

CAPÍTULO 12

CONFLICTOS DE DOBLE RESIDENCIA, DESLOCALIZACIÓN DE LA RESIDENCIA HABITUAL Y APÁTRIDAS FISCALES

LAURA SOTO BERNABEU*
Profesora Ayudante
Universidad Miguel Hernández

1. LA RESIDENCIA FISCAL COMO CRITERIO DE SUJECCIÓN

Hoy en día, la residencia fiscal continúa siendo el criterio de sujeción predominante en la aplicación territorial de la normativa tributaria. La determinación de la condición de residente tiene importantes consecuencias en materia impositiva debido a que la misma lleva aparejada el gravamen por renta mundial, esto es, la sujeción plena al Estado de residencia independientemente del lugar donde se obtenga la renta. Por el contrario, los no residentes sólo son gravados por las rentas obtenidas en el territorio del Estado por aplicación del criterio de la fuente¹.

Como señala CUBERO TRUYO (2016), el concepto de residencia juega un papel muy importante como criterio de distribución del poder tributario, no sólo entre los diferentes Estados a nivel internacional sino también a nivel interno entre las propias Comunidades Autónomas².

A nivel internacional, no existe consenso entre las diferentes jurisdicciones fiscales para elaborar un concepto único que resulte de aplicación para determinar la residencia fiscal en situaciones transfronterizas. Tampoco en el Modelo Convenio de la OCDE sobre renta y patrimonio (en adelante, MCOODE) se prevé un concepto de residencia fiscal. Así en el artículo 4.1 se establece que, a efectos del Convenio, la residencia fiscal se determinará de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante. De este modo, son los distintos Estados contratantes los que establecen en su normativa interna cuándo una persona física o una persona jurídica será considerada residente. No obstante, a pesar de las deficiencias del MCOODE en este punto, no puede negarse su importante papel en el seno de un conflicto de doble residencia con las reglas de desempate (*tie breaker rules*) reguladas en el artículo 4.2.

A nivel nacional, tras la reforma llevada a cabo en el año 1996 por la que se otorgó de competencias normativas a las Comunidades Autónomas respecto de los tributos cedidos, la determi-

* La autora puede ser contactada en lsoto@umh.es, telf. 966 65 88 85. Departamento de Estudios Económicos y Financieros, Área de Derecho Financiero y Tributario en Avda. Universidad s/n, Edificio La Galia, despacho 2.8, 03202 (Elche - Alicante).

¹ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (2013): "Los criterios de sujeción en la imposición directa", en *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, págs. 37-41.

² CUBERO TRUYO, A. (2016): "La residencia fiscal en el derecho tributario internacional", *Forum Fiscal* nº 221, pág. 47.

nación de la residencia fiscal en el ámbito autonómico adquirió una mayor relevancia, ya que la determinación de la condición de residente fiscal en una u otra Comunidad Autónoma podía suponer una tributación mayor o menor³.

Como puede observarse, son varios los problemas que derivan de la falta de un concepto homogéneo de residencia, como la existencia de conflictos de doble residencia, la deslocalización de la residencia a territorios donde se disfruta de una tributación más favorable, la problemática derivada del diferente tratamiento de los cambios de residencia a efectos del cómputo del año fiscal, los supuestos de doble no residencia fiscal, etc. Por ello, en el presente trabajo se pretende llevar a cabo un análisis de algunos de los problemas que plantea el concepto de residencia fiscal, respecto de las personas físicas y de las personas jurídicas.

Tras la introducción, el segundo epígrafe del trabajo se destinará al análisis de la residencia fiscal de las personas físicas, después de exponer brevemente cuáles son los criterios para determinar la residencia fiscal en el ámbito nacional, analizaremos cómo se determina la residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma. Dedicaremos el siguiente apartado al examen de la deslocalización de la residencia en las personas físicas tanto a nivel nacional como internacional. En el primer supuesto, incidiremos en el estudio del artículo 22.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre⁴, a las consecuencias de su aplicación así como una breve referencia a las dudas de inconstitucionalidad que éste plantea. A nivel internacional, profundizaremos en el análisis del artículo 8.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) donde se regula la conocida como “cuarentena fiscal”. Dentro del apartado destinado a la deslocalización de residencia de las personas físicas en el ámbito internacional, también haremos referencia al impuesto de salida regulado en el artículo 95 bis de la LIRPF, siendo éste analizado en profundidad en el Capítulo VIII de esta obra.

Una vez analizada la regulación de la residencia fiscal de las personas físicas en la legislación española, pasaremos a examinar la residencia fiscal en los Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI). Brevemente nos referiremos a los criterios para determinar la residencia fiscal en los CDIs y a las reglas de desempate establecidas en el MCOCDE, ya que estos aspectos serán desarrollados en mayor profundidad en el Capítulo XIII de esta obra.

En el tercer epígrafe, nos referiremos a cuestiones relativas a la residencia fiscal de las personas jurídicas. Debido a la inexistencia de un concepto de residencia único a nivel internacional, en primer lugar haremos mención de los criterios para determinar la residencia fiscal de las personas jurídicas en la legislación española. Junto a lo anterior, se analizarán las consecuencias de la

³ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M. (2009): “Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, n.º. 17, págs. 245-246.

⁴ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

deslocalización de la residencia habitual a un paraíso fiscal derivadas de la aplicación de la cláusula anti-paraíso regulada en el artículo 8.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Posteriormente, incidiremos en el contenido del artículo 4.3 del MC OCDE como vía para la resolución de los conflictos de doble residencia en personas jurídicas, en la propuesta de modificación de este apartado incluida en la Acción 6 del Plan BEPS de la OCDE y, también, en la modificación propuesta por BEPS del artículo 4 Convenio Multilateral para implementar las medidas destinadas a prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en los Convenios bilaterales.

Finalmente, se expondrán las conclusiones a las que hemos llegado mediante la elaboración del presente trabajo. A este respecto, debemos abogar por la necesidad de crear una definición de residencia fiscal común, al menos en el ámbito de la Unión Europea⁵. La inexistencia de un concepto de residencia fiscal único en este ámbito da lugar a situaciones tanto de doble imposición como de doble no imposición, ambas perjudiciales para la eficacia del mercado único europeo. En el primer caso, debido a que la doble imposición supone una carga para los contribuyentes y, por tanto, una limitación del principio de libre circulación de personas y de libertad de establecimiento al constituir una barrera para el ejercicio de los mismos. En el segundo caso, esto es en situaciones de doble no imposición nos encontramos con que el conocimiento por la sociedad en general de este tipo de situaciones, actualmente puestas de manifiesto respecto de determinadas empresas multinacionales, pone en peligro la confianza de los ciudadanos en el mercado único y en los principios configuradores de la Unión Europea.

2. LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

2.1. La residencia de las personas físicas en la legislación española

2.1.1. Criterios para determinar la residencia fiscal

En primer lugar, respecto de los criterios para determinar la residencia fiscal en la legislación española, conviene destacar que no existe en nuestra Ley General Tributaria (LGT) una definición de residencia fiscal⁶. A estos efectos, únicamente el artículo 11 de la LGT establece que los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso y que, en ausencia de ello y con carácter general, 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.

⁵ A este respecto, puede consultarse la tabla elaborada por PITRONE (2017) en la que se exponen los diferentes criterios de residencia fiscal establecidos en los Estados miembros de la Unión Europea. Véase PITRONE, F (2016): "Tax residence of individuals within the European Union: finding new solutions to old problems", *World Tax Journal*, October, pág. 632.

⁶ GARCÍA CARRETERO, B. (2013): "La residencia de las personas físicas en la legislación interna", en Chico De La Cámara, P. (Dir.) *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la Imposición Directa*. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 29.

Los criterios para determinar la residencia fiscal en el ámbito de los impuestos personales que gravan la renta de las personas físicas se regulan en el artículo 9 de la LIRPF, al que se remiten las regulaciones de los restantes tributos de este carácter. En dicho artículo se establecen una serie de criterios cuyo análisis no tiene porqué seguir un orden jerárquico. De esta forma, las personas físicas serán consideradas residentes en territorio español cuando concorra cualquiera de las circunstancias expuestas en el mismo.

En el apartado 1 a) del artículo 9 de la LIRPF se establece el criterio de la permanencia para considerar residente a una persona física. A estos efectos se determina que una persona física será considerada residente en España cuando permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio nacional. Adicionalmente, se prevé que para el cómputo de la permanencia se tendrán en cuenta las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

A este respecto, en el supuesto de que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que el contribuyente pruebe la permanencia en dicho territorio durante 183 días en el año natural. Sin duda, esta previsión especial sobre la posibilidad de que la Administración pueda exigir que se pruebe la permanencia por un período de 183 días posee una finalidad fundamentalmente anti-elusiva. Junto a lo anterior, se establece que quedarán excluidas del cómputo de la permanencia las estancias temporales en España como consecuencia de las obligaciones contraídas mediante acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

Como puede observarse, nos encontramos ante un criterio personal de carácter eminentemente fáctico en el que se incluye un elemento intencional. A la permanencia efectiva se sumarán las ausencias esporádicas tanto en aquellos supuestos en que se determine por primera vez la residencia como en aquellos supuestos en los que se continúe teniendo dicha consideración⁷, a no ser que el contribuyente pueda acreditar y acredite su residencia fiscal en otro país. A este respecto, resulta criticable la indeterminación respecto a qué debe entenderse por ausencia esporádica, aunque parece intuirse que será considerada esporádica o no en función de la intención del contribuyente reflejada mediante la duración de la misma⁸.

Respecto a cuáles son los medios adecuados para llevar a cabo la acreditación de la residencia fiscal en otro país⁹, la interpretación de la Dirección General de Tributos (DGT) no ha ido siempre en el mismo sentido. Inicialmente, encontramos la Consulta 0893-98 en la que este organismo determina que “para acreditar la residencia fiscal en un determinado país sólo se puede aceptar

⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016): “Fiscalidad de los no residentes en España (I)...”, *ob.cit.*, pág. 434.

⁸ PRIETO MOLINER, P. (2012): “Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes”, *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 17, págs. 244-245.

⁹ ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F. (2001): “La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de Doble Imposición Internacional y en la normativa interna española”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 59, págs. 88-92.

el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que conste su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo”. Esta interpretación se mantiene en numerosas consultas posteriores tales como la Consulta Vinculante 0296-02 o la Consulta Vinculante 2611-07. Más recientemente, la DGT ha adoptado una interpretación menos estricta de la naturaleza de la acreditación señalando en su Consulta Vinculante 3473-15 que, en aquellos casos en que no fuera posible obtener el certificado de residencia expedido por las Autoridades Fiscales competentes, el sujeto podrá emplear todos los medios de prueba admitidos en Derecho para acreditar su residencia fiscal en otro país.

