciente de importancia consúltese la Resolución del *Conseil d'Etat* Francés de 13 de mayo de 1983, *Droit Fiscal*, 1030/1983. En ésta se rechaza el procedimiento amistoso cuando el conflicto de doble residencia podía ser resuelto a través del criterio del centro de intereses vitales.

Es relevante detenerse en afirmar que en la aplicación de un CDI, la residencia no puede ser sino única, "...de tal modo que si en la base de los criterios del Convenio una persona fuera considerada fiscalmente residente en un Estado, pasa a ser automáticamente no residente en el otro aunque el estatuto de residente le sea atribuido por la Ley interna de este último"⁶⁴. No obstante lo anterior, la ciudadanía "americana" tomada como criterio para determinar la aplicación de un CDI puede llevar a resultados un tanto extraños. En efecto, cuando un ciudadano americano no vive en ninguno de los Estados contratantes, sino un tercero, y aunque el contribuyente no reside en los Estados Unidos o en el otro Estado contratante, está capacitado para invocar la aplicación del convenio, ya que es considerado como residente americano al considerar su ciudadanía. Los efectos perniciosos que se pudieran producir son perseguidos a través de una "*Saving Clause*", que asegura que los ciudadanos americanos que viven en el extranjero están sometidos a una tributación al menos tan alta como la que sufren los residentes americanos.

La letra a), del art. 4.2 MC OCDE considera como residencia de la persona física, cuando existe conflicto de legislaciones, el lugar donde tiene la propiedad o el disfrute de una vivienda; esa vivienda, en cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles), debe ser permanente, es decir, la persona física la habrá amueblado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos o escuelas, etc.)⁶⁵. En todo caso, parece relevante tener en cuenta que para la OCDE no importan los lazos familiares a efectos de este criterio⁶⁶.

El siguiente criterio al que se da preferencia es del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, lo que ha de entenderse como el centro de sus intereses vitales. A ese fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus negocios, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir una atención particular⁶⁷.

El mecanismo previsto para los casos en que la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados es el hecho de que tenga una presencia habitual en un Estado antes que en el otro. A ese fin, deben considerarse no sólo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado o en hoteles, sin que sea necesario determinar la razón de las mismas. Como no se precisa el período de tiempo al que debe extenderse la comparación entre los dos Estados, parece que no hay problema un período lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias⁶⁸.

⁶⁴ Cfr. A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional. Tributaçao das Operações Internacionais*, Coimbra, 1993, p. 250.

⁶⁵ Cfr. *Comentarios al MC OCDE* art. 4. para. 13.

⁶⁶ El hecho de que no se contemplen los lazos familiares con la vivienda difiere de lo que acontece en las legislaciones de algunos países como Francia, en el que una persona puede tener distintas viviendas disponibles, pero una sola es en la que vive habitualmente. Cfr. P. JULHARD, "Towards a New Definition of Tax Residence in France", *European Taxation* 1996, p. 142.

⁶⁷ A efectos de considerar el comportamiento personal puede ser un ejemplo el hecho de que si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado. Un ejemplo puede ser la Resolución del TEAC de 9 de abril de 1997. Un contribuyente había presentado certificado de residencia fiscal en Suiza, pero su familia, ocupaciones, fuentes de renta y vivienda estaban situados en España, por lo cual, a pesar de la acreditación formal de la residencia en otro Estado, se declaró al contribuyente como residente en España, sometido por tanto a tributación por obligación ilimitada.

⁶⁸ Dado el carácter autónomo e independiente de las normas contenidas en los artículos 4,2 y 4,3 del MC OCDE, no cabe acudir a las legislaciones nacionales, más concretamente al concepto de residencia habitual que en se determina en el artículo 9 de la LIRPF, para concretar el significado de este criterio. Así, por ejemplo, J. ARESPACOHAGA entiende que el criterio determinante será el lugar donde el contribuyente permanezca más a menudo. Consúltese, *Planificación fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p.p. 151-152. Sin embargo, para J. AVERY JONES *et al*, "Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention", *British Tax Review* núm. 15/1981, p. 116, señala que no se trata de ir computando las estancias, sino más bien de determinar cuál es el lugar en el que el interesado vive normalmente.



