

FACULTAD DE  
CIENCIAS  
JURÍDICAS



**TRABAJO FIN DE MÁSTER**  
**Máster de Acceso a la Abogacía**

**LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS**  
**NORMATIVA ANTIABUSO**  
**Paloma Azcárate Ortega**

**DIRECTOR**  
**Dr. Hugo López López**

**Pamplona**  
**29 de enero de 2015**

**Resumen:** El concepto de residencia es un elemento esencial en materia tributaria ya que determina la sujeción a la soberanía fiscal de un Estado. En el caso de las personas jurídicas es especialmente relevante puesto que, a diferencia de las personas físicas, estas pueden constituirse en un Estado, tener su sede de dirección efectiva en otro y por ende cuentan con una mayor posibilidad de deslocalizar su residencia. Asimismo, es de vital importancia hacer referencia a las normas anti abuso y su incidencia en las normas de conflicto para determinar la residencia fiscal de sociedades a efectos de la aplicación de los Convenios de Doble Imposición.

**Palabras clave:** Residencia, OCDE, Sede de dirección efectiva, Cláusulas anti-abuso, prevalencia del tratado.

**Abstract:** The concept of residence is an essential element in Tax Law since it determines the fiscal sovereignty of a State to levy taxes on the taxpayer's worldwide income. It is especially relevant in the case of legal persons since, unlike individuals, their place of incorporation and their place of effective management can be situated in two different states; this means that they can relocate their residence without complexity. Furthermore, it is necessary to raise the discussion about anti-abuse and their influence in the connecting factors regarding the issue of fiscal residence.

**Key words:** Residence, OECD, Place of effective Management, anti-avoidance Rules, treaty override.

## ÍNDICE

	<b>Página</b>
<b>ABREVIATURAS</b>	<b>4</b>
<b>I INTRODUCCIÓN</b>	<b>5</b>
<b>II RELACIÓN ENTRE EL CONCEPTO CONVENCIONAL E INTERNO DE RESIDENCIA</b>	<b>7</b>
<b>III RESIDENCIA A EFECTOS INTERNOS</b>	<b>9</b>
1. Constitución y domicilio social	10
2. Sede de dirección efectiva	11
3. Cuestiones generales sobre la presunción de residencia fiscal en el IS	12
4. El certificado de residencia como prueba	14
<b>IV LA RESIDENCIA FISCAL EN EL MC OCDE</b>	<b>17</b>
1. El concepto convencional de residente	17
2. Supuestos de doble residencia y la sede de dirección efectiva	19
2.1. <i>Key management</i>	20
2.2. <i>Day to day management - administración corriente del día a día</i>	22
<b>V. EL USO INDEBIDO DEL CONVENIO. NORMAS ANTIABUSO</b>	<b>24</b>
1. Normas anti-abuso internas	25
2. Normas anti-abuso dentro de los CDIs: cláusula del beneficiario efectivo	28
3. Aplicación cláusulas internas anti-abuso en un contexto internacional. Treaty override.	29
<b>VI CONCLUSIONES</b>	<b>34</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>36</b>

## ABREVIATURAS

Art. /arts.	Artículo/artículos
CMC	Comentarios al Modelo de Convenio OCDE
CDI	Convenio de Doble Imposición
CVTI	Convenio de Viena sobre Tratados Internacionales
DGT	Dirección General de Tributos
HMRC	Her Majesty Revenue and Customs
IS	Impuesto sobre Sociedades
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
LIS	Ley Impuesto sobre Sociedades
LSC	Ley Sociedades de Capital
MC OCDE	Modelo de Convenio OCDE
OCDE	Organización la Cooperación y el Desarrollo Económico

## I. INTRODUCCIÓN

A la hora de delimitar el ámbito de aplicación de los impuestos sobre la renta, la mayoría de los países introducen un criterio basado en la residencia o no residencia del contribuyente con el fin de determinar su sujeción al correspondiente impuesto. Este criterio territorial es ciertamente relevante puesto que en el primer caso al contribuyente se le gravará por su renta mundial, con independencia del lugar en que se obtenga la misma, mientras que en el segundo caso sólo se le gravará por las rentas obtenidas u originadas en el territorio del Estado.

En la práctica este concepto ha sido utilizado por multinacionales como Apple Inc.<sup>1</sup> para evadir impuestos aprovechándose, entre otras circunstancias, del concepto de residente en el ordenamiento jurídico interno de dos jurisdicciones fiscales diferentes. De este modo la multinacional dejó de pagar 44 mil millones de dólares americanos durante los años 2009-2012 gracias a la incorporación de sociedades subsidiarias en la República de Irlanda cuya sede de dirección efectiva se encontraba en Estados Unidos y sobre las cuales Apple Inc. era el único accionista, creando así un supuesto de doble no residencia.

¿Cómo? Aprovechándose de las legislaciones internas de los estos dos países ya que en Estados Unidos el criterio a tener en cuenta a la hora de determinar la residencia fiscal de las personas jurídicas es el lugar de constitución de la sociedad y en Irlanda el lugar de sede de dirección efectiva o *place of effective management*. Por lo tanto en Irlanda dichas subsidiarias son consideradas como residentes en Estados Unidos mientras que, bajo la normativa estadounidense, las subsidiarias de la multinacional son consideradas como residentes en Irlanda. Nos encontramos pues ante una situación de entidades huérfanas, sin Estado. Así, los ingresos que de otra forma quedarían sujetos al impuesto sobre la renta correspondiente pasa a ser “stateless income” o apátrida.

Este tema tiene especial interés en el ámbito internacional a la vista de las cada vez más relevantes operaciones de planificación fiscal agresiva de las multinacionales, que con frecuencia hacen uso indebido de la falta de coordinación de los ordenamientos jurídicos internos y las

---

<sup>1</sup> TING, A “iTax - Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue” (2014) British Tax Review, No.1.

limitaciones de los Convenios para evitar la doble imposición a la hora de atajar éstas. Así, es de especial interés el uso de cláusulas anti-abuso, si bien es cierto que suscitan una mayor controversia las que tienen origen interno. Pese a ello, son de vital importancia para garantizar el adecuado funcionamiento de nuestro ordenamiento jurídico tributario y para que cada contribuyente declare y pague la cuantía adecuada a su capacidad económica en el territorio español.

El presente trabajo se divide en cuatro puntos fundamentales en los que, además de analizar los puntos de conexión que se contemplan tanto a nivel interno en la Ley sobre el Impuesto de Sociedades (Ley 27/2014, de 29 de noviembre, en adelante LIS) como a nivel convencional, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante MC OCDE), se analizará el papel de las normas anti-abuso así como compatibilidad con convenios internacionales cuando el criterio de sujeción de la residencia se utiliza de manera artificiosa en la planificación fiscal de las multinacionales.

## **II. RELACIÓN ENTRE EL CONCEPTO CONVENCIONAL E INTERNO DE RESIDENCIA.**

A nivel convencional el criterio delimitador del ámbito de aplicación de los Convenios de Doble Imposición (CDI) atiende no a la ciudadanía o nacionalidad, sino a la residencia<sup>2</sup>. Este concepto se encuentra regulado en el art. 4 MC OCDE y desempeña un papel importante dentro de la tributación internacional por tres razones principales<sup>3</sup>:

- En primer lugar, configura el ámbito subjetivo de aplicación de los convenios de doble imposición tal y como se indica en el art. 1 MC OCDE cuando dispone que se aplicará a las personas residentes en uno o en ambos Estados contratantes.
- En segundo lugar, como veremos más adelante (punto 2 del tercer epígrafe de este trabajo), establece las reglas para solucionar el conflicto de doble imposición jurídica que se da en las situaciones en que una misma persona reside, a efectos fiscales, en más de un Estado.
- En tercer lugar, facilita la eliminación de la doble imposición (art. 23 MC OCED), en el cual es importante saber cuál es el Estado de fuente y cuál es el Estado de residencia.