En el apartado 1 b) del artículo 9 de la LIRPF se establece que serán consideradas residentes en España aquellas personas físicas respecto de las que radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Cuando la Ley se refiere al núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, como señala CARMONA FERNÁNDEZ (2016), se trata de determinar si el núcleo o la base de los mismos se encuentra en España en términos relativos, es decir, se considerará que se encuentra en España el mismo cuando en ningún otro país alcancen dichas actividades o intereses económicos un volumen superior a los que se encuentren en territorio español¹⁰.

Se trata de un criterio de carácter económico y, en un primer acercamiento al mismo, podría pensarse que se trata de un concepto asimilable al centro de intereses vitales regulado en el artículo 4.2 del MCOCDE. Sin embargo, se trata de un criterio de alcance más limitado al incluir exclusivamente las actividades o intereses económicos, dejando lo que sería considerado como vínculos personales o familiares bajo el paraguas de la presunción familiar establecida en el párrafo siguiente¹¹.

Como tercer criterio encontramos lo que se conoce como presunción familiar, ya que en el mismo apartado en el que se regula el criterio del núcleo de intereses económicos se establece que se presumirá que una persona física tiene su residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad, todo ello salvo prueba en contrario¹².

A este respecto, conviene destacar la falta de adecuación del precepto a la realidad social y a los nuevos modelos de familia, ya que exclusivamente resulta aplicable la presunción familiar cuando residan en España el cónyuge no separado legalmente, sin contemplar la posible existencia de una separación de hecho ni reconocer relevancia a las parejas de hecho en la aplicación de la citada presunción¹³.

¹⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016): “Fiscalidad de los no residentes en España (I): elementos subjetivos”, en Corral Guadaño, I. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 437.

¹¹ DE LA PEÑA AMORÓS, M.M (2009): “Los puntos de conexión...”, *ob.cit.*, págs. 253-256.

¹² MEDINA CEPERO, J. R. (2006): “La residencia fiscal en España de las personas físicas y jurídicas”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, ISSN 0213-0548, Año nº 22, Nº 2, pág. 1151.

¹³ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016): “Fiscalidad de los no residentes en España (I)...”, *ob.cit.*, pág. 437.

Finalmente, se determina en el artículo 9.2 de la LIRPF que, a título de reciprocidad, no serán considerados contribuyentes los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando ello fuera consecuencia de los supuestos regulados en el artículo 10.1 de la citada Ley y no resulten de aplicación las normas específicas derivadas de los tratados internacionales de los que España sea parte.

2.1.2. *Determinación de la residencia fiscal en las Comunidades Autónomas de régimen común*

Una vez expuestos los criterios establecidos en nuestra normativa interna para considerar residente fiscal en España a una persona física, conviene detenerse en las implicaciones derivadas de la organización territorial del Estado español.

Anteriormente, la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, establecía las condiciones de la cesión de tributos del Estado a las diferentes CCAA. En esa Ley se determinaba exclusivamente la cesión a las CCAA del rendimiento en su territorio del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, del Impuesto General sobre Sucesiones, de determinados hechos imposables del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre el Lujo y de las tasas y demás exacciones sobre el juego.

No obstante, mediante la aprobación de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, se introduce un cambio significativo al respecto, ya que se prevé la ampliación del ámbito de la cesión de tributos a una parte del IRPF y, al mismo tiempo, la atribución a las CCAA de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos.

Por ello, a partir de ese momento la consideración de residente fiscal en una u otra CCAA comienza a tener mayores implicaciones fiscales y, una vez expuestos los criterios establecidos en nuestra normativa interna para considerar residente fiscal a una persona física, conviene detenerse en cuáles son los criterios para determinar la residencia en el ámbito autonómico¹⁴. Debido a que se dedicará el Capítulo XV al análisis de la residencia habitual y domicilio fiscal en los regímenes forales, en este apartado únicamente nos referiremos a los criterios para determinar la residencia habitual de las personas físicas en las Comunidades Autónomas de régimen común.

A diferencia de lo que sucede respecto de la determinación de la residencia fiscal en territorio nacional, los criterios para determinar la residencia fiscal en el territorio de una CCAA se encuentran establecidos con carácter general en el artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, estableciéndose los mismos criterios en el artículo 72 de la LIRPF.

¹⁴ CUBERO TRUYO, A. (2016): "La residencia fiscal en el derecho tributario internacional", *ob.cit.*, pág. 49.

La permanencia en el territorio de una CCAA constituye el primero de los criterios para determinar la residencia fiscal en el territorio de la misma. De este modo, se establece que serán considerados residentes en el territorio de una CCAA quienes permanezcan en su territorio un mayor número de días dentro del período impositivo para el IRPF, dentro del período de los cinco años inmediatos anteriores que finalice el día anterior al del devengo (contados de fecha a fecha) en el ISD o dentro del año inmediato anterior que finalice el día anterior al del devengo en el ITPAJD y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, también contado de fecha a fecha.

De igual manera que sucedía en la determinación de la residencia en territorio español, para realizar el cómputo de la permanencia en el territorio de una CCAA se tendrán en cuenta las ausencias temporales. Si bien puede observarse un cambio en la terminología, no consideramos que afecte especialmente al significado ni a la finalidad de la norma, es decir, en el ámbito autonómico también se apuesta por la inclusión de las ausencias esporádicas en el cómputo del período de permanencia siempre y cuando éstas tengan un carácter temporal.

Especialmente interesante resulta el último párrafo del artículo 28.1.1º de la Ley 22/2009 al determinar que, salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en una CCAA cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual. Al incluir esta previsión el legislador se separa de la línea habitual en el ámbito nacional de no incluir entre los criterios de determinación de la residencia fiscal el hecho de disponer de una vivienda habitual y, consecuentemente, se acerca a la posición de la OCDE que, en el artículo 4.2 del MC, determina como primer criterio para dirimir los conflictos de doble residencia el Estado en que la persona física tenga una vivienda habitual a su disposición. A nuestro modo de ver, incluir la vivienda habitual como elemento clarificador del criterio de permanencia constituye una solución acertada, ya que se regula como un criterio complementario de la permanencia efectiva. No consideramos que resulte correcto, al menos en el ámbito nacional, introducir la vivienda habitual como un criterio aislado para la determinación de la residencia fiscal en el territorio de una CCAA debido a la facilidad de llevar a cabo un uso fraudulento del mismo. Sin embargo, debe reconocerse su virtualidad como complemento para la interpretación del criterio de la permanencia.

Nos encontramos ante un precepto de estructura jerarquizada, de modo que, cuando no sea posible determinar la residencia conforme al criterio de permanencia anteriormente expuesto, las personas físicas serán consideradas residentes de la CCAA donde se encuentre su principal centro de intereses. El concepto de centro de intereses se define como el territorio donde el sujeto obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF respecto de los rendimientos de trabajo (que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo), rendimientos de capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles (que se entenderán obtenidos en el lugar donde radiquen éstos) y los rendimientos derivados de actividades económicas empresariales o profesionales (que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas).

El tercer criterio de determinación de la residencia fiscal, aparece configurado como una suerte de cláusula de cierre donde se establece que, cuando no pudiera determinarse la residencia conforme a los criterios expuestos hasta el momento, las personas físicas serán consideradas residentes del lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF, puntualizándose que en el Impuesto sobre el Patrimonio la residencia de las personas físicas será la que corresponda para el IRPF a la fecha del devengo del Impuesto.

Después de analizar los criterios determinantes de la residencia fiscal en función de la permanencia en el territorio de una CCAA, de la ubicación del principal centro de intereses y de la última residencia declarada a efectos del IRPF el precepto se refiere a los otros dos criterios determinantes de la residencia fiscal en territorio español: el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos y la presunción familiar de la LIRPF ya analizada.

Determina el artículo 28.5 de la Ley 22/2009 que serán consideradas residentes en el territorio de una CCAA las personas físicas residentes en territorio español cuando, aunque no permanezcan en el mismo más de 183 días durante el año natural, radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Del mismo modo, en el apartado 6º se establece que aquella persona física considerada residente fiscal en España por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del artículo 9.1 de la LIRPF, se considerará residente de la CCAA en que residiera habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los menores de edad que dependan de ella.

Como puede observarse, excepto en relación con el criterio de la vivienda habitual, no existe en la redacción del precepto ninguna referencia la posibilidad de que el contribuyente pueda evitar la condición de residente fiscal en el territorio de una determinada CCAA acreditando su residencia fiscal en otra. Sin embargo, a este respecto se ha pronunciado la DGT en numerosas consultas tributarias como la Consulta Vinculante 0728-13, la Consulta Vinculante 1267-13, la Consulta Vinculante 2494-13 o la Consulta Vinculante 3237-15. En todas ellas este organismo concluye que la determinación de la residencia habitual del consultante en una determinada CCAA es una cuestión de hecho que deberá poder ser probada por el contribuyente, acreditando para ello los hechos constitutivos de tal condición por cualquier medio de prueba válido en Derecho. Junto a lo anterior, y del mismo modo que sucedía para determinar la residencia fiscal en el ámbito nacional, considera que ni el simple empadronamiento ni el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado constituyen, por sí mismos, elementos suficientes de acreditación de la residencia.

2.1.3. *Deslocalización de residencia habitual de las personas físicas y apátridas fiscales*

En la actualidad, los cambios de residencia fiscal se producen con relativa frecuencia y pueden responder a una gran variedad de motivaciones como pueden ser personales, profesionales, formativas, etc. Sin embargo, también resulta frecuente que estos cambios de residencia se produzcan con una finalidad de ahorro fiscal exclusivamente. Cuando se dan estas circunstancias, a nuestro modo de ver, debería tomarse en consideración si se ha producido efectivamente un

cambio de residencia o si se trata de una maniobra artificiosa. En el primer supuesto nos encontraríamos ante un comportamiento encuadrable en la economía de opción, derivado de la existencia de diferencias normativas dentro del propio territorio nacional o entre las diferentes jurisdicciones fiscales, mientras que en el segundo supuesto estaríamos ante una conducta abusiva que debería ser perseguida.

Es en este contexto en el que los diferentes Estados se han venido dotando en sus normativas internas de normas anti-abuso con el fin de evitar determinadas conductas consistentes en trasladar la residencia fiscal artificialmente con una finalidad exclusivamente fiscal. En el ámbito nacional, el legislador consciente de las diferencias normativas existentes ha establecido en el artículo 22.4 de la Ley 22/2009 una ficción legal consistente en dejar sin efecto un cambio de residencia fiscal realizado de una CCAA a otra cuando concurren determinadas circunstancias. Del mismo modo, para combatir los cambios de residencia a otros países o territorios considerados paraísos fiscales se regula en el artículo 8.2 de la LIRPF la conocida como “cuarentena fiscal”.