Cuando en las dos situaciones mencionadas en la letra b) la persona física tenga una presencia habitual en ambos Estados contratantes, o en ninguno de ellos, se da preferencia al Estado del que sea nacional. Si, siempre en esos supuestos, la persona física es nacional de los dos Estados contratantes, o de ninguno de ellos, la letra d) encomienda a las autoridades competentes la resolución de la cuestión mediante un acuerdo amistoso conforme al procedimiento establecido en el artículo 25. El criterio de procedimiento amistoso sólo puede utilizarse cuando se ha hecho un examen exhaustivo de la aplicación de los criterios anteriores del artículo 4.2.

8. La observación española al artículo 4 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de la OCDE

Como es sabido, en algunos casos, se han incorporado observaciones a los Comentarios al MC OCDE a petición de países miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada en los Comentarios al artículo correspondiente del MC OCDE. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del Convenio, si bien proporcionan una indicación en cuanto a la forma en que dichos países aplican las disposiciones del artículo de que se trate⁶⁹.

Pues bien, en el párrafo número 26, al artículo 4 MC OCDE, aparece contemplada la observación española en la que se señala que debido al hecho de que, conforme al Derecho español, el año fiscal coincide con el año natural y no es posible concluir el período impositivo por motivo del cambio de residencia del contribuyente, no se podrá proceder conforme al apartado 10 de los Comentarios al artículo 4. En tal caso, se requerirá un procedimiento amistoso para determinar la fecha a partir de la cual el contribuyente tendrá la consideración de residente de uno de los Estados contratantes. En efecto, no le queda otro remedio a España que no sea dicho procedimiento amistoso, debido a la ausencia de periodos cortos por cambio de residencia fiscal en la legislación interna, siempre habrá que esperar al 31 de diciembre para ver que condiciones concurren.

Para resolver el conflicto de que una persona sea considerada residente en dos Estados, es preciso establecer reglas especiales que den preferencia al vínculo con un Estado frente al vínculo con el otro. En la medida de lo posible, el criterio de preferencia será tal que no permita dudas, de forma que la persona de que se trate cumpla las condiciones requeridas solamente en un Estado y, al mismo tiempo, reflejará una vinculación de tal naturaleza que justifique la atribución de la potestad tributaria al Estado en cuestión. Los hechos a tomar en consideración, a los efectos de las reglas especiales, serán aquéllos que se produzcan durante el período en que la residencia del contribuyente afecta a su sujeción a imposición, período que puede ser de duración inferior al período impositivo. Por ejemplo, en el curso de un año natural, una persona física es residente del Estado A, conforme a la legislación fiscal de ese Estado, desde el 1 de enero al 31 de marzo, trasladándose después al Estado B. Como dicha persona física reside en el Estado B más de 183 días, será considerada residente del Estado B durante todo el período impositivo conforme a la legislación fiscal de ese Estado. De la aplicación de las reglas especiales al período 1 de enero al 31 de marzo, resulta que la persona física es residente del Estado A. En consecuencia, ambos Estados deben tratar a la persona física como residente del Estado A durante dicho período y como residente del Estado B del 1 de abril al 31 de diciembre. Pues bien, esta solución es de imposible aplicación en el caso español, por lo que España presentó una observación a dichos comentarios del MC OCDE, abogando por la aplicación del procedimiento amistoso como medida alternativa.

9. Conclusiones

Tras el análisis realizado, hemos querido hacer un breve recorrido sobre los problemas más acuciantes de la residencia fiscal de las personas físicas. Muchos interrogantes sigue planteando la aplicación de un elemento clave y determinante de la imposición directa actual como es la residencia, lo que hace surgir con toda la oportunidad el debate sobre el principio de territorialidad.

⁶⁹ Cfr. Párrafo núm. 30 de los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE. OECD, *Model Tax Convention*, Condensed Versión, OECD, Paris, 2000.

Para llegar a nuestro objetivo, se han estudiado los criterios que la Ley del IRPF establece para considerar residente a un sujeto. Asimismo se ha analizado el contenido del MC OCDE y su interpretación de acuerdo con la normativa interna española.

Hemos fundamentado la necesaria, a nuestro juicio, introducción de un periodo corto por cambio de residencia fiscal. De hecho, hemos observado una tendencia para que en un futuro nuestro ordenamiento acoja esta posibilidad.

Se ha analizado la problemática creciente de los certificados de residencia, en cuanto fórmula para acreditar la residencia en otro país, la manera de homogeneizarlos y los efectos de su emisión. Hemos defendido la bonanza de las órdenes ministeriales para la aplicación e interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España.

