

DOCUMENTOS DE TRABAJO IELAT

Nº 116
Noviembre 2018

Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales



Escalinata Facultad de Derecho, Universidad de Alcalá

**David Almonacid
Larena**

**Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos –
Universidad de Alcalá**





Universidad
de Alcalá

INSTITUTO UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN
EN ESTUDIOS LATINOAMERICANOS ·IELAT·

DOCUMENTOS DE TRABAJO IELAT

Nº 116 – Noviembre 2018

**Residencia fiscal de las personas físicas y
jurídicas: aspectos internacionales**

**Tax residence of individuals and entities:
International aspects**

David Almonacid Larena

Estos documentos de trabajo del IELAT están pensados para que tengan la mayor difusión posible y que, de esa forma, contribuyan al conocimiento y al intercambio de ideas. Se autoriza, por tanto, su reproducción, siempre que se cite la fuente y se realice sin ánimo de lucro. Los trabajos son responsabilidad de los autores y su contenido no representa necesariamente la opinión del IELAT. Están disponibles en la siguiente dirección: [Http://www.ielat.com](http://www.ielat.com)

Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos
Universidad de Alcalá
C/ Trinidad 1
Edificio Trinitarios
28801 Alcalá de Henares – Madrid
www.ielat.com
ielat@uah.es
+34 91 885 25 75

Presidencia de Honor:

Dr. Juan Ramón de la Fuente

Dirección:

Dr. Pedro Pérez Herrero, Catedrático de Historia de América de la Universidad de Alcalá y Director del IELAT

Subdirección:

Dr. Eduardo López Ahumada, Profesor Titular de Universidad del Departamento de Ciencias Jurídicas, Facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá

Secretaría Técnica:

Dr. Iván González Sarro, Investigador en la Línea de Historia del IELAT

Comité de Redacción/evaluadores:

Dra. Janete Abrao
Dra. Adriana Buitrago Escobar
Dra. Erica Carmona Bayona
Don Aitor Díaz-Maroto Isidro
Don Rodrigo Escribano Roca
Don Gonzalo Andrés García Fernández
Doña Yurena González Ayuso
Dra. M^a Victoria Gutiérrez Duarte
Don Carlos Martínez Sánchez
Dr. Diego Megino Fernández
Dr. Rogelio Núñez Castellano
Don Felipe Orellana
Dr. Jorge Luis Restrepo Pimienta
Dra. Aránzazu Roldán Martínez
Dra. Ruth Adriana Ruiz Alarcón
Dra. Eva Sanz Jara
Dr. Jesús Alfonso Soto Pineda
Doña Mirka Torres
Doña Rebeca Viñuela Pérez

Consultar normas de edición en el siguiente enlace:
<https://ielat.com/normativa-de-edicion/>

DERECHOS RESERVADOS CONFORME A LA LEY

Impreso y hecho en España

Printed and made in Spain

ISSN: 1989-8819

Consejo Editorial

UAH

Dr. Diego Azqueta
Dra. Concepción Carrasco
Dra. Isabel Garrido
Dr. Carlos Jiménez Piernas
Dr. Eduardo López Ahumada
Dr. Manuel Lucas Durán
Dr. Diego Luzón Peña
Dra. Adoración Pérez Troya
Dr. Miguel Rodríguez Blanco
Dr. Daniel Sotelsek Salem
Dr. José Juan Vázquez Cabrera
Dra. Isabel Wences Simón

Unión Europea

Dr. Walther Bernecker (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Alemania)
Dr. José Esteban Castro (Universidad de Newcastle, Reino Unido)
Dr. Sergio Costa (Instituto de Estudios Latinoamericanos, Universidad Libre de Berlín, Alemania)
Dr. Olivier Dabène (Instituto de Estudios Políticos de Paris (Sciences Política), Francia)
Dr. Timothy Power (Universidad de Oxford, Reino Unido)
Dr. Alejandro Quiroga (Universidad de Newcastle, Reino Unido)

América Latina y EEUU

Dr. Fabián Almonacid (Universidad Austral, Chile)
Dr. Eduardo Cavieres (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile)
Dr. Francisco Cueto (Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales –FLACSO–, República Dominicana)
Dr. Pablo Gerchunoff (Universidad Torcuato Di Tella, Argentina)
Dr. Christine Hünefeldt (Universidad de California San Diego, Estados Unidos)
Dr. José Luis Machinea (Universidad Torcuato Di Tella, Argentina)
Dr. Armando Martínez Garnica (Universidad Industrial de Santander, Bucaramanga, Colombia)
Dr. Carlos Marichal (El Colegio de México, México)
Dr. Marcos Neder (Trench, Rossi e Watanabe Advogados Sao Paulo, Brasil)
Dra. Inmaculada Simón Ruiz (Universidad Autónoma de Chile, Chile)
Dr. Peter H. Smith (Universidad de California, San Diego, EEUU)
Dra. María Eugenia Romero (Universidad Autónoma de México, México D. F.)
Dra. Lorena Vásquez (Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, Colombia)
Dr. Guido Zack (Instituto Interdisciplinario de Economía Política, Univ. de Buenos Aires y CONICET, Argentina)

Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales

Tax residence of individuals and entities: International aspects

David Almonacid Larena¹

Resumen

El presente trabajo tiene como finalidad realizar un estudio y análisis de los aspectos internacionales más relevantes de la residencia fiscal de las personas físicas y de las personas jurídicas.

Cada Estado soberano tiene la potestad tributaria y la libertad para establecer los criterios de sujeción oportunos para determinar la residencia fiscal de una persona en su territorio. La cuestión de la determinación de la residencia fiscal tiene una gran importancia desde el punto de vista tributario puesto que la sujeción al impuesto y el gravamen correspondiente serán distintos si el contribuyente es considerado o no por un determinado Estado como residente.

Por último, como la determinación de la residencia fiscal es un tema bastante complejo, puesto que depende del ordenamiento interno de cada Estado, así como también de los convenios fiscales bilaterales que haya firmado, es su caso, es muy común que una misma persona física o jurídica sea calificada como residente fiscal por varios Estados al mismo tiempo, siendo objeto dicha persona de una doble imposición. En el presente trabajo se tratará de abordar el problema de la doble imposición internacional a través de los tratados internacionales y CDI suscritos por España al amparo de la OCDE y que tienen por objeto delimitar las potestades de los Estados contratantes y evitar los supuestos de doble imposición fiscal internacional.

Palabras clave: residencia fiscal, doble imposición, fiscalidad internacional, normas de desempate, puntos de conexión.

Abstract

The present paper aims to carry out a study and analysis of the most relevant international aspects of the tax residence of individuals and entities.

¹ Graduado en Derecho por la Universidad de Alcalá. Correo electrónico: david_al91@hotmail.com



The States have the taxing power and freedom to determine the appropriate subject criteria defining the tax residence of an individual or company in its territory. The question of the determination of the tax residence is important from the fiscal point of view since the subject to tax and the tax assessment will be different if the taxpayer is considered or not as a resident in a State.

Finally, as the determination of the fiscal residence is a complex issue, since it depends on the internal system of each State, it is very common that one individual or entity is qualified as a tax resident by several States at the same time, being this person object of a double taxation. This paper aims to address the problem of the double taxation through international treaties and Double Taxation Conventions signed by Spain under the auspices of OECD and which are intended to delimit the taxing powers of the Contracting States and to avoid cases of double international taxation.

This paper presents a proposal that allows to distinguish two types of evaluations of the Mexican electoral actors with respect to other electoral actors and to the electoral processes of Mexico. The evaluations of the first type are based on truthful and rational arguments, so they contribute to expand the justified perceptions of citizenship, to improve the quality of elections (and democracy in general) and to build citizenship. On the contrary, evaluations of the second type distort reality, contributing to expand the unjustified perceptions of citizenship, to deteriorate the quality of elections (and democracy in general) and the formation of citizenship.

Keywords: Tax residence, double taxation, international taxation, tie-break rules, linking rules criteria.

Fecha de recepción del texto: 26/julio/2018.

Fecha de aceptación y versión final: 10/octubre/2018.



1. INTRODUCCIÓN

En el ámbito de la fiscalidad internacional, en el que cada Estado ejerce, libre y soberanamente, sobre su territorio la potestad tributaria para la sujeción y el gravamen de tributación, la residencia fiscal es un elemento de gran transcendencia, ya que constituye el vínculo de conexión principal para aplicar al contribuyente la fiscalidad del Estado en los impuestos directos. Por consiguiente la cuestión de la determinación de la residencia fiscal no es baladí y tiene gran relevancia desde el punto de vista tributario porque la sujeción al impuesto y el gravamen correspondiente serán distintos si el contribuyente es considerado o no como residente por el Estado.

Así, por ejemplo, en la legislación tributaria española la determinación de la residencia fiscal, por lo general, se decanta por el principio de residencia efectiva, según el cual el contribuyente que tenga su residencia en territorio español quedará sujeto al poder tributario del Estado por obligación personal y será gravado por la totalidad de la renta y el patrimonio mundial; por el contrario, el contribuyente que no tenga la residencia en España quedará sujeto por obligación real y únicamente será gravado por las rentas obtenidas y el patrimonio situado en territorio nacional. No obstante, también se contempla en el ordenamiento tributario español una serie de supuestos especiales, tales como los miembros de Misiones Diplomáticas españolas y funcionarios destinados en el extranjero, en el que el vínculo de conexión para determinar la residencia no se basa en el criterio de residencia efectiva, sino en el criterio de la nacionalidad.

En el marco de una economía cada vez más globalizada e internacionalizada se observa una creciente competencia fiscal internacional entre los Estados, considerada desleal o lesiva, debido a las ventajas fiscales ofrecidas por ciertos Estados con el fin de maximizar la atracción y captación de contribuyentes a sus territorios, afectando negativamente al resto de los Estados. En este contexto, el Estado español se ha visto en la obligación de introducir en su ordenamiento jurídico, por un lado, medidas que eviten la deslocalización de la residencia de los contribuyentes a paraísos fiscales o a territorios con baja o nula tributación, como la presunción de residencia en territorio español por cambio a un paraíso fiscal recogido en el artículo 8.2 de la LIRPF, y, por otro lado, atendiendo a fines de política social y económica también ha tenido que establecer regímenes especiales de tributación como el régimen de los trabajadores desplazados.

Otro aspecto a tener en cuenta es la doble residencia, que puede surgir con bastante facilidad por la potestad que tienen los Estados para establecer los criterios de

sujeción oportunos para determinar la residencia de una persona -física o jurídica- en su territorio. Como consecuencia de la doble residencia la persona afectada quedaría sujeta a la potestad tributaria de varios Estados diferentes al mismo tiempo. Para solventar esta circunstancia desde la OCDE se ha fomentado la firma de los convenios de doble imposición (CDI) que distribuye la carga entre ambos Estados contratantes, con la doble finalidad de delimitar la potestad de los Estados y evitar la doble imposición internacional, sin olvidarnos de prevenir la elusión y evasión fiscal. Por esta razón, la OCDE en su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MCOCDE) ha incluido una serie de criterios con la finalidad de dar preferencia a la residencia de un Estado frente a otro, a efectos convencionales.

Con respecto a los criterios de desempate de las personas físicas, que se prevén en el art 4.2 del MCOCDE, está configurado con una estructura jerárquica que exige un análisis sucesivo de los criterios de desempate. De esta manera, si con la primera regla se puede solventar la situación de doble imposición no será necesario seguir con el análisis de las siguientes reglas, por el contrario, si no se puede solventar la situación de doble imposición con la primera regla, se acudirá al análisis de las siguientes reglas siguiendo el orden de preferencia establecido en el precepto.

En relación con los criterios de desempate de las personas jurídicas, que se establecen en el art. 4.3 del MCOCDE, tras la última modificación del MCOCDE se ha configurado de una forma más compleja debido a que se ha ampliado los criterios para determinar la residencia de las personas jurídicas por lo que serán los Estados los que deberán llegar a un acuerdo en los CDI para determinar los criterios para desempatar en el caso de las personas jurídicas.

Este trabajo tiene como finalidad realizar un estudio y análisis de los aspectos internacionales más relevantes de la residencia fiscal tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas y las consecuencias del traslado de la misma a otro Estado según la aplicación de la legislación tributaria española y de la interpretación que hace de la misma tanto la jurisprudencia como la administración tributaria para configurar un sistema tributario moderno y flexible basado en la competitividad internacional, la capacidad económica y la libertad de circulación de personas y de capitales.

2. EL CONTRIBUYENTE Y LA RESIDENCIA FISCAL: DIFERENCIAS DE TRIBUTACIÓN

Una de las potestades de los Estados modernos es la facultad de establecer tributos con respecto a las personas o bienes que se hallan en su territorio o bajo su

jurisdicción, o bien en relación con quienes, sin hallarse en su territorio, son considerados residentes en el mismo² y exigir el pago de tributos para sufragar los gastos públicos. Es lo que se conoce como el poder tributario del Estado o soberanía fiscal³.

