

EL ACTUAL CONTEXTO INTERNACIONAL Y EL PRINCIPIO DE RESIDENCIA EN LAS RENTAS DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES

César GARCÍA NOVOA¹

SUMARIO

I. *Introducción. Contexto internacional y aplicación de la norma tributaria en el territorio.* II. *El fenómeno de los puntos de conexión.* III. *Puntos de conexión, residencia y renta mundial.* IV. *Los puntos de conexión en el caso de entidades con personalidad jurídica.* V. *La residencia y la elusión. Planificación fiscal agresiva y tax arbitrage.* VI. *La irrupción de BEPS y el futuro del principio de residencia en la tributación de las rentas empresariales.* VII. *Fuentes de información.*

RESUMEN

La globalización económica ha supuesto un cambio radical en la producción del Derecho Tributario. La generalización de hechos imponibles de carácter internacional, en especial con relación a las actividades y rentas empresariales, supuso un cambio importante en el modelo de fiscalidad, que originariamente se había caracterizado por la existencia de un poder tributario vinculado al territorio, y que hoy es la aplicación de las normas, expresión de un poder tributario determinado, a hechos o situaciones generadas en el exterior o a sujetos no nacionales o no residentes. Por tanto, es indispensable precisar el concepto de los puntos de conexión de las normas tributarias.

PALABRAS CLAVE

Derecho Tributario. Rentas empresariales. Puntos de conexión. Renta mundial. Grupos empresariales. Creación de valor. BEPS.

ABSTRACT

Economic globalization has brought about a radical change in the production of Tax Law. The generalization of taxable events of an international nature, especially in relation to business activities and income, implied a significant change in the taxation model, which had originally been characterized by the existence of a tax authority linked to the territory, and which today is the application of the rules, expression of a determined tax power, to facts or situations generated abroad or to non-national or non-resident subjects. Therefore, it is essential to specify the concept of connection points of tax regulations.

KEY WORDS

Tax Law. Business income. Connection points. World income. Business groups. Value creation. BEPS.

¹ Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela.

I. INTRODUCCIÓN. CONTEXTO INTERNACIONAL Y APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA EN EL TERRITORIO

Es un lugar común afirmar que la globalización económica ha supuesto un cambio radical en la producción del Derecho Tributario, provocando incluso un proceso acentuado de desnaturalización del tributo². El crecimiento exponencial de las operaciones económicas internacionales y transfronterizas, la generalización de la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento supuso la proliferación de los denominados *hechos imponibles internacionales*, a los que se refería Sainz de Bujanda, para mencionar aquellos presupuestos de hecho que se dan cuando un sujeto tiene dos puntos de conexión (residencia con su país y territorialidad con el Estado donde obtiene parte de sus rentas) y por tanto, tiene dos Administraciones con las que relacionarse³.

En efecto; la generalización de hechos imponibles de carácter internacional, en especial con relación a las actividades y rentas empresariales, supuso un cambio importante en el modelo de fiscalidad. Un modelo que, originariamente, se había caracterizado por la existencia de un poder tributario vinculado al territorio. Cuando hacemos referencia a las normas tributarias, que son ejercicio del poder tributario de un Estado y al alcance de las mismas, es necesario recordar que las normas son eficaces en el territorio del ente que las ha dotado de vigencia⁴, pues ello es una consecuencia de la pertenencia de las normas a un ordenamiento jurídico, que, por definición, tiene una base territorial. Así ocurre con el ordenamiento tributario. Algunos fundamentan esta proyección territorial de las normas tributarias en la soberanía (el territorio es un elemento de la soberanía), y así Uckmar afirma que los ciudadanos "únicamente pueden ser sometidos a tributación cuando los presupuestos del impuesto se producen en el territorio del Estado que ejercita

² Cruz Pardial, I., "Globalización económica. Sinónimo de desnaturalización tributaria", *Crónica Tributaria, Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 109, 2003, p. 60 y ss.; Gutiérrez Lousa, M., y Rodríguez Ondarza, J.A., *Las consecuencias fiscales de la globalización*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, Documentos de Trabajo, núm. 8.

³ Sainz De Bujanda, F., *Sistema de Derecho Financiero (Introducción)*, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, t. I, vol. I, p. 366; y *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, t. IV, p. 467. Ferreiro Lapatza, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 29ª. ed., Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 37 y ss. También para Udina, M., *Trattato di Diritto Internazionale*, Padova, Cedam, 1949, vol. 10, p. 32 y ss., para quien, el Derecho Internacional Tributario podía ser entendido en sentido más amplio como comprensivo de las normas del ordenamiento internacional que conciernen de un modo u otro al ejercicio del Poder Tributario de los Estados, considerando las relaciones tributarias en cuanto desarrolladas no entre los mismos Estados, sino entre cada Estado y las personas físicas o jurídicas dependientes de este y, así pues, solamente como objeto indirecto y mediato de las normas internacionales. Mientras que el "Derecho Tributario Internacional", estaría integrado por las "normas tributarias internas relativas a las relaciones con el extranjero".

⁴ Berliri, A., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milano, Giuffré, 1965, p. 5. También, *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I, pp. 151 y 152.

el poder impositivo”⁵. Pero sin necesidad de recurrir a un concepto obsoleto de soberanía fiscal se puede fundar esta incidencia territorial en la esencia misma de la vigencia de las normas. Para que las normas jurídicas sean aplicables a situaciones de la vida real las mismas deben estar vigentes en el lugar en que se hayan producido esas situaciones⁶. Las cuestiones que plantea esta vigencia territorial de las normas se han estudiado, tradicionalmente, siguiendo el criterio, como señala Berliri, de la *eficacia de las normas tributarias en el espacio* que pretende resolver, entre otros, el interrogante de la delimitación del territorio de las normas fiscales respecto al cual las mismas producen sus efectos⁷. La eficacia territorial de las normas se contrapone a la extraterritorialidad de las mismas; por regla general las normas tributarias carecen de eficacia extraterritorial⁸.

Al tiempo, la eficacia territorial de la norma tributaria configura el marco territorial en el que debe desarrollarse el hecho imponible, entendido como una situación sujeta a tributación normativamente definida, fijando lo que se conoce como el elemento territorial del hecho imponible. Este elemento consiste, precisamente en la vinculación que las situaciones sujetas tienen con un determinado territorio. Y configura también el propio elemento territorial de la obligación tributaria, que Altamirano describe como el ámbito espacial de injerencia de la obligación tributaria definida en la ley⁹. Precisamente, la irrupción de Internet como espacio en el que se pueden desarrollar actos, hechos o negocios, trajo consigo un efecto de *desterritorialización* de la fiscalidad¹⁰.

Como señalaba el propio Berliri, cuestión diferente a la de la eficacia de la norma en el territorio es determinar la extensión de la ley en el espacio, esto es, fijar los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por ciudadanos de otro Estado. Sobre la base de la tradicional distinción de Berliri, la diferenciación entre Derecho Tributario Internacional –normas na-

⁵ Uckmar, V., “Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho Tributario”, *RDFHP*, Madrid, núm. 25, 1956, p. 586.

⁶ Menéndez Moreno, A., *Lecciones de Derecho Financiero*, Valladolid, Lex Nova, 2013, p. 128.

⁷ Berliri, A., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, *op. cit.*, p. 14.

⁸ López Espadafor, C.M., “Los criterios de sujeción a las normas tributarias ante la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, núm. 121, 2004, p. 9 y ss. FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) es ejemplo excepcional de norma tributaria con alcance extraterritorial.

⁹ Altamirano, A., *Derecho Tributario, Teoría General*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, Marcial Pons, 2012, p. 419.

¹⁰ Sobre la cuestión, Gustafson, C., “The role of international law and practice in addressing international tax issues in the global era”, *Villanova Law Review*, Philadelphia, vol. 56, núm. 3, 2011, p. 475; De Juan Ledesma, A., “Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional”, *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, 1998, t. II, p. 1192.

cionales– y Derecho Internacional Tributario –normas internacionales– ha sido muy habitual en la doctrina clásica¹¹. Históricamente se han extraído importantes conclusiones de este juego consistente en modificar el orden factores que en esta cuestión, *sí altera el producto* (como dice Montañó Galarza, “el orden de las palabras no es apático”)¹². Aunque se trate de una diferenciación cuya relevancia práctica es más que discutible.

Si alguna virtualidad tiene esta distinción, es fundamentalmente, la de servir como un aceptable instrumento para ayudar a discernir entre un Derecho Internacional integrado por genuinas normas de cuño internacional (los Convenios de Doble Imposición), antecedente de las propuestas más recientes de un *international tax regime*, y un Derecho puramente interno, destinado a regular las consecuencias fiscales de lo que hemos mencionado como hechos imposables con trascendencia o dimensión internacional.

Estos hechos imposables de dimensión internacional, aunque son hipótesis de incidencia tributaria definidas en la ley, suponen que una o varias de las situaciones contempladas en su definición legal tienen algún *elemento de extranjería*, entendido como circunstancia que pone en liza distintos ordenamientos nacionales. Lo peculiar es la manera en que ese elemento de extranjería se define en Derecho Tributario. El poder tributario y las relaciones tributarias generadas a su abrigo, son expresiones jurídicas genuinamente internas o nacionales, puesto que la vinculación fiscal permanente se produce con relación a un Estado. Ni la Administración ni los jueces aplican, en Derecho Tributario, Derecho extranjero, por lo que no hay normas de conflicto, en sentido estricto del término. La cuestión no es de aplicación de Derecho extranjero sino de aplicación de las normas, expresión de un poder tributario determinado, a hechos o situaciones generadas en el exterior o a sujetos no nacionales o no residentes. Al Derecho interno con dimensión internacional (Derecho Tributario Internacional) le corresponde, pues, definir los *puntos de conexión*, a efectos de perfilar el alcance de las competencias tributarias del Estado¹³.

II. EL FENÓMENO DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN

Para ello resulta fundamental precisar el contenido conceptual de los que se llaman *puntos de conexión* de las normas tributarias. Estos abarcarían las conexiones de naturaleza real (situación o localización del bien o fuente de la renta) o personal (residencia, domicilio o nacionalidad)¹⁴. Esta tipología de preceptos tributarios se recogen en la Ley 58/2003,

¹¹ Sainz De Bujanda, F., *Sistema de Derecho Financiero (Introducción)*, op. cit., p. 366; y *Hacienda y Derecho*, op. cit., p. 467. Ferreiro Lapatz, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., p. 37 y ss. También para Udina, M., *Trattato di Diritto Internazionale*, op. cit., p. 32 y ss.

¹² Montañó Galarza, C., *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional, 2007, p. 13.