Sin embargo el MC OCDE no define la residencia ni se ocupa de señalar cómo debe desarrollarse la normativa interna de los Estados contratantes<sup>4</sup>, sino que únicamente se remite a la legislación de los Estados parte. Por lo que habrá que estar a lo establecido en la normativa doméstica de cada uno de ellos.

---

<sup>2</sup> VEGA BORREGO, F.A. “Artículo 4. Residencia fiscal”, en RUÍZ GARCÍA y CALDERÓN CARRERO (Coordinadores), *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España. Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, pág. 211

<sup>3</sup> VOGEL, K. (1996) *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International, pág. 222

<sup>4</sup>CARMONA FERNÁNDEZ, CALDERÓN HERRERO, MARTÍN JIMÉNEZ. “Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea” CISS, grupo Wolters Kluwer 2014, pág. 85 y ss.

La mayoría de los países consideran residentes a las sociedades constituidas en su territorio o conforme a su legislación así como a las que tengan su sede de dirección efectiva en su territorio: en ocasiones se atiende también a su domicilio social (como por ejemplo Francia, Luxemburgo, Polonia) o al lugar donde se desarrolla la actividad de la empresa (Estados Unidos, Tailandia)<sup>5</sup>.

Esta remisión no ha de entenderse de manera absoluta ya que únicamente se consideran residentes a aquellas entidades sobre las que exista una sujeción plena o imposición por la renta mundial obtenida (*worldwide income*). Pero ¿y qué pasa con las entidades sujetas pero exentas?

Las entidades exentas o sometidas a un tipo muy reducido por razones técnicas, como podrían ser los fondos de pensiones o las entidades sin ánimo de lucro son consideradas como residentes a los efectos del CDI, salvo que en el mismo se establezca otra cosa<sup>6</sup>.

Así lo ha confirmado cierta jurisprudencia como en el caso de la sentencia de 2 de octubre de 1996 del Regeringsrätten<sup>7</sup> (Tribunal Administrativo Supremo de Suecia) en la que una empresa sueca tenía el 100% del capital en un fondo de pensiones de Luxemburgo. Bajo la ley del Impuesto de Sociedades de este país el fondo estaba exento por lo que a la hora de distribuir dividendos a la sociedad matriz se planteó la cuestión de si el fondo de pensiones podía ser considerado como residente en los términos del CDI. El Tribunal Supremo Administrativo sueco sostuvo que el DTC era aplicable y que no era necesario que la persona realmente pagase impuestos, sino que estuviese sujeta.

---

<sup>5</sup> FALCÓN Y TELLA, PULIDO GUERRA. *Derecho fiscal internacional*. Marcial Pons, 2010. pág. 62

<sup>6</sup> Según los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, CMC) cualquier exclusión o restricción debe constar expresamente.

<sup>7</sup> Regeringsrätten 2. Oct. 1996, RÅ 1996 ref 84 (6301-1994)



### III. RESIDENCIA A EFECTOS INTERNOS.

El art. 11 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) dispone que los tributos *se aplicarán conforme a los criterios de residencia y territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se regirán conforme al criterio de residencia y los demás conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.* Sin embargo no existe en la LGT definición alguna sobre cuándo una persona debe ser considerada residente.

Dicho concepto se encuentra regulado en el art. 8.1 de la actual Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades (en adelante LIS) el cual establece como condición para ser considerado residente en España el cumplimiento de alguno de los siguientes requisitos:

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

El hecho de que no exista ninguna preferencia<sup>8</sup> entre estos criterios puede plantear problemas ya que una interpretación literal y automática de los mismos puede resultar en que una entidad que reúna uno de ellos sea considerada como residente fiscal aun no existiendo una vinculación real con el territorio español<sup>9</sup>.

Un claro ejemplo de lo anterior lo encontramos en la Resolución de 10 de enero de 2012 de la Dirección General de Tributos<sup>10</sup> (en adelante DGT) en la que se determinó que dos sociedades continuaban siendo residentes en España tras su traslado a Perú con base en la letra a) del referido

---

<sup>8</sup> En opinión de VIANA BARRAL y MONTOYA ESTEBAN, debería establecerse la preeminencia de algún punto de conexión sobre el resto; VIANA BARRAL, V. y MONTOYA ESTEBAN, D.: “La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Director), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 155.

<sup>9</sup> SIOTA ÁLVAREZ, M. “La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades” en *Crónica Tributaria*, núm. 149/2013, pág. 202

<sup>10</sup> Resolución DGT 10/01/2012 Consulta vinculante V0004-12

art. 8.1 LIS: “*el cambio de domicilio social y sede de dirección efectiva no determina la pérdida de la condición de sociedad residente fiscal en territorio español*”.

Esta postura fue posteriormente modificada por, entre otras, la resolución de 28 de diciembre de 2012 de la DGT<sup>11</sup>. En ella se plantea si la consultante dejaría de tener la consideración de residente fiscal en España como consecuencia del traslado de su domicilio social y sede de dirección efectiva a Luxemburgo, con independencia de que con posterioridad a dicho traslado la sociedad consultante pudiera transformarse en sociedad anónima luxemburguesa. En este caso la DGT señaló que, aunque se había constituido conforme a las leyes españolas, pierde su condición de residente fiscal en España.

En relación con la interpretación y aplicación de este precepto la doctrina ha señalado que los criterios establecidos en el art. 8.1 LIS (constitución, domicilio social y sede de dirección efectiva) han de aplicarse de “forma lógica en línea con la finalidad y las consecuencias mercantiles de los traslados efectivos de domicilio social y sede de dirección efectiva al extranjero en los que la sociedad se desvincula materialmente con el territorio español”<sup>12</sup>.

## **1. Constitución y domicilio social**

Dado el carácter formal de estos dos requisitos no plantean, en principio, mayores problemas de interpretación. Sin embargo, en relación con estos dos puntos de conexión, es conveniente señalar que no debe confundirse la nacionalidad de una entidad con su residencia fiscal. Aunque existe cierta identidad entre estos conceptos<sup>13</sup> una entidad puede tener su residencia fiscal en España y no así la nacionalidad.

Sabemos por el art. 28 del Código Civil que la concurrencia de ambas circunstancias (constitución y domicilio en territorio) es determinante para que la persona jurídica adquiriera la

---

<sup>11</sup> Resolución DGT 28/12/2012, Consulta vinculante V2597-12

<sup>12</sup> VIANA BARRAL, V. y MONTOYAESTEBAN, *Ibidem*, pág. 137.

<sup>13</sup> COLMENAR VALDÉS, S. “Capítulo 4 El sujeto pasivo, residencia y domicilio fiscal” en *Impuesto sobre Sociedades régimen general (parte I) Tomo I*, SANFRUTOS GAMBÍN (director). Segunda edición, Thomson Reuters 2013, pág.410

nacionalidad española. En el caso de la residencia fiscal no es necesario que se den ambos requisitos. Sin entrar a valorar aquellas entidades cuya sede de dirección efectiva está situada en territorio español, desarrollado en el siguiente apartado de este trabajo, existen entidades consideradas como residentes en España aunque exista una disociación entre la constitución y el domicilio fiscal de la misma<sup>14</sup>.

En este sentido la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles permite, en su ar. 93.1, que las sociedades mercantiles constituidas conforme a la ley española trasladen su domicilio a otro Estado sin perder la personalidad jurídica adquirida en España, siempre que dicho Estado permita el mantenimiento de dicha personalidad<sup>15</sup>.

## **2. Sede de dirección efectiva.**

Según el tenor literal del art. 8.1 LIS *se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades*. Esto es, el lugar donde realmente se gestionan los intereses de la entidad con la finalidad de, como señala CARMONA FERNÁNDEZ atraer la residencia fiscal de entidades deslocalizadas ilegítimamente<sup>16</sup>. Deberán tenerse en cuenta las distintas circunstancias para analizar, en cada caso, dónde radica la sede de dirección efectiva de una entidad.