Sin embargo, se debe señalar que, en el ámbito de la fiscalidad internacional, la soberanía fiscal de los Estados, reflejada en la normativa emanada de sus órganos institucionales propios, esta matizada por la firma de los CDI en virtud de los cuales la potestad tributaria se distribuye o reparte entre el Estado de residencia del perceptor de la renta o titular del patrimonio y el Estado de la fuente de las rentas o de ubicación del patrimonio que resulten objeto de gravamen. Tal distribución puede consistir en una renuncia al derecho a gravar determinadas rentas por uno de los Estados atribuyendo al otro Estado el derecho exclusivo de imposición (normalmente el Estado de residencia)⁴, o bien en un reparto del gravamen entre ambos Estados con límites de gravamen en el Estado de la fuente y obligaciones en el Estado de la residencia de deducir lo ya pagado en origen.

El contribuyente queda sujeto a la potestad tributaria de un Estado básicamente en virtud de la aplicación de dos criterios de vinculación, a saber: el criterio personal o subjetivo y el criterio real u objetivo. El criterio personal extiende la aplicación de la ley tributaria a algunas personas atendiendo a su vinculación o relación con un determinado Estado, ya sea por su condición de nacionales o ciudadanos (criterio de nacionalidad que hoy en día es excepcional en el escenario internacional, tan solo es empleado por EEUU, Cuba y Filipinas)⁵, o por su condición de residentes de un determinado Estado con cierto grado de permanencia, independientemente del lugar dónde se encuentren en un momento dado y del lugar donde obtengan las rentas. En cambio, el criterio real sujeta a imposición a las personas, ya sean nacionales o extranjeros, que tengan algún vínculo territorial, como un negocio o alguna relación económica en el territorio de tal Estado: posesión de un patrimonio, obtención de una renta, etc.⁶.

² Cfr. Art. 10 LIRPF.

³ El art. 133.1 CE dispone que “La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”, en esta misma línea el art. 4.1 LGT dispone que “La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.”

⁴ Aunque también pueden darse renunciaciones de tributación en el Estado de la residencia, como ocurre normalmente en relación con los dividendos recibidos de filiales en el extranjero (véase art. 21 LIS).

⁵ Véase Serrano Antón, Fernando. “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*, nº 18/06, 2006, p.19.

⁶ “(...) se clasifican los factores de vinculación o puntos de conexión del poder tributario en personales o reales, entendiéndose por los primeros, cuando se toma en consideración un vínculo relativo a un sujeto. Así, un Estado puede establecer como factor de vinculación un criterio personal, es decir, somete a

Estos criterios se fundamentan, a su vez, en: el *principio de renta mundial* (*Worldwide Income Taxation*) en cuya virtud se somete a gravamen la renta mundial del contribuyente, es decir, la obtenida tanto en el país de residencia o de nacionalidad como en el extranjero y el *principio de territorialidad o de la fuente* (*Source Income Taxation*), en cuya virtud se gravan solo las rentas obtenidas en su territorio, con independencia de la residencia, el domicilio o nacionalidad del perceptor⁷.

Se puede aplicar un solo punto de conexión o bien varios a la vez, que es lo más habitual; de hecho, se suele combinar el principio de nacionalidad o el de residencia (criterio personal) con el de territorialidad o de la fuente (criterio real). Así, la legislación tributaria española, a través de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece como criterio de sujeción a las normas tributarias el criterio de residencia o/y territorialidad⁸. El Estado español, basándose en el MCOEDE, también acepta el criterio de nacionalidad de forma residual, cuando al concluir un CDI, toma dicho criterio precisamente como regla de solución en los conflictos de residencia⁹, o bien cuando determina criterios especiales de residencia en supuestos de trabajo en embajadas, oficinas consulares, etc.¹⁰.

2.1. TRIBUTACIÓN DE LOS RESIDENTES

El contribuyente residente en España ya sea una persona física o una persona jurídica, que obtenga rentas en nuestro país, tributa por obligación personal, lo que significa que está sujeto a imposición en España como Estado de residencia por la totalidad de las rentas que perciba, con independencia del lugar donde se hayan obtenido y cualquiera que sea la residencia del pagador, así como del patrimonio que posea, independientemente del lugar donde se encuentre. Es decir, el residente tributa por la renta mundial obtenida¹¹, así como por su patrimonio global¹².

tributación a algunas personas ya sea por su condición de residentes o por su condición de nacionales. También puede aplicar un criterio real u objetivo que atiende a consideraciones de índole económica, o lo que es lo mismo, grava las rentas producidas u originadas en su territorio, es decir, hay un vínculo con el territorio del gravamen.” *Ibidem*, p. 8.

⁷ *Ibidem*, pp. 8-12.

⁸ El art 11 de la LGT determina que “Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la Ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.”

⁹ Art. 4.2 d) MCOEDE dispone que “Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”

¹⁰ Cfr. 9.2 y 10.1 LIRPF

¹¹ El art 2 de la LIRPF dice que “Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones

La particularidad de la tributación de los residentes es que se grava las rentas de las personas físicas según los principios de igualdad, generalidad, capacidad económica y progresividad, y de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares. Del mismo modo, en el caso de personas jurídicas las rentas obtenidas se gravan atendiendo a las características del contribuyente (pequeña y mediana empresa, sociedad de alquiler de inmuebles, sociedades dedicadas a la explotación de hidrocarburos, etc.).

La tributación de los residentes está regulada en la normativa española en:

- 1) 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 (LIRPF)¹³.
- 2) La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)¹⁴.
- 3) La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP)¹⁵.
- 4) La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD)¹⁶.

2.2. TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES

La regla general es que el contribuyente no residente, ya sea persona física o jurídica, que obtenga rentas en territorio español, dinerarias o en especie, está sujeto por obligación real, de manera que sólo tributará en un determinado Estado por las rentas obtenidas o por el patrimonio situado en su territorio. Es decir, el no residente solo tributa en el Estado de origen o de la fuente por las rentas percibidas en el mismo¹⁷.

de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”

El art. 7.2 de LIS establece que “Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”

Y el art. 6 LISD dispone que “A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.”

¹² Cfr. art. 5.1.a) LIP.

¹³ Particularmente, los arts. 8, 9 y 10 LIRPF son los que se refieren a las particularidades relacionadas con la residencia.

¹⁴ Asimismo, son los arts. 7, 8 y 9 LIS los referidos a las particularidades que impone la residencia en el régimen de tributación personal.

¹⁵ Cfr. arts. 5 y 6 LIP.

¹⁶ Cfr. arts. 5, 6 y 7 LISD.

¹⁷ El art. 12 del TRLIRNR define el hecho imponible como “la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes de este impuesto” y el art. 13 TRLIRNR determina las rentas que se consideran obtenidas en territorio español.

La particularidad de la tributación de los no residentes es que se grava separadamente cada obtención de renta adquirida de fuente española por su importe íntegro, determinado de acuerdo con lo establecido en la ley sin que sean de aplicación, con carácter general, reducciones o desgravaciones por los gastos incurridos en su obtención y sin tener en cuenta sus circunstancias personales y familiares, a un tipo de gravamen fijo¹⁸. Ello ocurre, al menos, cuando se trata de residentes sin establecimiento permanente, pues cuando tal establecimiento permanente existe tributarán de forma muy parecida a como tributan las personas jurídicas residentes en España.

No obstante, concurren diversas excepciones a dichos postulados generales. Tal sería el caso, por ejemplo, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, se concede al contribuyente no residente la facultad de deducir determinados gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, bajo concretas condiciones, que precisa el Reglamento del Impuesto de la Renta de no Residentes (RIRNR)¹⁹. Como otros ejemplos, se podrían citar, en el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en la LIRPF²⁰ (concretamente un 2 % del valor catastral de bienes inmuebles urbanos o rústicos con construcciones no indispensables para el ejercicio de explotación alguna, no afectos a actividades económicas ni generadores de rendimientos de capital inmobiliario, o 1,1 % del valor catastral de bienes inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el

El art. 7 de la LISD dispone que “Los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se le exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.”

El art. 5.1.b) LIP se dispone que “Los sujetos pasivos del Impuesto son: Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.”

¹⁸ Así, el art. 24 TRLIRNR determina la forma de calcular la base imponible de los no residentes sin establecimiento permanente y, seguidamente, el art. 25 TRLIRNR –sin perjuicio de las particularidades que contemplan los CDI– establece los tipos de gravámenes que han de aplicarse a tales rentas. Sin embargo, como veremos más adelante, por la normativa comunitaria que prohíbe la diferencia de trato entre residentes y no residentes en el ámbito de la Unión Europea, España fue condenada por STJUE de 6 de octubre de 2009, *Asunto Comisión/España* (C-562/07), y ha modificado la tributación de las rentas obtenidas en España por los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE.

¹⁹ Cfr. art. 5 RIRNR y art. 24.2 TRLIRNR.

²⁰ Cfr. art. 85 LIRPF.



plazo de los diez períodos impositivos anteriores²¹. O tratándose de rentas inmobiliarias obtenidas por entidades no residentes, puede concurrir una partida deducible de la base imponible altamente específica como es la cuota anual del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles²².

La tributación de los no residentes está regulada en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR)²³.

3. LA RESIDENCIA FISCAL EN EL DERECHO ESPAÑOL E IMPLICACIONES TRIBUTARIAS

3.1. LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Como hemos visto, en cuanto a los tributos de carácter personal la legislación tributaria española se decanta por el principio de residencia y, particularmente, por la idea de residencia habitual en territorio español para determinar que existe un vínculo de conexión de carácter material con el territorio. No obstante, excepcionalmente existen supuestos especiales previstos en la ley, como veremos más adelante, en que el vínculo de conexión no es la residencia sino la nacionalidad²⁴. *A sensu contrario*, cuando no se dé ninguno de los puntos de conexión establecidos en la ley²⁵, la persona

²¹ De acuerdo con la reforma fiscal de la Ley 26/2014, cuya entrada en vigor es del 1 de enero de 2015, para la renta 2017 se considerará valor catastral revisado, modificado o determinado solo cuando la revisión, la modificación o la determinación se haya realizado con posterioridad al 1 de enero de 2007, y no como se disponía antes de esta última reforma que se consideraba valor catastral revisado, modificado o determinado cuando la revisión, la modificación o la determinación se había realizado con posterioridad al 1 de enero de 1994.

²² Cfr. art. 44 TRLIRNR

²³ Cfr. art. 5 TRLIRNR

²⁴ El art 8.2 de la LIRPF prevé que “no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal”.

El art. 9.2 de la LIRPF “No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.”

El art 10 de la LIRPF “Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero” establece que a los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de miembros del personal diplomático o funcionarios en activo en organismos internacionales

²⁵ El art 8 de la LIRPF establece que son contribuyentes por este impuesto tanto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español como las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en la Ley.

En el mismo sentido, el art 7 del LIS establece que las sociedades y entidades jurídicas serán contribuyentes de este impuesto cuando tengan su residencia en territorio español.

tendrá la consideración de no residente²⁶.

Nuestra legislación tributaria sobre la materia establece que para poder considerar a un contribuyente como residente se exige un criterio objetivo de permanencia, es decir, la residencia efectiva en el territorio durante más de 183 días durante el año natural. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán también las ausencias esporádicas o temporales.

En cuanto a las ausencias esporádicas, hay que señalar que la LIRPF no define que son las ausencias esporádicas, por lo tanto, se va a tener que acudir a la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos (DGT) y por el Tribunal Supremo (TS).

Por un lado, si se acude a la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos sobre el concepto de ausencia esporádica, de ésta se deduce que para la Administración tributaria una ausencia esporádica es cualquier ausencia fuera del territorio nacional que el contribuyente no haya acreditado en otro país²⁷.

Por otro lado, si se acude a la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo en materia de ausencias esporádicas, se puede observar que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre las dudas de si el concepto de ausencia esporádica debía entenderse vinculado a la existencia de un elemento volitivo o intencional, o si la permanencia de un contribuyente fuera territorio nacional por más de 183 días a lo largo de un año tiene la consideración de ausencia esporádica de cara a la determinación de la residencia fiscal en España, o sobre la obligación, en todos los casos, de la acreditación de la residencia fiscal fuera de nuestro país, aunque no se trate de un paraíso fiscal²⁸, llegando

²⁶ El art 5 del TRLIRNR define a los contribuyentes no residentes como aquellas personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el IRPF o IS.

²⁷ La consulta vinculante de la DGT nº V 2852-17 de fecha 3 de noviembre de 2017, dispone que “en tanto la consultante no acredite su residencia fiscal en otro país (Reino Unido), las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal de la misma, quien continuará siendo considerada contribuyente del IRPF, debiendo tributar en este impuesto por su renta mundial.”

²⁸ Esta cuestión ha sido objeto de recurso de casación en el Tribunal Supremo por Auto 5793/2017, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, sección primera, de fecha 7 de junio de 2017 : “Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar: (i) Si la permanencia de un sujeto fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, y a fin de determinar su residencia habitual en España, debe reputarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (ii) Si el concepto de «ausencias esporádicas» debe entenderse vinculado a un elemento volitivo que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida; o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español.

a las siguientes conclusiones en relación con estas cuestiones:

- 1) Que en materia de ausencia esporádica solo se debe atender al dato objetivo de la duración, estabilidad e intensidad de la estancia o presencia física fuera del territorio español²⁹.
- 2) Que se establece un límite a la duración de la ausencia esporádica, al considerar que la ausencia de un contribuyente fuera del territorio nacional va a tener carácter esporádica cuando no sea superior a 183 días³⁰.
- 3) Relativa a la acreditación de la residencia en otro país, el Tribunal Supremo ha dictaminado que cuando se esté ante una ausencia prolongada, es decir, ante una ausencia fuera de territorio español superior a 183 días, no se puede considerar como una ausencia esporádica y, en consecuencia, no tiene sentido que el contribuyente acredite su residencia en otro país, porque la finalidad de acreditar su residencia en otro país es evitar que su estancia fuera del territorio español se compute como una ausencia esporádica a la hora de determinar el periodo de permanencia en territorio nacional³¹.