Este tipo de conductas nos lleva a referirnos al concepto de apátrida fiscal. Los apátridas fiscales son definidos por CARMONA FERNÁNDEZ (1995) como aquéllos que “desarrollan o simulan una conducta que les aleja, en principio, del Estado de su residencia fiscal, bien simplemente justificando que no residen en dicho territorio, bien además acreditando su residencia fiscal “nueva” en un Estado o territorio carente de fiscalidad, o cuya legislación de acogida permite esa aparente residencia con unos costes fiscales puramente simbólicos”¹⁵. Sin duda, es este comportamiento el que se pretende perseguir con la implementación de medidas tales como la extensión de la residencia fiscal regulada en el artículo 8.2 de nuestra LIRPF, aunque los términos en los que está desarrollada puedan llevarnos a considerar que la medida se aplica de manera automática cuando el traslado de residencia se produce a un paraíso fiscal, independientemente de si ese cambio es real o no.

Respecto de la medida regulada en el artículo 22.4 de la Ley 22/2009, si bien no se refiere a territorios de baja o nula tributación, su finalidad es la de evitar los cambios de residencia que tienen como objetivo principal el lograr una menor tributación efectiva. En este contexto, debemos tener presente que la utilización de términos muy vagos y especialmente imprecisos conlleva que la aplicación de este tipo de medidas pueda extenderse a situaciones que constituyen un cambio de residencia efectivo, consecuencia que es especialmente criticable.

2.1.3.1. Deslocalización de la residencia habitual en el ámbito nacional

La atribución a las CCAA de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos mediante la aprobación de la Ley 14/1996 supuso un cambio relevante en la configuración del régimen de los tributos cedidos, ya que conllevó el reconocimiento de una mayor importancia de

¹⁵ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1995): “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”, *Carta Tributaria. Monografías*, nº 231, pág. 2.

los puntos de conexión como consecuencia de que un mismo hecho imponible podía tributar de forma distinta según la CCAA de la que se considerase residente¹⁶.

El artículo 22.3 de la Ley 22/2009 reconoce eficacia a los cambios de residencia llevados a cabo por las personas físicas residentes en el territorio de una CCAA, al determinar que los residentes de una CCAA que pasasen a tener su residencia fiscal en otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, siempre que ésta actúe como punto de conexión.

Seguidamente en el apartado 4º del citado artículo se introduce una presunción que busca combatir, a nuestro modo de ver desafortunadamente, aquellos cambios de residencia cuyo objetivo principal sea lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos. Los efectos de la aplicación de esta norma consisten en presumir que no ha habido cambio en relación con el rendimiento cedido del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que concurren una serie de circunstancias que se articulan en forma de requisitos cumulativos.

En primer lugar, se requiere que en el año en que se produzca el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio. En segundo lugar, es preciso que en el año en el cual se produce ese aumento de la base imponible, la tributación efectiva por el IRPF sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la CCAA de anterior residencia. Y, en último lugar, es necesario que en el año siguiente al que se produjera el primer requisito, o en el siguiente, el sujeto vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la CCAA en la que residió con anterioridad al cambio.

Como puede observarse, la redacción de este precepto se caracteriza por la falta de concreción en cuanto a los tres requisitos establecidos. Especiales dudas plantea el hecho de que la norma resulte aplicable cuando los cambios de residencia tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos. Esto es así debido principalmente a la dificultad de probar el objetivo principal de un determinado comportamiento, pero además, de la propia voluntad de lograr una tributación efectiva menor en los tributos total o parcialmente cedidos, ya que las implicaciones de un cambio de residencia trascienden del ámbito estrictamente tributario¹⁷.

La principal consecuencia de la aplicación de esta ficción legal es que se considera como no efectuado el cambio de residencia a efectos fiscales y, por tanto, las personas físicas deberán presentar las autoliquidaciones complementarias que corresponda con inclusión de intereses de demora, finalizando el plazo para la presentación de las mismas el mismo día que concluya el plazo para la presentación de las declaraciones por el IRPF correspondientes a los años en que concurren las circunstancias que determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

¹⁶ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M. (2009): “Los puntos de conexión...”, *ob.cit.*, págs. 245-246.

¹⁷ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2016): “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una “menor tributación efectiva”, *Quincena Fiscal*, nº 21, pág. 14-15 (Versión online).

Debido a la redacción del precepto, podría pensarse que la aplicación del mismo se produce de manera automática, algo que es cierto solo en parte. A este respecto se ha pronunciado la DGT determinando que la aplicación de la presunción podrá evitarse siempre que el contribuyente pueda probar su nueva residencia y su mantenimiento continuado durante el período de tres años mencionado. Ejemplo de ello son las ya mencionadas Consulta Vinculante 1267-13 o la Consulta Vinculante 2494-13 en las que la DGT concluye que “dicha presunción no opera si la nueva residencia se prolonga de manera continuada por, al menos, tres años; correspondiéndole al contribuyente (...) probar su nueva residencia y su mantenimiento continuado durante los tres años”. Como puede observarse, nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* de prueba limitada en el sentido de que, una vez que concurren los requisitos mencionados, únicamente podrá evitarse su aplicación si se puede probar la residencia en la nueva CCAA y si ésta se mantiene durante tres años.

Respecto de esta medida, debemos tener presente que en el artículo 19 de la Constitución Española (CE) se regula el derecho fundamental de los españoles a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional, lo que nos lleva a plantearnos si la citada norma puede suponer una violación de este derecho fundamental. No sólo eso, sino que el principio de libre circulación de personas está reconocido también en el ámbito europeo, concretamente en el artículo 3.2 del Tratado de la Unión Europea (TUE) y en el artículo 21 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Por ello, compartimos el razonamiento expuesto por HERMOSÍN ÁLVAREZ (2016)¹⁸ y, teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del derecho a la libre elección de la residencia, debemos concluir que puede considerarse que esta medida vulnera el citado derecho en la medida en que se limitan las facultades de prueba del sujeto. Según la interpretación llevada a cabo por el TC en sus Sentencias nº 8/1986, de 21 de enero, y nº 90/1989, de 11 de mayo, el artículo 19 de la CE “comporta la obligación correlativa de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental”¹⁹, algo que no se cumpliría si se produce la aplicación de la citada previsión sin admitir prueba en contrario.

2.1.3.2. Deslocalización de la residencia habitual a otro país

En la actualidad, en la LIRPF se recogen diversos preceptos donde se regulan las consecuencias del traslado de residencia fiscal a otra jurisdicción, sea ésta calificada como paraíso fiscal o no. Por ello, vamos a hacer referencia al artículo 8.2 en el que se regulan las consecuencias del cambio de residencia a una jurisdicción considerada como paraíso fiscal o territorio de nula tributación, al artículo 14.2 en el que se regula un supuesto especial de imputación de rentas cuando el contribuyente haya trasladado su residencia fiscal a otro Estado y al impuesto de salida regulado en el artículo 95 bis.

¹⁸ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2016): “Restricciones a los cambios de residencia habitual...”, *ob.cit.*, pág. 12.

¹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 8/1986, de 21 de enero (FJ 3º) y Sentencia del Tribunal Constitucional nº 90/1989, de 11 de mayo (FJ 5).

En primer lugar, el artículo 8.2 de la LIRPF determina que las personas físicas de nacionalidad española que tengan la condición de contribuyentes del citado impuesto no perderán su condición como tal cuando acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Además, se establece que esta regla se aplicará en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y durante los cuatro años siguientes, habiéndose denominado esta extensión de la condición de contribuyente como “cuarentena fiscal”.

No es la primera vez que hacemos referencia a un precepto de la Ley del IRPF en el que se establece una previsión de carácter especial respecto de los países o territorios considerados como paraíso fiscal, ya que cuando hemos hecho referencia a la determinación de la residencia fiscal mediante el criterio de permanencia, hemos podido comprobar que, para determinar la residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural²⁰.

En el supuesto del artículo 8.2, nos encontramos ante una norma de carácter preventivo y anti-elusivo²¹ cuya finalidad principal es evitar la explotación artificiosa de las diferencias entre los regímenes tributarios de diferentes jurisdicciones fiscales²², esto es, su finalidad principal es la lucha contra el fraude fiscal internacional²³. Se trata, por tanto, de una ficción legal que se articula en forma de presunción *iuris et de iure* y que conlleva que, a pesar de haberse producido un cambio de residencia, la persona física con nacionalidad española a la que resulte de aplicación el citado precepto seguirá siendo considerada contribuyente del IRPF durante el período impositivo en que se haya llevado a cabo el cambio y en los cuatro períodos impositivos siguientes, sin que se admita prueba en contrario.

La definición de lo que debe considerarse paraíso fiscal o territorio de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria se encuentra establecida en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. A su vez, la Disposición Transitoria 2ª de la citada Ley convalidó la lista en la que se contenían los nombres de tales países y territorios establecida en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

De este modo, se articula un sistema de lista cerrada que si bien garantiza la aplicación del principio de seguridad jurídica en este ámbito, al mismo tiempo, puede ser el origen de una situación

²⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2013): “Residencia fiscal de personas físicas y entidades, cambios de residencia y estatutos singulares”, en Serrano Antón, F. (Dir.) *Fiscalidad Internacional (I)*, Madrid: Ediciones CEF, 6ª Edición, pág. 129.

²¹ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016): “Fiscalidad de los no residentes en España (I): elementos subjetivos”, *ob.cit.*, págs. 438-439.

²² GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2013): “Consecuencias fiscales del traslado de la residencia al extranjero”, *CISS: Tribunal Fiscal*, nº 267, 2013, pág. 15.

²³ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (1998): “La obligación personal en el cambio de residencia a un paraíso fiscal: un proposición mal construida en la lucha contra el fraude”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 185, pág. 146.

de falta de adaptación a la realidad cambiante de la fiscalidad internacional²⁴. En la actualidad, existen numerosas jurisdicciones incluidas en la citada lista que deben considerarse excluidas por haber suscrito un CDI o un acuerdo de intercambio de información con España, tal y como establece en la cláusula de actualización regulada en el apartado 4º de la Disposición Adicional 1ª de la Ley 36/2006.

Ya hemos hecho referencia anteriormente a que consideramos que la aplicación de la norma anti-paraíso debería reducirse a aquellos supuestos en los que concurre una verdadera situación de fraude fiscal. De este modo, la norma debería distinguir entre aquellos sujetos que sí han llevado a cabo un cambio de residencia efectivo y aquéllos respecto de los que el cambio de residencia es puramente ficticio. En el primero de los casos, nos encontramos ante un supuesto de economía de opción y, por tanto, en el único supuesto en el que resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 8.2 de la LIRPF es en el segundo de ellos, es decir, cuando la persona física finge que ha trasladado su residencia fiscal a un determinado territorio con una finalidad exclusiva de ahorro fiscal²⁵.