La interpretación de este concepto genera muchos problemas ya que, como observa parte de la doctrina, se trata de un concepto jurídico indeterminado que a su vez debe ser obtenido a través de otra noción indeterminada como es la idea de control. Si bien es cierto que esta idea de control no puede fundamentarse en el dominio de una sociedad sobre su filial ni tampoco en la distribución de actividades que pueda hacer la sociedad dominante en el seno de un Grupo de Sociedades, pues

---

<sup>14</sup> Tal y como se desprende del art. 8 de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante LSC) la constitución y el domicilio no necesariamente deben estar en el mismo lugar, sin perjuicio de que, en virtud de lo dispuesto en el art. 9 LSC cuando el principal establecimiento o explotación de la sociedad de capital en cuestión radique en territorio español, deberá tener su domicilio en España.

<sup>15</sup> COLMENAR VALDÉS, S, *Ibidem*, pág. 411.

<sup>16</sup> SIOTA ÁLVAREZ, M, *Ibidem*, pág. 202.

este poder no trasciende a los aspectos organizativos de la filial ni a la ejecución de las actividades que éstas realicen<sup>17</sup>.

### **3. Cuestiones generales sobre la presunción de residencia fiscal en el Impuesto de Sociedades.**

Además de los tres puntos de conexión señalados, el art. 8.1 LIS establece en su último párrafo una presunción (incorporada por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal al anterior Texto Refundido por el que se aprobó la Ley del Impuesto sobre Sociedades, RDL 4/2004, de 5 de marzo)<sup>18</sup> en favor de la Administración Tributaria quien podrá considerar que una entidad tiene su residencia en territorio español si se dan las siguientes circunstancias:

- Si dicha entidad radica en algún país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.
- Si sus activos principales consisten, directa o indirectamente, en bienes situados en territorio español o derechos que se cumplan o ejerciten en el mismo.
- Si la actividad principal de la entidad se desarrolla en territorio español.

Esta presunción tiene un carácter *iuris tantum* y no es aplicable en el caso de que la entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como en los casos en los que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Llegados a este punto se plantea la cuestión de cómo saber si nos encontramos en un paraíso fiscal o un país o territorio con nula tributación. En primer lugar son paraísos fiscales aquellos con los que no existe un mecanismo de intercambio de información entre Administraciones mientras que para referirse a un país o territorio como de nula tributación lo

---

<sup>17</sup> COLMENAR VALDÉS, S, *Ibidem*, pág. 413

<sup>18</sup> En la actualidad el legislador ha mantenido dicha presunción en el texto vigente de la LIS.

determinante será la nula imposición directa (inexistencia de un impuesto idéntico o análogo al IS o al IRNR).

Ello no impide que en un paraíso fiscal se produzca, además, una baja o nula tributación. Pero el atractivo de los paraísos fiscales está en que suponen un destino idóneo para la ocultación de rentas por la opacidad que ofrecen. Los Estados han recurrido a dos sistemas para determinar qué países o territorios pueden ser considerados paraísos fiscales: el sistema de listas abiertas y el sistema de listas cerradas.

- El sistema de listas abiertas implica elaborar una o varias normas en las que se recogen parámetros o criterios objetivos que permiten identificar qué territorios reúnen los requisitos necesarios para ser considerados paraísos fiscales.
- El sistema de listas cerradas supone que las autoridades tributarias competentes elaboran un listado de los territorios que son calificados como paraísos fiscales para posteriormente publicarlo.

En España se emplea el sistema de listas cerradas. A tal fin , debe consultarse la relación de paraísos fiscales del todavía vigente RD 1080/1991 (excluidos Malta, Emiratos Árabes Unidos, Jamaica, Trinidad y Tobago, Aruba, Antillas Holandesas, las Sociedades Holding respecto de Luxemburgo -desde 16 de julio 2010- y Andorra- desde 10 de febrero de 2011-, Panamá -desde 25 de julio 2011-, San Marino -desde 2 de agosto 2011-, Bahamas -desde 17 agosto 2011-, Barbados -desde 14 de octubre 2011-, Singapur -desde 1 de enero de 2013- Hong Kong desde 13 abril 2013 y Chipre desde 28 mayo 2014).

En cuanto a los posibles problemas de interpretación que contempla este segundo párrafo del art. 8.1 LIS deberán solucionarse atendiendo a la naturaleza de la misma.<sup>19</sup> Algunos autores consideran que esta medida que ofrece ciertas carencias puesto que no queda claro si el carácter principal de los activos a los que hace referencia la norma debe entenderse como los activos

---

<sup>19</sup> COLMENAR VALDÉS, S, *Ibidem*, pág. 414.

mayoritarios bajo la titularidad de la entidad, si los mismos deben computarse atendiendo a valores contables o de mercado o no, ni si la actividad principal debe ser considerada en función de volumen de operaciones, en atención a sus elementos productivos o por cualquier otro criterio.

Por su parte, la DGT ha reconocido que la presunción tiene como finalidad última evitar deslocalizaciones artificiales de la residencia fiscal de entidades para evitar la anulación o reducción ilegítima de sus bases imponibles en territorio español.

De esta manera esta medida anti-elusión permite que la Administración considere que una entidad que a priori no cumple las condiciones para ser residente fiscal en territorio español pueda ser considerada como tal por existir una conexión significativa con este territorio en base a sus activos o a su actividad<sup>20</sup>.

#### **4. El certificado de residencia como prueba.**

Finalmente cabe señalar que, aunque en principio corresponde a la Administración la carga de probar si una entidad cumple o no con los requisitos establecidos en el art. 8 LIS para que esté sujeto a tributación por la renta mundial obtenida o pueda aplicársele el tratamiento que corresponda según el CDI, en España es necesaria la presentación de un certificado de residencia.

Dicho certificado, cuyo plazo de validez es de un año a partir de la fecha de su expedición<sup>21</sup> deberá cumplir dos requisitos imprescindibles: En primer lugar ha de estar expedido por la autoridad competente de cada Estado en materia tributaria y, en segundo lugar, debe constar expresamente que el contribuyente es residente en ese Estado en el sentido definido por el respectivo convenio<sup>22</sup>.

La Administración tributaria es muy estricta a este respecto:

---

<sup>20</sup> Resolución de la DGT de fecha 12/01/2009, consulta vinculante V0026-09.

<sup>21</sup> Art. 17.2 de la Orden EHA/3290/2008.

<sup>22</sup> Art. 1.6 de la Orden HAC/3626/2003.

En el supuesto en el que la residencia en un Estado se acredite mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades de dicho Estado, pero éste no sea el específico que dichas autoridades expidan a efectos de la aplicación del Convenio, no podrán ser aplicadas las disposiciones previstas en dicho Convenio, por lo que se aplicaría directamente la regulación que para las distintas categorías de renta se recoge en la LIRNR<sup>23</sup>.

Asimismo, el certificado de residencia es considerado como el único medio de prueba válido para la aplicación de un CDI. No considerándose como válidos a estos efectos el permiso de residencia o la presentación de un certificado que acredita la residencia administrativa en un Estado.

En un contexto internacional y a sabiendas de que no es objeto de este trabajo hacer un estudio de los diferentes CDI que ha firmado España con otros Estados, conviene señalar un par de breves reflexiones con respecto a este tema en concreto:

Por un lado, si bien es cierto que los requisitos que debe cumplir el certificado de residencia no suponen una *probatio diabólica* para el contribuyente o constituyen una obligación de contenido imposible, también lo es que ni en el texto del MC OCDE ni en los CMC se hace referencia al uso del certificado de residencia como requisito indispensable para la aplicación de un CDI. Por lo tanto, y salvo que el Convenio en cuestión diga lo contrario, la práctica administrativa está imposibilitando el uso del CDI puesto que, según la práctica de la Administración tributaria, ante la falta de certificado de residencia, se aplica directamente el Impuesto de la renta de los no residentes.