En nuestra opinión las ausencias esporádicas son un mecanismo de funcionamiento que permite resolver, generalmente, las dificultades prácticas apuntadas

(iii) Si, en cualquier caso, la no consideración de las «ausencias esporádicas» como tiempo de permanencia en territorio español exige la acreditación de la residencia fiscal en otros país o si, como entiende la sentencia impugnada, esta exigencia sólo opera cuando el país o territorio de residencia sea considerado como paraíso fiscal.”

²⁹ Sentencia 4434/2017, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, Sección segunda, de fecha de 28 de noviembre de 2017, FJ 7, “El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.”

³⁰ Sentencia 4434/2017, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, Sección segunda, de fecha de 28 de noviembre de 2017, FJ 3, “(...) una ausencia esporádica, atendiendo al sentido propio de las palabras, no puede comprender periodos temporales dilatados en el tiempo y, de hecho, superiores al previsto en el precepto como de permanencia legal (más de 183 días), como tampoco podría absorber, por ejemplo, la totalidad del periodo impositivo, pues en tal caso lo ocasional o esporádico dejaría de serlo y prevalecería sobre lo permanente, en lugar de complementarlo.”

³¹ Sentencia 4434/2017, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, Sección segunda, de fecha de 28 de noviembre de 2017, FJ 6, “Ello es así porque la materia sobre la que versa esta tercera pregunta discurre en el terreno probatorio, precisamente para la válida acreditación de la condición de residente -o de no residente-, de suerte que la cuestión acerca de si se precisa o no, en todo caso, la certificación de la residencia fiscal en otro país para neutralizar la operatividad de las ausencias esporádicas como complemento de la permanencia en España deviene superflua si se proyecta sobre una realidad inexistente. En otras palabras, si en el caso que debatimos no podemos dar carta de naturaleza a la existencia de ausencias esporádicas, como concepto normativo complementario al de permanencia, que la Administración constata, sobreviene en tal caso la irrelevancia de que nos pronunciemos sobre el modo de acreditar una residencia en otro país incompatible con la española, pues ya hemos partido de la base de que, en este concreto asunto, la residencia en España se funda equivocadamente sobre la apreciación de ausencias esporádicas que no son tales.”

sobre la prueba de la presencia en territorio español, por ello la aclaración realizada por el Tribunal Supremo sobre la manera de interpretar el concepto de ausencia esporádica aportará mayor claridad sobre las dudas que existían a la hora de computar las estancias fuera del territorio nacional, así como para definir el período que se debería tener en cuenta para la determinación de la residencia fiscal de un sujeto en España.

Conviene no confundir, en lo que al Derecho Financiero y Tributario respecta, los conceptos de *residencia* y *domicilio*³². El domicilio fiscal es el lugar en el que legalmente se considera establecida una persona para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones fiscales (*v. gr.* a efectos de notificaciones)³³. A tales efectos, para las personas físicas se considerará como domicilio fiscal el lugar donde tengan su residencia habitual o donde desarrollen principalmente su actividad económica; y para las personas jurídicas, el domicilio fiscal coincidirá con su domicilio social siempre que en el mismo se encuentre efectivamente la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. La residencia, en cambio, se utiliza como criterio de sujeción para determinar la normativa aplicable y la vinculación de la persona al poder tributario del Estado o de cualquiera de sus subdivisiones políticas³⁴. Con todo, en este trabajo nos referiremos esencialmente a la residencia como punto de conexión con el poder tributario de un determinado Estado y no tanto como criterio de sujeción a distintas partes de éste (*v. gr.* CCAA, entes locales, etc.).

En consecuencia, siempre que una persona alegue que no es residente en un Estado o pretenda la aplicación de un CDI en relación con un determinado país en el que se considera residente, tendrá que aportar el certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente de otro Estado o del Estado en cuestión cuyo convenio

³² “En resumen, podemos decir que, en líneas generales, el domicilio queda configurado en nuestro ordenamiento jurídico como el lugar o edificio donde viven las personas físicas o donde tienen su sede las personas jurídicas, y que determinan el lugar o la circunscripción de ejercicio de determinados derechos en sentido amplio, mientras que la residencia se refiere a un lugar o territorio al que se vinculan diversas personas físicas y/o jurídicas por aplicación de criterios específicos, y que determina, en determinados supuestos, la normativa aplicable.” Santa Bárbara-Rupérez, Jesús. “Residencia fiscal y domicilio fiscal similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos”. *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, nº 36, 2003, p. 98.

³³ El art 48 de la LGT define el domicilio fiscal como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

³⁴ El art 11 de la LGT establece la residencia como el criterio de sujeción a los tributos de carácter personal y el art 4.1 del MCOCDE define como residente a cualquier “persona que en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga y también incluye Estado y cualquier subdivisión política o autoridad local del mismo, así como un fondo de pensiones reconocido de ese Estado. Este término, sin embargo, no incluye a ninguna persona que esté sujeta a impuestos en ese Estado con respecto únicamente de los ingresos procedentes de fuentes en ese Estado o capital situado en el mismo.”

desea aplicar³⁵.

3.1.1. Puntos de conexión en la legislación tributaria española

Para los tributos de carácter personal, los puntos o criterios de conexión previstos en legislación tributaria española³⁶ son los siguientes:

3.1.1.1. Criterio de permanencia

Nuestra legislación considera, en primer lugar, en el art. 9.1.a) de LIRPF, residente a la persona que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Como se ha referido previamente, para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. No obstante, si se tratará de países o territorios considerados como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

El criterio de permanencia hace referencia a la presencia física del contribuyente en el territorio español, al hecho de vivir en territorio español³⁷, más allá de la pura situación de tránsito razón por la cual se exige una estancia de más de la mitad de los días del año.

A priori, se trata de un criterio objetivo y fácilmente determinable. Ello es así porque, si el contribuyente ha permanecido más de 183 días en territorio nacional se presumirá a todos los efectos como residente. Ahora bien, en el ámbito intracomunitario, al no existir control en las fronteras respecto de la circulación de personas conforme al Acuerdo Schengen³⁸, a pesar de la comprobación e investigación

³⁵ La consulta vinculante de la DGT n° V0496-10 de fecha 15 de marzo de 2010 indica que “Siempre que se pretenda la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, habrá de aportarse el certificado de residencia, en el sentido del Convenio, expedido por la Autoridad fiscal competente del Estado cuyo Convenio se desea aplicar.”

³⁶ Los contribuyentes del LIRPF están determinados por el art 9 (Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español) y art 10 (Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero).

³⁷ La SAN 8925/2003, Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 3 de julio de 2003, FJ 3, “Con esto se quiere señalar que lo relevante es el hecho de «vivir en territorio español», independientemente del lugar de obtención de los rendimientos.”

³⁸ Convenio de Aplicación del Acuerdo de Schengen, de 14 de junio de 1985, relativo a la supresión gradual de los controles en las fronteras entre los países de la Unión Europea y la libre circulación de personas, ratificado por España mediante Instrumento de ratificación de 23 de julio de 1993 (de 5 de abril de 1994). Modificado por el Reglamento (CE) n° 810/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio y por el Reglamento (UE) n° 265/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de marzo.

realizada por los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria³⁹, como por ejemplo la solicitud de los datos a las compañías aéreas para comprobar el tiempo que ha pasado fuera de un determinado país el contribuyente, sigue siendo bastante complicado poder acreditar o desvirtuar la permanencia de una persona en dicho Estado⁴⁰.

No obstante, aunque esta referencia a la vivienda permanente o habitual puede ser útil para determinar el lugar donde el contribuyente permanece un mayor número de días se debe acudir a lo dispuesto en los CDI suscritos por los Estados contratantes. Así como indicábamos previamente, la Administración tributaria señala que la residencia fiscal en otro Estado debe acreditarse por el correspondiente certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente, no siendo válido ningún otro documento ni pruebas indiciarias de la residencia en otro Estado⁴¹, aunque esta postura tan restrictiva no siempre ha sido admitida ante los Tribunales de Justicia, los cuales recalcan que, con arreglo al art 105 de la LGT, quien haga valer su derecho deberá acreditar los hechos constitutivos del mismo por cualquiera de los medios de prueba admitido en derecho⁴².

Una vez verificada la intención del contribuyente de permanecer en el territorio español, ya sea porque no acredite o no pueda acreditar la residencia fiscal en otro país con el que haya suscrito acuerdo o convenio, las ausencias que se produzcan deberán ser entendidas como esporádicas, es decir, cualquier ausencia fuera del territorio español caracterizada principalmente por tener una duración inferior a 183 días, con carácter

³⁹ En el art. 141 LGT se recoge en qué consisten las funciones de la inspección tributaria y en el art. 166 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI) en el que se recoge la atribución de las funciones de inspectoras a los órganos administrativos.

⁴⁰ “(...) en la práctica presenta graves dificultades debido a la libre circulación de las personas y a la eliminación de los controles fronterizos, que hacen muy difícil poder probar la estancia de una persona en una u otra jurisdicción. Aunque el hecho de permanecer físicamente en España, es una cuestión objetiva, sin embargo, a veces es muy complicado poder probarlo, sobre todo en el caso de personas que se desplazan con mucha frecuencia, pues resulta difícil verificar documentalmente el número de veces que estas personas han entrado o salido de nuestro territorio.” Véase Prieto Moliner, Purificación. “La residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes”, *Cuadernos de formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 17/2014, nº 14/14, 2014, p. 61.

⁴¹ La consulta vinculante de la DGT nº V2611-07 de fecha 04 de diciembre de 2007 señala que “Las personas residentes en el extranjero que obtengan rentas en España deberán acreditar su residencia fiscal mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del Estado de residencia, no siendo válido ningún otro documento.”

⁴² La SAN 8925/2003, Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 3 de julio de 2003, FJ 3, señala que “En definitiva, la aplicación de las normas citadas dependen de la acreditación o no de un hecho objetivamente considerado, el de la «residencia habitual», cuyo concepto legal exige la acreditación de este sustento fáctico, tanto por parte de quien afirma su existencia (la Administración), como a quien niega tal consideración (el contribuyente), conforme a lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria (actual artículo 105 de la nueva Ley General Tributaria); de forma que la presunción «iuris tantum» pueda tener eficacia jurídica, según el artículo 1.249 del Código Civil, o pueda ser enervada por prueba en contrario, conforme al artículo 1.251 del citado Código.”

ocasional y con intención de volver como pueden ser viajes por vacaciones, trabajo, negocios, estudios, etc. se sumarán para el cómputo de dicho plazo de permanencia de 183 días en territorio nacional⁴³. Por tanto, mientras el contribuyente no acredite la residencia fiscal en otro Estado con el que haya suscrito acuerdo o convenio y destruya dicha presunción *iuris tantum*, se establece la ficción de que sigue permaneciendo en territorio español pese a la ausencia temporal⁴⁴.

Aun cuando el contribuyente sea considerado por normativa interna residente en España, puede acreditar que lo es en otro Estado mediante el correspondiente certificado de residencia, siendo así que en tal caso habría que acudir al CDI para resolver el conflicto y determinar la residencia fiscal del contribuyente.

No obstante, en el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal⁴⁵, esta acreditación de simple residencia fiscal no va a ser suficiente y la Administración tributaria podrá exigir que se demuestre mediante cualquier prueba fehaciente o medio admitido en derecho la permanencia o residencia efectiva en dicho territorio durante más de 183 días en el año natural. Cabe entender que esta exigencia

⁴³ Como ya hemos visto anteriormente, según la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo, las ausencias esporádicas son la estancia o presencia física de una persona fuera del territorio nacional cuya duración sea inferior a 183 días. Por lo tanto, las ausencias prolongadas cuya duración sea superiores a 183 días, no se pueden considerar ausencia esporádica y que ello determine la residencia fiscal en España, debido a lo cual el contribuyente no tiene que acreditar la residencia fiscal en otro país, pues partimos de que el contribuyente es a todos los efectos un no residente, ya que no hay forma posible de cumplir con el criterio de permanencia de tal modo que en este caso no se puede considerar las ausencias como esporádicas, esta exigencia sólo opera cuando el país o territorio de residencia sea considerado como paraíso fiscal. (Véase los FFJJ 3, 5 y 6 de la Sentencia 110/2018, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, sección segunda, de fecha de 18 de enero de 2018.).