¹³ Taveira Torres, H., *Plurirributação Internacional sobre as Rendias de Empresas*, Sao Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 642.

¹⁴ *Ibidem*, p. 95.

General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante, LGT), cuyo numeral 11 dispone que “los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la Ley en cada caso”, y añadiéndose que “... en su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”.

Las normas que, dentro del ordenamiento tributario, regulan los distintos puntos de conexión, y, en particular, disciplinan la residencia, se conocen como normas de Derecho Tributario Internacional. Y más en concreto, se refieren a los casos en que no todos los puntos de conexión apuntan al mismo Estado. Si una renta es obtenida en España por un nacional y residente español no existe ningún componente o elemento de extranjería¹⁵. Pero si, como consecuencia de los puntos de conexión regulados por las normas de Derecho Tributario Internacional, entra en juego el ordenamiento fiscal de diversos Estados, la determinación de la carga aplicable deja de ser una cuestión del Derecho Tributario Internacional para tener que resolverse en el marco del llamado Derecho Internacional Tributario¹⁶.

En la definición de los puntos de conexión existe una gran variedad de alternativas en el Derecho comparado, sobre la base de la célebre distinción entre puntos de conexión personales y puntos de conexión territoriales. Además, la normativa relativa a los puntos de conexión suele regular condiciones personales en virtud de las cuales los propios Estados limitan el ejercicio de su soberanía tributaria. Y esas condiciones suponen una mayor o menor vinculación con el territorio. Desde un simple *genuine link* como el caso de la India (basta cualquier conexión con el país para que se grave una renta, incluso la obtenida en el exterior) hasta aquellos ejemplos de legislaciones internas que exigen vínculos de carácter material o fáctico del sujeto con el territorio (*locally related attachment criteria*) como la residencia cualificada (cualificación de la permanencia con la titularidad de una vivienda) o la condición de domiciliado, que requiere la prueba de una voluntad de establecerse permanentemente¹⁷.

En cualquier caso, y aunque hay quien atribuye a la distinción escasa virtualidad práctica¹⁸, hay que seguir diferenciando entre criterios territoriales y criterios personales.

¹⁵ La territorialidad en sentido formal hace referencia, en palabras de López Espadafor, C.M., a los problemas de que sobre el territorio de un Estado solamente tiene vigor su propia ley...”; *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1995, p. 76.

¹⁶ Falcón y Tella, R., y Pulido Guerra, E., *Derecho Fiscal Internacional*, 2ª. ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, Marcial Pons, 2013, p. 12.

¹⁷ Lang, M., *Introducción al Derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, trad. de Diego Quiñones, Amsterdam-Bogotá, Temis-IBFD, 2014, p. 1; Vogel, K., *On Double Tax Conventions*, London, Kluwer, 1997, p. 228.

¹⁸ Herrera Molina, P.M., “La residencia y la nacionalidad como puntos de conexión en materia tributaria”; García Novoa, C., y Hoyos Jiménez, C., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, Marcial Pons, 2012, t. I, p. 380.

En el caso de los criterios territoriales, es posible referirse a un doble nivel de incidencia territorial. Por un lado estarían aquellos Estados que solo gravan la renta producida o generada en el territorio, lo que supone que la renta obtenida en el exterior no tributa nunca en el país que se orienta por este criterio territorial (diversos países de América Latina como Panamá, Guatemala, Costa Rica, El Salvador, Paraguay o Bolivia siguen este criterio). Y no se grava, ni siquiera cuando dicha renta exterior es repatriada. En segundo lugar, existe una modalidad ligada al régimen británico del *non-dom*, según el cual ciertos residentes son gravados exclusivamente por las rentas obtenidas en el territorio, además de las percibidas del exterior en el momento en que las mismas son percibidas o repatriadas –*remittance basis regime*–. De esta manera, los países que siguen el régimen de los residentes no domiciliados no deja exentas o no sujetas las rentas de fuente extranjera (a diferencia de los países que aplican el criterio de la fuente) sino que simplemente retrasan su imputación hasta el momento en que se “remiten” al país de residencia¹⁹. Un sistema similar, es el contemplado en Portugal con el régimen fiscal de residentes no habituales, regulado en el Decreto Ley núm. 249/2009, de 23 de septiembre, y que prevé el no gravamen de los rendimientos de fuente extranjera en el momento de su percepción, siempre que el perceptor no hubiera sido residente en Portugal en los últimos cinco años.

En segundo lugar, los criterios personales son los que toman como fundamento las condiciones personales que un Estado atribuye a determinados sujetos; bien por considerarlos partícipes de una comunidad política, bien por asignarles cualquier otro tipo de *status* especial. El principal elemento de carácter personal es la nacionalidad, como vínculo civil más importante. De acuerdo con la nacionalidad, las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad del país en cuestión, fuere cual fuere el lugar de residencia y fuere cual fuere el lugar donde se realizare el hecho imponible. Esto es: el criterio de la nacionalidad permite sujetar a un ciudadano al ordenamiento del Estado del que es nacional allí donde se encuentre. Por eso, precisamente, en los ordenamientos supranacionales, las singularidades en materia de nacionalidad resultan excluidas, como ocurre en relación con la prohibición de discriminaciones por razón de la nacionalidad en el ordenamiento de la Unión Europea²⁰.

¹⁹ Falcón y Tella, R., “El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal”, *Quincena Fiscal*, Madrid, núm. 11, 2014, p. 7.

²⁰ Recordemos al respecto lo señalado por la Corte Constitucional de Colombia, en la Sentencia C-137, de 1996, al decir que, “como es sabido, el concepto de supranacionalidad dentro del que se inscribe el Acuerdo de Cartagena implica que los países miembro de una organización de esta índole se desprendan de determinadas atribuciones que, a través de un tratado internacional, son asumidas por el organismo supranacional que adquiere la competencia de regular de manera uniforme para todos los países miembro, sobre las precisas materias que le han sido transferidas, con miras a lograr procesos de integración económica de carácter

Aunque es frecuente desconocer la relevancia de la nacionalidad como punto de conexión (probablemente porque la misma se adscribe a la cultura tributaria de Estados Unidos) no se debe olvidar la íntima relación entre el criterio de la nacionalidad y el principio de no discriminación (no solo en el ámbito del Derecho de la Unión europea, sino en la cláusula de no discriminación del Artículo 24 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE)²¹.

Ni tampoco cabe olvidar la importancia de las personas jurídicas como sujetos tributarios y la existencia de una regla específica de nacionalidad de las sociedades, de manera que la nacionalidad se aplicaría hoy en día en el caso singular de las compañías con forma mercantil. Este aspecto es importante, porque nos referiremos de forma especial a los puntos de conexión que se siguen para el gravamen de las rentas derivadas de actividades empresariales.

III. PUNTOS DE CONEXIÓN, RESIDENCIA Y RENTA MUNDIAL

Obviamente, no son idénticos los parámetros que rigen la residencia de las personas físicas y la de las personas jurídicas. Pero en ambos casos, la regla de la residencia aparece ligada al gravamen de la renta mundial (*world wide income*), según la cual se tributa en el país de residencia por toda la renta obtenida a nivel global. Además, el gravamen del residente a efectos de respetar la capacidad económica, requiere que los ordenamientos nacionales no introduzcan distinciones arbitrarias entre dos contribuyentes con igual capacidad económica (en este caso, con la misma renta), por el hecho de que el primero realice su hecho imponible exclusivamente en el territorio de su Estado de residencia y que el otro incurra en un hecho imponible internacional o transfronterizo y obtenga parte

subregional. Las normas supranacionales despliegan efectos especiales y directos sobre los ordenamientos internos de los países miembros de los tratados de integración, que no se derivan del común de las normas de derecho internacional. Por una parte, esta legislación tiene un efecto directo sobre los derechos nacionales, lo cual permite a las personas solicitar directamente a sus jueces nacionales la aplicación de la norma supranacional cuando esta regule algún asunto sometido a su conocimiento. En segundo lugar, la legislación expedida por el organismo supranacional goza de un efecto de prevalencia sobre las normas nacionales que regulan la misma materia y, por lo tanto, en caso de conflicto, la norma supranacional desplaza (que no deroga) –dentro del efecto conocido como *preemption*– a la norma nacional”.

²¹ Y también hay que tener presente la proyección del criterio de nacionalidad. Como recuerda Herrera Molina, P.M., hay que recordar que “las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo (libertad comunitaria de establecimiento), a las personas físicas nacionales de los Estados miembros”. “La residencia y la nacionalidad como puntos de conexión en materia tributaria”, García Novoa, C., y Hoyos Jiménez, C., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, op. cit., p. 380.

de su renta en el territorio de un Estado diferente. El principio de capacidad económica requiere que la operatividad del *world wide income* se lleve a cabo sin menoscabar el tratamiento igualitario desde el punto de vista de la capacidad económica entre quienes obtienen todas sus rentas en el país de residencia y quienes la consiguen parcialmente en otro Estado.

En las personas físicas la residencia se vincula, con carácter general, a la renta mundial, aunque hay algunos países que no aplican el criterio de sujeción al impuesto por la renta mundial a todos los residentes, sino solo a los residentes que además sean nacionales, como es el caso de Filipinas, o que estén domiciliados, como el caso del Reino Unido. Como recuerda Falcón y Tella, se consideran domiciliados a los nacidos en el territorio del país y a los que han adquirido dicho domicilio por matrimonio o por opción, cumplidos ciertos requisitos²². Y también respecto a las personas físicas, el punto de conexión *residencia* es un concepto definido por las normas domésticas que toma en consideración el elemento territorial a partir de un lapso temporal de permanencia. Y así lo hace la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La Ley reguladora del IRPF, en su Artículo 9o., atiende a tres criterios.

En primer lugar, a la permanencia durante un período de tiempo determinado. La permanencia es el elemento objetivo de la residencia. Como señaló el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de noviembre de 2009 (8294/2003, Caso Arantxa Sánchez Vicario) para adquirir la condición de residente en España se exige un elemento espiritual, la *intención* de residir en un lugar determinado y, por otro lado, un elemento material, la residencia efectiva, a través del elemento objetivo de la *permanencia* como rasgo definidor de la residencia.

Ese período, siguiendo lo que es habitual en el Derecho comparado, suele fijarse en un número de días equivalente a la mitad más uno del año natural. Pero, dado que la residencia es un *status* creado por la ley y no una situación de permanencia de hecho, el transcurso de ese período temporal es el presupuesto para adquirir tal *status*. De ahí que la norma determine la manera en que se computa ese período y disponga, por ejemplo, que los 183 días no han de contabilizarse de forma continuada, sino que tal cómputo incluirá las ausencias esporádicas²³.