Asimismo, por otro lado tal y como afirma LANG<sup>24</sup> el certificado únicamente es parte de la posible prueba, nada impide que el contribuyente pueda utilizar otros medios para demostrar su residencia fiscal, a los efectos del Convenio. La práctica de la Administración española está prohibiendo algo que está permitido por los CDI (salvo en aquellos en los que se disponga que la

---

<sup>23</sup> Resolución DGT de fecha 24/03/21014, consulta vinculante núm. 790/2014

<sup>24</sup> LANG, M. "Double non taxation. General Report" en *IFA Cahiers de Droit International*, Volumen 89a, (2004) págs. 90-94

presentación de un certificado con unas características concretas es imprescindible para la aplicación del CDI).

Finalmente, por lo que respecta a la expedición de certificados de residencia por la Administración tributaria española, existen dos tipos de certificados<sup>25</sup>. El primero acredita simplemente la residencia en España a efectos de legislación interna, mientras que el segundo certifica la residencia en España a los efectos del convenio que corresponda.

---

<sup>25</sup> Disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003.



## IV. LA RESIDENCIA FISCAL EN EL MC OCDE.

### 1. El concepto convencional de residente

Como ya se ha señalado anteriormente el art. 4 MC OCDE no contiene una definición propia de la expresión "residente de un Estado contratante" sino que se remite al concepto de residencia adoptado por la legislación interna cada Estado contratante. En concreto el art 4.1 establece que:

*A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, bajo la legislación de ese Estado esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus entidades territoriales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.*

Ello ha de interpretarse<sup>26</sup> a la luz del artículo 3 MC OCDE el cual dispone que, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, cuando en el Convenio se utiliza el término “persona” debe entenderse como tal a “las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas”. A juicio de los CMC, esta definición ha de interpretarse en un sentido amplio<sup>27</sup>.

Del mismo modo por “sociedad” se ha de entender cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos. El elemento esencial radica en que se trate de una “unidad imponible” considerada como persona jurídica por la legislación fiscal del Estado contratante donde se haya constituido<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> Art. 31.1 CVTI: “Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”.

<sup>27</sup> CMC art. 3 para.2.

<sup>28</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, CALDERÓN HERRERO, MARTÍN JIMÉNEZ, *Ibidem*, págs. 85 y ss.

En ningún caso un establecimiento permanente podrá considerarse como “persona” a efectos del convenio puesto que, a diferencia de las sociedades mercantiles o entidades filiales o subsidiarias, no tiene personalidad jurídica distinta de la propia de su casa central. Sin embargo ello no quiere decir que se le pueda tratar de un modo discriminatorio<sup>29</sup> con respecto a un residente. Es decir, el Estado en que está situado dicho establecimiento puede gravar únicamente la renta obtenida a través del mismo en dicho territorio y no la renta mundial, pero habrá en todo caso de permitir la deducción de los gastos que serían deducibles para un residente<sup>30</sup>.

## **2. Supuestos de doble residencia y la sede de dirección efectiva.**

Las entidades pueden verse afectadas por situaciones de doble residencia que pueden tener lugar o bien porque dos Estados utilizan criterios distintos para gravar a una entidad por la renta mundial, o porque a pesar de que emplean el mismo criterio, el alcance o significado del mismo en cada uno de los ordenamientos difiere<sup>31</sup>. Sin embargo a fin de poder aplicar correctamente el convenio es necesario que exista un único Estado de residencia.

Asimismo, el hecho de ser residente en un único Estado es fundamental en el ámbito del Derecho comunitario ya que existen una serie de directivas en materia de imposición directa que precisan no sólo que la entidad resida en un Estado comunitario, sino también que no se considere residente en un Estado no comunitario en aplicación de un convenio de doble imposición<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> Art. 24 MC OCDE.

<sup>30</sup> FALCÓN Y TELLA, PULIDO GUERRA. *Ibidem*. págs. 62 y 63

<sup>31</sup> VEGA BORREGO, F.A. “Artículo 4. Residencia fiscal”, en RUÍZ GARCÍA y CALDERÓN CARRERO, *Ibidem*. pág. 253

<sup>32</sup> Art. 3.a.ii) Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio, del régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros y el art. 2.b de la Directiva de las Matrices y filiales.

Es preciso señalar aquí que, contrariamente a lo que pudiera pensarse, la doble residencia no implica necesariamente una doble imposición<sup>33</sup> ya que una entidad puede utilizarlo como estrategia de planificación fiscal y así deducirse en varios Estados por los gastos que haya incurrido.

El criterio propuesto por el MC OCDE para resolver la doble residencia en favor de uno de los Estados establece un único punto de conexión: el lugar donde radique el centro de decisión ejecutivo de la entidad. Así, según el tenor literal del art. 4.3 MC OCDE *Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.*

En el contexto del MC OCDE la sede de dirección efectiva (*place of effective management*) es un concepto autónomo aplicado en el ámbito de los CDIs<sup>34</sup> con el fin de garantizar una aplicación más o menos uniforme. Su determinación es una cuestión de hecho tal y como se señala tanto en los CMC<sup>35</sup> como en la doctrina<sup>36</sup> y en la jurisprudencia<sup>37</sup>.

La autonomía de este concepto es completamente comprensible puesto que si cada Estado pudiera aplicar directamente su normativa interna daría lugar a conflictos de calificación que podrían resultar en doble imposición, lo cual es contrario tanto al principio de seguridad jurídica como al principio de capacidad económica.

---

<sup>33</sup> VEGA BORREGO, F.A. “Artículo 4. Residencia fiscal”, en RUÍZ GARCÍA y CALDERÓN CARRERO, *Ibidem*. pág. 253

<sup>34</sup> LANG, “Introduction to the Law of Double Taxation Conventions”. 2nd Ed. Linde. IBFD Publications, 2013. Online Books IBD, capítulo 7, pág.7.

<sup>35</sup> CMC art. 4 para. 24 y ss.

<sup>36</sup> BURGSTALLER, E. y HASLINGER, “Place of Effective Management as a Tie-Breaking Rule - Concept, Developments and Prospects” en *Intertax* (2004) Volume 32, Issue 8/9, págs. 376-387

<sup>37</sup> Como por ejemplo en el caso *Laerstate Bv v. The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs*, 20 July 2009 - [http://www.taxbar.com/Laerstate\\_ft.pdf.pdf](http://www.taxbar.com/Laerstate_ft.pdf.pdf), pág. 34 - “*The whole picture must be considered in each case*”

El numeral 24 de los comentarios al artículo 4 del MC OCDE define este concepto como el lugar donde se toman las decisiones estratégicas y comerciales que afectan al negocio en su conjunto a cuyo efecto hay que tener en cuenta todas las circunstancias del caso. Una entidad puede tener más de una sede de dirección. Sin embargo la sede de dirección efectiva ha de ser única.

Igualmente se señalan diversos factores a tener en cuenta a la hora de determinar el lugar donde radica la sede efectiva, tales como el lugar usual de celebración de las reuniones del consejo de administración u órgano que haga sus veces; el lugar donde los ejecutivos de mayor experiencia desarrollen sus actividades; el lugar donde tiene lugar la dirección o administración de las actividades del día a día de la empresa (*day to day management*); el país por el que se rige el status de la entidad; o el lugar en el que se custodian la documentación contable, entre otros.

A pesar de tratarse de un concepto autónomo del tratado, la determinación del significado de este concepto no es una cuestión sencilla. Existen dos corrientes o dos interpretaciones posibles:

### *2.1. Key management*

Algunos Estados como Alemania, interpretan este concepto como el lugar donde se adoptan las decisiones más importantes para la dirección de una entidad (*Ort der Geschäftsleitung*)<sup>38</sup>, “key management”. En contraposición con la otra interpretación basada en la administración o gestión del día a día de la sociedad, lo relevante es el lugar donde se adoptan las decisiones al más alto nivel y no el lugar donde estas tienen sus efectos. Normalmente está asociado al lugar donde el consejo u órgano de administración de la sociedad se reúne para tomar o adoptar este tipo de decisiones<sup>39</sup>.