⁴⁴ Chico de la Cámara, Pablo. “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el Derecho comparado”. En *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, editado por Albiñana García-Quintana, Cesar (coord.), González García, Eusebio (coord.), Ramallo Massanet, Juan (coord.), Yabar Sterling, Ana, (coord.) y Lejeune Valcárcel, Ernesto, (Coord.), pp. 123-166, Madrid: Dykinson, 2007, p. 127. Y también Gutiérrez de Gandarilla, Adolfo. “Cuestiones conflictivas en la residencia fiscal de las personas físicas”. En *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al Profesor Dr. D. Juan Calero*, editado por Cubero Truyo, Antonio Manuel, Cizur, pp. 133-161, Menor (Navarra): Thomson Reuters-Civitas, 2016, p. 144.

⁴⁵ La Ley 36/2006, de 29 de noviembre de 2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal (LMPFF), establece que tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente. Tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y artículo 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (Disposición Transitoria Segunda de la LMPFF).

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse (Disposición Adicional Primera de la LMPFF).

proviene de la existencia de desconfianza hacia los certificados emitidos por los países con dicha consideración⁴⁶.

Esta norma rige para todos los residentes en territorio español, sean de nacionalidad española o no⁴⁷, a diferencia de la norma antiparaíso prevista en el art. 8.2 de la LIRPF que sólo se aplica para los residentes de nacionalidad española.

3.1.1.2. Criterio de interés económico

Cuando no fuese posible determinar la residencia fiscal española a través del criterio de permanencia, debe acudirse a un segundo criterio alternativo de determinación de la conexión personal con el territorio: el art 9.1.b) de la LIRPF prevé que también se considerará residente cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Es importante matizar que puede entenderse que el núcleo principal de interés económico radica en España de forma *directa o indirecta*, lo que se interpreta como una cláusula de salvaguarda para evitar las prácticas de planificación fiscal abusivas consistentes en la creación de sociedades interpuestas, instrumentales o *pantalla* que proliferan en la economía globalizada para eludir el control fiscal de los Estados. De hecho, el referido concepto está estrechamente relacionado con la idea de *beneficiario efectivo* previsto en la Directiva de fiscalidad del ahorro⁴⁸ y el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)⁴⁹.

Respecto a los intereses o actividades económicas a acreditar, se presenta la duda de si la comparación de intereses económicos ha de hacerse entre España con todos los Estados globalmente considerados o con cada uno de los demás Estados de forma separada. La doctrina y práctica administrativa al respecto nos indican que es la segunda opción por la que hay que decantarse, al considerar que basta con que en territorio español se encuentren las principales fuentes de renta o bien que la mayor

⁴⁶ Rodríguez Rodríguez, Ángel. “Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos”, *Cuadernos de formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 11/2010, nº 40/10, 2010, p. 264.

⁴⁷ La consulta vinculante de la DGT nº V0578-06 de fecha 31 de marzo de 2006 establece que se aplica dicho precepto a una persona física de nacionalidad argentina que ha tenido su residencia fiscal en España desde el ejercicio 2002 al 2004. En agosto del año 2004, firma un contrato de trabajo con una persona jurídica del Principado de Mónaco (considerado un paraíso fiscal) y traslada allí su residencia laboral y fiscal, donde continúa residiendo en la actualidad.

⁴⁸ Art. 2 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses que entro en vigor el 1 de julio de 2005 se determina el concepto de beneficiario efectivo.

⁴⁹ Los arts. 10, 11 y 12 del MCOCDE proponen un reparto entre los Estados de la potestad para gravar los dividendos, intereses y cánones o regalías, respectivamente.

parte del patrimonio radique en España⁵⁰.

Por consiguiente, se podrá considerar residente a una persona cuando pueda acreditarse, en comparación con los intereses económicos situados en cualquier otro país, que tiene localizados en territorio español sus principales fuentes de rentas, sus actividades económicas de carácter laboral, empresarial o profesional, su principal patrimonio mobiliario o inmobiliario, así como la gestión y administración de sus bienes y derechos⁵¹. Por ejemplo, aun cuando un contribuyente no permanezca más de 183 días en territorio español será considerado residente, y como tal contribuyente del IRPF, por tener el núcleo principal de sus bienes, patrimonio o rentas en España, si no aporta el certificado de residencia fiscal en otro Estado⁵².

Al respecto la jurisprudencia ha declarado que no se puede hacer referencia para la aplicación de este criterio a vínculos personales, afectivos o de otra índole que no sean puramente económicos, salvo que medie convenio y se suscite un conflicto de doble residencia⁵³.

Por otra parte, es importante destacar que en virtud del art. 105 de la LGT es la Administración tributaria la que tiene la carga de la prueba por lo que para hacer valer su derecho deberá probar que las principales fuentes de renta o bien que la mayor parte del patrimonio del contribuyente se encuentra en territorio nacional. Una vez que la Administración ha probado el vínculo de conexión, aunque sea por métodos indiciarios o presuntivos, deberá ser el contribuyente el que destruya la prueba mediante la demostración de que tiene mayores intereses económicos en otro Estado.

⁵⁰ Gutiérrez de Gandarilla, Adolfo. “Cuestiones conflictivas en la residencia fiscal de las personas físicas”. En *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al Profesor Dr. D. Juan Calero*, editado por Cubero Truyo, Antonio Manuel, Cizur, pp. 133-161, Menor (Navarra): Thomson Reuters-Civitas, 2016, p. 146.

⁵¹ Véase Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel, “Capítulo II Fiscalidad de los impatriados”. En *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, editado por Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel, (Dir.), pp. 23-111, Oleiros (La Coruña): Netbiblo, S.L, 2010, p. 31.

⁵² La consulta vinculante de la DGT nº V1525-08 de fecha 24/07/2008 señala que “Según la información suministrada, la consultante se ha trasladado a trabajar a un barco de bandera inglesa y en España es titular de una vivienda y de una cuenta corriente.

De la información aportada en su escrito se deduce que la consultante no aporta tal certificado fiscal, por lo que mantiene su condición de contribuyente del IRPF. Como residente fiscal en España, la consultante estará sujeta a tributación por obligación personal, debiendo tributar en este país por su renta mundial.”

⁵³ La STS 5071/2006, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, sección segunda, de 4 de julio de 2006, FJ 4, ha declarado que “La consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF y del IP es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo.”

3.1.1.3. Criterio familiar

Por último, como criterio complementario de los anteriores, a tenor del párrafo segundo del art. 9.1 b) LIRPF se presumirá *iuris tantum* que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Por lo tanto, esta presunción opera exclusivamente cuando la Administración tributaria no ha podido acreditar que el contribuyente ha permanecido más de 183 días en España o que tiene aquí su centro de intereses económicos. Y, es ante esta situación cuando tiene sentido que opere la presunción de residencia, siendo así que, como presunción *iuris tantum*, admite prueba en contra que acredite la residencia efectiva en otro Estado. Prueba que corresponde aportar en este caso al obligado tributario⁵⁴.

Debe indicarse que es necesario que tanto el cónyuge no separado como todos los hijos menores del contribuyente residan en España. Por tanto, si alguno de los miembros de la unidad familiar no es residente en España, no puede invocarse el vínculo familiar para atribuir la residencia fiscal al contribuyente⁵⁵.

3.1.2. Acreditación de la residencia fiscal

La residencia fiscal se acreditará mediante certificado expedido por la autoridad fiscal competente del país de que se trate. En España, la expedición del mencionado certificado corresponderá a la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente. El plazo de validez de dicho certificado se extiende normalmente a un año.

⁵⁴ La STS 7229/2011, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, sección segunda, de 13 de octubre de 2011, FFJJ 3 y 4, indica que “(...) los datos aportados por la Administración «no han sido desvirtuados por otros medios probatorios que eclipsen la eficacia de los datos aportados por la Administración tributaria, que apreciados en su conjunto acreditan tal extremo, el de la residencia en España, al estar en España el «centro de los intereses vitales», es decir, el cubrir las necesidades familiares y personales de la unidad familiar, como el sostenimiento y educación, entre otras.» “Por lo tanto, conforme a la mencionada jurisprudencia, el «círculo de intereses» sirve como «mecanismos que, junto con otros, y la falta de prueba de residencia en país distinto a España, demuestran la residencia de la recurrente en territorio español». Y esto es precisamente lo que, de forma correcta, ha hecho la Sala de instancia, es decir, acudir ante la no concurrencia de cualquiera de los dos criterios establecidos en el apartado 1, y la ausencia de acreditación de la residencia efectiva en otro Estado, a la presunción de residencia en España conforme a los parámetros recogidos en el art. 12.2 de la LIRPF.”

⁵⁵ “Si atendemos a la literalidad del precepto, debemos concluir que es preciso que se den ambos casos, esto es, no solo el cónyuge, sino también los hijos deben contar con residencia fiscal para que opere este último criterio.”, en Gutiérrez de Gandarilla, Adolfo. “Cuestiones conflictivas en la residencia fiscal de las personas físicas”. En *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al Profesor Dr. D. Juan Calero*, editado por Cubero Truyo, Antonio Manuel, Cizur, pp. 133-161, Menor (Navarra): Thomson Reuters-Civitas, 2016, p. 148.

La Disposición Adicional 2ª de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, regula el certificado de residencia fiscal en territorio español. Este certificado se utilizará cuando deba acreditarse la residencia fiscal en España ante Administraciones tributarias de otros países o territorios y/o ante pagadores u otros operadores económicos en el exterior.

Los modelos de certificado de residencia fiscal podrán ser de dos tipos. El *Certificado de residencia fiscal en España*, se expedirá para acreditar, en general, la residencia en territorio español. El *Certificado de residencia en España. Convenio*, se emitirá para acreditar la condición de residente en España a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España.

Efectuadas las comprobaciones oportunas⁵⁶, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes a la solicitud, se expedirá el certificado o, en su caso, una comunicación de que no procede acceder a la solicitud. En el caso de que la Administración no realice la emisión del certificado en el plazo determinado, no determinará que se entienda emitido con carácter positivo⁵⁷. Por lo tanto, la falta de emisión del certificado de residencia da lugar a un acto de silencio negativo hasta que se pronuncie la Administración⁵⁸.

Si de la comprobación realizada por la Administración tributaria no se pudiese concluir la existencia de dicha residencia, el solicitante no podrá interponerse recurso alguno por ser considerado un acto meramente informativo, no obstante podrá manifestar su disconformidad con la decisión tomada, en el plazo de 10 días, a contar desde su recepción, mediante un escrito en el que solicite la modificación del certificado dirigido al mismo órgano que lo haya expedido, al que se adjuntarán los elementos de prueba que estime conveniente para acreditar su solicitud⁵⁹.

⁵⁶ Montero Domínguez, Antonio. “La residencia fiscal. Acreditación de la residencia a través de los certificados fiscales”. *Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 3/2007, nº 11/07, 2007, pp. 169-170. En estas páginas de este artículo se exponen una serie de elementos probatorios de la residencia fiscal para la expedición del certificado de residencia.

⁵⁷ Art. 73.1 RGGI dispone que “El órgano competente de la Administración tributaria deberá expedir el certificado en el plazo de 20 días, salvo que en la normativa reguladora del certificado se haya fijado un plazo distinto. El certificado se enviará al lugar señalado a tal efecto en la solicitud o, en su defecto, al domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante. Salvo que se establezca lo contrario, la falta de emisión de un certificado en plazo no determinará que se entienda emitido con carácter positivo.”

⁵⁸ Se entiende por acto administrativo de silencio positivo que la solicitud del certificado de residencia ha sido concedido, cuando la administración no se ha pronunciado en el plazo correspondiente, y por el contrario, se entiende por acto administrativo de silencio negativo que la solicitud del certificado de residencia ha sido rechazado, hasta que se pronuncie la administración.

⁵⁹ Art. 74.1 RGGI establece que “ Los certificados tributarios tendrán carácter informativo y no se podrá interponer recurso alguno contra ellos, sin perjuicio de poder manifestar su disconformidad de acuerdo

En nuestra opinión, este procedimiento de emisión de los certificados nos genera la duda de su compatibilidad con el derecho a la defensa (art. 24 CE), en tanto en cuanto el art. 74.1 RGGI indica que los certificados tributarios tendrán carácter informativo y que no cabe recurso alguno contra ellos, nosotros entendemos que los certificados de residencia no se pueden tratar como un mero acto informativo, puesto que un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente del Estado de que se trate, es un documento que prueba la residencia fiscal de un contribuyente en ese Estado. Por consiguiente, la denegación de un certificado de residencia por la Administración o Delegación de la AEAT si genera consecuencias para el contribuyente, más aún si tenemos en cuenta los beneficios fiscales de los CDI suscritos por España o que cada Estado es soberano e independiente a la hora de diseñar su sistema fiscal. De modo que para el contribuyente no va a ser lo mismo, desde un punto de vista tributario, ser residente en territorio español y acogerse al sistema tributario español o ser residente en España y acogerse a los efectos de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, que ser residente en otro Estado, en el que habría que atender a lo dispuesto en el régimen tributario establecido en dicho Estado.

Para acreditar la residencia fiscal en otros Estados la Administración tributaria señala que sólo podrá acreditarse mediante el correspondiente certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal competente que acreditará la residencia efectiva en ese Estado y, además, su sujeción a imposición por impuesto de naturaleza análoga o similar, no siendo válido ningún otro documento expedido por una autoridad no tributaria⁶⁰.

con lo previsto en el artículo 73.4, y de los recursos que puedan interponerse contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

Los certificados tributarios producirán los efectos que en ellos se hagan constar y los que se establezcan en la normativa que regule su exigencia.”