El no tener en cuenta las ausencias temporales supone que la interrupción de la permanencia por una ausencia de este tipo no afecta a la contabilización del tiempo ni, por tanto, hace perder la condición de residente. Así, no se exige una permanencia efectiva ni

²² Falcón y Tella, R., "El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del Informe de los expertos sobre la reforma fiscal", *op.cit.*, p. 7.

²³ Rodríguez Rodríguez, A., "Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos", *Cuadernos de formación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, vol. 11, p. 261.

que la presencia se lleve a cabo con voluntad de establecerse definitivamente en España; solo permite no computar las ausencias que no tiene carácter definitivo. No existe ningún matiz en cuanto a que la permanencia efectiva deba denotar una voluntad de continuidad o *definitividad*, lo que aleja al modelo español de cómputo de la residencia del esquema propio del ordenamiento británico. El modelo anglosajón de contabilización de la permanencia, a efectos de atribuir la condición de residente, típico del Reino Unido, se basa en la atribución de dos condiciones personales: la de residente y la de domiciliado, y dentro de la primera se diferencia entre la simple residencia y la *qualified resident* o condición de *residente cualificado*. La atribución de una u otra condición se fundamenta en el mayor o menor grado de *definitividad* de la permanencia; mientras para ser residente solamente es necesaria la presencia física por más de noventa días, la condición de residente cualificado implica la titularidad de una vivienda, aunque no sea en propiedad, mientras que el *status* de domiciliado se alcanza por el dato, acreditado mediante elementos objetivos, de la voluntad de establecerse permanentemente.

Pero, como dijimos, en el ordenamiento español únicamente se cualifica la presencia en territorio español a partir de la exclusión de aquellas ausencias esporádicas que no son tenidas en cuenta a efectos de la residencia en España de las personas físicas²⁴.

Las ausencias tendrán la condición de *esporádicas* cuando de las condiciones de tal ausencia o de los motivos de la misma no se infiera una vocación de *definitividad*. Esto es, cuando la ausencia sea por motivos de los que, objetivamente, quepa deducir una voluntad de retorno (trabajos esporádicos, permanencias en el exterior por motivos de negocios o gestiones, vacaciones, estudios...). Estas no se descuentan del número de días necesarios para fijar la presencia mínima de 183, siempre que tales ausencias temporales se hayan producido cuando la persona física ya se encuentra en España con la intención de convertirse en residente fiscal [así, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en su respuesta a consulta de 23 de febrero de 2000]. Por tanto, el cómputo de los 183 días del período temporal se hará sobre la base de la permanencia en España, acreditada por los diversos medios admitidos en Derecho²⁵ (contratos de alquiler o de suministro,

²⁴ Así lo ha manifestado, respecto a la amplitud del concepto hecho negativo a efectos de su acreditación, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS), de 25 de febrero de 2009.

²⁵ A efectos de acreditación de la residencia en cuestiones de Seguridad Social, la Comisión europea ha publicado, en enero de 2014, su *Practical Guide, The legislation that applies to workers in European Union, que establece los distintos medios de prueba de la residencia*. Entre los medios de prueba habituales se citan extractos de cuentas bancarias y otros documentos, cartas enviadas, e-mails remitidos, billetes de avión expedidos en España, contratos de trabajo firmados de servicios prestados en España, informes de la Tesorería General de la Seguridad Social, relación de teléfonos móviles, imputaciones de compañías telefónicas en España... Martín Huerta, S., "La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y la del Reino Unido," *Cuadernos de formación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, vol. 10, p. 102.

relación laboral o lazos familiares, vínculos económicos, empadronamiento...)²⁶. Sin embargo, no se incluyen las ausencias esporádicas, ni aquellas estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas²⁷.

Siendo la ausencia un hecho negativo, el modo más eficaz de probar esta circunstancia es hacerlo a través de la adveración de hechos positivos incompatibles, desplazando a la otra parte (la Administración Tributaria) la carga de enervar tales hechos incompatibles. Así, la ausencia puede probarse por la presencia en otro Estado y la ausencia será esporádica en la medida en que la presencia en otro país no atribuya la condición de

²⁶ Según el Artículo 16 de la Ley 7/1985 de Bases de Régimen Local, tras la modificación por Ley 4/1996, de 10 de enero (en vigor desde el 13 de enero de 1996), el certificado de empadronamiento, según la legislación interna española, “prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo”, y no presunción legal. En este sentido, conviene recordar que el certificado de empadronamiento era presunción *iuris tantum* hasta la modificación de la Ley 7/1985 por la Ley de 4/1996 que modifica el carácter de tal documento público, señalando que constituye prueba de residencia en el Municipio y del domicilio habitual en el mismo (Artículo 3o. de la Ley 4/1996 que modifica el Artículo 16 de la Ley 7/1985). Ello obliga a quien sostiene la no residencia (que puede ser la Administración Tributaria), a desarrollar una actividad probatoria suficiente para desvirtuar la prueba que constituye este documento.

²⁷ Entramos aquí en una cuestión que va más allá de lo terminológico y es la que hace referencia a si es lo mismo *probar* la residencia que *acreditarla*. En la medida en que el texto de la Ley del IRPF procedió a reemplazar, con efectos del 1 de enero de 1999, la frase se “pruebe” la residencia, por la expresión se “acredite”. Para Medina Cepero, J.R., ello tiene un significado que trasciende lo estrictamente terminológico, pues supondría la implantación de una regla de prueba preferente, cuando no tasada, ya que no se podría probar la residencia con otro medio de prueba que no fuese una acreditación de las autoridades fiscales del Estado que corresponda, rompiendo con ello la regla general según la cual, en materia tributaria, prevalece la regla de la libertad de prueba, procedente de la Ley de Enjuiciamiento Civil; “Los criterios para determinar la residencia fiscal”, *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, núm. 22, 2006, p. 19. Se trata de un criterio general que solo se ha excepcionado por algún pronunciamiento jurisprudencial aislado, como la sentencia del TSJ de Madrid, de 14 de junio de 2005 (NFJ021176), según el cual, “por la prueba documental consideramos que el actor tiene su residencia habitual en España y que es conforme a derecho la valoración jurídica que tanto el Tribunal Regional como el acuerdo de la Inspección hacen de esa documentación”. No obstante, existe una tendencia jurisprudencial que ha venido confirmando la tesis de la Administración, conforme la cual la prueba de la residencia en otro Estado únicamente puede llevarse a cabo a través del certificado expedido por la Administración española. Según la STSJ de Galicia, de 30 de abril de 2007 (NFJ027147), “para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, solo se puede aceptar el certificado expedido por la autoridad fiscal competente de ese país en el conste su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo”. Y aunque existe libertad de prueba, el medio óptimo de acreditación será documental. Descartando otros documentos como pasaportes o tarjetas de residentes de países extranjeros, será el certificado de residencia de ese otro país la forma de acreditar la residencia en él y enervar la posible catalogación de una ausencia como temporal (Resolución de la Dirección General de Tributos núm. 66/2009, de 19 de enero).

residente en este. Si el particular prueba la residencia en otro país, será la Administración Fiscal española quien tendrá que controvertir esa condición de residente en otro Estado²⁸.

La referencia al año natural supone que el cómputo del plazo de permanencia debe realizarse en referencia al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año. Interpretando este precepto en resolución de diversas consultas, la DGT ha confirmado que el criterio de presencia al menos durante 183 días en el territorio español, se establece durante el año natural y que este se determina por años naturales completos²⁹, y el inicio del cómputo vendrá determinado por el primer día de la mera estancia o presencia física concurriendo elementos objetivos que permitan inferir una vocación de permanencia en dicha estancia³⁰.

En suma, si el período de tiempo transcurrido desde el primer día de la nueva residencia en territorio español hasta la finalización del período impositivo es superior a ciento ochenta y tres días, y no se acredita la residencia fiscal en otro país, se tendrá la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, manteniendo esta condición hasta que se acredite tener la condición de residente en otro Estado por razón de una permanencia mayor a 183 días.

La condición de residente en un determinado país deberá ser certificada por sus autoridades fiscales. Respecto al contenido de ese certificado, la Administración española viene exigiendo que en el mismo conste el período de permanencia y las obligaciones fiscales en el Estado de residencia. Así se desprende de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre (BOE de 30 de diciembre). En la práctica suele tratarse de obligaciones fiscales cumplidas, por lo que la emisión del certificado requiere que, previamente, el contribuyente haya cumplido dichas obligaciones fiscales mediante la presentación de las respectivas declaraciones. Así, en respuesta a Consulta 0296-02 de 25 de febrero de 2002, la DGT señala que:

²⁸ Así, por ejemplo, para la Audiencia Nacional (en adelante AN), en Sentencia de 30 de noviembre de 2001 (NFJ011961), se considera "probada la residencia fuera de España de una persona física con establecimiento permanente en territorio español y con residencia en Mónaco, al aportar su tarjeta de residencia, pasaporte expedido en el consulado de Marsella, por certificarlo el propio cónsul y por así haberlo notificado en su momento a la Delegación de Hacienda de Madrid a los oportunos efectos". No obstante, la AN viene rechazando que quepa probar la residencia utilizando el pasaporte como medio de prueba o la tarjeta de residente, optando por la certificación de residencia fiscal, expedida por la autoridad fiscal competente. Así queda claro, a partir del texto de la sentencia de la propia AN de 30 de noviembre de 2006, la cual señala que "... sin embargo, la prueba que debería haber aportado es la certificación de su residencia en Israel, por lo que no procede la anulación del acto administrativo".

²⁹ Respuesta a Consulta V0296-02, de 25 de febrero de 2002.

³⁰ Respuestas a Consulta V0320-00, de 23 de febrero de 2000.

... el certificado de residencia fiscal debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la autoridad fiscal competente. En el caso que exista Convenio para evitar la Doble Imposición se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del Convenio³¹.

No obstante, es posible que el certificado de residencia se otorgue en ese otro Estado atendiendo a criterios distintos de la permanencia efectiva, por lo que en la práctica ello puede suponer una imposibilidad de la Administración española para determinar, con aceptable exactitud, las ausencias temporales.