En cuanto al régimen de imputación de rentas y a las consecuencias del cambio de residencia fiscal en el IRPF, el artículo 14.1 de la LIRPF regula la imputación temporal de la renta a incluir en la base imponible, estableciéndose que los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, los rendimientos de actividades económicas según lo establecido en la normativa reguladora del IS y las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que se produzca la alteración patrimonial.

Sin embargo, en el apartado 3 del citado precepto se regula la imputación temporal de la renta a incluir en la base del impuesto cuando el contribuyente pierda tal condición por cambio de residencia. De este modo se establece que, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo en que debiera presentarse una declaración por dicho impuesto, siendo para ello necesario que se presente la correspondiente autoliquidación complementaria, sin sanción ni exigencia de intereses de demora o recargo alguno. Nos encontramos, de nuevo, ante una norma anti-elusión en la que no se produce diferenciación entre si la jurisdicción a la que se traslada la residencia fiscal es una jurisdicción calificada como paraíso fiscal o no.

Inicialmente siquiera se distinguía si el sujeto trasladaba su residencia a un Estado miembro de la Unión Europea, a un Estado miembro del Espacio Económico Europeo o a un tercer Estado, lo que hizo que se plantearan serias dudas acerca de la adecuación del mismo a los principios sobre libre circulación de las personas y trabajadores, y sobre la libertad de establecimiento. Finalmente el TJUE, en la Sentencia del Asunto *España contra la Comisión Europea* (Sentencia de 12

²⁴ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013): “La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº 149, págs. 213-216.

²⁵ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (1998): “La obligación personal en el cambio de residencia a un paraíso fiscal: una proposición mal construida en la lucha contra el fraude”, *ob.cit.*, págs. 160-161.

de julio de 2012, C-269/09), determinó que la normativa mencionada suponía efectivamente una restricción injustificada a la libre circulación de personas y trabajadores y a la libertad de establecimiento, ya que imponía a los contribuyentes que trasladaban su residencia fiscal a otro Estado miembro un trato discriminatorio respecto de aquellos contribuyentes que mantenían su residencia fiscal en España²⁶.

Por ello, con efectos desde 1 de enero de 2013, se introdujo un nuevo párrafo en el artículo 14.3 donde se establece que cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la UE (sin referencia a los Estados miembros del EEE), el contribuyente puede optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14.3, o por presentar una autoliquidación complementaria correspondiente al último período que debiera declararse por el IRPF, sin imposición de sanción ni exigencia de intereses de demora o recargos, a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno. La autoliquidación deberá presentarse en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

Junto a lo anterior, en este apartado debemos hacer una breve referencia al impuesto de salida regulado en el artículo 95 bis de la LIRPF, ya que este aspecto será objeto de análisis en el Capítulo VII. El artículo 95 bis de la LIRPF se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico con la reforma operada por la Ley 26/2014²⁷, momento en el que los términos de la imposición de salida habían sido ya cuestionados por el TJUE en numerosas Sentencias²⁸ (ejemplo de ello son la Sentencia de 11 de marzo de 2004, C-9/02, Asunto *Lasteyrie du Saillant* o la Sentencia de 7 de septiembre de 2006, C-470/04, Asunto *N*).

En dicho artículo se establece que, cuando el contribuyente pierda tal condición por un cambio de residencia, se considerará ganancia patrimonial la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad le corresponda, y su valor de adquisición. Para ello, el contribuyente debe haber tenido tal condición durante al menos 10 de los 15 períodos impositivos anteriores al último período impositivo que tenga obligación de declarar el IRPF y, o bien el valor de mercado de las acciones o participaciones en conjunto excede de 4.000.000 de euros, o bien el porcentaje de participación es superior al 25% siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda de 1.000.000 de euros a la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por el IRPF.

²⁶ GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2013): "Consecuencias fiscales del traslado de la residencia al extranjero", *ob.cit.*, pág. 15.

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

²⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: "Exit taxes y libertades comunitarias: ¿contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?", *Revista General de Derecho Europeo*, nº 29, 2013, págs. 6-20.

Para evitar las dudas sobre la adecuación del gravamen de plusvalías latentes en relación con el respeto de la libre circulación de personas de aplicación tanto en la UE como en el EEE, como señala RIBES RIBES (2015), el cambio de residencia fiscal provoca la aplicación mediata o inmediata del impuesto de salida según el territorio donde se fije la nueva residencia²⁹.

En función de lo anterior se distinguen cuatro supuestos³⁰, siendo el primero de ellos cuando el cambio de residencia se produce a un país o territorio fuera de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que conlleva la tributación inmediata de las plusvalías latentes, según lo establecido en el artículo 95 bis apartados 1 y 2. El segundo supuesto se refiere a posibilidad de aplazamiento del pago, previa solicitud del contribuyente, para los desplazamientos temporales por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la condición de paraíso fiscal, o a un país o territorio que tenga suscrito con España un CDI con cláusula de intercambio de información por cualquier otro motivo, en las condiciones reguladas en el artículo 95 bis apartado 4º.

Según lo establecido en el artículo 95 bis, apartado 6, cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, la ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los 10 años siguientes al último que deba declararse por el IRPF se produzca la transmisión *inter vivos* de las acciones o participaciones, el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la UE o del EEE o se incumpla la obligación de comunicar a la Administración tributaria la opción por la aplicación de este régimen especial, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que se traslade la residencia, el domicilio y el mantenimiento de las acciones o participaciones.

Finalmente, se regula el cuarto supuesto relativo a la aplicación del régimen del *exit tax* cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado paraíso fiscal y resulte de aplicación lo establecido en el artículo 8.2 de la LIRPF, esto es, que el contribuyente no pierda su condición como tal, situación para la que se regulan ciertas especialidades en el apartado 7 del mencionado artículo 95 bis. En este supuesto se establece que lo dispuesto en el artículo 95 bis será igualmente de aplicación, si bien, las ganancias patrimoniales se imputarán al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho período impositivo. A este respecto, en caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un período impositivo en que el contribuyente mantenga la condición de contribuyente, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en este artículo. De nuevo, nos encontramos ante una construcción jurídica que, con carácter general, considera el

²⁹ RIBES RIBES, A. (2015): "Un nuevo *exit tax* en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF", *Crónica Tributaria*, nº 154, pág. 123.

³⁰ CALVO VÉRGEZ, J. (2015): "El nuevo "*exit tax*" creado por la Ley 26/2014 y su compatibilidad con las libertades comunitarias de circulación y de establecimiento", *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 9, Versión online, págs. 2-7.

simple cambio de residencia a un país o territorio considerado como paraíso fiscal como una conducta abusiva, al aplicarse sin admitir prueba en contrario³¹.

2.2. La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios para evitar la Doble Imposición

2.2.1. Criterios para determinar la residencia fiscal en los CDIs

La residencia en uno de los Estados contratantes resulta el elemento determinante del ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional, siguiendo lo dispuesto en el artículo 1 del Modelo Convenio de la OCDE sobre renta y patrimonio. Tal y como hemos indicado en la introducción, el MCOCDE no establece una definición uniforme de residencia a efectos del Convenio³², remitiendo el artículo 4.1 a la legislación de cada Estado contratante.

De este modo, se establece que será considerado residente de un Estado contratante cualquier persona que, bajo las normas de ese Estado, esté sujeta a imposición por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección efectiva o cualquier criterio de naturaleza análoga³³. Posteriormente, se matiza que el término residente no incluye a aquéllos que estén sujetos únicamente por aplicación del criterio de la fuente, es decir, por la renta obtenida o por los bienes situados en el mismo. Esta afirmación ha hecho surgir dudas acerca de si exclusivamente se encuentran dentro del ámbito subjetivo de aplicación de los CDIs aquellos supuestos en que se produzca una tributación efectiva o se incluirían también los supuestos de sujeción, independientemente de que la tributación se produzca efectivamente o no. A nuestro modo de ver, compartimos la opinión de SOLER ROCH cuando afirma que el principio de gravamen de la renta mundial “debe considerarse cumplido por las normas de sujeción al impuesto, con independencia de la tributación efectiva que luego recaiga sobre los residentes”³⁴.

Además, el concepto de residencia en el MCOCDE sirve para dos fines adicionales. Por un lado, sirve para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente. Por otro lado, el artículo 4.2 del MCOCDE resulta un instrumento clave para resolver los casos en que la doble imposición resulte de la consideración de residente en ambos Estados contratantes³⁵.

³¹ RIBES RIBES, A. (2015). “Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF”, *ob.cit.*, pág. 131.

³² VILCHES DE SANTOS, D. (2017): “Residencia fiscal: consecuencias de la insuficiente regulación internacional”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 23, págs. 53-54.

³³ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2013): “Residencia fiscal de personas físicas y entidades, cambios de residencia y estatutos singulares”, *ob.cit.*, pág. 136.

³⁴ SOLER ROCH, M. T.: “Una reflexión sobre la residencia como criterio de sujeción: gravamen global vs. gravamen único”, en *V Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario*, pendiente de publicación.

³⁵ Observaciones preliminares en los Comentarios al artículo 4 del Modelo Convenio de la OCDE sobre renta y patrimonio, Versión 2010, pág. 86.

Finalmente debemos tener presente que en los comentarios al MCOCDE, concretamente en el párrafo 10, se establece la posibilidad de que el período de residencia pueda ser de duración inferior al período impositivo, aceptando por tanto la fragmentación del mismo. Sin embargo, en la legislación española según lo establecido en el artículo 12 de la LIRPF el período impositivo será el año natural y el devengo del impuesto se producirá el 31 de diciembre de cada año, previéndose únicamente la posibilidad de que exista un período impositivo inferior al año natural en caso de fallecimiento del contribuyente en día distinto del 31 de diciembre. Esta misma posición fue incluida como Observación por España en los Comentarios al artículo 4.2 del MCOCDE. De este modo, no resulta de aplicación a España lo dispuesto en el párrafo 10 de los Comentarios en el que se prevé que los conflictos de doble residencia se resuelvan mediante la fragmentación del período impositivo en aquellos casos en los que en un mismo año natural el contribuyente sea residente en varios Estados³⁶.

2.2.2. Conflictos de doble residencia en los CDIs

Es la propia ausencia de una definición única de residente a efectos de los CDIs la que explica que puedan darse situaciones de doble imposición como consecuencia de que un mismo sujeto pueda ser considerado residente en dos Estados contratantes al mismo tiempo³⁷.