Art 73.4 RGGI dispone que “Una vez emitido el certificado, el obligado tributario podrá manifestar su disconformidad con cualquiera de los datos que formen parte de su contenido en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de su recepción, mediante un escrito en el que solicite la modificación del certificado dirigido al órgano que lo haya expedido, al que se adjuntarán los elementos de prueba que estime convenientes para acreditar su solicitud.

Si el órgano que emitió el certificado estimara incorrecto el certificado expedido, procederá a la emisión de uno nuevo en el plazo de 10 días. Si no considerase procedente expedir un nuevo certificado lo comunicará al obligado tributario con expresión de los motivos en que se fundamenta.”

Véase Montero Domínguez, Antonio. “La residencia fiscal. Acreditación de la residencia a través de los certificados fiscales”. *Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 3/2007, nº 11/07, 2007, pp. 171-172. En estas páginas el autor hace referencia a la aplicación de los artículos 73.4 y 74.1 del RGGI en el caso de la denegación del certificado de residencia por la administración tributaria.

⁶⁰ La consulta vinculante de la DGT nº V2611-07 de fecha 04 de diciembre de 2007 señala que “Las personas residentes en el extranjero que obtengan rentas en España deberán acreditar su residencia fiscal mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del Estado de residencia, no siendo válido ningún otro documento.

Si el contribuyente reside en un país con el que España tiene suscrito un CDI y pretende acogerse al mismo, se requiere, además de acreditar que la persona reside en ese Estado, que en el certificado conste expresamente que el contribuyente es residente en ese Estado en el sentido del convenio.

En consecuencia, la Administración tributaria no considerará válidos los certificados de carácter civil o administrativo, como el permiso de residencia, el certificado de empadronamiento, el certificado de inscripción en el censo electoral de los españoles residentes en el extranjero (CERA) o el registro de matrícula de españoles de la Oficina Consular, porque no acreditan la efectiva permanencia en el Estado ni la condición de residente fiscal a tales efectos. Tampoco puede acreditarse la residencia efectiva mediante contratos de arrendamiento o recibos de consumo de suministro eléctrico, agua, gas, teléfono fijo, etc. al efecto de poder probar la ocupación efectiva de una vivienda durante un periodo de tiempo puesto que el consumo de dichos servicios no presupone que haya sido realizado por el titular⁶¹.

Sin embargo, hay que matizar que esta postura administrativa tan restrictiva no siempre ha sido admitida por los Tribunales de Justicia, quienes recalcan que, con arreglo al art. 105 de la LGT, cada parte soporta la carga de probar los hechos constitutivos de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho⁶². Entonces, el problema surge en cómo

Si el contribuyente reside en un país con el que España tiene suscrito un Convenio para evitar la doble imposición y pretende acogerse al mismo, además es necesario que en el correspondiente certificado conste expresamente que ese contribuyente es residente en el sentido del Convenio, o bien aportar el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los Convenios.”

⁶¹ La consulta vinculante de la DGT nº V0893-98 de fecha 26 de mayo de 1998 expone **que** “La residencia fiscal habitual de una persona se contempla desde el punto de vista fiscal, luego la acreditación de la residencia tiene que tener carácter fiscal, no pudiéndose, en principio, dar validez a otros certificados de residencia, pues una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa sin que pueda ser considerado residencia fiscalmente en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado país cuando está sometido a imposición en él por obligación personal, esto es, por renta mundial. Tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento ni con recibos de consumo de agua, gas, electricidad, etc., ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas y los recibos de consumo de los servicios citados no presuponen que el consumo se haya realizado por el titular.”

⁶² La STS 7229/2011, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, sección segunda, de 13 de octubre de 2011, FJ 3, indica que “[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT (actual art.105 de la nueva LGT) que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas.”

(...) “Sin embargo, los documentos aportados por el recurrente no se consideraron, ni por la Administración ni por el Tribunal de instancia, con suficiente virtualidad como para deshacer la

poder acreditar la residencia porque no existe un listado orientativo de los criterios y pruebas indiciarias que tendrá en cuenta la Administración tributaria para determinar la residencia del contribuyente como han hecho otros países europeos⁶³ y la apreciación de las pruebas aportadas deberá valorarse en su conjunto y para cada caso concreto según lo que aporten cada una de las partes⁶⁴.

3.1.3. Supuestos especiales

En vez de utilizar como vínculo de conexión el criterio de residencia la ley prevé que excepcionalmente determinadas personas estén sujetas a imposición por su renta mundial por el principio nacionalidad.

En otras ocasiones, se acuerda un régimen especial de tributación por la aplicación de los privilegios y exenciones fiscales establecidos en convenios internacionales al personal diplomático, consular y de los organismos internacionales⁶⁵.

Y, en fin, también se presentan particularidades cuando concurren circunstancias especiales que, por uno otro motivo, justifican un tratamiento diferenciado, como sería el caso de los trabajadores transfronterizos o los cambios de residencia fiscal a favor de países considerados como paraísos fiscales.

Al desarrollo de tales cuestiones se dedican los epígrafes que siguen.

presunción de residencia en España. Es más, la Sentencia impugnada afirma expresamente que «el recurrente no ha acreditado que el cumplimiento de los deberes fiscales los haya realizado en otro país, de forma que la exigencia en España de la tributación de los conceptos impositivos regularizados supongan una duplicidad impositiva».

⁶³ “Precisamente las autoridades fiscales italianas han regulado mediante Circular Ministerial 140/E de 24 de Junio de 1998, un listado orientativo de los criterios que ha de seguir la Administración en caso de duda para determinar si un contribuyente reside o no en Italia (v.gr. colegio de los hijos menores, inscripción en censo electoral, etc.) lo que garantiza la seguridad jurídica del contribuyente.” Chico de la Cámara, Pablo. “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el Derecho comparado”. En *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, editado por Albiñana García-Quintana, Cesar (coord.), González García, Eusebio (coord.), Ramallo Massanet, Juan (coord.), Yabar Sterling, Ana, (coord.) y Lejeune Valcárcel, Ernesto, (Coord.), pp. 123-166, Madrid: Dykinson, 2007, p. 146.

⁶⁴ Véase la SAN 269/2010, Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, sección segunda, de 4 de febrero de 2010, FJ 4, señala que: “En conclusión, la Sala estima el recurso al considerar que los indicios apuntados por la Inspección tributaria han quedado desvirtuados con las pruebas aportadas por el sujeto pasivo en orden a probar su residencia en Suiza.”

Sin embargo, la SAN 2397/2010, Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, sección segunda, de 21 de abril de 2010 da la razón a la Administración Tributaria y sostiene que el contribuyente era residente fiscal en España a pesar de las pruebas aportadas por el recurrente sobre su residencia en Portugal.

⁶⁵ El régimen diplomático, consular y de los organismos internacionales tiene su fundamento en el Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 18 de abril de 1961, y el Convenio de Viena sobre Relaciones Consulares, de 24 de abril de 1963, así como en los Convenios internacionales suscritos por España constitutivos de los organismos internacionales, o en los Acuerdos de sede de los mismos.

3.1.3.1. Miembros de Misiones Diplomáticas españolas y funcionarios destinados en el extranjero

Las personas físicas de nacionalidad española, así como su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que aun no siendo residentes en territorio español por tener residencia habitual en el extranjero, tendrán la consideración de contribuyentes de IRPF por su condición de miembros de Misiones Diplomáticas u Oficinas Consulares españolas, miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante Organismos Internacionales o funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular⁶⁶.

No obstante, se establece unas salvedades para la aplicación de este supuesto especial:

- 1) Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las circunstancias antes mencionadas⁶⁷.
- 2) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre.

Conviene destacar que no existe la posibilidad de aplicar a este personal destinado en el extranjero la exención recogida en el art 7. p) de la LIRPF porque las Embajadas no pueden ser consideradas como entidades residentes en el extranjero pues

⁶⁶ Véase el art. 10 de la LIRPF “Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero.”

⁶⁷ En relación a la contratación de personal no funcionario que presta servicios en las Embajadas y Oficinas Consulares de España en el extranjero, la consulta vinculante de la DGT nº V1944-11 de fecha 26 de agosto de 2011 dice que “En aquellos países con los que no exista un Convenio para evitar la doble imposición corresponderá a España gravar dichas rentas por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora de este impuesto, salvo que los trabajadores sean contribuyentes del IRPF y aporten el certificado de residencia fiscal en España expedido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En aquellos países con los que exista un Convenio para evitar la doble imposición que incluya un artículo de remuneraciones públicas similar al artículo 19 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, corresponderá exclusivamente a España gravar dichas rentas.

En consecuencia, las obligaciones de retención del organismo pagador se regirán por las siguientes reglas:
1º- Si el trabajador, de nacionalidad española, aporta un certificado de residencia fiscal en España expedido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el organismo pagador practicará retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora de este impuesto.

2º- Si el trabajador aporta un certificado de residencia fiscal en el otro Estado a efectos de la aplicación del Convenio, expedido por la autoridad competente de dicho Estado, el organismo pagador no practicará retención alguna.

3º- En el resto de los supuestos, el organismo pagador practicará retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora de este impuesto.”

de hecho no tienen una personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representan y tampoco puede entenderse que las misiones diplomáticas españolas en el extranjero sean un establecimiento permanente de forma simétrica a como establece el art 13.1^a) del TRLIRNR por no desarrollar una actividad económica⁶⁸.

3.1.3.2. Miembros de Misiones Diplomáticas extranjeras en España

Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán contribuyentes de IRPF, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de Misiones Diplomáticas o Consulares extranjeras, miembros de Organismos Internacionales, etc. situados en España⁶⁹.

Por consiguiente, no serán contribuyentes por el IRPF los funcionarios extranjeros que presten servicio en la Embajada comprendiendo tanto el jefe de la misión, como los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios. Sin embargo, el personal administrativo, técnico o de servicios contratados por la Embajada y los Consulados de un Estado extranjero que sean residentes en España, son contribuyentes por el IRPF salvo lo que establezca el CDI al respecto⁷⁰.

⁶⁸ La consulta vinculante de la DGT nº V2669-07 de fecha 13 de diciembre de 2007 determina que “En primer lugar, debe señalarse que las embajadas, no pueden ser consideradas como entidades residentes en el extranjero, ya que no tienen una personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representan.

Asimismo, tampoco cabe entender que las misiones diplomáticas españolas en el extranjero puedan ser consideradas como un establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo (BOE del 12, TRLIRNR), dado que dicho concepto está ligado al desarrollo de una explotación económica, hecho que, en el caso de las embajadas, no se produce. Igualmente, el caso de que exista un Convenio para evitar la doble imposición entre España y el Estado en el que está ubicada la embajada, aunque a efectos de determinar si existe o no un establecimiento permanente, deba acudir a la definición recogida en el respectivo Convenio, la conclusión a la que se llega es la misma, dado que en todos los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, parten de una definición básica del establecimiento permanente: “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

En consecuencia, y dado que no puede entenderse que la embajada tenga la consideración de establecimiento permanente, no se cumplen los requisitos señalados en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 para la aplicación de la exención.”

⁶⁹ Arts. 32, 49, 60 y 66 de la Convención de Viena sobre relaciones consulares, 24 de abril de 1963. Arts. 19 y 28 del MCOCDE.

Art. 9. LIRPF.

⁷⁰ El art 19.1 del MCOCDE dispone que “ a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, tales sueldos, salarios y otras remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese estado y la persona física es residente de ese

En principio no existe una razón tributaria por la que estas personas del cuerpo diplomático, aun cumpliendo los requisitos para ser considerados residentes, según el criterio de residencia, no tributen por la renta mundial obtenida, y, por el contrario, lo hagan exclusivamente por las rentas obtenidas en el territorio español salvo por las prerrogativas del derecho diplomático internacional⁷¹.

3.1.3.3. Régimen especial de los trabajadores fronterizos

El trabajador fronterizo o transfronterizo es aquel que reside fiscalmente en un Estado y se traslada a diario para trabajar en otro Estado diferente por lo que la renta está habitualmente sujeta a tributación en ambos Estados tanto en el Estado de residencia por obligación personal como en el Estado de la fuente por obligación real⁷².

Para evitar estas situaciones de doble imposición hay que remitirse a lo recogido en los CDI firmados por España en los que el concepto de trabajador fronterizo puede ser más restrictivo al imponer, además, un criterio territorial, según el cual se debe residir y trabajar en una zona fronteriza *stricto sensu* expresamente indicada en el convenio⁷³.

En consecuencia, son habitualmente tres los requisitos exigidos para tener la condición de trabajador fronterizo: a) que el empleo se ejerza en uno de los Estados contratantes; b) que la vivienda habitual esté situada en el otro Estado contratante; c) la

estado que: (i) Posee la nacionalidad de ese Estado, o (ii) No ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios”. (La traducción de este precepto ha sido realizada por el autor de este trabajo).