Al margen de que sería deseable que la norma especificase que las certificaciones de residencia en el extranjero, a efectos de prueba del carácter no temporal de la ausencia, se basen en la permanencia efectiva y no en otros criterios (como por otro lado se exige para los Estados calificados como paraísos fiscales), en la práctica la condición de residente de las personas físicas basada en la permanencia supone que la Administración seguirá considerando que tiene tal *status* quien haya permanecido el número de días fijados en la Ley hasta que el contribuyente acredite haber adquirido la residencia de otro Estado. Con la redacción actual de la norma, la Administración no puede computar las ausencias temporales en la determinación de los 183 días de permanencia cuando el contribuyente aporte cualquier tipo de certificado de otro Estado, salvo que este se encuentre catalogado como paraíso fiscal. En la actualidad, en estos casos, la Administración tendría que acudir al segundo criterio (el de los intereses económicos), tal y como se pronunció la DGT en la respuesta a Consulta 0893-98, de 26 de mayo de 1998, en la cual se insistió que la existencia de una certificación acredita:

... que una persona ha permanecido por un período superior a 183 días durante el año en ese país y, por consiguiente, no puede ser considerado residente fiscalmente en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, uno, a) anteriormente citado; pero no presupone que dicha persona no pueda ser considerada residente fiscalmente en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, uno, b), esto es, por la radicación en España del núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales de sus intereses económicos.

³¹ No obstante, cabe admitir otros medios de prueba diferentes del certificado de residencia, como se señala en las Recomendaciones de la Comisión Europea de 19 de octubre de 2009, sobre los procedimientos de reducción de la retención a cuenta (2009/784/CE). Véase, al respecto Prieto Moliner, P., "Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes", *Cuadernos de formación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, vol. 17, pp. 250-251.

Además, el Artículo 9o. de la Ley del IRPF incluye una medida especial prevista para los Estados o territorios calificados como paraísos fiscales. En el caso de que se trate de un paraíso fiscal, la Administración podrá exigir que se pruebe la permanencia en territorio español durante 183 días del año natural. Esta regla es complementaria de la prevista en el Artículo 8,2 y ambas integran las denominadas *medidas antiparaíso*. Este precepto incluye la regla de mantenimiento de la residencia en caso de traslado a un paraíso fiscal durante los cuatro períodos impositivos siguientes (la llamada *cuarentena fiscal*). En suma, en el caso de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en tal territorio durante 183 días en el año natural, lo que significa que la Administración española no aceptará como prueba un simple certificado de residencia, sino que exigirá acreditar que dicho certificado se basa en la permanencia.

No se trata aquí de profundizar en el concepto de *paraíso fiscal*³², pero sí recordar que es habitual, en el Derecho comparado, el sistema de listas negras (*black list*), como sería el caso, en España, del RD 1080/1991, modificado por el RD 116/2003, de 31 de enero. Y no tendrán tal condición nunca aquellos Estados que suscriban un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información y aquellos de la Unión Europea a los que les resulten aplicables las normas de la Unión en materia de intercambio de información (singularmente, la Directiva 2011/16/UE, teniendo en cuenta las disposiciones sobre intercambio automático, aprobadas en marzo de 2014 y las modificaciones incluidas en la Directiva 2014/107/UE). En suma, y dado que en España sigue existiendo una lista negra, tendrá la condición de paraíso cualquier Estado que figure en la citada lista salvo que haya concertado un Convenio de Doble Imposición, un acuerdo de intercambio de información o pertenezca a la Unión Europea³³.

La Ley española incluye un segundo criterio que es la residencia en España del cónyuge no separado y los hijos menores del contribuyente, en torno a la cual se articula una presunción legal *iuris tantum*. Al tratarse de una presunción legal, la norma establece

³² Esta segunda fase supone entrar en el análisis de la aplicación práctica de los mecanismos de intercambio de información, de la existencia de una verdadera actitud positiva de las autoridades para dar información y de la existencia de facilidades o de dificultades administrativas para propiciar este intercambio, además de la calidad de los datos intercambiados.

³³ Por tanto, siempre que nos encontremos con un Estado caracterizado como paraíso fiscal, será necesario acreditar una determinada permanencia. Así, la Sentencia de la AN de 30 de marzo de 2007 (NFJ025519), “para evidenciar que no se es residente en España, una tarjeta de *sejour* en Mónaco no es definitiva de la residencia fiscal en el Principado, ni constituye prueba alguna que determine que no concurren en España, ni la permanencia ni el centro de intereses económicos, ya que ninguno de los requisitos exigidos para su obtención hace referencia a una determinada permanencia en el país.

un hecho base, la residencia en España del cónyuge e hijos menores, que es necesario acreditar plenamente. Y un hecho presumido, respecto al cual cabe prueba en contra.

Finalmente, el tercer criterio, que en realidad es la fórmula alternativa, atribuye la condición de residente a aquellos sujetos que, aunque no permanezcan en territorio español el período temporal previsto en la norma, tengan en España “el núcleo principal o centro de intereses económicos”. En tal caso, si concurre esta circunstancia, la persona física será residente, aunque no cumpla el requisito de permanencia, de manera que la Administración podrá acudir únicamente a este criterio.

Varios son los fundamentos teóricos de esta regla destinada a regular la atribución de la residencia de las personas naturales.

Esta disposición, calificada como *cláusula de cierre*, pretendería ser un patrón objetivo habilitado por la norma ante la dificultad de determinar en cada caso concreto el presupuesto de hecho (la realidad de la permanencia física por más de 183 días). Se trataría de un ejemplo más de objetivización en la norma tributaria, con el uso de parámetros que definen la realidad a partir de rasgos o indicios³⁴. Y también se trataría de evitar situaciones elusivas, en atención a la circunstancia evidente de que la presencia física en un territorio es difícil de controlar. Dificultades de control que se hacen evidentes en un marco europeo, marcado primero por la afirmación continuada de la libre circulación de personas y trabajadores, y después, por el acuerdo Schengen de 14 de junio de 1985, que supone la supresión del control físico de fronteras en el territorio de la Unión. En este contexto, es necesario habilitar fórmulas complementarias que eviten posibles fraudes en la definición de la condición de residente. Así, la Administración podrá acudir a este criterio, aunque la carga de la prueba de que el núcleo de intereses se encuentra en España correrá necesariamente a cargo de la propia Administración Tributaria.

Pero el término *centro de intereses económicos* es un concepto jurídico indeterminado³⁵, que tiene todas las características propias de este tipo de conceptos. Es un término que trae causa de otra categoría similar que se incluye en el Artículo 4o. del Modelo OCDE cuando regula las reglas relativas a la resolución de conflictos de doble residencia (*tie break rules*) y que es el concepto de *centro de intereses vitales*. A tenor de lo señalado en el artículo 4,2, a) del Modelo OCDE, se entiende por centro de intereses vitales el Estado con que el sujeto mantiene relaciones personales y económicas más estrechas. Esas relaciones se basan en “vínculos de vida familiar e intereses sociales”. Este término

³⁴ Cubero Truyo, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 32.

³⁵ Martín Queralt, J., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 69.

es más amplio que el de centro de intereses económicos, pues los elementos tomados en consideración para definir este criterio coinciden con la parte del concepto de centro de intereses vitales referente a las “relaciones económicas más estrechas”³⁶. Partiendo de que las relaciones de un sujeto con un Estado pueden ser de carácter personal o de carácter estrictamente económico, el concepto de centro de intereses vitales se refiere a ambas, mientras el de los intereses económicos se refiere al segundo tipo de relaciones. Así lo entiende la Audiencia Nacional en Sentencia de 20 de septiembre de 2001 (JT 2001/1621), que habla del concepto “más amplio” de centro de intereses vitales y de un concepto de centro de intereses económicos “como un criterio puramente economicista que atiende exclusivamente a los intereses económicos del sujeto pasivo”.

Desde esta perspectiva, podrá afirmarse que se tendrá en España el centro de intereses económicos cuando pueda entenderse que el sujeto cuenta en territorio español con elementos que, objetivamente, permitan concluir que está organizando su vida o intereses económicos desde ahí. Esto es; si tiene en España la mayor parte de su patrimonio, las mayores fuentes de renta, si contrata desde España o centraliza en España la actividad de la que proceden la mayor parte de sus rendimientos³⁷.

No obstante, mucho más problemas se plantean respecto a la tributación por renta mundial de las empresas como forma de entidad mercantil y en relación con la residencia de las sociedades.

IV. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN EL CASO DE ENTIDADES CON PERSONALIDAD JURÍDICA

Los puntos de conexión residencia-territorio adquieren unas características especiales cuando los referimos a la obtención de rentas empresariales. Y ello, porque es en el ámbito de las rentas empresariales donde más se ha incrementado la producción de hechos imposables de dimensión internacional como consecuencia de la globalización económica. Y sobre todo, es importante destacar el supuesto singular de rentas obtenidas por sujetos con forma de sociedad mercantil.

³⁶ Vega Borrego, F., “Artículo 4. Residencia Fiscal”, *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, La Coruña, Fundación Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, p. 245.

³⁷ Así, y poniendo algunos ejemplos, la DGT ha entendido que, tiene el centro de sus intereses económicos en España un abogado que a partir de 1 de enero de 2013 reside en Turquía, siendo su esposa turca, pero que sigue desarrollando su trabajo como profesional en España y facturando a empresas españolas, sin tener en Turquía ningún cliente. Para el Centro Directivo, aunque no va a permanecer más de 183 días durante el año natural en territorio español, “se podría presumir que el centro de sus intereses económicos sí reside en España, ya que su actividad profesional como abogado se desarrollará en España...” (Consulta V3084-13, de 17 de octubre de 2013).

Así, un criterio que se está abriendo paso en el Derecho Internacional es el relativo a la nacionalidad de las sociedades. En la historia de las ideas jurídicas se han defendido muchas pautas para determinar la nacionalidad de las personas jurídicas; voluntad de los fundadores, nacionalidad de los socios, localización de mayor parte de los bienes del activo... Uno de los criterios que más se están difundiendo en la actualidad es el que toma en consideración el lugar de constitución de la personas jurídica (*law of constitution*). Se trataría de una especie de *ius soli* de las sociedades en las que estas tendrían la nacionalidad del lugar donde nacen a la vida jurídica y de acuerdo a cuyo ordenamiento se constituyen. Se trata de una regla muy difundida por su recepción en ciertos instrumentos jurídicos de alcance internacional, como los Tratados de Protección de Inversiones (TPIs). Estos definen la nacionalidad de una persona jurídica atendiendo a que su constitución se haya llevado a cabo de acuerdo con la normativa doméstica de alguno de los Estados firmantes del Tratado.