Como hemos indicado anteriormente, el artículo 4.2 del MCOCDE y las reglas de desempate³⁸ en él recogidas van a ser desarrollados en profundidad en el Capítulo XIII. Sin embargo, en este apartado vamos a realizar una breve referencia a las mismas, en cuanto que hoy en día existen más de 3.000 Convenios de doble imposición firmados siguiendo el MCOCDE lo que las convierte en una pieza clave para la resolución de conflictos de doble residencia a nivel internacional³⁹.

Según lo establecido en el artículo 4.1 del MCOCDE, cuando una persona física sea considerada residente en ambos Estados será necesario acudir a lo establecido en el apartado siguiente. Así, en el artículo 4.2 se establecen una serie de criterios cuya aplicación se realiza en cascada, de modo que sólo se pasa al siguiente criterio cuando el anterior haya sido descartado motivadamente.

En primer lugar, se establece que la persona física será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición⁴⁰. Como ya hemos comentado, a pesar de que a nivel nacional no disponemos del criterio de la vivienda permanente para resolver las situaciones

³⁶ Párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo *Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE*, versión 2014.

³⁷ MEDINA CEPERO, J. R. (2006): "La residencia fiscal en España de las personas físicas y jurídicas", *ob.cit.*, pág. 1156.

³⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P. (2013): "La residencia de las personas físicas en la legislación interna", en Chico De La Cámara, P. (Dir.) *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos... ob. cit.*, págs.109-111.

³⁹ GARCÍA PRATS, F. A. (2009): "Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición", *Crónica Tributaria*, nº 133, pág. 102.

⁴⁰ NAVARRO IBARROLA, A. (2012): "Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española", *Quincena Fiscal*, nº 9, págs. 91-94.

de doble residencia, este criterio sí está recogido en el ámbito autonómico (artículo 28 de la Ley 22/2009).

Teniendo en cuenta que el criterio de la vivienda permanente a su disposición debería orientarse desde la perspectiva de la disponibilidad de la misma y no de la permanencia efectiva en ella⁴¹, es posible que una misma persona física posea una vivienda permanente y a su disposición en ambos Estados contratantes, siendo necesario en ese caso acudir al criterio del centro de intereses vitales. El centro de intereses vitales incluye tanto los vínculos personales como económicos, debiendo valorarse en su conjunto las relaciones profesionales, económicas, familiares y sociales de la persona⁴². A pesar de ello, sí se establece en los Comentarios al artículo que debe prestarse especial atención a las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas.

También puede darse la situación de que no se pueda determinar el centro de intereses vitales y de que tampoco disponga esa persona física de una vivienda permanente en uno de los dos Estados, siendo necesario acudir a la siguiente regla de desempate que constituye el Estado donde more. En este apartado no se precisa qué período de tiempo debe considerarse suficiente para dar preferencia a uno de los Estados contratantes, simplemente se hace referencia en los Comentarios a que debe de ser un período lo suficientemente dilatado, lo que se traduce en donde viva habitualmente⁴³.

Si no es posible determinar el Estado donde more o lo haga en ambos Estados, deberemos atender al Estado del que sea nacional, y en el supuesto de que sea nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, los Estados contratantes deberán resolver el conflicto de doble residencia de mutuo acuerdo.

A pesar de la utilidad de los mencionados criterios para resolver las situaciones de doble imposición generadas por la existencia de doble residencia, consideramos que debería aprovecharse el consenso internacional logrado mediante la adopción de un Modelo Convenio sobre renta y patrimonio para establecer un concepto de residencia fiscal único a efectos de los CDIs o, en su caso, establecer determinadas directrices para la fijación del concepto de residencia a nivel interno, abandonando la imprecisión del actual artículo 4.1 del MCOCDE. De este modo, no sólo se podría poner fin a las situaciones de doble residencia, sino también a las situaciones de doble no residencia derivadas de la utilización de un único criterio para determinar la residencia por algunos Estados.

⁴¹ ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F. (2001): “La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de Doble Imposición Internacional y en la normativa interna española”, *ob.cit.* pág.86.

⁴² Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2005 (FJ 4º) y Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006 (FJ 4º).

⁴³ CARMONA FERNÁNDEZ, N (2016): “Fiscalidad de los no residentes en España (I): elementos subjetivos”, *ob.cit.*, pág. 445.

3. LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

3.1. La residencia fiscal de las personas jurídicas en la legislación española

3.1.1. Criterios para determinar la residencia fiscal

Respecto de las personas jurídicas, es la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) la que establece la residencia en territorio español como criterio general de sujeción al citado impuesto, estableciendo en su artículo 8 las circunstancias que permiten considerar a una entidad como residente en territorio español⁴⁴. Del mismo modo que sucedía en el artículo 9 de la LIRPF, el artículo 8 de la LIS determina una serie de criterios cuya aplicación se realizará sin atender a un orden jerárquico, es decir, la concurrencia de uno de ellos supondrá que la correspondiente sociedad o entidad jurídica es residente en territorio español⁴⁵.

Los dos primeros criterios para determinar la residencia de las personas jurídicas en territorio español son criterios de carácter estrictamente formal. De esta manera, en primer lugar, se establece que serán consideradas residentes en territorio español las entidades que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas, para lo que será preciso que las mencionadas entidades hubieran cumplido con las formalidades previstas para cada tipo de entidad en nuestro ordenamiento jurídico⁴⁶. En segundo lugar, se determina que serán consideradas residentes las entidades que tengan su domicilio social en territorio español.

La aplicación de criterios de carácter formal para la determinación de la residencia fiscal de las entidades plantea determinadas ventajas e inconvenientes. En cuanto a las ventajas, debemos mencionar que su aplicación dota de mayor seguridad jurídica a las relaciones entre las distintas partes implicadas en la determinación de la condición de residente fiscal. No obstante, este mismo hecho deriva en que la determinación de la residencia fiscal pueda ser fácilmente manipulable por las propias entidades, siendo posible decidir constituirse según las leyes o situar su domicilio social en territorios o países con una fiscalidad más favorable.

Por ello, se introduce en la legislación española un tercer criterio de carácter material, el criterio de sede de dirección efectiva, que permite dotar de mayor objetivación al proceso de determinación de la residencia fiscal de las personas jurídicas⁴⁷. Como contrapartida, nos encontramos ante un concepto jurídico que puede considerarse indeterminado, a pesar de la definición del

⁴⁴ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2016): “La residencia fiscal de las entidades jurídicas: criterios de sujeción al Impuesto sobre Sociedades”, en Merino Jara, I. y Ugartemendía Eceizabarrena, J. I. (Dir.) *La Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*, págs. 70-72.

⁴⁵ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013): “La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades”, *ob.cit.*, pág. 202.

⁴⁶ VIANA BARRAL, V. y MONTOYA ESTEBAN, D. (2013): “La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna”, en Chico De La Cámara, P. (Dir.) *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la Imposición Directa*. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, págs. 135-137.

⁴⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016): “Fiscalidad de los no residentes en España (I): elementos subjetivos”, *ob.cit.*, pág. 441.

mismo que se recoge en el propio artículo 8.1 de la LIS en el que se determina que se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español siempre que radique en dicho territorio la dirección y control del conjunto de sus actividades. A nuestro modo de ver, dos son los aspectos que generan una mayor inseguridad jurídica en lo que a la determinación del concepto de sede de dirección efectiva se refiere: la delimitación de qué debe considerarse dirección y control y de cuál es el alcance de la expresión “del conjunto de sus actividades”⁴⁸.

En cuanto a lo primero, compartimos la definición dada por la DGT en su Consulta Vinculante nº. 128/04 en la que determina que se considerará que la sede de dirección efectiva se encuentra en territorio español “siempre que en él se tomen de forma efectiva las decisiones de la empresa que permiten su normal desarrollo”, siendo necesario analizar todas las circunstancias que concurren en el caso en concreto⁴⁹. Junto a lo anterior, según lo establecido en los Comentarios al artículo 4 del MCOCDE consideramos que para la determinación de qué tipo de decisiones son las que deben considerarse relevantes a efectos de fijar la sede de dirección efectiva en un Estado u otro, debemos atender al concepto de *key management*, esto es, el lugar en que se desarrolle la gestión clave y la toma de decisiones empresariales de la sociedad en su conjunto, atendiendo lugar donde radique el centro de decisión ejecutivo conjunto de la entidad⁵⁰.

Por su parte, en relación con la determinación del alcance de la expresión “del conjunto de sus actividades”, recuperamos el razonamiento realizado respecto del criterio de residencia de las personas físicas relativo al núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. De este modo, consideramos que se deberá concluir que se produce en España la dirección y control del conjunto de sus actividades cuando se tomen en España las decisiones empresariales que afecten a la entidad en su conjunto en términos relativos y no en términos absolutos, esto es, cuando en ningún otro país se adopte un volumen mayor de decisiones empresariales sustanciales.

Expuestos los criterios para la determinación de la residencia fiscal de las personas jurídicas en territorio español no puede negarse que la determinación de la existencia de la sede de dirección efectiva en dicho territorio puede derivar en una cuestión conflictiva y que se requiere una aproximación caso por caso, lo que dota de cierta inseguridad jurídica a las partes implicadas. Sin embargo, consideramos necesaria la referencia a criterios de carácter material para la determinación de la residencia fiscal de las personas jurídicas dada la volatilidad de los puntos de conexión de carácter estrictamente formal.

⁴⁸ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2016): “Traslado de residencia de sociedades al extranjero: Exit tax y dudas de compatibilidad con el Derecho comunitario”, en Merino Jara, I. y García Luis, T. (Coord.) *La reforma sobre el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Editorial Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, págs.682-683.

⁴⁹ Consulta de la Dirección General de Tributos V0128-04, de 23 de septiembre de 2004. En este sentido también se pronuncia la Consulta de la Dirección General de Tributos V0043-01 de 6 de junio de 2001.

⁵⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2013): “Residencia fiscal de personas físicas y entidades, cambios de residencia y estatutos singulares”, *ob.cit.*, págs. 138-139.