Por último, hemos puesto de manifiesto que la observación española al artículo 4 MC OCDE tiene sentido de acuerdo con la forma que el Estado español posee para el cómputo de los 183 días, pero no encaja bien en una economía internacionalizada como la española. De ahí, el nuevo artículo 30 bis LIRNR que se contiene en el Proyecto de Ley de Reforma de la Ley del IRPF, IS e IRNR.

NOTAS SOBRE ALGUNOS ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA FISCALIDAD DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES

Con anterioridad a la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre de 1998), la regulación de la forma de tributación de los establecimientos permanentes se encontraba dentro de la obligación real de contribuir en los impuestos sobre la renta (IRPF e IS).

La razón por la que se hizo este cambio normativo la encontramos en la propia exposición de motivos de la Ley 41/1998. Según esta exposición de motivos esta Ley pretendía dar carta de independencia jurídica a la obligación real de contribuir, lo que redundaría en una mayor coordinación y seguridad jurídicas y permitirá en el futuro incorporar las novedades que una realidad, tan cambiante como es la fiscalidad internacional, merece. Bajo ese prisma se realiza una regulación separada de los aspectos que afectan a los contribuyentes no residentes, tanto si actúan en España a través de establecimientos permanente como si no.

Así, las dos formas de sujeción al impuesto, rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente, junto con su regulación, se incorporan en los capítulos III y IV, respectivamente de la Ley 41/1998 (LIRNR).

Esta estructura, en principio, ayuda a la interpretación y aplicación del Impuesto en general, por lo que sí puede decirse que algunos de los problemas de interpretación de la antigua norma se resuelven sin más por esta nueva estructura de la norma.

Ahora bien, la primera duda que puede surgir en la aplicación de este impuesto a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes es la de, dado que no se inserta en la estructura de los impuestos sobre la renta de los contribuyentes, cómo interpretar los aspectos de la Ley que no tengan una específica regulación en la LIRNR. La duda se resuelve por la propia Ley que, aunque con una redacción algo ambigua especifica, en su artículo 3 (normativa aplicable), que "el impuesto se rige por la presente Ley (LIRNR), que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del IRPF y del IS.

A pesar de que la regulación de la tributación de los establecimientos permanentes no es de los aspectos más controvertidos en la aplicación de la LIRNR, no dejan de existir problemas en su aplicación. Nos detenemos a continuación en algunos de los que más dudas suscitan en la actualidad:

Rentas imputables a los establecimientos permanentes

En relación con las rentas imputables a los establecimientos permanentes, el artículo 15 de la LIRNR establece que componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.



Por otro lado, establece que se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los "vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto".

Debe analizarse por tanto el alcance de la expresión "vinculados funcionalmente" de este artículo, pues de ello dependerá la posibilidad de hacer gravar las rentas del establecimientos permanente en España. Para ello, debemos de nuevo recordar que el artículo 3 de la LIRNR exige que interpretemos sus preceptos en concordancia con la normativa del IS e IRPF.

En la Ley 40/1998, del IRPF, art. 27.1.c) establece que se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos, pero en ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales propios a terceros.

Por su parte, la LIS, en su artículo 10, remite para la determinación de la base imponible al resultado contable, lo que puede entenderse como que un elemento se considera afecto a la actividad cuando aparezca adecuadamente contabilizado por la empresa.

Volviendo de nuevo al término "funcionalmente", parece que con esa expresión se quiere exigir algo más que un mero apunte contable para que se cumpla la condición, por lo que se estaría ante una definición de afectación más próxima a la que se establece en la Ley 40/1998, al exigir que sean bienes "necesarios" para el desarrollo de la actividad. Si consideráramos que la definición de afectación que debe primar es la de la LIRPF, estaríamos impidiendo que los EP pudieran afectar activos representativos de la participación de fondos propios de entidades y de la cesión de capitales propios, lo que implicaría que no podrían integrar en su base imponible esta clase de rentas pasivas.