La pauta del *law of constitution* ha ido adquiriendo importancia a medida que se fue adoptando como regla general en el sistema de Estados Unidos, en el que se parte del lugar donde se localice formalmente la sede social. De esta manera, el sistema fiscal estatal norteamericano se aplica a las empresas constituidas de acuerdo y bajo la ley de los Estados Unidos de América³⁸. A partir de entonces, el lugar de constitución, a pesar de las críticas por resultar manipulable y por las posibilidades de elusión que se derivan de su aplicación, se ha ido extendiendo. Así, destaca por ejemplo, el caso de Irlanda, para cuya legislación una compañía constituida jurídicamente en el país es automáticamente considerada como residente. Existía la excepción de si la sede de la dirección efectiva estaba en otro país (incluso en un paraíso fiscal como Bermudas o las Islas Cayman), prevalecía el criterio sustancial de la residencia en la sede de la dirección efectiva. Circunstancia ésta que propiciaba estructuras elusivas como el *doble irlandés* y que dio lugar a una modificación de la legislación irlandesa con efectos de 1 de enero de 2015, aunque con un período transitorio –*grandfather provisions*– hasta 2020³⁹. Otros países, como Reino Unido (y España, como veremos) acumulan los criterios de nacionalidad (constitución) y residencia (sede de dirección efectiva)⁴⁰.

³⁸ Pomp, R., y Lucas Mas, M.O., "La tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos (una introducción al modelo de articulación entre sistemas tributarios estatales del mercado norteamericano)", *Crónica Tributaria, Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 122, 2007, p. 143.

³⁹ De acuerdo con la *Finance Bill* de 2014, se establecen como criterios para fijar la residencia de las compañías en Irlanda, la regla general de que si la compañía se constituyó en Irlanda solo será tratada como no residente si el país en el que tiene la sede de la dirección efectiva tiene con la República de Irlanda un Convenio de Doble Imposición.

⁴⁰ González Sánchez, M., "El concepto de residencia fiscal de las entidades en el ámbito de la Unión Europea: la necesidad de su reforma como punto de conexión entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes", *Nueva Fiscalidad*, vol. 10, 2004, p. 148.

En cualquier caso, la residencia en función del lugar de constitución es una pauta que se acepta con carácter general y a la que hacen referencia los Convenios de Doble Imposición. También ha sido el criterio defendido por la OCDE en su documento elaborado por su Grupo Técnico Fiscal (OECD-TAG *Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule*) para hacer frente al supuesto de grupos multinacionales con presencia en muchos países (propiedades y activos en un Estado, residencia de los directivos en otro, reunión del Consejo de Administración en otro)⁴¹. La OCDE propone “redefinir la residencia atendiendo al lugar de constitución de la entidad” (*the State from the laws of which it drives its legal status*).

En el caso español, el Artículo 8 de la Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades, sigue la regla del lugar de formalización al decir que se considerarán sujetos del Impuesto sobre Sociedades, entre otras, aquellas personas jurídicas “que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas”. Podría decirse, por tanto, que nuestra normativa considera la nacionalidad de las sociedades como un criterio general de sujeción al impuesto por obligación personal de contribuir. Pero incluye también los criterios de domicilio y el de sede de dirección efectiva, requisito, este último, que concurrirá cuando “en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades”.

El criterio preferente de la nacionalidad en las sociedades resulta especialmente importante si tenemos en cuenta el fenómeno de los grupos de ellas que operan en diversos países (esto es; el fenómeno de los grupos multinacionales o transaccionales) y respecto a los cuales existe la disyuntiva de catalogar como sujetos tributarios, bien al grupo multinacional, bien a cada sociedad individualmente considerada.

La posibilidad de considerar al grupo de sociedades como sujeto evitaría muchos problemas y, además, sería la solución técnica más acorde con el principio de capacidad contributiva, pues la verdadera riqueza gravable en la empresa transnacional es la que se pone de manifiesto en todo el grupo, y no en cada sociedad integrante por separado. Además, haría irrelevantes desde el punto de vista económico las transacciones de esta naturaleza entre las sociedades del grupo, evitando el uso de las mismas como un instrumento de traslación de beneficios.

⁴¹ Tras la actualización de los comentarios del Modelo de Convenio de febrero de 2000, se incluye en los mismos la mención al criterio de la “dirección estratégica” –*key management*– lo que supone reconocer la existencia de varios lugares de *day by day management*, pero manteniendo una clara pretensión de individualizar un solo lugar de dirección efectiva. Ello se hace, no obstante, atendiendo preferentemente a la presencia física de las personas vinculadas a la sociedad –*senior persons* o *group of persons*–, lo que parece absolutamente inadecuado en la era de las comunicaciones informáticas.

A las propuestas que tienen como finalidad configurar como sujeto tributario internacional a los grupos de sociedades se le denominan técnicas de *consolidación fiscal*. Las propuestas de consolidación fiscal que se han barajado no han tenido una traducción práctica, como ocurre con el modelo de *Home State Taxation*, que considera como contribuyente al grupo multinacional y propone su tributación aplicando las normas del Estado de residencia de la matriz⁴². Otros han tenido cierto predicamento en áreas de integración económica como la modalidad del *Common Consolidated Corporate Tax Base*, contenida en la propuesta de la Comisión Europea, de 16 de marzo de 2011, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS). Esta propuesta presupone una base armonizada y unas normas dictadas por los órganos de la Unión Europea⁴³, y ha adquirido un notable impulso por la Comisión con la propuesta de 25 de octubre de 2016⁴⁴.

Si la sociedad es parte de un grupo, y es una filial más de una cabecera central (que bien puede ser un *holding* o un centro de coordinación), la regla de renta mundial no se lleva a sus últimas consecuencias. Y ello porque, como se apuntó, el principio *world wide income* no conlleva una consolidación fiscal mundial. Por el contrario, rige el principio de independencia que supone la tributación de cada filial en el Estado en que la misma se haya constituido o en el que tenga su domicilio. De acuerdo con este modelo, una filial constituida en otro país es un sujeto independiente que tributa en el Estado de constitución. Se tributa por toda la renta mundial en el Estado donde radique la sociedad, pero la generalización de sistemas de exención para corregir la doble imposición internacional (que se aplican también respecto a las rentas de establecimientos permanentes en el exterior) supone que únicamente se grave la renta imputable a la sociedad constituida en el país en cuestión.

La tributación de las filiales en el Estado en el que estén constituidas supone, por ejemplo, aceptar la posibilidad de que se utilicen las llamadas *base companies*, que son compañías filiales situadas en territorios de favorable o baja tributación, destinadas a

⁴² Véase García-Torres Fernández, M.J., "La internacionalización de la empresa española: problemas y tributación del beneficio empresarial en la UE (I)", *Quincena Fiscal*, Madrid, núm. 5, 2011, p. 8 y ss.; Magraner Moreno, F., "Hacia un armonización del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea: la determinación de la base imponible mediante la normativa del Estado de la sede (*Home State Taxation*)", *Tribuna Fiscal, Revista Tributaria y Financiera*, Madrid, núm. 209, 2008, p. 28 y ss.

⁴³ Cosin Ochaira, R., *Fiscalidad de los precios de transferencia*, Madrid, Ciss, 2007, p. 28; Cordón Ezquerro, T., y Gutiérrez Lousa, M., "La política fiscal en la Unión Europea: ¿convergencia o competencia?", *CLM Economía*, núm. 9, segundo semestre de 2006, pp. 65 y 66.

⁴⁴ Poza Cid, R., y Prieto Cuadrado, M.I., "La base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades (BICCS)", *Cuadernos de formación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, vol. 15, p. 142.

remansar rentas sin que estas lleguen a tributar en el Estado de residencia de su beneficiario último⁴⁵.

Pero, por un lado, la aplicación del principio de residencia como único criterio de tributación internacional (como en su momento propuso el Informe *Neumark*) no es posible hoy en día, ya que los Estados donde se localizan las inversiones no renuncian a gravar la renta que se genera en su territorio⁴⁶. Y también es evidente que la mayoría de los Estados aplican simultáneamente los principios de la residencia y el de la fuente.

En suma, la regla de la independencia y de la empresa separada, condicionan el principio de renta mundial, lo que es especialmente importante con relación a la tributación internacional de los grupos de sociedades. Así, el principio de la renta mundial facilita la neutralidad en la exportación de capitales, al pretender un gravamen de las rentas con independencia de la localización de su fuente. Sin embargo, esa neutralidad se rompe en la medida en que no se produce esa consolidación global de la base gravable. Por otro lado, en tanto las filiales tributan en el Estado donde están radicadas, la renta de la filial va a ser gravada en el Estado de la fuente como beneficio social mediante el *Corporation Tax* que exija el Estado de la fuente⁴⁷. Desde la perspectiva de la matriz situada en el Estado de residencia, ello supone que ese beneficio solo va a ser gravado en el Estado de residencia cuando se repatrie efectivamente en concepto de dividendo pagado por la filial a la matriz. En ese momento es posible que se soporte una doble imposición económica internacional, la cual habrá de ser corregida en el Estado de residencia, pero hasta entonces se producirá un efecto de diferimiento o *tax deferral*. La única excepción será el supuesto de que en el Estado de residencia exista una regla de *controlled foreign companies* (CF) porque la filial es una *base company*⁴⁸.

Pero, sobre todo, la ausencia de un régimen de consolidación supone, como se apuntó, que las operaciones entre matriz y filial, y viceversa, tienen necesariamente re-

⁴⁵ Frente a las mismas se habilita la figura de la *controlled foreign companies*, que es una norma antielusión aplicable cuando se obtienen rentas pasivas a través de *base companies* situadas en territorios de baja tributación: Sanz Gadea, E., "El régimen especial de transparencia fiscal internacional", *Working Papers*, La Coruña, IEE-Banco Pastor-Fundación Barrié, 2000, p. 47.

⁴⁶ Por ello, el Estado de residencia no puede eliminar la tributación, mayor o menor, en el Estado de la fuente porque ello es ajeno a su soberanía. Y por eso, también, la principal amenaza a la neutralidad en la exportación de capitales es la doble imposición jurídica internacional.

⁴⁷ Delgado Pacheco, A., "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional", *Información Comercial Española ICE: Revista de Economía*, Madrid, núm. 825, septiembre-octubre de 2005, p. 105.

⁴⁸ Como señala Delgado Pacheco, A., la mayoría de los Estados aceptan, de una u otra forma, que entidades no residentes del grupo desarrollen actividades y obtengan rentas que solo deben tributar en residencia cuando se obtengan en forma de retribución de servicios prestados en este Estado, o cuando se produce la distribución de los dividendos procedentes de esas entidades no residentes; *ibidem*, pp. 105 y 106.

levancia tributaria. Si se asumiese un régimen de consolidación fiscal a nivel mundial las operaciones entre matrices y filiales no se tendrían en cuenta. Al no ocurrir esto, tales operaciones se valorarán y se harán en condiciones normales de independencia. De esta forma, la regla *arms's length* se configura, fundamentalmente, como un principio de distribución internacional del poder tributario en el gravamen de los grupos de sociedades⁴⁹, según un canon de tributación internacional acepado por las organizaciones internacionales y, singularmente, por la OCDE. Ese canon se incluye en la Guía de la OCDE, especialmente desde la revisión de la misma de 22 de julio de 2010, y constituye una expresión del *soft law*, de manera que estas reglas se erigen en la referencia internacional para la adaptación de las normativas nacionales en un contexto de globalización económica. Por tanto, el régimen de precios de transferencia tiene además un efecto colateral importante, que afecta al propio sistema de fuentes del Derecho Tributario. Los precios de transferencia son la materia que ha sido objeto, por excelencia, de regulación por medio de instrumentos de *soft law* y ha servido para atribuir relevancia al *Derecho blando* en el sistema de fuentes, que es uno de los signos de distinción del poder tributario en el siglo XXI.