La finalidad anti-elusión del criterio de sede de dirección efectiva para la determinación de la residencia fiscal de las personas jurídicas queda complementada con la presunción de residencia fiscal regulada en el último párrafo del artículo 8.1 de la LIS, introducida por primera vez para las personas jurídicas mediante la Ley 36/2006⁵¹. En dicho artículo se establece que la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal tiene su residencia en territorio español cuando concurra cualquiera de los siguientes requisitos. Por un lado, que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español. Por otro lado, que su actividad principal se desarrolle en territorio español, salvo que acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en el citado país o territorio y, al mismo tiempo, que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

Nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* cuya aplicación deriva en la existencia de dos nuevos puntos de conexión referidos exclusivamente a entidades que radiquen formalmente en países o territorios de nula tributación o calificados como paraísos fiscales⁵². A diferencia de lo que sucede con la presunción de residencia fiscal respecto de las personas físicas establecida en el artículo 8.2 LIRPF, la LIS sí prevé la posibilidad de que se evite su aplicación mediante prueba en contrario. De esta forma, la entidad a la que resulte de aplicación la citada presunción podrá enervar la misma si acredita que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio y, al mismo tiempo, acredita que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la mera gestión de valores u otros activos⁵³.

La previsión de los extremos que deben ser acreditados para evitar la aplicación de la presunción de residencia fiscal debe valorarse positivamente por dos razones. La primera de ellas porque mediante la posibilidad de realizar prueba en contrario se eliminan del régimen aplicable a las personas jurídicas las dudas de inconstitucionalidad que se han venido planteando respecto de la presunción de residencia fiscal de las personas físicas. La segunda razón es que esta previsión supone un reconocimiento implícito de que el simple hecho de que una entidad traslade su residencia a un país o territorio calificado como de nula tributación o como paraíso fiscal no presupone la existencia de fraude o de evasión fiscal⁵⁴.

⁵¹ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2016): “La residencia fiscal de las entidades jurídicas: criterios de sujeción al Impuesto sobre Sociedades”, *ob.cit.*, págs. 83-88.

⁵² GARCÍA CARRETERO, B. (2008): “La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 12, pág. 19.

⁵³ VIANA BARRAL, V. y MONTOYA ESTEBAN, D. (2013): “La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna”, *ob.cit.*, págs. 154-155.

⁵⁴ GARCÍA CARRETERO, B. (2008): “La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”, *ob.cit.*, págs. 22-25.

Como puede observarse de todo lo expuesto, los criterios para la determinación de la residencia fiscal en el caso de las personas jurídicas gozan carácter expansivo, pudiendo considerarse residente fiscal a una entidad por el simple hecho de haberse constituido conforme a la legislación española sin poseer mayor vinculación con nuestro territorio⁵⁵. Compartimos las consideraciones realizadas por diversos autores respecto de la necesidad de que la aplicación de los criterios de residencia fiscal conlleve la consideración de residente en España cuando exista una vinculación real con nuestro territorio⁵⁶. Además, ésta parece ser la opinión expresada por la DGT al considerar que una entidad debe dejar de ser considerada como residente fiscal en España cuando traslade su domicilio social y su sede de dirección efectiva a otro Estado, a pesar de haber sido constituida conforme a la legislación española y sin necesidad de que se proceda a la extinción de la persona jurídica⁵⁷.

3.1.2. Deslocalización de la residencia fiscal de las personas jurídicas

El cambio de residencia fiscal de las entidades residentes en territorio español al extranjero lleva aparejada una serie de consecuencias. Por un lado, el cambio de residencia al extranjero se prevé como una de las causas para la finalización del período impositivo y el devengo del impuesto correspondiente hasta ese momento. Por otro lado, el cambio de residencia fiscal supondrá la aplicación del impuesto de salida establecido en el artículo 19 de la LIS para asegurar el gravamen de determinadas rentas que se han generado mientras la entidad era residente en territorio español.

En el artículo 27.1 de la LIS se establece que, con carácter general, el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad. A este respecto, debemos hacer referencia a que a diferencia de lo que sucedía en la regulación del IRPF, en el caso del Impuesto sobre Sociedades sí se prevé la finalización del período impositivo en un momento diferente al establecido en el régimen general, en este caso, a la finalización del ejercicio económico de la sociedad⁵⁸. De este modo, el artículo 27.2 de la LIS establece que se considerará concluido el período impositivo cuando la entidad se extinga, cuando se produzca un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero, cuando se lleve a cabo la transformación de la forma jurídica de la entidad y esto determine la no sujeción al IS, o cuando se produzca la transformación de

⁵⁵ VIANA BARRAL, V. y MONTOYA ESTEBAN, D. (2013): “La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna”, *ob.cit.*, págs. 133-135.

⁵⁶ Véase a este respecto SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013): “La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades”, *ob.cit.*, págs. 202-203. También puede consultarse GARCÍA CARRETERO, B (2008): “La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”, *ob.cit.*, págs. 15-16.

⁵⁷ Consulta de la Dirección General de Tributos V2477-12 de 18 de diciembre de 2012 y la Consulta V1434-13, de 25 de abril de 2013.

⁵⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2013): “Residencia fiscal de personas físicas y entidades, cambios de residencia y estatutos singulares”, *ob.cit.*, pág. 140.

la forma societaria de la entidad, la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

Además de lo anterior, la LIS regula en su artículo 19.1 un gravamen de salida. Sin embargo, no es la primera vez que se establece en nuestro ordenamiento jurídico el gravamen de las plusvalías latentes respecto de las personas jurídicas, estando la regulación originaria establecida en el artículo 17 del derogado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Inicialmente, dicha regulación no preveía la concesión del aplazamiento del pago en ningún supuesto, produciéndose en el momento del cambio de residencia el gravamen inmediato de la plusvalía latente. Esta situación fue considerada contraria al artículo 49 del TFUE por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 25 de abril de 2013 (Asunto Comisión Europea contra España, C-64/11). En dicha Sentencia el TJUE recoge los argumentos expuestos previamente en su Sentencia de 29 de noviembre de 2001 (Asunto *National Grid Indus*, C-371/10) en la que determinó que, a pesar de reconocer que los Estados miembros tienen derecho a someter a gravamen las plusvalías nacidas en sus respectivos territorios, resulta criticable que se produzca el gravamen inmediato de esa plusvalía latente pudiendo preservarse el ejercicio de las competencias de los Estados miembros en materia tributaria con medidas menos perjudiciales para la libertad de establecimiento⁵⁹.

En la actualidad, el artículo 19 LIS sí prevé el aplazamiento de la deuda tributaria a solicitud del contribuyente cuando el traslado de residencia se realiza a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que existe un efectivo intercambio de información tributaria⁶⁰. De esta forma, el artículo 19.1 de la LIS establece que deberá integrarse en la base imponible del Impuesto la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, a no ser que tales elementos patrimoniales queden afectos a un establecimiento permanente situado en dicho territorio. Seguidamente se establece que, en el supuesto de que los elementos patrimoniales sean transferidos a un Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información, el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto anteriormente será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados. Para ello, resultará de aplicación el régimen general establecido en la LGT respecto del devengo de intereses de demora y la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

⁵⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de abril de 2013, Asunto *Comisión Europea contra España*, C-64/11, apartados 32 a 34.

⁶⁰ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2016): "Traslado de residencia de sociedades al extranjero: Exit tax y dudas de compatibilidad con el Derecho comunitario", *ob.cit.*, págs. 692-693.

A este respecto debemos matizar que, tal y como ha establecido el TJUE en numerosas Sentencias⁶¹, la introducción de un impuesto de salida aplicable a las personas jurídicas que siendo residentes en territorio español trasladan su residencia a otro Estado resulta una restricción a la libertad de establecimiento que se considera justificada en relación con el objetivo de “garantizar el ejercicio de la soberanía fiscal sobre una renta que se ha ido generando mientras el contribuyente residía en el Estado de origen”⁶². Sin embargo, existen determinados aspectos del régimen de la imposición de salida establecida en la normativa española que continúan generando dudas respecto de la proporcionalidad de la medida.

En primer lugar, como señala HERRERA MOLINA, la restricción que deriva de la aplicación del impuesto de salida está justificada con el fin de garantizar un reparto equilibrado del poder tributario, sin embargo, “tal reparto es ajeno a la exigencia de intereses de demora”⁶³, ya que no se produce un aplazamiento del pago como una vía para conceder una ventaja financiera a la entidad, sino para que dicha imposición de salida no resulte en un trato discriminatorio respecto de una empresa que traslade su residencia fiscal en el ámbito nacional.

En segundo lugar, respecto de la constitución de garantías, conviene recordar a este respecto que la constitución de garantías se ha venido considerando una carga desproporcionada en el caso de las personas físicas. Sin embargo, el TJUE ha admitido la exigencia de garantías en el caso de las personas jurídicas ante el mayor riesgo de impago de la deuda tributaria⁶⁴. El régimen general de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias establecido en el artículo 65 de nuestra LGT vincula la concesión del aplazamiento a la situación económico-financiera del obligado tributario, sin que pueda deducirse que el aplazamiento será la regla general y la exigencia de garantía para el aplazamiento la excepción⁶⁵. A este respecto, siguiendo la interpretación dada por el TJUE en su Sentencia de 23 de enero de 2014 (Asunto *DMC*, C-164/12) consideramos que, para resultar acorde con el derecho de libertad de establecimiento, la exigencia de garantía del aplazamiento no debe producirse de forma automática sin llevar a cabo una evaluación previa del riesgo, ya que su exigencia produce un efecto restrictivo al privar al contribuyente del disfrute del patrimonio objeto de la garantía⁶⁶.

⁶¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2012, Asunto *Comisión Europea contra Portugal*, C- 38/10, apartados 31 y 32; Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de noviembre de 2001, Asunto *National Grid Indus*, C-371/10, apartado 46; Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 23 de enero de 2014, Asunto *DMC*, C- 164/12, apartado 49; entre otras.

⁶² HERRERA MOLINA, P. M.: “Exit taxes y libertades comunitarias: ¿contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?, *ob.cit.*, págs. 1-2.

⁶³ *Ibidem*, págs. 20-29.

⁶⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de noviembre de 2001, Asunto *National Grid Indus*, C-371/10, apartado 74.

⁶⁵ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2016): “Traslado de residencia de sociedades al extranjero: Exit tax y dudas de compatibilidad con el Derecho comunitario”, *ob.cit.*, págs. 699-702.

⁶⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 23 de enero de 2014, Asunto *DMC*, C- 164/12, apartados 65 a 69.

3.2. Criterios para determinar la residencia fiscal y para resolver los conflictos de doble residencia fiscal de las personas jurídicas en los CDIs y la propuesta de la Acción 6 del Plan de BEPS de la OCDE

El artículo 4.1 del MCOCDE establece que será residente de un Estado contratante aquel que, bajo las normas de dicho Estado, esté sujeto a imposición por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección efectiva o cualquier criterio de naturaleza análoga. Por ello, al igual que sucedía en el caso de las personas físicas, la remisión a los criterios establecidos en la legislación nacional de cada Estado contratante puede dar lugar a conflictos de doble residencia que se resolverán de acuerdo a lo establecido en el apartado 3º del citado artículo.