En nuestra opinión, la afectación de la Ley 41/1998 tiene un significado propio, que no es el de la mera contabilización exigida en la LIS ni exactamente el de la afectación necesaria, con exclusión de la posibilidad de afectar activos representativos de la participación de fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propios, de la LIRPF. Es decir, la palabra "funcionalmente" exige un requisito más que el de la mera contabilización entre los activos del EP, pero no debería impedir que, por ejemplo, los activos representativos de la participación en fondos propios de entidades, pudieran estar "funcionalmente" afectos al EP, si los mismos sirven de alguna manera a la actividad desarrollada en España por el EP.

Aplicación de los mecanismos de eliminación de la doble imposición internacional por el establecimiento permanente

Ligado al anterior problema relativo a la interpretación del término afectación a efectos de la LIRNR, nos encontramos con el de la posible aplicación de los mecanismos de doble imposición por los establecimientos permanentes de los contribuyentes no residentes.

En la medida en que un establecimiento permanente tenga afecta una cartera de valores, podría sufrir una doble imposición como consecuencia de la tributación de las rentas procedentes de la misma en un tercer Estado de donde proceden las rentas (por ejemplo, dividendos).

Este problema se encuadra dentro del problema general de eliminación de la doble imposición en las operaciones triangulares, el cual no es el objeto de estas líneas. Ahora bien, si pueden apuntarse algunas observaciones al respecto.

Una vez determinada la posibilidad de España de gravar las rentas procedentes del exterior que sean atribuibles al establecimiento permanente, debe analizarse si se permitirá al establecimiento permanente deducir al doble imposición que se produce cuando la renta procedente del extranjero haya estado sometida a tributación en ese Estado extranjero.

Al respecto, la LIRNR, art. 18.4.a) establece que para la determinación de la cuota íntegra del establecimiento permanente éstos podrán aplicarse el importe de la deducciones a que se refieren los artículos 28 y 31 a 37 de la Ley 43/1995, del IS.

Mediante esta remisión parcial, en la que se omite a la mención a los artículos relativos a la deducción por doble imposición internacional, se impide la aplicación de los mecanismos de eliminación de la doble imposición previstos en los artículos 29 y 30 de la LIS.

Ahora bien, esta mención de la Ley 41/1998 no ha sufrido modificación alguna en los últimos años, ni siquiera con la modificación de los artículos relativos a la eliminación de la doble imposición internacional de la LIS, con la Ley 6/2000, de 13 de diciembre de 2000, por la que se aprueban las medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE de 14 de diciembre), con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/2000. Siendo esto así, resulta que la Disposición Derogatoria Primera de la Ley 6/2000 derogó los artículos 29 bis y 30 bis, que establecían unos mecanismos de imputación, para sustituirlos por los artículos 20 bis y 20 ter, en los que se establece, dentro de la regulación de la base imponible del impuesto, un mecanismo de exención, como método de eliminar la doble imposición internacional de dividendos y por rentas obtenidas de un establecimiento permanente en el extranjero.

Por tanto, a partir de esta modificación de la LIS, creemos que la situación sería la siguiente:

- a) Aplicación de los sistemas de imputación de los artículos 29 y 30 de la LIS: Estos mecanismos, de acuerdo con la remisión de la Ley del IRNR, en la que expresamente se omiten estos artículos, no resultarían de aplicación.
- b) Aplicación de los sistemas de exención de los artículos 20 bis y 20 ter: Desde la Ley 6/2000, la remisión del artículo 18 de la Ley no puede impedir la aplicación de estos artículos, máxime cuando el artículo 17 de la LIRNR, establece que la base imponible del EP establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, que las remisiones de la LIRNR permitan la aplicación de los mecanismos de exención (20 bis y 20 ter), no impide analizar si estas resultan de aplicación a los Eps de empresas extranjeras situados en España.

- En cuanto a la aplicación del artículo 20 ter, en la medida en que este artículo se aplica a las rentas obtenidas por un establecimiento permanente en el extranjero, y dado que no cabe que un establecimiento permanente en España tenga a su vez un establecimiento permanente en el extranjero (es doctrina tradicional que no cabe entender que un establecimiento permanente pueda, a su vez, tener un establecimiento permanente), debemos entender que no cabe la aplicación de este artículo a los establecimientos permanentes situados en España.
- En cuanto a la aplicación del artículo 20 bis, relativo a la exención de dividendos procedentes del extranjero, su aplicación a los establecimientos permanentes depende, en primer lugar, de si entendemos que cabe que un establecimiento permanente obtenga rentas de dividendos procedentes de sociedades extranjeras.