En el ámbito de la fiscalidad internacional este concepto está normalmente relacionado o asociado con el dado por el caso *De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe* (1906), donde se

---

<sup>38</sup> VOGEL, K. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”. Kluwer Law International. 3rd Edition 1997, pág. 262.

<sup>39</sup> VEGA BORREGO, F.A. “Artículo 4. Residencia fiscal”, en RUÍZ GARCÍA y CALDERÓN CARRERO, *Ibidem*. págs. 255 a 261.

estableció como estado de residencia el lugar en el que se reunía la junta directiva de la empresa (*Board of Directors*) y por ende donde se tomaban las decisiones ejecutivas o de más alto nivel (*high level decisions*). La realidad de la actividad económica de la empresa o *real business* se lleva a cabo en el lugar en el que se encuentran la dirección central y control.

Esta interpretación de la sede de dirección efectiva se centra en el hecho de que las resoluciones que toma este órgano no son meros avisos o consejos, sino decisiones reales que tienen un efecto en el funcionamiento del negocio. Es este órgano quien da las órdenes definitivas y con más peso de la empresa, por ello no se debería de tener ningún otro tipo de gestión de la empresa en cuenta. Es decir, donde radicaba el nivel más alto de control y poder del negocio. Donde se toman las decisiones vitales, estratégicas y más decisivas de la sociedad.

Asimismo, siguiendo esta línea jurisprudencial, en el caso de *Wood v. Holden*, 2005, se estableció que el factor determinante, a la hora de definir el Estado residencia de una sociedad, es la ubicación del lugar de "control y gestión central" de la empresa haciendo referencia a las decisiones que son pertinentes al funcionamiento de la empresa y que, en última instancia, afectan en el día a día de la gestión ordinaria<sup>40</sup>.

Existe no obstante una diferencia entre el concepto de control y gestión de una sociedad, al que hacían referencia los dos casos anteriores, y el concepto de sede de dirección efectiva contenido en el art. 4.3 MC OCDE. Este matiz en la aplicación de los criterios para determinar la residencia viene recogido en el caso inglés *Smallwood v HMRC*, 2008, donde se estableció que mientras el primero determina si una sociedad es residente a efectos de la normativa interna del Estado miembro del correspondiente CDI, el criterio de sede de dirección efectiva o *place of effective management* viene a determinar dónde se encuentra la residencia de la sociedad cuando hay un conflicto de doble residencia, siendo posible que el control y gestión central juegue un papel importante.

---

<sup>40</sup> FREEDMAN, J. "Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance" en *Asia-Pacific Tax Bulletin* (2014), pp.167-173.

De acuerdo con esta jurisprudencia, recogida también en *Laerstate Bv v. HMRC*, es necesario poner en una balanza qué factores se dan en cada uno de los Estados del Convenio y, siguiendo las directrices del art. 31.1 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), interpretarlos de buena fe y conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del CDI en el contexto de estos teniendo en cuenta su objeto y fin.

Finalmente podemos citar también jurisprudencia del Tribunal Supremo holandés<sup>41</sup>, en sentencias de 11 de marzo 1926, febrero 1951 y septiembre de 1992 en las que se consideró irrelevante la gestión del día a día (*day to day management*) señalando que la verdadera gestión de una empresa se lleva a cabo por el órgano responsable del control de la empresa y su representation.

## 2.2. *Day to day management o administración corriente del día a día*

Otros Estados en cambio vinculan la residencia con el lugar donde se encuentra la dirección corriente de la entidad<sup>42</sup> o el conocido como *day to day management*. En este sentido esta línea de argumentación sostiene que no se le debería dar tanta importancia al lugar donde se reúne el consejo de administración<sup>43</sup> (*undue weight should not be given to the place where the board meets if an individual managing director can exercise all the powers of the board*), sino a los mandos intermedios que son los que en última instancia llevan a cabo el día a día de la actividad empresarial.

En este sentido *Baker & McKenzie*<sup>44</sup> definió la sede de dirección efectiva como el lugar donde la entidad tenga su centro de negocios efectivo, el lugar donde se lleven a cabo las operaciones que conllevan el objeto social de dicha entidad.

---

<sup>41</sup> BURGERS, “Some Thoughts on Further Refinement of the Concept Place of Effective Management for Tax Treaty purposes” en *Intertax* (2007) Volume 35 Issue 6/7 págs. 378-386.

<sup>42</sup> VEGA BORREGO, F.A. “Artículo 4. Residencia fiscal”, en RUÍZ GARCÍA y CALDERÓN CARRERO, *Ibidem*. págs. 255 a 261.

<sup>43</sup> AVERY JONES, “Place of Effective Management as a Residence Tie Breaking Rule” en *Bulletin Tax Treaty Monitor* (IBDF 2005), págs. 20-24.

<sup>44</sup> STORCKMEIJER, A. “Effective Place of Management of Foreign Companies in Switzerland: Judgment rendered” (2004)

Llegados a este punto es interesante resaltar que el ya citado caso De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe, que ha servido como precedente<sup>45</sup> para argumentar que el lugar de dirección efectiva está estrechamente vinculado con los mandos más altos de una empresa, data de 1906. En esa época no existían mandos intermedios que pudieran tomar decisiones. Todo el poder se encontraba concentrado en el órgano de administración, sin embargo hoy en día se identifican varios niveles de gestión (senior executives, gerentes, jefes de planta)<sup>46</sup>.

Siguiendo esta línea argumental y teniendo en cuenta que nos hallamos en la era de la tecnología en la que la ubicación física del consejo de administración es irrelevante a la hora de dirigir una compañía pero puede suponer la volatilización de dicho centro de decisión. ¿Qué pasaría si se tiene una reunión del consejo mientras se sobrevuela el océano atlántico? ¿o mientras se va en tren por Europa? Hoy en día las opciones de comunicarse son infinitas y está claro que no es trascendente dónde se reúna el consejo de administración.

---

<sup>45</sup> BURGSTALLER, E. y HASLINGER, “Place of Effective Management as a Tie-Breaking Rule - Concept, Developments and Prospects” en *Intertax* (2004) Volume 32, Issue 8/9, págs. 376-387

<sup>46</sup> AVERY JONES, “Place of Effective Management as a Residence Tie Breaking Rule” en *Bulletin Tax Treaty Monitor* (IBDF 2005), págs. 20-24.

## V. EL USO INDEBIDO DEL CONVENIO. NORMAS ANTIABUSO.

El creciente número de CDIs entre diferentes Estados aumenta el riesgo de que haya abusos al hacer posible el uso de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto los beneficios fiscales previstos en determinadas legislaciones internas como los de los Convenios. Ejemplo de lo anterior podría ser la estructura creada por Apple Inc. con la incorporación de las compañías subsidiarias en Irlanda creando en este caso, tal y como se explicaba al inicio de este trabajo, una situación de doble no residencia.

Aunque actualmente se trata de un tema candente en el ámbito de la fiscalidad internacional debido al Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Action Plan and Profit Shifting, BEPS)<sup>47</sup> de la OCDE, que no es objeto de este trabajo, la preocupación que ha generado el tema del fraude y la evasión fiscal en el ámbito internacional no es una novedad. Ya en 1977 la OCDE realizó su primer informe sobre el uso indebido de los CDIs en la Recomendación del Consejo sobre "La evasión y el fraude fiscal internacional"<sup>48</sup>.

En este sentido, el ámbito de la fiscalidad internacional incluye el régimen de las medidas anti-abuso tanto a nivel de los CDIs como en la propia normativa interna de algunos Estados. Sin embargo, del mismo modo que la línea que separa lo lícito de lo ilícito o artificioso no es siempre clara tampoco lo es hasta qué punto la normativa anti-abuso doméstica es o no contraria al propósito de los CDIs.