Según lo establecido en el artículo 4.3 del MCOCDE, cuando una persona jurídica sea residente de los dos Estados contratantes, deberá ser considerada residente solamente del Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de su actividad. Como puede observarse, se establece como regla de desempate el mismo criterio de carácter material que disponemos en nuestra normativa interna para determinar la residencia en territorio español.

El concepto de sede de dirección efectiva puede considerarse un concepto jurídico de carácter material y dinámico, sin que esté expresamente determinado el alcance del mismo. Este carácter dinámico puede derivar en situaciones en las que la determinación de la condición de residente en uno u otro Estado contratante lejos de resultar automática origine un amplio debate interpretativo⁶⁷. Para intentar resolver las dudas que la aplicación del mismo pudiera generar, en los Comentarios al MCOCDE se define la sede de dirección efectiva como “el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de actividades empresariales o profesionales de la entidad”⁶⁸.

Junto a lo anterior, como señala la OCDE en los Comentarios al Modelo el criterio de sede de dirección efectiva posee otra ventaja y es que se trata de un criterio de carácter único, ya que “una entidad podrá simultanear más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva”. A este respecto debe ponerse de manifiesto el hecho de que diferentes Estados formularan reservas a la aplicación del artículo 4.3 del Modelo Convenio de la OCDE en su versión del año 2014. De este modo, Japón y Corea presentaron una reserva al citado artículo estableciendo que, en lugar de sede de dirección efectiva, sus Convenios incluirían el término oficina principal. Por su parte, Turquía se reserva el derecho a utilizar el criterio del domicilio social junto con el de sede de dirección efectiva para resolver los conflictos de doble residencia que pudieran plantearse. Estados Unidos se reserva el derecho a utilizar el criterio de la constitución para determinar la residencia a efectos del Convenio y, finalmente, Estonia se reserva el derecho a utilizar el criterio de constitución u otro de naturaleza análoga a efectos del artículo 4.1.

⁶⁷ PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D. (2013): “La residencia de las personas jurídicas en los convenios para evitar la doble imposición”, en Chico De La Cámara, P. (Dir.) *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la Imposición Directa*. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, págs. 201-203.

⁶⁸ Párrafo 24 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo Convenio de la OCDE sobre renta y patrimonio, Versión 2010, pág. 86.

Como puede observarse, existen diversas posturas respecto de cuál debe considerarse el criterio determinante a la hora de resolver los conflictos de doble residencia que pudieran surgir. Posiblemente, la necesidad de una interpretación amplia de la sede de dirección efectiva para la resolución de un conflicto de doble residencia de una persona jurídica, teniendo en cuenta los diversos factores que inciden en su determinación, haya sido el elemento clave en las críticas vertidas sobre el Modelo Convenio actual, incluso llegando a plantear la necesidad de introducir un criterio de carácter jerárquico similar al establecido en el artículo 4.2 para resolver los conflictos de doble residencia en el caso de las personas físicas⁶⁹.

El propio Modelo Convenio de la OCDE, en sus Comentarios, establece un régimen alternativo a la aplicación del criterio de sede de dirección efectiva. Concretamente, el párrafo 24.1 de los Comentarios al artículo 4 establece que, debido a la frecuencia con la que se plantean los conflictos de doble residencia, determinados Estados pueden considerar necesario acudir a un criterio cuya aplicación dé lugar a un análisis caso por caso. Para ello, los Estados que así lo consideren deberán sustituir el actual apartado 3º por el siguiente texto:

“Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona distinta de una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver, por medio de un acuerdo amistoso, el Estado contratante del que deba considerarse residente a dicha persona a los efectos del Convenio, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, su lugar de constitución o de creación por otros procedimientos, así como cualquier otro factor pertinente. En ausencia de tal acuerdo, esa persona no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el Convenio, salvo en la forma y medida que puedan acordar las autoridades competentes de los Estados contratantes”.

Es decir, mediante la modificación del artículo 4.3 del MCOCDE se pretende otorgar a las partes contratantes la posibilidad de dirimir los conflictos de doble residencia mediante la aplicación del procedimiento amistoso. A nuestro modo de ver, ésta debería ser la última opción deseable de entre las descritas⁷⁰, ya que si las principales críticas del criterio de la sede de dirección efectiva se producían como consecuencia de la indeterminación del concepto que derivaba en una pugna de carácter interpretativo, el hecho de que los Estados contratantes simplemente se comprometan a resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso no facilita la resolución del conflicto.

No obstante, ésta es también la opción propuesta por la OCDE en la Acción 6 del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. En los Informes Finales publicados en el año 2015, la OCDE identificó el uso abusivo de los convenios fiscales y en particular a la búsqueda del convenio más favorable o *treaty shopping* como una de las principales causas que producen la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios⁷¹.

⁶⁹ PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D. (2013): “La residencia de las personas jurídicas en los convenios para evitar la doble imposición”, *ob.cit.*, págs. 203-209.

⁷⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016): “Fiscalidad de los no residentes en España (I)...”, *ob.cit.*, págs. 443-444.

⁷¹ OCDE (2015): Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales, pág. 25.

El apartado A del Informe Final de la Acción 6 titulada “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales” recoge nuevas normas convencionales cuyo objetivo principal es luchar contra formas específicas de abuso de convenio, entre las que se encuentran las situaciones en las que una entidad es residente de dos Estados contratantes⁷². A este respecto se expone que, cuando se introdujo por primera vez el criterio de la sede de dirección efectiva en un Borrador de Convenio en el año 1963, se hizo pensando en un contexto en el que los conflictos de doble residencia de personas jurídicas eran poco frecuentes. A pesar de ello, dado el aumento del número de conflictos de doble residencia de personas jurídicas vinculados con frecuencia a estrategias de elusión fiscal, la OCDE propone que la norma de desempate en los conflictos de doble residencia de personas jurídicas sea, en primer lugar, acudir al procedimiento amistoso planteado como alternativa desde la modificación del año 2008 y, como segunda opción, se prevé la posibilidad de que los Estados contratantes establezcan el criterio de sede de dirección efectiva⁷³.

Siguiendo a BRÄUMANN y TUMPEL⁷⁴, son varias las críticas que se pueden realizar a la nueva regla de desempate propuesta por la OCDE en la Acción 6 del Plan BEPS. En primer lugar, debemos poner de manifiesto que la opción por el procedimiento amistoso supone en realidad la ausencia de un criterio determinado clara y expresamente. Según lo establecido en la propuesta del nuevo artículo 4.3 del MCOCDE, los Estados contratantes harán lo posible por resolver, por medio de un acuerdo amistoso, los conflictos de doble residencia que pudieran plantearse en el caso de las personas jurídicas debiendo atender al territorio donde se localice su sede de dirección efectiva, a su lugar de constitución o de creación por otros procedimientos, entre otros criterios que pudieran considerarse relevantes. Es decir, el procedimiento amistoso se resolverá atendiendo, entre otros, al lugar donde radique la sede de dirección efectiva, sin que se establezca una lista cerrada de criterios aplicables ni siquiera una jerarquía entre los criterios que se enumeran.

En segundo lugar, esta situación de indeterminación derivará en una mayor inseguridad jurídica⁷⁵, ya que es fácil intuir que mediante la elección del procedimiento amistoso como regla de desempate se dota a los Estados contratantes de mayor discrecionalidad. Sin duda, el doble residente será el perjudicado de esta situación debido a que, en ausencia de tal acuerdo, no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el Convenio, salvo en la forma y medida que puedan acordar las autoridades competentes de los Estados contratantes.

⁷² OCDE (2016): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, París, pág. 10.

⁷³ *Ibidem*, págs. 77-80.

⁷⁴ BRÄUMANN, P. y TUMPEL, M. (2015): “The tiebreaker for dual resident companies, the holding period for intercompany dividends and the modifications to Article 13 (4) of the OECD Model”, en Lang, M. (et. al. Eds.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). The proposals to revise the OECD Model Convention*, Vienna: Ed. Linde, págs. 311-318.

⁷⁵ BÁEZ MORENO, A. y ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corporate Tax Residence and Mobility.Spanish Report”, en *Corporate Tax Residence and Mobility. EATLP Annual Congress Poland, 1-3 June 2017*, pendiente de publicación.

Por último, sorprende la elección del procedimiento amistoso como vía para resolver los conflictos de doble residencia de las personas jurídicas debido a las deficiencias que ha venido acusando el citado procedimiento. El artículo 25 del MCOCDE fue diseñado como un procedimiento de carácter excepcional y no para convertirse en la norma a la que acudir con carácter general en supuestos de conflicto de doble residencia. No existe una norma procedimental específica para el desarrollo del citado procedimiento, no existe un plazo máximo de resolución, ni siquiera la obligación de llegar a un acuerdo. Simplemente existe un compromiso de hacer lo posible por resolver por medio del procedimiento amistoso dichas situaciones.

A nuestro modo de ver, la solución a los problemas surgidos respecto de la aplicación del criterio de sede de dirección efectiva podría encontrarse en la introducción de diversas normas de desempate cuya aplicación se realice jerárquicamente, tal y como se establece en el artículo 4.2 del MCOCDE respecto de las personas físicas⁷⁶.

3.3. El artículo 4 del Convenio Multilateral para la implementación de medidas destinadas a prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en los convenios bilaterales

El Convenio Multilateral para la implementación de medidas destinadas a prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en los convenios bilaterales se configura en la Acción 15 del Plan BEPS como un “instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan implementar las medidas fruto de los trabajos realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito”⁷⁷.

De esta forma, el multilateralismo surge como remedio frente a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios consecuencia de la inoperancia de soluciones de carácter estrictamente nacional para la resolución de un problema de alcance global⁷⁸. El principal objetivo de la Acción 15 del Plan BEPS es introducir de forma coordinada las modificaciones planteadas a lo largo de las restantes Acciones que inciden en los Convenios de doble imposición existentes de forma conjunta y sin sustituirlos por completo, lo que significa que los Convenios bilaterales y el instrumento multilateral están llamados a coexistir⁷⁹.

⁷⁶ PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D. (2013): “La residencia de las personas jurídicas en los convenios para evitar la doble imposición”, *ob.cit.*, págs. 207-208.

⁷⁷ OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales, pág. 52.

⁷⁸ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017): “El multilateralismo y su repercusión fiscal en un entorno post-BEPS”, *Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 4, págs. 95-96.

⁷⁹ BRAVO, N. (2015): “The Proposal for a Multilateral Tax Instrument for Updating Tax Treaties”, en Lang, M. (et. al. Eds.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). The proposals to revise the OECD Model Convention*, Vienna: Ed. Linde, págs. 328-329.