Ya se analizó con anterioridad que consideramos que, aunque caben opiniones en contrario, si cabe que un establecimiento permanente pueda tener afecto a su patrimonio acciones, por lo que podría obtener este tipo de rentas, a pesar que caben opiniones en contrario.

En segundo lugar, dado que el artículo 20 bis se encuadra en el Título IV de la LIS, relativo a la determinación de la base imponible y que el artículo 18 exige, para la determinación de la base imponible del establecimiento permanente la aplicación de las normas del régimen general del IS, debe entenderse que los establecimientos permanentes pueden aplicarse dicho artículo.

De lo anterior se deduce que, aunque pueda parecer sorprendente, los establecimientos permanentes podrían aplicarse el método de exención sobre dividendos de fuente extranjera, como único mecanismo para eliminar la doble imposición por rentas procedentes del exterior, pero no podrán aplicarse el método de imputación general del artículo 29 (aplicable a todo tipo de rentas procedentes del exterior) ni el método de imputación del artículo 30 para dividendos de fuente extranjera.

Aplicación de los regímenes especiales contemplados en la LIS a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes

El artículo 17 de la LIRNR establece que la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

De la dicción literal de este precepto podría entenderse que no cabe la aplicación de los regímenes especiales contemplados en el Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, produce cierta confusión la mención contenida en la LIRNR, en su Disposición Derogatoria Única al mantener en vigor "el Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, incluso en los referente a personas o entidades no residentes en territorio español.

Además, de acuerdo con el artículo 18 de la LIRNR, a la base imponible del establecimiento permanente se aplicará el tipo de gravamen del 35 por 100, excepto cuando la actividad del EP sea la de investigación y exportación, de hidrocarburos, en cuyo caso el tipo de gravamen será del 40%. Este tipo del 40% es el que se aplica en el régimen especial de la investigación y explotación de hidrocarburos del IS, por lo que la mención a su aplicación a los establecimientos permanentes podría hacer pensar que la normativa de este régimen especial en particular, y del resto de regímenes en general, es de aplicación a los establecimientos permanentes.

En nuestra opinión la mención de la LIRNR es lo suficientemente explícita ("régimen general") que obliga a pensar que el legislador no quiere que se apliquen los regímenes especiales a los contribuyentes no residentes.

Ahora bien, en el caso de que el contribuyente resida en la Unión Europea (U.E.) o sea beneficiario de un convenio de doble imposición, debe analizarse la posibilidad de que, por aplicación del principio de no discriminación reconocido a nivel europeo y en los convenios de doble imposición, el contribuyentes pueda exigir que se apliquen dichos regímenes.

El principio de no discriminación establecido en los convenios de doble imposición y a nivel de la U.E. pretende que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no sean sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas residentes de ese último Estado.

No obstante, tal como se establece en los comentarios al párrafo 3 del artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se basan nuestros convenios para evitar la doble imposición internacional, pero que también sería de aplicación al principio de no discriminación de la U.E., no constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente que a las personas residentes, siempre que esto no determine una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas. Es decir, continúan dichos comentarios, lo único que cuenta es el resultado, permitiéndose adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige.

Por otro lado, estos mismos comentarios al artículo 24.3 reconocen la dificultad de definir, de modo claro y completo, el principio de igualdad de trato, en particular por la naturaleza jurídica del establecimiento permanente.

De lo anterior se desprende que el principio de no discriminación no implica aplicar a los establecimientos permanentes, de forma automática, las disposiciones establecidas para las entidades residentes. Es más, considerarlo supondría utilizar siempre idénticos métodos de tributación para los establecimientos permanentes y las entidades residentes, lo que no se pretende en ningún caso.

Tampoco implica lo expuesto hasta ahora que debamos entender que una entidad no residente con establecimiento permanente en España se equipara a una entidad residente en territorio español a efectos de su tributación por el Impuesto de Sociedades. Esta conclusión no se desprende

ni de la aplicación del comentado principio de no discriminación ni, en absoluto, de las reglas de tributación previstas por la normativa interna española para estos supuestos.

Por tanto, resulta imprescindible analizar detenidamente si, en cada caso concreto se produce una imposición más gravosa en el establecimiento permanente como consecuencia de la aplicación de la normativa que establece un tratamiento diferenciado, sin que se pueda dar un criterio general en cuanto a la posible aplicación de los regímenes especiales a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.