Por ello, antes de pasar a analizar los siguientes puntos del trabajo, conviene hacer una introducción aclaratoria previa sobre las diferencias entre planificación fiscal, evasión y elusión:

---

<sup>47</sup> Versión española: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

<sup>48</sup> OECD Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion, 21 September 1977



Por una parte la planificación fiscal se podría definir como la “técnica jurídicamente lícita a través de la cual se lleva a cabo transacciones transfronterizas bajo el amparo de los principios fiscales internacionales y con el objeto de lograr una optimización de los recursos”<sup>49</sup>.

Por otra parte, la elusión fiscal (*tax avoidance*) implica el uso abusivo de la norma para evitar el pago de impuestos o la reducción de la cuantía de los mismos. El contribuyente utiliza la normativa existente pero contraviniendo a la finalidad de la misma. En otras palabras, se trata habitualmente de una aplicación literal de la norma en contra de su verdadero espíritu.

Por último, la evasión fiscal, a diferencia de la elusión, es una conducta del contribuyente de carácter ilícito por contravenir los mandatos de la normativa tributaria, por ejemplo mediante la falta de declaración de ingresos obtenidos por una transacción<sup>50</sup>.

### **1. Normas anti-abuso internas.**

Respecto de estos dos últimos grupos, la normativa interna contenida en la LGT distingue entre simulación (*sham transactions*) y fraude (*abusive transactions*): Mientras que en el primer caso el contribuyente miente acerca de los hechos o los oculta, en el segundo caso el contribuyente no oculta los hechos, pero la intención detrás de los mismos<sup>51</sup>.

Con carácter general el fraude de Ley viene señalado en el art. 6.4 del Código Civil: “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persiga un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado eludir”.

---

<sup>49</sup> LAMPREAVE, P “Las doctrina judicial norteamericana sobre el abuso fiscal y la doctrina sobre los acuerdos puramente artificiales aplicable en la Unión Europea” en *Quincena Fiscal*, Núm 221 (Diciembre 2011) pág 91.

<sup>50</sup> El informe de la OCDE distingue entre la evasión menos grave, es decir, la falta de declaración de ciertos ingresos y la evasión más grave, que se instrumenta a través de declaraciones o facturas falsas o mediante la utilización de estructuras opacas. *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies*. Ed. OECD (1987)

<sup>51</sup> ZORNOZA, J. y BÁEZ A - “The revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARS: A mistaken starting point”, pág. 293

De manera más particular, en el ámbito tributario, las normas anti abuso se encuentran reguladas en el art. 15 (conflicto en la aplicación de la norma tributaria), o lo que la comunidad internacional denomina *General Anti Abuse Rule*, y en el art. 16 (simulación) LGT:

*Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*

*1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:*

*a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

*b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

*2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.*

*3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.*

Este precepto introduce en la norma la llamada doctrina del abuso de derecho, cuya finalidad es atajar aquellas conductas en las que el contribuyente abusa de la norma pese a seguir el sentido literal de la misma. Es decir, este precepto aborda los casos de elusión fiscal o *tax avoidance*.

Según el precepto, para realizar la liquidación del impuesto que hubiese realmente correspondido (art.15.3 LGT) deberán concurrir los siguientes elementos:

1. Debe haberse evitado la realización del hecho imponible del impuesto correspondiente o, en su caso, minorado la base o deuda tributaria.
2. Debe haberse realizado mediante actos o negocios notoriamente artificiosos, bien considerándolos así individualmente o en conjunto.
3. De éstos no deben derivar efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Es decir, se trata de supuestos en los que el contribuyente realiza un negocio jurídico aunque con una finalidad artificiosa<sup>52</sup> es decir, con el fin de obtener un ahorro fiscal mediante un negocio jurídico cuyo fin es otro y, por lo tanto, carece de motivos económicos válidos que lo justifiquen.

A su vez el art. 16 LGT dispone lo siguiente:

#### *Artículo 16 Simulación*

- 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*
- 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*
- 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.*

---

<sup>52</sup> HERRERA, P. y MARTÍN, J. “Capítulo 1. El Fraude a la Ley Tributaria en el Derecho Español” en SOLER ROCH y SERRANO ANTÓN, *Las Medidas Anti-Abuso en la Normativa Interna Española y en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y su Compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Madrid, 2002, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, pág.36

## 2. Normas anti-abuso dentro de los Convenios de Doble Imposición: Beneficiario efectivo.

El MC OCDE ha experimentado una importante evolución desde sus orígenes. Así, las primeras versiones tenían como finalidad evitar la doble imposición y en 1992 se añadió otro objetivo: evitar la elusión y la evasión fiscal. Así, a lo largo de los años se han ido creando figuras, como la del beneficiario efectivo, que forma parte del MC OCDE desde 1977 y comenzó a entenderse como cláusula anti-abuso tras las modificaciones del MC OCDE en 2003.

Esta cláusula se introdujo con la finalidad de impedir la aplicación de los convenios a las conductas de *treaty shopping* cuyo objetivo principal es reducir o eliminar el gravamen en el Estado de la fuente mediante la interposición de un sujeto “pantalla” para lograr la aplicación de un Convenio que en principio, no es aplicable. Este sujeto que se interpone puede ser una persona, física o jurídica, que actúa por cuenta del titular del rendimiento, o bien una sociedad a la que se le atribuye formal y materialmente la titularidad del rendimiento generado en el Estado de la fuente<sup>53</sup>.

En el MC OCDE el criterio adoptado para los dividendos, intereses y regalías es el gravamen en el Estado de residencia admitiendo que el Estado de fuente someta a imposición hasta un determinado porcentaje en el caso en que sea beneficiario efectivo<sup>54</sup>. Es decir, estas limitaciones únicamente operan para el país de la fuente si los intereses, dividendos o cánones son pagados a su beneficiario efectivo.

Al igual que pasaba con el concepto de sede de dirección efectiva, se trata de un concepto autónomo que ha de ser interpretado en el contexto de los CDIs atendiendo a la finalidad y propósito del mismo<sup>55</sup>. De este modo, para determinar que un contribuyente es el beneficiario efectivo de una renta a estos efectos, actúe en su propio interés y tenga libre y plena disponibilidad sobre dichas rentas.

---

<sup>53</sup> VEGA BORREGO, F. “La utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición”

<sup>54</sup> LANG, “Chapter 9, Allocation rules” *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2nd Ed. Linde. IBFD Publications, 2013.

<sup>55</sup> VOGEL, K *On Double Taxation Conventions*, Kluwer International, Third Edition, 1997, pág.562

En el caso *International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank*<sup>56</sup> se hizo referencia específica al carácter autónomo y amplio del concepto de beneficiario efectivo frente a cualquier interpretación estrictamente técnica y reduccionista del mismo que la normativa interna de un Estado pueda otorgar a este concepto.

Asimismo, el citado caso, junto con el caso *Velcro Canada Inc v. The Queen*<sup>57</sup>, 2012, y el caso *The Queen v. Prévost Car Inc*<sup>58</sup>, 2009, hicieron una primera aproximación a dicho concepto. Así, beneficiario efectivo es el receptor de rentas que disfruta del privilegio de beneficiarse plenamente de las mismas. El caso *Prévost* estableció un test cuádruple a la hora de determinar el beneficiario efectivo a efectos del CDI: control, posesión, riesgo y uso.

### **3. Aplicación cláusulas internas anti-abuso en un contexto internacional: *Treaty override*.**

En un contexto como el ya presentado, es discutido por las distintas jurisdicciones y la doctrina hasta qué punto la normativa anti-abuso doméstica es o no contraria al propósito de los CDIs. En Derecho Internacional los tratados deben ser respetados por los Estados durante su vigencia, y salvo que hayan sido denunciados formalmente. La legislación interna de un país, aunque sea posterior al CDI no puede afectar al mismo. En este mismo sentido una interpretación posterior a nivel doméstico de un concepto contenido en el Convenio no puede afectar la aplicación de este<sup>59</sup>, tal y como se señaló en el caso *The Queen v. Melford Developments Inc*, 1982.