En relación a una persona de nacionalidad española y residente en territorio español que presta servicios para la Embajada de México en España, la consulta vinculante de la DGT nº V1157-10 de fecha 28 de mayo de 2010 determina que “Por consiguiente, por aplicación de la letra b) del apartado 1 del artículo 19 del Convenio citado, la consultante, con independencia del momento de la adquisición de residencia en España, por el hecho de poseer la nacionalidad española, está sujeta a imposición por sus retribuciones exclusivamente en España.”

⁷¹ La Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 18 de abril de 1961 y por la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares, de 24 de abril de 1963 declaran exentas en el Estado de destino las retribuciones que perciban los empleados de las Embajadas y Consulados de Estados extranjeros, salvo que dichos empleados tuvieran la nacionalidad o su residencia permanente en el Estado de destino.

⁷² En el ámbito de la Unión Europea, el Art. 1 del Reglamento (CE) 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004 dispone que “«trabajador fronterizo», toda persona que realice una actividad por cuenta ajena o propia en un Estado miembro y resida en otro Estado miembro al que regrese normalmente a diario o al menos una vez por semana.”

La consulta vinculante de la DGT nº V0306/17 de fecha 6 de febrero de 2017 se dispone que “(...) un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado.”

⁷³ Por ejemplo el CDI entre España y Francia la expresión "trabajadores fronterizos" comprende los sujetos españoles y franceses que, teniendo su domicilio en la zona fronteriza de uno de los Estados, adonde en principio regresan cada día, están autorizados a trabajar como asalariados en la zona fronteriza del otro Estado. A tales efectos "se considerarán zonas fronterizas, las zonas que tengan, en principio, una profundidad de 20 kilómetros, de una y otra parte de la frontera", incorporando como anexo la lista de municipios que se consideran comprendidos en las zonas fronterizas de Francia y España.

persona en cuestión retorne, normalmente, cada día al Estado donde tiene su vivienda habitual⁷⁴.

En aquellos casos en que los trabajadores no reúnan los requisitos para tener la consideración de trabajadores fronterizos, las rentas obtenidas en territorio español estarían sujetas a una tributación por el IRNR por tratarse de no residentes que obtienen rendimientos del trabajo en territorio español, satisfechos por entidades residentes en España⁷⁵.

Según el MCOCDE la norma general en el caso en que una persona resida en un Estado y trabaje en otro distinto es la de la tributación en el Estado de la fuente o lugar de trabajo⁷⁶. Sin embargo, la normativa comunitaria exige igualdad de trato y no discriminación entre residentes y no residentes⁷⁷ para fomentar la movilidad de los trabajadores en el mercado interior por lo que la Comisión presentó a los Estados miembros la Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, en la que se establecía el principio de la tributación de todos los trabajadores fronterizos en el país de residencia.

A raíz de la Recomendación citada de la Comisión Europea, los CDI firmados por España con los Estados miembros fronterizos (Portugal⁷⁸ y Francia⁷⁹) atribuye la

⁷⁴ La consulta vinculante de la DGT nº V1619-09 de fecha 9 de julio de 2009 se indica que un trabajador transfronterizo debe reunir las siguientes condiciones que son “Que el empleo se ejerza en uno de los Estados contratantes; Que la vivienda habitual esté situada en el otro Estado contratante; Que normalmente retorne cada día al Estado donde tiene su vivienda habitual.

⁷⁵ La consulta vinculante de la DGT nº V0496-10 de fecha 15 de marzo de 2010 se indica que “En el supuesto de que las personas a las que se refiere la consulta sean consideradas residentes en Portugal, como parece deducirse de los datos obrantes en el escrito de consulta, al no poder ser considerados trabajadores fronterizos, por no cumplirse el requisito de regresar normalmente cada día a su lugar de residencia, exigido por el apartado 4 del artículo 15 del Convenio, les será de aplicación lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del citado artículo.

En virtud de esta disposición, al desarrollarse su trabajo en territorio español, al menos en parte, y las retribuciones ser abonadas por una empresa española, tales retribuciones podrán someterse a imposición en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).”

⁷⁶ El art. 15 del MCOCDE establece que las remuneraciones que perciba una persona por el trabajo dependiente realizado en un Estado distinto al que reside podrán someterse a imposición en el Estado de la fuente con la condición de que el empresario resida en este Estado.

⁷⁷ Con frecuencia el régimen de los no residentes establece una tributación superior a la que corresponde a las personas que ejercen las mismas actividades en su país de residencia y no prevé la concesión de las ventajas fiscales que se conceden a los residentes en razón de su situación familiar, ni las deducciones de las que se benefician, partiendo de la idea de que estas ventajas las debe conceder el país de residencia. Véase las STJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker* (C-279/93); de 11 de agosto de 1995, *Wielockx* (Asunto C-80/94) y de 27 de junio de 1996, *Asscher* (Asunto C-107/94).

⁷⁸ España ha suscrito el CDI con Portugal, firmado el 26 de octubre de 1993 (BOE de 07-11-1995), en virtud del artículo 15.4 del citado Convenio, con carácter general, las remuneraciones satisfechas a los trabajadores dependientes que trabajan en Portugal teniendo su residencia fiscal en España, lugar donde regresa habitualmente cada día después de realizar su trabajo en Portugal, sólo pueden someterse a imposición en España. Véase la consulta vinculante de la DGT nº V2216-05 de fecha 02 de noviembre de 2005.

sujeción plena y exclusiva al Estado de residencia del trabajador que acredite su condición de transfronterizo estando exentos dichos rendimientos en el Estado de la fuente. Por tanto, los rendimientos obtenidos en España por los trabajadores fronterizos no residentes estarán sometidos a tributación exclusivamente en Francia o Portugal mientras que los rendimientos obtenidos en estos territorios por los trabajadores fronterizos residentes en España tributarán solo en nuestro país por el IRPF⁸⁰.

Respecto a los trabajadores fronterizos de Marruecos⁸¹ o Andorra⁸² al no contemplar el CDI ninguna cláusula especial, los rendimientos que obtengan por su trabajo estarán sometidos a tributación en el Estado de la fuente o lugar de trabajo. De esta manera, los rendimientos obtenidos por los trabajadores no residentes en territorio español estarán sometidos a tributación en España por el IRNR [art. 13.1. c) del TRLIRNR] mientras que los rendimientos obtenidos fuera del territorio español por los trabajadores residentes tributarán por el IRPF.

3.1.3.4. Presunción de residencia por cambio a un paraíso fiscal

La LIRPF contempla, en el art. 8.2, una presunción *iuris et de iure* de residencia fiscal en territorio español para las personas físicas de nacionalidad española que

⁷⁹ España ha suscrito el CDI con Francia, firmado el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12-06-1997), en virtud del apartado 12 del Protocolo que mantiene en vigor el art. 15.4 del Convenio de 27 de junio de 1973, las remuneraciones satisfechas a los trabajadores dependientes que trabajan en alguno de los municipios de la zona fronteriza francesa comprendidos en la lista incluida en el acuerdo complementario entre España y Francia relativo a los trabajadores fronterizos de 25 de enero de 1961, ultimado mediante Canje de Notas de 3 de julio de 1964, y de los acuerdos de 21 de mayo y 1 de junio de 1965 (aproximadamente a una distancia máxima de 20 km desde la frontera), y que tengan su residencia fiscal en alguno de los municipios de España incluidos en dicha lista, tendrán la consideración de trabajadores fronterizos, y tributarán por la renta obtenida en razón de ese trabajo únicamente en su Estado de residencia. Si el lugar de residencia y/o el de trabajo se encuentran fuera de la zona fronteriza, en cambio, los ingresos derivados del trabajo tributan en Francia, es decir, en el país donde se obtiene la renta. Véase la consulta vinculante de la DGT nº V0001-99 de fecha 19 de enero de 1999.

⁸⁰ Como veremos más adelante, en el apartado 3.1.4.3 “Contribuyentes residentes en otros Estados Miembros de la UE”

⁸¹ España ha suscrito el CDI con Marruecos firmado el 10 de julio de 1978 (BOE de 22-05-1985). Véase la consulta vinculante de la DGT nº V1508-05 de fecha 19 de julio de 2005 que determina “Como se ha venido exponiendo a lo largo de este escrito, los ciudadanos marroquíes son personas no residentes en territorio español, por lo que a la normativa a la que están sometidos por los rendimientos obtenidos en España y siempre que el Convenio citado atribuya potestad a España para gravar tales rentas, es la del Impuesto sobre la Renta de no Residentes regulado en el TRLIRNR.”

⁸² España ha suscrito el CDI con Andorra firmado el 8 de enero de 2015 (BOE de 7-12-2015), no obstante indicar que España y Andorra ya tenían suscrito un Acuerdo para el intercambio de información en materia fiscal firmado el 14 de enero de 2010 (BOE de 23-11-2010) véase consulta vinculante V3380-14 de 23 de diciembre de 2014 que dice que “Con carácter previo, cabe indicar que el 10 de febrero de 2011 entró en vigor el Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid el 14 de enero de 2010 (BOE de 23 de noviembre de 2010), por tanto, el Principado de Andorra ha dejado de considerarse paraíso fiscal desde el 10 febrero de 2011.”

acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal. Consecuentemente, tales sujetos seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el IRPF en virtud del criterio de nacionalidad y no por el criterio de territorialidad, tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes.

Parece evidente que el legislador ha introducido esta *prórroga legal de la residencia*, también denominada *regla de la cuarentena fiscal*⁸³, como una cláusula especial de lucha contra el fraude y la evasión fiscal en el marco de las políticas para eliminar las prácticas fiscales lesivas ante la multitud de cambios de residencia que se han venido produciendo en los últimos años hacía paraísos fiscales o territorios de baja o nula tributación sobre todo de artistas, deportistas y otros contribuyentes de alto poder adquisitivo. Pero, no podemos obviar que al ser una presunción *iure et de iure*, que no admite prueba en contrario, la norma no contempla que el traslado del cambio de residencia esté justificado o pueda acreditarse por motivos económicos válidos y prejuzga que cualquier traslado de residencia a un paraíso fiscal tiene como única y exclusiva finalidad la de evadir la sujeción al impuesto, por lo que a CHICO DE LA CÁMARA le ha generado alguna duda en cuanto a su posible vulneración de los principios constitucionales de igualdad ante la ley, de derecho de prueba y del deber de tributar con arreglo a la capacidad económica del contribuyente⁸⁴.

En este sentido, el Tribunal Constitucional dispone que un trato tributario diferenciado de la ley no es inconstitucional cuando se base en criterios objetivos y razonables y siempre que la medida sea adecuada y proporcional con el fin

⁸³ Denominada como *Cuarentena fiscal* por autores como Carmona Fernández, Néstor. “Capítulo 2. Elementos personales: Contribuyentes, responsables, representantes, y domicilio fiscal”. En *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, editado por Carmona Fernández, Néstor, pp. 90-99, Valencia: Cisspraxis, S.A., 2º edición, 2007. O También en Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel, “Capítulo II Fiscalidad de los impatriados”. En *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, editado por Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel, (Dirs.), pp. 23-111, Oleiros (La Coruña): Netbiblo, S.L, 2010, p. 30.

⁸⁴ El Art. 24.2 de la CE dispone que “Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.”

El art. 14 de la CE dice que” Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”

El art 31.1 de la CE afirma que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

perseguido⁸⁵. La cuestión es determinar si, aun respondiendo a un fin de interés general que la justifica como es el objetivo de política fiscal de lucha contra el fraude y la elusión fiscal, la norma puede ser considerada desproporcionada o no y, en su caso, se podría alcanzar el mismo fin con medidas menos coercitivas o restrictivas. CHICO DE LA CÁMARA, considera que el carácter penalizador de la norma es desproporcionado respecto al fin que se pretende corregir con su inclusión⁸⁶, combatir el fraude fiscal, por lo que podría cuestionarse su inconstitucionalidad al entender que da lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo y, más concretamente, con el principio de capacidad económica⁸⁷. En el mismo sentido, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)⁸⁸ ha considerado contrario a la libertad de establecimiento una norma nacional cuya finalidad era prevenir la evasión fiscal mediante una presunción general y sin distinguir entre contribuyentes que se desplazan por razones legítimas y aquéllos que lo hacen por motivos artificiales o de evasión fiscal.

⁸⁵ A título de ejemplo, la SSTC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004, en el FJ 3 indica que “una diferencia de trato incompatible con el art. 14 CE, igualdad «ante o en la Ley» que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, y resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, y, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9, y 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c)].

⁸⁶ Véase Chico de la Cámara, Pablo. “¿Crisis del criterio de la residencia habitual?: Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente”. *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 257-258, 2004, pp. 105-106.

⁸⁷ Véase, asimismo, la SSTC 194/2000, de 19 de julio de 2000, por la que se declaró nula e inconstitucional la Disposición Adicional 4ª de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos al considerar que vulneraba el principio de capacidad económica. En el FJ 7 dice que “El precepto impugnado viene, por tanto, a establecer una presunción iuris et de iure de defraudación en aquellos casos en los que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como «valor real», otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza.”

⁸⁸ Véase la STJUE de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie*, (C-9/02), apartado 51, “(...) el traslado del domicilio de una persona física fuera del territorio de un Estado miembro no implica, por sí solo, una evasión fiscal. La presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede basarse en el hecho de que una persona física haya trasladado su domicilio fiscal a otro Estado miembro, ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse, en este sentido, la sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacher*, C-279/93, p. I- 259, apartado 26, la sentencia de 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Bélgica*, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45, y la sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Deister Holding*, C-504/16, apartado 61).