Pero no conviene olvidar, sin embargo, que la consagración de esta regla internacional de distribución del poder tributario se lleva a cabo, precisamente, respecto a ciertos sujetos contribuyentes como las sociedades que integran un grupo multinacional cuyas especiales circunstancias de dependencia o vinculación les faculta a una alteración en la imputación o atribución de rentas, en comparación con lo que ocurre respecto a la situación en que se encuentran contribuyentes no vinculados. Y aunque la aplicación del principio de plena competencia no requiere la concurrencia de una situación abusiva, artificial o fraudulenta, el origen de la regla contempla un factor de potencialidad elusiva que debe ser tenido en cuenta⁵⁰. Y que es especialmente relevante en la filosofía de los informes relativos a las Acciones 8 y 9 de BEPS.

V. LA RESIDENCIA Y LA ELUSIÓN. PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y TAX ARBITRAGE

La consolidación de una nueva etapa en la definición de un régimen fiscal internacional viene de la mano de un conjunto estandarizado de normas fiscales internacionales en

⁴⁹ Calderón Carrero, J.M., *Precios de transferencia e impuesto sobre sociedades (Un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2005, pp. 41 a 43.

⁵⁰ Así, para Balzani, F., "resulta oportuno subrayar que esta regla presenta un ámbito operativo particularmente amplio, al ser aplicable cualquiera que sea la causa que hubiera determinado la alteración del *transfer pricing*..."; "El *transfer pricing*", *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis, 2003, t. I, p. 392. Calderón Carrero, J.M., *Precios de transferencia e impuesto sobre sociedades (Un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*, *op. cit.*, p. 159.

materia de lucha contra la elusión y evasión internacional, y que tiene en el Proyecto de la OCDE sobre *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPs) su manifestación más clara.

BEPS supondrá una clara superación de la definición tradicional de la elusión tributaria, que, hasta ese momento, se definía en clave interna, a través de conceptos como simulación, fraude de ley, abuso de derecho, abuso de las formas o negocios carentes de sustancia económica⁵¹. En la actualidad, los planteamientos de la lucha contra la elusión han cambiado porque también cambió el escenario globalizado en el que la elusión tiene lugar. Sobre todo a partir de la proliferación de esquemas de ahorro fiscal en ciertas multinacionales. Lo que ha llevado a que la OCDE haya acuñado el concepto de *planificación fiscal agresiva*, como modalidad de planificación fiscal inadmisibles y equiparables a las conductas elusivas. Fue en el Tercer Foro OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl, en 2006, en el que se decía que *los intercambios comerciales, la liberalización de capitales y las nuevas tecnologías han abierto el mercado global a una gama de contribuyentes mucho más amplia, lo que ha puesto muy difícil asegurar que nuestras respectivas normativas fiscales se cumplen*, además de incluir una directa acusación a las empresas de “asesoría jurídica y fiscal” como responsables de tales comportamientos agresivos.

De esta manera se concebía un auténtico oxímoron. Estaríamos ante una modalidad de planificación fiscal, que es una conducta de lícito aprovechamiento de lagunas legales o de ausencia de armonización impositiva que, no obstante, debía ser evitada y perseguida por producir “efectos indeseados”. La licencia argumental que permitía defender esto no era otra cosa que la pretendida imposibilidad natural de construir un concepto apriorístico de planificación fiscal⁵². Así, Amorós Viñals ha señalado que la OCDE define la planificación fiscal agresiva como aquella que implica una situación fiscal que es sostenible pero que tiene “consecuencias fiscales *no deseadas e inesperadas*”⁵³.

Así, nos encontraríamos ante lo que podríamos llamar *elasticidad negativa* del término planificación fiscal, de manera que el mismo podría comprimirse conceptualmente

⁵¹ Palao Taboada, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Madrid, Lex Nova-Thomson Reuters, 2009, p. 10. Definiendo estos conceptos se trataría de preservar la *potencialidad recaudatoria del ordenamiento*, proscribiendo la evitación artificiosa de hechos imposables. Véase Falcón y Tella, R., “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): Su radical diferencia con los supuestos previstos en el Art. 6.4. C.C.”, *Quincena Fiscal*, Madrid, núm. 17, 1995, p. 5.

⁵² Pero una cosa es que el concepto de planificación fiscal dependa del concepto de elusión, y otra muy distinta que se pueda reducir el ámbito de la planificación fiscal lícita sin respetar las notas abusivas que caracterizan, en lo sustancial, el término “elusión”. Véase Cerdón Ezquerro, T., “La planificación agresiva y la estrategia de la UE para combatirla”, *Crónica Tributaria, Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 7, 2013, p. 4.

⁵³ Amorós Viñals, A., “La planificación fiscal agresiva”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid, núm. 362, 2013, p. 30.

aumentando los supuestos en que las ventajas fiscales perseguidas podrían ser denegadas por el ordenamiento.

Al amparo de este planteamiento surgen ideas como el de "arbitraje fiscal" (*tax arbitrage*). Como señala Marín Benítez, el origen del concepto de arbitraje fiscal, uno de los términos más utilizados en el Derecho Tributario de nuestros días, está en el mundo de los negocios y hace referencia a las operaciones de intercambio de valor, productos o servicios en la que se busca una ganancia aprovechando las diferencias de precios entre unas plazas y otras. En el ámbito fiscal, el arbitraje se relaciona con la "posibilidad de obtener un tratamiento fiscal asimétrico para las distintas facetas de una operación que resulta en la obtención de una ventaja fiscal", aun cuando la operación, a través de la que se pretende lograr ese resultado asimétrico, no resulte económicamente rentable "antes de impuestos". En el plano internacional, el principal medio para lograr las asimetrías que derivan en ventajas fiscales es el aprovechamiento de las diferencias de tributación entre Estados que son resultado del ejercicio independiente de las respectivas soberanías fiscales, unido a la frecuente falta de neutralidad tributaria⁵⁴.

En el trasfondo del concepto está la idea de "inconsistencia", que es el antecedente lógico de la "asimetría" en que se basa el arbitraje. Y, en concreto, la idea se extrapola al ámbito internacional para hacer referencia a la incoherencia entre sistemas impositivos diferentes. El aprovechamiento de esa incoherencia, que en el plano interno daría lugar a un supuesto de planificación fiscal por búsqueda de la vía menos gravosa, se viene catalogando a nivel internacional como una repudiable expresión de elusión fiscal. Así, se incluirían en este concepto desde el aprovechamiento de la menor tributación de un Estado de baja fiscalidad, por ejemplo mediante el traslado de beneficios (pago de intereses o *royalties*) hasta la no tributación derivada de la deducibilidad de un gasto en una jurisdicción y el no gravamen correlativo en la otra (la denominada doble no imposición)⁵⁵.

Así, la planificación agresiva se ha manifestado como la nueva modalidad de elusión tributaria, frente a la cual se están articulando las diversas políticas de los Estados. Así, en Europa, el 6 de diciembre de 2012, la Comisión Europea publicó un plan para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales [COM (2012) 722/2 y C (2012) 8806 final] que, entre otro tipo de medidas, incluía una recomendación a los Estados miembros para que limiten la *planificación agresiva*. Este plan fue el precedente de la política BEPS

⁵⁴ Marín Benítez, G., *¿Es lícita la planificación fiscal?*, Madrid, Lex Nova-Thomson Reuters, 2013, p. 32.

⁵⁵ Falcón y Tella, R., y Pulido Guerra, E., han criticado el uso del término "doble no tributación", al señalar que "no es muy afortunada desde el punto de vista lógico, pues si bien la imposición puede ser doble o triple... si concurren sobre un mismo objeto los impuestos de dos o más Estados, sin embargo la "no imposición" no admite multiplicadores..."; *Derecho Fiscal Internacional*, *op. cit.*, p. 115.

europea, coronada por la aprobación de la Directiva 2016/1164, de 12 de julio de 2016, conocida como Directiva antiabuso o ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*). La política contra este tipo de conductas se desarrolla en un nuevo contexto en el que la diferenciación entre evasión y elusión se ha diluido completamente. Hasta tal punto de que la legítima aspiración científica de diferenciar entre uno y otro concepto, uno de los puntos clave de la fiscalidad clásica, es denigrada a través de expresiones como la del exministro británico de Hacienda, Denis Healey, para quien “la diferencia entre evasión y elusión fiscal es el grosor de una pared de cárcel”⁵⁶.

Es decir; se están convirtiendo en objeto de la política anti-elusiva internacional conductas que, en los esquemas clásicos de la elusión tributaria, serían lícitos comportamientos de planificación fiscal, sobre la base del principio, fijado en la *Doctrina Westminster*, según la cual “el contribuyente debe resultar gravado por los hechos imponibles que ha realizado efectivamente, no por los que habría podido hacer”⁵⁷.

Curiosamente, el fundamento de estas nuevas fórmulas de elusión no radica en la vulneración directa ni indirecta del ordenamiento que, obviamente, no tiene lugar. Lo que determina que cierta planificación fiscal, lícita por naturaleza, sea catalogada como “agresiva” y, por tanto, como reprobable, se viene justificando en consideraciones más bien éticas (reducir la tributación mediante planificación fiscal agresiva puede ser moral pero no sería ético).

Frente a estas consideraciones de tipo moral, el Plan BEPS impulsa decididamente la regla de que la tributación debe alinearse con la generación de valor, gravando al beneficio allí donde se produce. Como veremos, ello supone relativizar el principio de residencia.

VI. LA IRRUPCIÓN DE BEPS Y EL FUTURO DEL PRINCIPIO DE RESIDENCIA EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS EMPRESARIALES

La pequeña intrahistoria de BEPS es fácil de resumir: El fracaso de la política de la OCDE contra los paraísos fiscales que se inicia con el informe sobre *Harmful Tax Competition* de 1998, coincide con un embate en los medios de comunicación contra ciertas multinacionales a las que se acusa de no pagar *suficientes impuestos*, especialmente en Europa. Destaca sobremanera el caso de Starbucks y la campaña mediática contra esta multinacional⁵⁸.