En el ámbito tributario internacional, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha señalado que dicha práctica es contraria al CDI ya que desconoce el contenido del mismo y en algunos casos incluso puede dejarlo sin efecto.

---

<sup>56</sup> *International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank NA London Branch* [2006] STC 1195

<sup>57</sup> *Velcro Canada Inc v. The Queen*, 2012 TCC 273 disponible en la web: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/30900/1/document.do>

<sup>58</sup> *The Queen v. Prévost Car Inc*, 2009 FCA 57 disponible en la web: <http://reports.fja-cmf.gc.ca/eng/2010/2009fca57.html>

<sup>59</sup> KLUGE, V. 'Das Internationale Steuerrecht, Gemeinschaftsrecht - Aussensteuerrecht - Abkommensrecht' 4. Auflage, 2000, pág.651.

Dicha transgresión se denomina con el término de *treaty override* que puede ser definido como la acción de los Estados por la que proponen o aprueban normas de origen interno que de alguna manera ignoran o dejan sin efecto provisiones de tratados internacionales<sup>60</sup>.

Es fundamental señalar que, desde una perspectiva interna, existen Estados que otorgan una posición superior de los tratados con respecto de las leyes internas, como es el caso de España, Alemania o Francia). Sin embargo, existen otros Estados que permiten la sustitución de normas convencionales por leyes internas posteriores, como ocurre en Estados Unidos y, hasta cierto punto, en Reino Unido y Australia<sup>61</sup>.

La aproximación a esta conducta por parte del derecho internacional viene, en primera instancia, referido por el CVTI, aunque como es lógico no ha sido suscrito por alguno de estos últimos Estados, como es el caso de Estados Unidos. España se adhirió al CVTI el 2 de mayo de 1972, fecha a partir de la cual es vinculante en nuestro territorio.

De este modo el art. 27 CVTI establece que un Estado contratante no puede invocar las disposiciones de su Derecho interno como justificación para proceder a la no ejecución del Tratado. Asimismo el art. 26 del mismo texto legal establece que todo en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido de acuerdo con el principio de buena fe. Igualmente, como ya se ha indicado en otro apartado de este trabajo, su art. 31 establece que los conceptos contenidos en un tratado deberán interpretarse en su sentido corriente en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

El propio MC OCDE contienen una cláusula de interpretación en su artículo 3.2, en la que dispone que *para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado.*

---

<sup>60</sup> Report, "Tax Treaty Override" como Capítulo R(8) en Vol. II del MC OCDE (Paris: OECD, versión extendida)

<sup>61</sup> AVI YONAH, R. "Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of US Practice" (October 12, 2005) en SSRN: <http://ssrn.com/abstract=829746>

Parece ser que tanto el criterio general de la CVTI como el de los propios CDIs acuden al llamado contexto, sin limitarse en exclusiva al objeto o fin de los tratados. Así, es lógico sostener que se trata de un guiño al llamado criterio teleológico de interpretación de las normas, sin ceñirnos en exclusiva a su literalidad o a su “espíritu”.

Si volvemos a fijarnos en el caso de Apple Inc. al que se hace referencia en la introducción de este trabajo cabe plantearse si ante una situación de doble no residencia, que podría implicar una doble no imposición nos encontraríamos ante una situación de abuso de derecho.

Por un lado, en el momento actual, no existe en los CDIs que siguen estrictamente el MC OCDE cláusula alguna o mecanismo de protección frente a estas situaciones de abuso de la normativa interna sobre residencia. Sin embargo, el movimiento de BEPS presentado por la OCDE ha planteado esta cuestión como de especial relevancia y la necesidad de alcanzar una solución a la misma.

Así, para alcanzar este objetivo los Estados que forman la comunidad internacional deberían plantearse mantener una actitud más colaborativa. En cuanto al problema de la doble no residencia en el contexto de los CDIs, sería deseable un acuerdo entre los Estados firmantes de estos convenios.

Por otro lado, y enfocando el planteamiento desde el punto de vista de Apple Inc. también es posible sostener que en primer lugar la no residencia no implica doble no imposición, puesto que se gravan los beneficios obtenidos en fuente por los impuestos que correspondan en cada momento.

En segundo lugar, incluso si estuviésemos ante un caso de doble no imposición “puro”, donde existen rentas que no se gravan en ninguno de los Estados sea como Estado de fuente o residencia, no existe en el MC OCDE ningún artículo que lo prohíba.

Por lo tanto, en el contexto de un CDI entre dos Estados es necesario que ambos países se pongan de acuerdo acerca de cómo proceder ante esta situación, e introducir estas medias dentro del mismo texto del Convenio con el fin de evitar controversias que puedan infringir el principio de seguridad jurídica, que cualquier Estado de Derecho debe salvaguardar.

Es decir, ha de ser el tratado el que en su caso contenga una cláusula en la que se indique qué hacer si una renta no se encuentra gravada en ninguno de los dos Estados<sup>62</sup>. Pero en ningún caso puede un Estado unilateralmente decidirlo. Como consecuencia, la aplicación, interpretación o creación de una norma interna que pretenda evitar la doble no imposición no debería ser aceptable de manera generalizada en la práctica del derecho tributario internacional.

En este sentido nos encontramos en la jurisprudencia con la sentencia del caso Union of India v. Azadi Bachao Andolan, 2003, en el que el Tribunal Supremo de India admitió los beneficios de los tratados a los contribuyentes a pesar de la situación de doble no imposición.

Si, por el contrario, esto fuese posible se le estaría permitiendo a un Estado no solo que decidiese sobre la validez o no del tratado unilateralmente sino que podría llegar a incidir en la soberanía del otro país. Es decir, a modo de ejemplo, el Estado A puede tener un régimen de exención fiscal sobre un determinado tipo de renta para atraer empresas y negocios a su país. Si se le permitiese a B que gravase dicha renta en base a una normativa antiabuso interna que interpreta obviando el CDI que existe entre ambos Estados la soberanía de A se vería dañada.

Ningún Estado puede decirle a otro como debe legislar y en ningún caso un país puede convertirse en un gendarme global diciéndoles a otros Estados como deben regular los impuestos<sup>63</sup>. Más bien al contrario, podría decirse que los Estados tienen un deber de lealtad (*Treuerpflicht*)<sup>64</sup> para con el otro Estado de respetar el CDI.

---

<sup>62</sup> LANG, M. "Double non taxation. General Report *Ibidem*. pág. 85

<sup>63</sup> FALCÓN Y TELLA, PULIDO GUERRA. *Ibidem*. p. 114

<sup>64</sup> KOFLER, "Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht". Linde Verlag Wien, 2007, pág. 606.



## VI CONCLUSIONES

Tras el estudio de esta materia objeto del presente Trabajo de Fin de Master pueden extraerse las siguientes conclusiones:

La residencia de las personas jurídicas es ciertamente un tema controvertido. Los Convenios de Doble Imposición que siguen el MC OCDE no definen el concepto de residencia, simplemente se limitan a remitirse a lo dispuesto en las normativas internas de cada Estado sin marcar pautas de cómo deben éstos legislar en esta materia.

Sin embargo esta remisión no es absoluta puesto a efectos de Convenio únicamente se considerarán residentes aquellos que estén gravados por su renta mundial. Lo cual incluye también a aquellas entidades que aun estando sujetas están exentas, salvo que Estados pacten otra cosa en el correspondiente CDI.

En la práctica esta controversia de este concepto se plantea desde una doble perspectiva: En primer lugar nos encontramos con los casos de doble residencia y en un segundo lugar con los casos de doble no residencia.

Sin embargo únicamente el primero plantea problemas a la hora de aplicar correctamente el CDI. Con respecto al segundo no se dice nada en el articulado del MC OCDE por lo que, salvo que un CDI entre dos países disponga otra cosa, se trata de casos irrelevantes a los efectos que ahora interesan.