En consecuencia, la mera pérdida de ingresos sufrida por un Estado miembro a causa del traslado del domicilio fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro en el que la normativa tributaria es distinta y, en su caso, más beneficiosa para el contribuyente, no puede, por sí misma, justificar una restricción al derecho de establecimiento.”

Para que se aplique este precepto legal deben concurrir las siguientes circunstancias:

- 1) Que la persona física tenga nacionalidad española. Dado que la sujeción al impuesto viene determinada por el criterio de nacionalidad y no por el criterio de residencia, esta medida no se aplica a contribuyentes de nacionalidad extranjera, lo que genera una situación de discriminación inversa por razón de nacionalidad. La discriminación inversa ha sido admitida por TJUE cuando la medida sea adecuada a los objetivos alcanzar y esté justificada por una razón de interés general⁸⁹. También ha sido aceptada por el Tribunal Constitucional siempre que la vulneración al principio constitucional de igualdad de trato y no discriminación esté legitimada por la finalidad perseguida y el medio utilizado para alcanzar el fin sea adecuado, en sentido de razonable y proporcionado, aunque en algún caso se ha dictaminado que la discriminación inversa viola los principios constitucionales⁹⁰.
- 2) Que tenga la residencia fiscal en territorio español con anterioridad al traslado de residencia. Al tenor literal de la ley, si ya no se tiene la residencia fiscal en España y si no es contribuyente por el IRPF con anterioridad inmediata al momento del cambio de residencia a un paraíso fiscal, entonces no será aplicable

⁸⁹ Véase la STJUE, 8 de septiembre de 2011, National Grid Indus BV, (C-371/10), apartados 41 y 44 “En cuanto a los argumentos relativos a la posibilidad de comparar ambas situaciones, considero superfluo, al examinar si son compatibles con la libertad de establecimiento las disposiciones tributarias nacionales que tratan de manera distinta los supuestos de hecho transfronterizos y los supuestos de hecho puramente internos, examinar las mismas cuestiones jurídicas una vez desde la perspectiva de la discriminación y, en su caso, nuevamente desde la perspectiva de una limitación (de otro tipo). Hay que preguntar más bien de forma homogénea si el traslado transfronterizo de domicilio recibe un trato desfavorable desde el punto de vista fiscal frente al traslado del domicilio dentro del propio Estado. Si esto es así y, con ello, trasladar el domicilio a otro Estado miembro resulta, como mínimo, menos atractivo que trasladarlo dentro del propio Estado, existe una limitación de la libertad de establecimiento. (31) No obstante, hay que considerarla justificada y, por tanto, admisible en la medida en que las situaciones no sean comparables entre sí o la desigualdad de trato esté justificada por una razón imperiosa de interés general.”

(...) “Para que una limitación de la libertad de establecimiento pueda estar justificada por una razón imperiosa de interés general, la medida en cuestión debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo de interés general así perseguido y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo.” Otra sentencia importante por ser la primera en la cual el TJUE admite la discriminación inversa es la STJUE de 17 de octubre de 1995, Eckhard Kalanke, (C- 450/93).

⁹⁰ Véase la SSTC 96/2002 de 25 de abril de 2002, por la que se declaró nula e inconstitucional la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que otorgaba una discriminación inversa, bajo el título de “Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español” por vulnerar los principios de no arbitrariedad (art 9.3 CE) e igualdad ante la ley (art 14 CE) al ser la medida extremadamente desproporcionada en atención a la finalidad perseguida, quebrándose la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el medio empleado, el resultado que se produce y el fin pretendido. Finalmente, la Sentencia cierra su argumentación destacando las consecuencias de la discriminación respecto a la libertad de empresa (art. 38 CE) y la libre circulación y establecimiento de las personas (art. 139 CE).

dicha norma. Por ello, la eficacia de esta medida deja mucho que desear cuando el cambio de residencia a un paraíso fiscal no se efectúa directamente trasladando la residencia desde España sino, indirectamente, tras haber residido durante un periodo de tiempo en otro Estado cuya legislación sea más permisiva.

- 3) Que trasladen su residencia a un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. A este respecto, hay que tener en cuenta que los países y territorios que firmen con España un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria dejarán de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos entren en vigor⁹¹. Como consecuencia de ello, la lista de paraísos fiscales es cada vez más reducida y, además, no se podrá seguir aplicando la norma en el momento que el territorio pierda la condición de paraíso fiscal⁹².

Como conclusión se puede afirmar que en la actualidad la eficacia de dicha norma antiparaíso para evitar la pérdida de recaudación es limitada, pues los contribuyentes y especialmente los contribuyentes de alto poder adquisitivo, aprovechando los beneficios de los CDI, tienden cada vez más a convertirse en residente no domiciliado (*non domiciled*) en el Reino Unido o Irlanda por sus ventajas fiscales⁹³ que a cambiar su residencia a territorios calificados como paraísos fiscales.

3.1.4. Cambios de residencia

Una persona física será considerada residente durante todo el año natural -

⁹¹ Según determina la Disposición Adicional Primera de la LMPFF. Por ello, de la lista del RD 1080/91 podríamos eliminar aquellos países que ya tienen un acuerdo firmado y ratificado en vigor con España.

⁹² En la actualidad están rubricados 103 convenios para evitar la doble imposición. Se Puede consultar los Convenios de doble imposición firmados por España, a fecha 20 de octubre de 2017, Ministerio de Hacienda y Funciones Públicas, “Convenios de Doble Imposición (29-05-2018)”. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Normativa%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx. (consultada el 25 de octubre de 2017).

Se Puede consultar los Acuerdos de Intercambio de Información firmados por España a fecha 2 de febrero de 2016 en Ministerio de Hacienda y Funciones Públicas, “Acuerdos de Intercambio de Información (02/02/2016)”. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/AII_-Alfa.aspx. (consultada el 25 de octubre de 2017).

⁹³ “Una persona física es residente del Reino Unido a efectos impositivos, si vive en el Reino Unido durante un período o períodos equivalentes a seis meses del año fiscal. Se le considera también como residente del Reino Unido: (i) si todos los años, y como promedio, visita el Reino Unido por tres meses o más, o (ii) si tiene para su uso una vivienda en el Reino Unido y visita el Reino Unido en cualquier período del año fiscal.

El Reino Unido se caracteriza por otorgar un tratamiento fiscal especial a aquellas personas que, aun residiendo en el Reino Unido, sin embargo, conservan su vecindad civil de origen, consistente en tributar únicamente por los ingresos obtenidos en el Reino Unido y por los que se remitan allí de fuente extranjera”. Martín Huertas, Sergio. “La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y la del Reino Unido”. *Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 10/2010, nº 13/10, 2010, p. 102.

siempre que se cumplan los requisitos fijados en la normativa- con independencia de que a lo largo de ese periodo haya trasladado con carácter permanente su residencia a otro Estado puesto que el cambio de residencia no supone la interrupción del período impositivo.

Como se ha aludido con anterioridad, en el caso de que haya permanecido más de 183 días en territorio nacional o bien se encuentre aquí el núcleo principal de sus actividades económicas o familiares (o, eventualmente, tenga nacionalidad española aun cuando resida en el extranjero en circunstancias relacionadas con la prestación de determinados servicios en el exterior), dicha persona se considera residente y deberá tributar como contribuyente por IRPF por la totalidad de las rentas obtenidas durante el año natural con independencia del lugar de su obtención⁹⁴.

Si, por el contrario, el contribuyente pierde la condición de residente como consecuencia del cambio de residencia a otro Estado sólo tributará por el IRPF por las rentas pendientes de imputación que deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo⁹⁵. El resto de las rentas obtenidas tributarán por el IRNR por ser ya no residente.

No obstante, el art 95 bis LIRPF establece un gravamen por el *impuesto de salida*, también denominado *exit tax*⁹⁶, se trata de un impuesto que grava las ganancias patrimoniales⁹⁷ integrables en la base del ahorro, que existan a la fecha del devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, inmediatamente anterior al cambio de residencia, siempre y cuando el contribuyente hubiera tenido la condición de contribuyente durante al menos 10 de los últimos 15 periodos impositivos. Este impuesto es aplicable a los contribuyentes que pierden tal condición por cambiar

⁹⁴ La consulta vinculante de la DGT nº V1260-11 de fecha 19/05/2011 señala que “el consultante alega que su residencia en España sólo alcanza a 159 días durante el año 2010, se ha de indicar que para el cómputo de dicho plazo de permanencia se tienen en cuenta las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia en otro país.

En consecuencia, al no acreditar su residencia fiscal en otro país, el consultante mantendría su consideración de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el año 2010, debiendo tributar por este Impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”

⁹⁵ El art. 14.3 del LIRPF dispone que “En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.”

⁹⁶ Lo denomina de esta manera Ribes Ribes, Aurora. “Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF”. *Crónica Tributaria*, nº 154, 2015, pp. 119-138.

⁹⁷ Ganancias patrimoniales hace referencia a las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente y su valor de adquisición.

de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) con intercambio de información como a Estados extracomunitarios.

Esta modalidad impositiva fue introducida por la ley 26/2014⁹⁸, por la que se modifica la ley 35/2006, entrando en vigor el día 1 de enero de 2015, y tiene como finalidad preservar la potestad tributaria del Estado español, por lo tanto, el único fin es recaudatorio puesto que no se debe olvidar que este impuesto grava plusvalías latentes en el conjunto de las acciones y participaciones del contribuyente con un valor muy elevado.

Las condiciones y requisitos exigidos para la aplicación de este impuesto son las siguientes:

- 1) Que el contribuyente haya residido en territorio español durante al menos 10 de los últimos 15 periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto.
- 2) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones sea superior a cuatro millones de euros, o
- 3) Que el valor de mercado de estas acciones o participaciones sea superior a un millón de euros y suponga al menos el 25 % de las participaciones totales de una entidad o empresa.

Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores se valorarán por su cotización.
- 2) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, en tal caso se valorarán por el mayor de los siguientes: El patrimonio neto que corresponda al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. O el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.
- 3) Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva se valorarán por el valor liquidativo

⁹⁸ 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.

aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo.

No obstante, si quién cambia de residencia a otro estado decide regresar a España y adquiere de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido las acciones o participaciones gravadas, podrá solicitar la devolución de las cantidades ingresadas en su momento⁹⁹. La solicitud de la devolución de las cantidades ingresadas prescribe a los cuatro años a contar desde la fecha que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo¹⁰⁰.

En el caso de que el contribuyente decida traspasar las acciones o participaciones en la fecha en que se produce el cambio de residencia, la ganancia patrimonial que se genera queda sujeta a tributación.

Dependiendo del destino del contribuyente se prevén diferentes escenarios aplicables para este impuesto:

1) Cambio de residencia fuera de la UE o EEE con intercambio de información

El primer escenario que se contempla en el art. 95 bis IRPF constituye una tributación inmediata del impuesto por el simple hecho de cambiar de residencia a un Estado fuera de la UE o del EEE con intercambio de residencia, que no tenga la consideración de paraíso fiscal. Esta presunción opera con independencia de los motivos y del régimen tributario aplicable en el Estado de la inmigración.

2) Desplazamiento temporal fuera de la UE o EEE con intercambio de información

El segundo escenario que se contempla en el art. 95 bis LIRPF establece la posibilidad de solicitar el aplazamiento de la deuda tributaria para dos supuestos, el primero cuando se trata de desplazamiento temporales por motivos laborales a un Estado que no tenga la consideración de paraíso fiscal, y el segundo cuando se trata de desplazamiento temporal por cualquier otro motivos siempre que se produzca a un Estado que tenga suscrito con España un CDI que contenga cláusula de intercambio de información tributario.

⁹⁹ La devolución se regirá por lo dispuesto en el art. 31 LGT.

¹⁰⁰ Véase art. 66 LGT.

El aplazamiento de la deuda tributaria será en principio de los 5 periodos impositivos siguientes al último por el cual deba declararse este impuesto, sin que se hubiese producido la enajenación de las acciones o participaciones, no obstante, en el caso de desplazamiento temporal por motivos laborales se podrá ampliar el aplazamiento de la deuda tributaria siempre que existan circunstancias que lo justifiquen, y sin que tal ampliación pudiera exceder de 5 periodos impositivos adicionales.

Si el contribuyente adquiere la condición de residente dentro del plazo de 5 periodos impositivos siguientes al último declarado por el IRPF, sin haber enajenado las acciones o participaciones, la deuda tributaria quedará extinguida automáticamente. Esto tiene su lógica, en cuanto que la Administración tributaria recupera el control sobre estas ganancias patrimoniales y como ya se ha indicado el objetivo de este impuesto es conservar la potestad tributaria del Estado. Sin embargo, no procederá en este caso el reembolso del coste de las garantías que se hubieran podido constituir.

Por último, señalar que en caso de que el contribuyente no hubiera solicitado el aplazamiento por el desplazamiento temporal y recuperase la condición de residente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones gravadas cuando cambio de residencia, éste podrá reclamar el importe de lo ya ingresado a la Administración tributaria. La devolución se regirá por lo dispuesto en el art. 31 LGT y no se incluye los intereses de demora ya devengados.