En junio de 2017, Ministros y altos funcionarios procedentes de 76 países y jurisdicciones suscribieron o manifestaron oficialmente su voluntad de adherirse al Convenio Multilateral, previéndose que las primeras modificaciones entrasen en vigor a principios del año 2018⁸⁰. A 29 de junio de 2018, son 82 los países o territorios que han firmado el Convenio Multilateral, entre los que se encuentra España, habiendo mostrado su intención de firmarlo Algeria, Kenia, Líbano, Omán, Suazilandia y Tailandia⁸¹.

En el primer párrafo del artículo 4 del Convenio Multilateral establece que cuando una persona distinta de una persona física sea residente de más de una jurisdicción contratante, las autoridades competentes de dichas jurisdicciones harán lo posible por determinar, mediante acuerdo mutuo, la jurisdicción de la que deba considerársele residente a los efectos del Convenio fiscal comprendido. Para ello, del mismo modo que se establecía en el texto de la Acción 6 del Plan BEPS, deberá tenerse en cuenta el lugar donde radique su sede de dirección efectiva, el lugar de su constitución o creación, o cualquier otro factor relevante. La ausencia de acuerdo supondrá que la persona jurídica no tenga derecho a las desgravaciones o exenciones previstas en el Convenio fiscal correspondiente, salvo en la forma que acuerden las autoridades competentes.

Seguidamente, en el párrafo 2º se regula lo que se conoce como cláusula de compatibilidad⁸². Esta cláusula describe la interacción entre el artículo 4.1 del Convenio Multilateral y las previsiones establecidas en los CDIs cubiertos por el mismo. De este modo, se determina que el apartado 1 se aplicará en sustitución o en ausencia de disposiciones que resuelvan los conflictos de doble residencia de las personas jurídicas, a excepción de las cláusulas que aborden expresamente la residencia de las sociedades que participen en acuerdos de sociedades de doble cotización.

Debido a que las previsiones relativas a la resolución de los conflictos de doble residencia de las personas jurídicas no constituyen contenido indispensable para la consecución de un estándar mínimo, en el apartado 3º del artículo 4 se determinan, con carácter tasado, las reservas que se pueden realizar al contenido del mismo.

Las partes contratantes pueden reservarse el derecho a: no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos; no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos que ya aborden los casos en los que una persona jurídica es residente de más de una Jurisdicción contratante instando a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes a que hagan lo posible por llegar a un acuerdo mutuo para resolver dicha situación de doble residencia; no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a aque-

⁸⁰ La OCDE publicó una nota de prensa el mismo día 7 de junio del año 2017 en la que anunciaba la firma del Convenio Multilateral que puede consultarse en el siguiente enlace: <http://www.oecd.org/newsroom/la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colmara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>

⁸¹ La lista de los países o jurisdicciones firmantes puede consultarse en el siguiente enlace: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (Acceso el día 12 de julio de 2018).

⁸² Explanatory Statement to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, págs. 14-15.

llos de sus Convenios fiscales comprendidos que ya aborden los casos en los que una persona jurídica es residente de más de una Jurisdicción contratante denegando los beneficios del convenio sin requerir a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes que hagan lo posible por llegar a un acuerdo mutuo para la resolución del conflicto de doble residencia; no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que ya aborden los casos en los que una persona jurídica sea residente de más de una Jurisdicción contratante instando a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes a que intenten llegar a un acuerdo mutuo sobre una única Jurisdicción contratante de residencia, y en los que se determine el tratamiento de esa persona en virtud del Convenio fiscal comprendido en caso de no poder alcanzar dicho acuerdo; sustituir la última frase del apartado 1 por “en ausencia de dicho acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a las desgravaciones o exenciones previstas en el Convenio fiscal comprendido”; no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos con Partes que hayan formulado la reserva descrita en el sub-apartado anterior.

A este respecto, España se ha reservado el derecho a no aplicar nada de lo dispuesto en el artículo 4 del Convenio Multilateral en sus Convenios fiscales, tal y como aparece reflejado en la página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública⁸³.

Finalmente, compartimos las consideraciones realizadas por SOLER ROCH cuando afirma que “el proyecto BEPS se ha centrado en los riesgos de doble no imposición en los casos de doble no residencia, amén de haber dejado sin efecto la *tie breaker rule* basada en la sede de dirección efectiva, sustituyéndola por el “limbo” del procedimiento amistoso”⁸⁴. Tal y como hemos comentado en el epígrafe anterior, consideramos que la opción por el procedimiento amistoso como vía para resolver los conflictos de doble residencia de personas jurídicas conducirá a una mayor inseguridad jurídica para las partes afectadas. Sin duda entendemos que, a pesar de las deficiencias que plantease el sistema anterior basado en la resolución del conflicto de doble residencia mediante el criterio de sede de dirección efectiva, la solución actual supone la inexistencia de un criterio claro y previamente determinado para la resolución de este tipo de situaciones.

4. CONSIDERACIONES FINALES

A modo de conclusión, hoy en día la residencia fiscal continúa siendo el criterio de sujeción clave para la aplicación territorial de la normativa tributaria tanto a nivel nacional como a nivel internacional. A pesar de ello, se mantiene la ausencia de un consenso a nivel europeo o internacional para su determinación. A lo largo de este trabajo se han puesto de manifiesto diversos proble-

⁸³ La posición española frente al Convenio Multilateral puede consultarse en la siguiente dirección web:

http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/Documentacion/Convenio%20multilateral_ES_Posicion%20espanola.PDF (Acceso el día 7 de noviembre de 2017)

⁸⁴ SOLER ROCH, M. T.: “Una reflexión sobre la residencia como criterio de sujeción: gravamen global vs. gravamen único”, en *V Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario*, pendiente de publicación.

mas que derivan de la carencia de un concepto de residencia supranacional, siendo ejemplo de ello los conflictos de doble residencia, el diferente tratamiento de los cambios de residencia a efectos del cómputo del año fiscal, la deslocalización de la residencia fiscal a países o territorios a territorios de baja o nula tributación e, incluso, situaciones de doble no residencia fiscal.

En cuanto a la residencia fiscal de las personas físicas a nivel autonómico, si bien valoramos positivamente la inclusión del criterio de la vivienda habitual como complementario al criterio de permanencia en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma para la determinación de la residencia fiscal en la misma, debemos valorar negativamente la introducción de una presunción para evitar la deslocalización de la residencia habitual. Consideramos que se trata de una presunción *iuris tantum* mal construida, ya que únicamente se prevé para enervar su aplicación la prueba de la residencia y el mantenimiento continuado de la misma durante un período continuado de tres años. Consideramos que la limitación de la prueba en contrario con carácter generalizado puede suponer una vulneración del derecho fundamental de los españoles a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio español según lo establecido en el artículo 19 de la Constitución Española.

En el ámbito nacional, la introducción de un elemento intencional para la determinación de la consideración de residente mediante el cómputo de la permanencia, a efectos de la aplicación de lo establecido en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, puede explicarse en aras de evitar la manipulación indeseada de la permanencia en territorio español. No obstante, consideramos que debería precisarse qué debe entenderse por ausencia esporádica, así como los medios de prueba necesarios para la acreditación de la residencia fiscal en otro país con la finalidad de evitar que las ausencias esporádicas se incluyan en el cómputo del período de permanencia.

Junto a lo anterior, en el artículo 8.2 de la LIRPF se regulan las consecuencias del cambio de residencia a una jurisdicción considerada como paraíso fiscal o territorio de nula tributación, siendo una medida de carácter preventivo y anti-elusivo construida con base en una presunción *iuris et de iure* que conlleva que, a pesar de haberse producido el cambio de residencia, la persona física de nacionalidad española seguirá siendo considerada contribuyente del IRPF en el período en que se produce el traslado y los cuatro siguientes. A este respecto, nos preguntamos si la construcción en forma de presunción *iuris et de iure* podría ser considerada contraria al principio de libre circulación de personas recogido en el TFUE. Para evitar dichas dudas, estimamos que su aplicación debería reducirse a aquellos supuestos en los que concurre una verdadera situación de fraude fiscal, quedando al margen aquellos supuestos en los que el traslado de residencia se produzca efectivamente y, por tanto, se trate de un comportamiento encuadrable en la economía de opción.

En cuanto a la residencia fiscal de las personas jurídicas en el ámbito nacional, consideramos positiva la estructura del artículo de la LIS al incluir criterios de carácter formal (constitución y domicilio social) y un criterio de carácter material (sede de dirección efectiva) debido a que, a pesar de las ventajas que plantean los criterios de carácter formal en cuanto a la determinación casi automática de la condición de residente, no debemos olvidar que dichos criterios son fácil-

mente manipulables. Sin duda, la existencia de tres criterios para la determinación de la condición de residente fiscal hace que la residencia fiscal de las personas jurídicas de un carácter expansivo, siendo aconsejable que la condición de residente se determine respecto de aquellas personas jurídicas que tengan una vinculación real con el territorio español.

A nivel internacional, respecto de la resolución de conflictos de doble residencia de las personas jurídicas en el MCOCDE, a pesar de las deficiencias que pudiera presentar el criterio de la sede de dirección efectiva, la opción de recurrir al procedimiento amistoso como vía para la resolución de este tipo de situaciones nos parece que constituye la última opción deseable. Inicialmente, la Acción 6 del Plan BEPS de la OCDE proponía la sustitución del criterio de sede de dirección efectiva, criterio eminentemente objetivo, por el compromiso de los Estados contratantes de resolver el conflicto de doble residencia mediante mutuo acuerdo, suponiendo un aumento de la inseguridad jurídica para las partes implicadas y la dotación de mayor discrecionalidad a las autoridades competentes de los Estados contratantes. Esta previsión fue incluida en el artículo 4.1 del Convenio Multilateral, aunque en el apartado 3 del citado artículo se prevé el derecho de los Estados a formular determinadas reservas de carácter tasado. A este respecto, recordamos que España se ha reservado el derecho a no aplicar nada de lo dispuesto en el artículo 4 del Convenio Multilateral en sus Convenios fiscales.

Finalmente, concluimos nuestro trabajo recalcando la necesidad de que se produzca, al menos a nivel europeo, un consenso para la determinación de la condición de residente fiscal en un determinado Estado miembro con el objetivo de mantener la eficacia del mercado único y la confianza de los ciudadanos en el mismo. A nivel internacional, reiteramos las consideraciones realizadas anteriormente respecto de la necesidad de que se aproveche el consenso internacional logrado mediante la implementación del Modelo Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE para establecer un concepto de residencia fiscal único o, en su caso, que se establezcan determinadas directrices para la determinación de la consideración de residente a nivel interno, dejando a un lado la imprecisión del actual artículo 4.1 del Modelo Convenio.