A su vez, el criterio de la sede de dirección efectiva *o place of effective management*, diseñado como criterio autónomo para resolver los conflictos de doble imposición, plantea de nuevo problemas. No existe un criterio unificado sobre si el lugar de dirección efectiva se encuentra donde se toman las decisiones más relevantes, es decir, donde se reúne el órgano de administración de la sociedad; o si por el contrario hemos de fijarnos en el lugar donde se lleva a cabo la gestión del día a día del negocio (órganos intermedios). En todo caso parece claro que este concepto ha de interpretarse a la luz de los CDIs, no de las legislaciones internas de cada Estado.

En nuestra legislación interna los criterios para determinar si una persona es residente en España se encuentran recogidos en el art. 8.1 LIS donde se establece que si, alternativamente, una entidad se constituye conforme a las leyes españolas, o tiene su domicilio social en territorio español, o si su sede de dirección efectiva se encuentra situada en España se considerará residente.

En cuanto a los no residentes que quieran hacer valer los beneficios de un CDI en España deberán presentar obligatoriamente un certificado de residencia. Los requisitos que este debe cumplir no son por si mismos desproporcionados o imposibles de realizar. Sin embargo el hecho de considerarlos como única prueba de que se es residente en otro Estado a efectos del Convenio que corresponda no solo supone que la aplicación del mismo es imposible sino que se trata de una medida que podría ser considerada como contraria a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

En cuanto a la aplicación de las normas anti-abuso, hay que distinguir entre los casos en los que nos encontramos ante una actividad de planificación fiscal (la cual es una actividad legítima y legal) y la elusión o evasión fiscal.

Para luchar contra estas últimas se establecen tanto a nivel interno de cada Estado como a nivel Convencional normas anti abuso. La aplicación de las primeras puede llevar a situaciones que transgredan el principio de prevalencia de los tratados, término conocido en la práctica del derecho tributario internacional como *treaty override*, lo cual es una violación del derecho internacional por parte de los Estados que han de cumplir y respetar los Tratados internacionales que firmen con otros Estados de acuerdo con el principio de *pacta sunt servanda*. Asimismo esto puede llegar a plantear problemas de inseguridad jurídica

A nivel convencional el movimiento de BEPS presentado por la OCDE pretende terminar con este tipo de situaciones de abuso de los CDIs. No obstante, el MC OCDE ya recoge entre sus artículos medidas anti abuso entre las que destaca el beneficiario efectivo para evitar situaciones de empresas interpuestas o entidades “pantalla”.

Desde mi punto de vista es necesaria una actualización de los CDI a nuestros días para que puedan cumplir con su finalidad, el reparto de la soberanía fiscal de los Estados y la prevención de situaciones de abuso o fraude.

Los CDI fueron creados en un contexto concreto y determinado. Sin embargo hoy en día un movimiento tan simple como constituir una sociedad subsidiaria en Irlanda con su sede efectiva en Estados Unidos permite crear entidades apátridas con ingresos que no se van a ser gravados en ningún lugar. La realidad va siempre por delante del Derecho pero en este caso, para que los CDIs no se conviertan en textos arcaicos u obsoletos es necesario tomar medidas en algo tan básico como el concepto de residencia.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Artículos doctrinales**

AVI YONAH, R. “Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of US Practice” en *SSRN*: <http://ssrn.com/abstract=829746>

AVERY JONES, “Place of Effective Management as a Residence Tie Breaking Rule” en *Bulletin Tax Treaty Monitor* (IBDF 2005), págs. 20-24.

BURGERS, “Some Thoughts on Further Refinement of the Concept Place of Effective Management for Tax Treaty purposes” en *Intertax* (2007) Volume 35 Issue 6/7 págs.378-386.

BURGSTALLER, E. y HASLINGER, “Place of Effective Management as a Tie-Breaking Rule - Concept, Developments and Prospects” en *Intertax* (2004) Volume 32, Issue 8/9, págs. 376-387

FREEDMAN, J. “Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance” en *Asia-Pacific Tax Bulletin* (2014), págs.167-173.

FRIEDMAN, M. PIZALE, A. y HUGHES, H. “Wood v. Holden: Clarifying the ‘Central Management and Control’ Test” en *Tax Planning International Review* (McMillan Binch Mendelsohn LLP, Toronto, August 2005).

LAMPREAVE, P “Las doctrina judicial norteamericana sobre el abuso fiscal y la doctrina sobre los acuerdos puramente artificiales aplicable en la Unión Europea” en *Quincena Fiscal*, Núm 221 (Diciembre 2011) págs.87 y ss.

LANG, M. “Double non taxation. General Report” en *IFA Cahiers de Droit International*, Volumen 89a, (2004) págs. 73-119.

SIOTA ÁLVAREZ, M. “La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades” en *Crónica Tributaria*, núm. 149/2013, págs. 199-236  
[http://www.economistas.org/Contenido/REAF/CronicaTributaria/149/149\\_Siota.pdf](http://www.economistas.org/Contenido/REAF/CronicaTributaria/149/149_Siota.pdf)

STORCKMEIJER, A. “Effective Place of Management of Foreign Companies in Switzerland: Judgment rendered” (2004)

TING, A. “iTax - Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue” en *British Tax Review*, No.1.(2014)

VEGA BORREGO, F. “La utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición”

ZORNOZA, J y BÁEZ, A - “The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaty and GAARS: A Mistaken Starting Point”.

## **Libros**

COLMENAR VALDÉS, S. “Capítulo 4 El sujeto pasivo, residencia y domicilio fiscal” en *Impuesto sobre Sociedades régimen general (parte I) Tomo I*, SANFRUTOS GAMBÍN (director). Segunda edición, Thomson Reuters 2013.

CARMONA FERNÁNDEZ, CALDERÓN HERRERO, MARTÍN JIMÉNEZ. “Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea” CISS, grupo Wolters Kluwer 2014 .

FALCÓN Y TELLA, PULIDO GUERRA. *Derecho fiscal internacional*. Marcial Pons, 2010.

HERRERA, P. y MARTÍN, J. “Capítulo 1. El Fraude a la Ley Tributaria en el Derecho Español” en SOLER ROCH y SERRANO ANTÓN, *Las Medidas Anti-Abuso en la Normativa Interna Española y en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y su Compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Madrid, 2002, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.

KOFLER, “*Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*”.Linde Verlag Wien, Wien 2007.

KLUGE, V. ‘Das Internationale Steuerrecht, Gemeinschaftsrecht - Aussensteuerrecht - Abkommensrecht’ 4. Auflage, 2000.

LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2nd Ed. Linde. IBFD Publications, 2013.

VEGA BORREGO, F.A. “Artículo 4. Residencia fiscal”, en RUÍZ GARCÍA y CALDERÓN CARRERO (Coordinadores), *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España. Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004.

VIANA BARRAL, V. y MONTOYAESTEBAN, D. “La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna”, en CHICODELACÁMARA, P. (Director), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013,

VOGEL, K. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”. Kluwer Law International. 3rd Edition 1997.

## **Jurisprudencia internacional**

*Ordenada cronológicamente*

The Queen v. Melford Developments Inc, 1982.

De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe, 1906

International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank, 2006

Laerstate Bv v. The Commissioners for HMRC, 2009

Regeringsrätten 2. Oct. 1996,

Union of India v. Azadi Bachao Andolan, 2003

Wood v. Holden, 2005

Smallwood v HMRC, 2008

The Queen v. Prévost Car Inc, 2009

Velcro Canada Inc v. The Queen, 2012

## **Normativa internacional**

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

## Otras fuentes

OECD Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion, 21 September 1977 - <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=79&InstrumentPID=76&Lang=en&Book=>

OECD International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies. (1987).

OECD Report. "Tax Treaty Override" Capítulo R(8) en Vol. II del MC OCDE (Paris: OECD, versión extendida).