El origen remoto del documento BEPS se encuentra en la presión social y mediática en torno a este supuesto pago reducido de impuestos por ciertas multinacionales (ade-

⁵⁶ https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1992652.

⁵⁷ Este principio ha sido traducido en un derecho subjetivo del contribuyente en el Tax Payer Bill of Rights de Estados Unidos, donde se dice que “*taxpayers have the right to pay only the amount of tax legally due*”.

⁵⁸ Van Den Hurk, H., “Starbucks contra el pueblo”, *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril de 2014, p. 34.

más de la propia Starbucks; Google, Microsoft, Facebook, Amazon...), ligada a conocidas estructuras fiscales agresivas y que, como vimos, más allá de su legalidad o ilegalidad, se cataloga como inmoral. Ello supuso un excelente caldo de cultivo para un cambio en la estrategia global sobre la base de la mencionada *planificación fiscal agresiva*.

Así, en Europa ya se había producido un movimiento en este sentido, con la emisión de la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo, que recoge el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal [COM (2012) 722/2], y en el ámbito internacional, por la decidida apuesta del G-20 contra la elusión fiscal internacional. En este contexto se adopta, a partir de las conclusiones de la declaración de Lough Erne de 18 de junio de 2013, el Plan de Acción de BEPS, publicado el 19 de julio del mismo año. A partir de este documento, la OCDE, a petición del G8, ha recibido el encargo de diseñar una solución que cambie las deficiencias del marco fiscal global, lo que puede suponer una de las mayores revoluciones en el panorama fiscal global de los últimos años.

Pues bien; el documento del Plan de Acción que fija el programa de trabajo para los siguientes tres años, en colaboración con las Administraciones Fiscales de los países miembros, señala que “las normas tributarias nacionales e internacionales deberían ser modificadas para alinear con mayor detalle el destino de las ganancias con la actividad económica que genera esa renta”, instando a los Estados a que acuerden cambios específicos en las reglas tributarias internacionales en los próximos años.

El Plan se estructuraba en tres fases; la primera se ha puesto de manifiesto en la formulación de las acciones que integran el Plan. Así, BEPS contiene 15 acciones, desarrolladas en otros tantos informes, que fueron elaborándose durante los años 2014 y 2015. El Informe Final se presentó el 5 de octubre de 2015.

En la última fase de este proyecto se incluye la incorporación de los resultados esperados a los ordenamientos internos de los distintos países, en la medida en que BEPS va a condicionar el poder legislativo de los Estados que se adhieran al Plan. En algunos casos, el resultado esperado se limita a elaborar un informe de identificación de problemas. En otros, se van a formular recomendaciones para el diseño de normas internas (singularmente en la elaboración de cláusulas generales antiabuso o *General Anti-Abuse Rules* –GAAR–). En tal caso, estas recomendaciones serán disposiciones que limiten o condicionen el poder legislativo, erosionando la centralidad de la ley como expresión de soberanía en el diseño del sistema tributario. Y en otros casos, las medidas condicionarán la nueva versión del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE que se adopte en su momento.

Todo este conjunto de medidas tiene, como nota definitoria, el erigirse en reglas que intentan corregir los problemas de la fiscalidad internacional. En algún caso, y con evidente exageración, se ha llegado a decir que BEPS supone la “refundación” del Derecho Internacional Tributario o la inauguración de una “nueva era”⁵⁹. Pero lo cierto es que BEPS no cuestiona los aspectos medulares que informan el actual *international tax regime*. No se pone en tela de juicio ni el reparto del poder tributario entre el Estado de residencia y el de la fuente, ni aspectos como la aplicación del principio de independencia o *arm’s length* en los precios de transferencia, ni las bases que fundamentan el concepto de establecimiento permanente, sobre los que se erige el actual sistema de fiscalidad internacional. Por todo ello, BEPS es un avance significativo en el planteamiento de soluciones a la fiscalidad internacional, pero no constituye, ni mucho menos, una revolución fiscal.

En suma, y aunque hay aspectos del *framework* internacional que se van a ver alterados por este documento de la OCDE y el G-20, no estamos ante una revolución fiscal. Pero la época post-BEPS exige replantearse aspectos importantes de la fiscalidad internacional. En lo relativo a los puntos de conexión, el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional en un entorno post-BEPS puede afectar a elementos cardinales del actual régimen de distribución del poder tributario, basado en un Modelo OCDE de Convenio de Doble Imposición que prima al Estado de residencia. BEPS no cuestiona la residencia y la renta mundial, pero lo cierto es que la regla de tributación de acuerdo con la creación de valor, auténtico *leit motiv* de BEPS, encaja mejor con una reformulación de la distribución del poder fiscal en clave territorial. Es decir, la filosofía de BEPS justificaría un cambio de orientación hacia la territorialidad.

Aunque es un criterio de sujeción muy criticado respecto a las personas naturales, pues supone que cada Estado renuncia a gravar la renta no generada en su territorio, la territorialidad ha experimentado un renovado vigor en los últimos tiempos⁶⁰. Así, respecto a empresas y grupos multinacionales, se está recuperando el criterio de territorialidad⁶¹ a través de aportaciones como la Segunda Conferencia Regional del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones de 1943, la resolución del Congreso IFA de 1984 y el

⁵⁹ Avi-Yonah, R.S., “A Model Treaty for the Age of BEPS”, *University of Michigan Public Law Research Paper*, núm. 411, 2014; donde se señala que BEPS va a suponer el mayor cambio en la fiscalidad internacional desde los años veinte.

⁶⁰ Falcón y Tella, R., “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo. Hacia la territorialidad”, *Crónica Tributaria, Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 100, 2001, p. 57.

⁶¹ Según Herrera Molina, P.M., “... en una opinión que va extendiéndose, la Unión Europea debería abandonar la pretensión de someter a gravamen la renta mundial de sus empresas optando abiertamente por el gravamen basado en el criterio de la fuente (opuesto tanto al de la residencia como al de la nacionalidad) como expresión de la neutralidad en la importación de capitales (*Capital Import Neutrality* o CIN)”. “La residencia y la nacionalidad como puntos de conexión en materia tributaria”, *op. cit.*, p. 380.

Informe de la Comisión Kemp (documento *simplify international taxation*)⁶² así como las teorías promovidas por los BRICS, sobre la “ubicación razonable del beneficio” como criterio de tributación mínima de cada filial en el país en que opere⁶³. Esa recuperación del principio de país de la fuente supone una legítima reacción de los países receptores de inversiones contra unas reglas contenidas en el Modelo OCDE, que priman al país de residencia. Frente a ellas países como Brasil o India vienen defendiendo un paradigma de fiscalidad internacional en el cual los Estados receptores de inversión tengan una *justa participación* en el gravamen de los beneficios de las empresas inversionistas procedentes del exterior⁶⁴.

Efectivamente, no conviene olvidar que, en el actual contexto internacional, los países receptores de inversiones tienen más interés en aprobar disposiciones que garanticen un gravamen en la fuente, de acuerdo con la regla de “ubicación razonable del beneficio” como criterio de tributación mínima de cada filial en el país en que opere, o reglas como las que rigen en países como Perú, de *venta indirecta de acciones* (Artículos 9o., h) y 10 e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta), inspiradas en la sentencia *Vodafone* de la Corte Suprema de la India⁶⁵.

Muestra de ello son algunas expresiones novedosas del poder tributario territorial, como el gravamen de beneficios desviados (*Diverted Profit Tax*), aprobado unilateralmente por Gran Bretaña en el *Finance Bill 2015* y que se aplica desde el 1 de abril. La medida grava las prácticas tendentes a evitar la existencia de un establecimiento permanente en el Reino Unido o la realización de operaciones sin sustancia económica siempre que la actividad se diseñe para garantizar que la compañía extranjera no desarrolla una actividad en el Reino Unido y que, además, concorra una “condición de desajuste fiscal” (*the mismatch condition*) o una “condición de evasión fiscal” (*the tax avoidance condition*).

En esta línea se sitúa una de las reglas esenciales que preside el documento BEPS, y es el principio de alineación de la tributación con la creación de valor o *value creation*.

⁶² Núñez Grañón, M., “El principio de territorialidad como criterio de sujeción: el documento *simplify international taxation* incluido en el informe de la Comisión Kemp”, *Quincena Fiscal*, Madrid, núm. 10, 1997, p. 45.

⁶³ Van Den Hurk, H., “Starbucks contra el pueblo”, *op. cit.*, p. 15. Desde el 2010, la OCDE incluye en la Guía de Precios de Transferencia la posibilidad de considerar artificial una ubicación no razonable del beneficio. Se trata de enfrentar la cuestión de la localización de empresas distribuidoras con niveles mínimos de asunción de riesgos. Por otra parte, países BRIC como Brasil, vienen defendiendo de forma clara en los últimos tiempos la aplicación del criterio del Estado de la fuente, y la aplicación preferente del Modelo de Naciones Unidas.

⁶⁴ Van Den Hurk, H., “Starbucks contra el pueblo”, *op. cit.*, p. 35.

⁶⁵ Sobre el tema, véase Rodríguez Losada, S., “La particular concepción de la Administración Tributaria de la India en relación con el concepto y el régimen jurídico tributario de los servicios de asistencia técnica”, *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 4, 2014, p. 25.

Se trata de un principio que es especialmente importante en lo concerniente a la Acción 8 de BEPS y al desarrollo del régimen de precios de transferencia respecto a intangibles⁶⁶, pero que aparece entreverado en las distintas acciones del Plan. Está adquiriendo relevancia como guía de las distintas reformas de la imposición societaria y, en última instancia apela a la necesidad de instaurar una regla general según la cual, el poder de gravar el beneficio empresarial debe corresponder, en principio, al Estado donde el beneficio se genere⁶⁷. Si ello es así, se está progresivamente privando del poder tributario originario para gravar rentas empresariales al Estado en el que la sociedad tenga su domicilio formal o en el que se haya constituido, a favor de un criterio sustancial, que apela a la tributación allí donde se obtenga la renta.

En esta línea, próxima a localizar el beneficio empresarial en el territorio donde el mismo se genera, se sitúan propuestas muy sugerentes como la de Devereux y De la Feria⁶⁸, proponiendo un impuesto sobre sociedades que situase el beneficio global en el lugar de las ventas (*destination-based corporate tax*). Este modelo de *destination base* se ha erigido además en Estados Unidos como una posible vía de coordinación de impuestos sobre ventas ante la posible implantación de un modelo BAT (*Border Adjustment Tax*), aplicable a importaciones y exportaciones. Como se sabe, este modelo impositivo grava la exportación como un ingreso del vendedor, permitiendo deducir solamente los costes generados en territorio de Estados Unidos⁶⁹.

Y también, en esta tesitura, es de destacar la nueva obligación formal derivada de la Acción 13 de BEPS, relativa a la documentación de los precios de transferencia y a los ingresos obtenidos y pagos realizados en cada país. Las corporaciones tendrán que detallar en un formulario estandarizado, ante la Administración Tributaria de cada país (o ante aquella en la que esté la matriz, según la regla *Constituent Entity*), la cifra de negocio, los activos, los impuestos que se están pagando, las plantillas, los derechos de propiedad intelectual y patentes (intangibles) que tienen en cada Estado. A pesar de que esta obligación cuenta

⁶⁶ Tavares, R., y Owens, J.: "Human capital in value creation and post BEPS tax policy", *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, vol. 69, núm. 10, septiembre de 2015, pp. 590-601.

⁶⁷ Quentin, D., *Corporate Tax Reform and "Value Creation": Towards Unfettered Diagonal Re-allocation across the Global Inequality Chain*, <https://doi.org/10.1515/ael-2016-0020>, noviembre de 2016; hace referencia a la necesidad de una "tributación unitaria por reparto del formulario de toda la cadena de valor" (*unitary taxation by formulary apportionment of the entire value chain*), lo que permitiría reasignaciones "diagonales" sin restricciones a través del espacio que la cadena de desigualdad global describe.

⁶⁸ Devereux, M., y De la Feria, R., *Designing and implementing a destination-based corporate tax*, Oxford University Centre for Business Taxation, mayo de 2014, pp. 7 a 9.

⁶⁹ Véase la explicación de este modelo impositivo formulado por Cordes, J.J., Ebel, R.D., y Gravelle, J.G., *Taxation & Tax Policy*, Washington, Urban Institute Press, 1999, p. 25.

con el precedente del Informe de 3 de octubre de 2013 de la OCDE sobre documentación de precios de transferencia e información a aportar a cada país (*country-by-country reporting*), la OCDE advierte que los trabajos continuarán en el futuro para definir con detalle la información a suministrar, y el contenido del *country-by-country reporting*, *Masterfile* y *Localfile*⁷⁰. Como se sabe, la mayoría de las recomendaciones del Informe de la Acción 13 de BEPS han sido incorporadas a la normativa interna, como consecuencia de la reforma al Capítulo V del Título I, Reglamento del Impuesto de Sociedades (RD 634/2015, de 10 de julio), para entidades que forman parte de grupos de sociedades, en los términos del Artículo 42 del Código de Comercio⁷¹.

No cabe duda que esta obligación, sin afectar la aplicación del principio de independencia y al método comparable como guía del régimen actual de precios de transferencia, puede ser un precedente de una progresiva implantación del método *profit split*, mucho más acorde con la regla de *value creation*.

La tributación de acuerdo con la creación de valor, una de las ideas-fuerza de la etapa post-BEPS, sí puede convertirse en un criterio para atribuir el poder originario de gravar las rentas empresariales al Estado del territorio, en lo que supondría un cambio sustancial en el paradigma de distribución del poder tributario a nivel global. Y, desde luego, significará un paso hacia una concepción territorial de la capacidad de gravar el beneficio económico, matizando la regla de residencia, que ha presidido la distribución del poder tributario respecto a rentas empresariales en los últimos cincuenta años.

⁷⁰ El Artículo 4o. del Informe Final de la OCDE sobre la Acción 13 describe pormenorizadamente el contenido de la información país por país, al decir que se incluirá en el modelo a presentar ante la Administración del país donde resida la matriz: *aggregate information relating to the amount of revenue, profit (loss) before income tax, income tax paid, income tax accrued, stated capital, accumulated earnings, number of employees, and tangible assets other than cash or cash equivalents with regard to each jurisdiction in which the MNE Group operates.*

⁷¹ Véase al respecto, Álvarez Barbeito, P., "La información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas en el Nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", *Spanish Tax Alert*, Madrid, Gómez Acebo & Pombo, julio de 2015, pp. 4 y 5.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

- ALTAMIRANO, A., *Derecho Tributario, Teoría General*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, Marcial Pons, 2012.
- AMORÓS VIÑALS, A., "La planificación fiscal agresiva", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid, núm. 362, 2013.
- AVI-YONAH, R.S., "A Model Treaty for the Age of BEPS", *University of Michigan Public Law Research Paper*, núm. 411, 2014.
- BALZANI, F., "El transfer pricing", *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis, 2003, t. I.
- BERLIRI, A., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milano, Giuffré, 1965.
- BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., *Precios de transferencia e impuesto sobre sociedades (Un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2005.
- CORDES, J.J., EBEL, R.D., y GRAVELLE, J.G., *Taxation & Tax Policy*, Washington, Urban Institute Press, 1999.
- CORDÓN EZQUERRO, T., "La planificación agresiva y la estrategia de la UE para combatirla", *Crónica Tributaria, Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 7, 2013.
- CORDÓN EZQUERRO, T., y GUTIÉRREZ LOUSA, M., "La política fiscal en la Unión Europea: ¿convergencia o competencia?", *CLM Economía*, núm. 9, segundo semestre de 2006.
- COSIN OCHAIRA, R., *Fiscalidad de los precios de transferencia*, Madrid, Ciss, 2007.
- CRUZ PARDIAL, I., "Globalización económica. Sinónimo de desnaturalización tributaria", *Crónica Tributaria, Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 109, 2003.
- CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Madrid, Marcial Pons, 1997.
- DE JUAN LEDESMA, A., "Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional", *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, 1998, t. II.
- DELGADO PACHECO, A., "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional", *Información Comercial Española ICE: Revista de Economía*, Madrid, núm. 825, septiembre-octubre de 2005.
- DEVEREUX, M., y DE LA FERIA, R., *Designing and implementing a destination-based corporate tax*, Oxford University Centre for Business Taxation, mayo de 2014.

- FALCÓN Y TELLA, R., "El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal", *Quincena Fiscal*, Madrid, núm. 11, 2014.
- _____, "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): Su radical diferencia con los supuestos previstos en el Art. 6.4. C.C.:", *Quincena Fiscal*, Madrid, núm. 17, 1995.
- _____, "Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo. Hacia la territorialidad", *Crónica Tributaria, Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 100, 2001.
- _____, y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, 2ª. ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, Marcial Pons, 2013.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 29ª. ed., Madrid, Marcial Pons, 2009.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J., "La internacionalización de la empresa española: problemas y tributación del beneficio empresarial en la UE (I)", *Quincena Fiscal*, Madrid, núm. 5, 2011.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., "El concepto de residencia fiscal de las entidades en el ámbito de la Unión Europea: la necesidad de su reforma como punto de conexión entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes", *Nueva Fiscalidad*, vol. 10, 2004.
- GUSTAFSON, C., "The role of international law and practice in addressing international tax issues in the global era", *Villanova Law Review*, Philadelphia, vol. 56, núm. 3, 2011.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M., y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., *Las consecuencias fiscales de la globalización*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, Documentos de Trabajo, núm. 8.
- HERRERA MOLINA, P.M., "La residencia y la nacionalidad como puntos de conexión en materia tributaria", GARCÍA NOVOA, C., y HOYOS JIMÉNEZ, C., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, Marcial Pons, 2012, t. I.
- LANG, M., *Introducción al Derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, trad. de Diego Quiñones, Amsterdam-Bogotá, Temis-IBFD, 2014.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1995.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., "Los criterios de sujeción a las normas tributarias ante la nueva Ley General Tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, núm. 121, 2004.

- MAGRANER MORENO, F., "Hacia un armonización del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea: la determinación de la base imponible mediante la normativa del Estado de la sede (*Home State Taxation*)", *Tribuna Fiscal, Revista Tributaria y Financiera*, Madrid, núm. 209, 2008.
- MARÍN BENÍTEZ, G., *¿Es lícita la planificación fiscal?*, Madrid, Lex Nova-Thomson Reuters, 2013.
- MARTÍN HUERTA, S., "La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y la del Reino Unido", *Cuadernos de formación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, vol. 10.
- MARTÍN QUERALT, J., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- MEDINA CEPERO, J.R., "Los criterios para determinar la residencia fiscal", *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, núm. 22, 2006.
- MENÉNDEZ MORENO, A., *Lecciones de Derecho Financiero*, Valladolid, Lex Nova, 2013.
- MONTAÑO GALARZA, C., *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional, 2007.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M., "El principio de territorialidad como criterio de sujeción: el documento *simplify international taxation* incluido en el informe de la Comisión Kemp", *Quincena Fiscal*, Madrid, núm. 10, 1997.
- PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Madrid, Lex Nova-Thomson Reuters, 2009.
- POMP, R., y LUCAS MAS, M.O., "La tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos (una introducción al modelo de articulación entre sistemas tributarios estatales del mercado norteamericano)", *Crónica Tributaria, Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 122, 2007.
- POZA CID, R., y PRIETO CUADRADO, M.I., "La base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades (BICCS)", *Cuadernos de formación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, vol. 15.
- PRIETO MOLINER, P., "Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes", *Cuadernos de formación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, vol. 17.
- QUENTIN, D., *Corporate Tax Reform and "Value Creation": Towards Unfettered Diagonal Reallocation across the Global Inequality Chain*, <https://doi.org/10.1515/ael-2016-0020>.
- RODRÍGUEZ LOSADA, S., "La particular concepción de la Administración Tributaria de la India en relación con el concepto y el régimen jurídico tributario de los servicios de asistencia técnica", *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, Madrid, núm. 4, 2014.

- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos", *Cuadernos de formación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, vol. 11.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, t. IV.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero (Introducción)*, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, t. I, vol. I.
- SANZ GADEA, E., "El régimen especial de transparencia fiscal internacional", *Working Papers*, La Coruña, IEE-Banco Pastor-Fundación Barrié, 2000.
- TAVARES, R., y OWENS, J.: "Human capital in value creation and post BEPS tax policy", *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, vol. 69, núm. 10, septiembre de 2015.
- TAVEIRA TORRES, H., *Plurirributação Internacional sobre as Renditas de Empresas*, Sao Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2001.
- UCKMAR, V., "Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho Tributario", *RDFHP*, Madrid, núm. 25, 1956.
- UDINA, M., *Trattato di Diritto Internazionale*, Padova, Cedam, 1949, vol. 10.
- VAN DEN HURK, H., "Starbucks contra el pueblo", *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril de 2014.
- VEGA BORREGO, F., "Artículo 4. Residencia Fiscal", *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, La Coruña, Fundación Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004.
- VOGEL, K., *On Double Tax Conventions*, London, Kluwer, 1997.