3) Cambio de residencia a otro estado miembro de la UE o EEE¹⁰¹.

El tercer escenario que se recoge en el art. 95 bis LIRPF consiste en el cambio de residencia a otro estado miembro de la UE o EEE con el que exista un CDI o acuerdo efectivo sobre intercambio de información tributaria. En este escenario el contribuyente quedará exento del pago del impuesto siempre y cuando no se den ninguna de las circunstancias establecidas en este precepto, eso si se va a establecer un seguimiento a través de la Administración tributaria durante un periodo de 10 años siguientes al último que deba declararse por este impuesto.

En consecuencia, el contribuyente solo deberá tributar por este impuesto cuando se de alguna de las siguientes circunstancias:

- Primera circunstancia es la transmisión intervivos de las acciones o participaciones. En este caso las ganancias patrimoniales se imputarán al último

¹⁰¹ Los estados miembros del EEE son: Liechtenstein, Islandia y Noruega.

periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose en su caso autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno. Indicar también que en este caso la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones correspondiente a la fecha de devengo del último período impositivo del IRPF anterior a la emigración y su valor de transmisión.

- Segunda circunstancia es la pérdida de la condición de residente de un Estado miembro de la UE o del EEE con intercambio de información. En este caso se gravan de nuevo plusvalías latentes, puesto que el traslado de la residencia fuera de la UE o del EEE supone la tributación inmediata del impuesto, la ganancia patrimonial se imputará al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose en su caso autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno.
- Y tercera circunstancia es el incumplimiento de la obligación de información por parte del contribuyente a la Administración tributaria. Señalar que en este caso el contribuyente tiene la obligación de comunicar a la Administración tributaria la opción por la aplicación de las especialidades previstas en el apartado 6 del artículo 95 bis, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que traslade su residencia incluyendo el domicilio, así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

El incumplimiento de esta obligación supone la tributación inmediata del impuesto. La ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Por último, señalar que, si el emigrante adquiere de nuevo la condición de contribuyente antes del transcurso del plazo o transcurre el plazo de 10 años sin que se haya producido ninguna de estas circunstancias, las reglas establecidas en el presente precepto quedarán sin efecto.

4) Cambio de residencia a un paraíso fiscal.

Este último escenario recogido en el apartado 7 del art 95 bis LIRPF está relacionado con la cláusula recogida en el art. 8.2 LIRPF según la cual cuando una persona física de nacionalidad española traslada su residencia a un Estado considerado paraíso fiscal, va a conservar la condición de residente y como

consecuencia de contribuyente del impuesto, durante el ejercicio en el que se produce el cambio de residencia y los cuatro ejercicios siguientes¹⁰².

De acuerdo con ello las reglas establecidas en el art. 95 bis LIRPF para este supuesto son dos, la primera es que 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 y la segunda es que en caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un período impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición, 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.

Por último, hay que mencionar que, a RIBES RIBES, este *impuesto de salida* como instrumento para prevenir la evasión fiscal, le genera dudas en cuanto a su compatibilidad con el principio constitucional de derecho de prueba (art. 24.2 CE) y el principio de capacidad económica (art. 31 CE). Al tratarse de una presunción *iuris et de iure*, no admite prueba en contrario, por lo que el contribuyente queda indefenso en la medida que no tiene la posibilidad de demostrar que el cambio de residencia es real y responde a un motivo legítimo como, por ejemplo, podría ser económico, laboral o personal¹⁰³. Asimismo, por el hecho de que el impuesto grava una ganancia patrimonial futura e incierta y atenta contra el criterio de tributación de la renta disponible¹⁰⁴. Y en cuanto a su efectividad, considera poco probable que una persona física fuese titular de una cartera de valores tan elevada (superior a cuatro millones de euros) puesto que la práctica ha demostrado que en la mayoría de los casos se suele acudir a la constitución de una Sociedad de Inversión de Capital Variable¹⁰⁵.

3.1.4.1. Trabajadores desplazados a territorio español

El art. 93 de la LIRPF¹⁰⁶ establece un régimen especial de tributación aplicable a

¹⁰² Como hemos visto en el apartado 3.1.3.4 “Presunción de residencia por cambio a un paraíso fiscal” Ribes Ribes, Aurora. “Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF”. *Crónica Tributaria*, nº 154, 2015, p. 131.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 124.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 133.

¹⁰⁶ El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en los arts. 113 a 120 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las

los trabajadores desplazados a territorio español, también denominado *régimen de impatriados* o comúnmente *Ley Beckham*¹⁰⁷, por el cual las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes.

Este régimen fue introducido por la Ley 62/2003¹⁰⁸, entrando en vigor el día 1 de enero de 2004, y tenía como finalidad teórica facilitar el desplazamiento de los trabajadores y atraer a nuestro país a personal extranjero altamente cualificado, expertos y capital humano con talento que aportase valor añadido a nuestras empresas haciéndolas más competitivas en una economía globalizada, sin olvidarnos, por supuesto, de un fin recaudatorio al someter a tributación a contribuyentes con rentas muy altas que de otro modo no lo estarían al utilizar instrumentos para deslocalizar su renta¹⁰⁹, al igual que lo habían hecho otros Estados europeos. Empero, en la práctica, esta medida ha sido desvirtuada y utilizada frecuentemente por futbolistas y otros deportistas con elevados ingresos. Por ello, a partir de la última modificación y con efectos del 1 de enero de 2015¹¹⁰, se excluyó a los deportistas profesionales cuya relación laboral especial está regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Sin ningún género de dudas, este régimen especial es muy favorecedor y promueve un considerable ahorro fiscal a algunos contribuyentes al permitir la opción de tributar por el IRNR en lugar de tributar por IRPF. En efecto, no es igual aplicar el

Personas Físicas que regula el “Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.”

¹⁰⁷ El futbolista David Beckham fue uno de los primeros en acogerse a la medida prevista en la Ley 62/2003, que estuvo vigente entre 2004 y 2009, lo que hizo que se rebautizara popularmente como “Ley Beckham”. No es difícil encontrar artículos que se refieren al “régimen de impatriados” como “Ley Beckham”, como ejemplo Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel. *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Oleiros (La Coruña): Netbiblo, S.L. 2010. Otras obras no utilizadas directamente en este trabajo Díaz-Súnico Aboitiz, Guadalupe. “Una vuelta de tuerca a la «Ley Beckham»”. *Quincena Fiscal*, 2010, nº 4, o Falcón y Tella, Ramón. “Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (Ley Beckham), Portugal y Reino Unido”. *Quincena Fiscal*, 2009, nº 21.

¹⁰⁸ Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social aunque posteriormente ha sido modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la disposición final 13.1 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 y, con efectos desde el 1 de enero de 2015, por el artículo 1.59 de la 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.

¹⁰⁹ Véase Sanz Clavijo, Alfonso. “El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España”. *Documentos-Institutos de Estudios Fiscales*, nº 2, 2013, pp. 19-21.

¹¹⁰ No obstante, no tiene efectos retroactivos por lo que los trabajadores (incluidos los deportistas profesionales) desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

tipo de gravamen fijo del 24% del IRNR en lugar del tipo de gravamen progresivo del IRPF que puede llegar al 45%¹¹¹, además que solo tributa por obligación real por las rentas percibidas en territorio español y no por la renta mundial. Ante las críticas recibidas por no contribuir conforme a su capacidad económica -aunque es lícito recordar que los tributos suelen utilizarse como instrumentos para la consecución de fines de la política económica general- se impuso un límite cuantitativo máximo de las retribuciones del trabajador de 600.000 euros anuales y la exclusión de dicho régimen para aquellas retribuciones que excedieran del mencionado importe. De esta manera, se ha establecido el tipo de gravamen fijo del 24% para los rendimientos del trabajo percibidos durante el año natural que no excedan de 600.000 de euros, gravándose al tipo del 45% para los que excedan de dicha cantidad.

Asimismo, hay que reseñar que esta opción de elección de tributar por el IRPF o por el IRNR no va dirigida a todos los contribuyentes extranjeros con residencia fiscal en España sino sólo a aquellos que cumplen una serie de condiciones como que los trabajadores no hayan sido residentes en España, durante los diez períodos impositivos anteriores a su desplazamiento, la hayan adquirido la residencia fiscal en nuestro país como consecuencia de su desplazamiento real al territorio español y cuyo trabajo se realice efectivamente en el mismo; es decir, son residentes en virtud del criterio de permanencia y no por el criterio del núcleo principal de actividades económicas o por la vinculación familiar¹¹². Por esta misma razón, tampoco es aplicable este régimen especial al cónyuge o hijos del trabajador desplazado, aunque sean cotitulares de las rentas y derechos en el extranjero de la persona que se ha acogido al régimen especial¹¹³.

¹¹¹ Teniendo en cuenta que las distintas Comunidades Autónomas (CCAA) dentro de las competencias que tienen asignadas, pueden incrementar el tipo autonómico de gravamen del IRPF del 22,5% establecido con carácter general para los ejercicios 2016 y siguientes, como lo ha hecho Cataluña estableciéndolo en el 25,5%, por lo que el tipo marginal del IRPF puede llegar al máximo del 48%. Véase Consejo General de Economistas REAF-REGAF. “Resumen panorama IRPF”. En *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2017*, editado por Consejo General de Economistas REAF-REGAF, pp.13-18, Consejo General de Economistas, 2017, p.16.

¹¹² Véase Afinado, Adelfa. “Fiscalidad de impatriados y expatriados”. *Cont4bl3*, nº. 45, 2013, p.26. Así se desprende también del art 115 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) al establecer en el párrafo 2º “A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.”

¹¹³ La consulta vinculante de la DGT nº V0275-14 de fecha 05 de febrero de 2014 afirma “En el caso planteado, de acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, el cónyuge y el hijo de la consultante no cumplirían los requisitos establecidos por la normativa para la aplicación del régimen especial. En caso de ser residentes fiscales en España (el artículo 9.1 de la LIRPF regula la residencia fiscal en España de las personas físicas) tendrán la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre la

Las condiciones y requisitos exigidos para acogerse a esta opción son los siguientes:

- 1) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 períodos impositivos anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. En consecuencia, no tiene ninguna trascendencia a tales efectos ni la nacionalidad del contribuyente ni el país de origen del que el trabajador desplazado venga sino lo relevante es que no haya sido residente durante un plazo de 10 años en España. Sin ningún género de dudas, esta medida perjudica más a los nacionales del Estado respecto al resto de los trabajadores desplazados pues es más difícil alcanzar el plazo exigido de no haber sido residente durante los 10 últimos años en territorio español.
- 2) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales, o por la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el art. 18 de la LIS. Se requiere la existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento a España, real y efectivo, y el inicio de la relación laboral o la adquisición de la condición de administrador.

La relación laboral o estatutaria puede iniciarse bien con un empleador situado en España bien con un empleador situado en el extranjero siempre que el desplazamiento al territorio español sea ordenado por el empresario y exista una carta de desplazamiento del trabajador.

Es necesario destacar que la norma no establece un plazo de duración determinado del contrato de trabajo que origina el desplazamiento del trabajador, no obstante, se deduce que la duración del contrato debe ser la necesaria para adquirir la residencia fiscal en España¹¹⁴.

- 3) Que el trabajador no obtenga rentas que se califiquen como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. Por consiguiente, deben excluirse a aquellos contribuyentes que obtengan en España rentas o remuneraciones que puedan considerarse rendimientos del trabajo según prevé el art. 17 de la

Renta de las Personas Físicas y como tales quedarán sujetos a tributar en España por este Impuesto por la integridad de su renta, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF.”

¹¹⁴ Véase Madrigal García, Juan Antonio. “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativa de reforma”. *Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 15/2012, nº 9/12, 2012, p. 66.

LIRPF¹¹⁵.

Para ejercitar esta opción el contribuyente deberá presentar el modelo 149¹¹⁶ ante la Administración tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen. En consecuencia, el requisito objetivo que marca el plazo para la opción no es la entrada en España del trabajador sino la realización de la actividad y el alta en la Seguridad Social correspondiente.

Una vez presentado en tiempo y forma, la Administración tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo¹¹⁷ en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial.

Dicho documento acreditativo servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento.

En el caso de que el contribuyente renunciara a la aplicación del régimen especial o incumpliera los requisitos exigidos en algún momento, serán excluidos del mismo no pudiendo volver a optar por su aplicación puesto que la renuncia al régimen es irrevocable.

Por último, reseñar que este *régimen especial de los impatriados* ha generado dudas a autores como a **ÁLVAREZ BARBEITO** y **CALDERÓN CARRERO**, a

¹¹⁵ La consulta vinculante de la DGT nº V1163-17 de fecha 16 de mayo de 2017 refiere al respecto: “El consultante indica que es administrador y socio de dos sociedades residentes en España y que percibe, de una de ellas, una retribución por su cargo de administrador (en la otra sociedad el cargo de administrador es no retribuido).

Partiendo de dicha información, cabe señalar que, en lo que respecta a las actividades correspondientes al cargo de administrador, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la LIRPF, que establece que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo “Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.”

¹¹⁶ La Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo aprueba el modelo de comunicación 149 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Comunicación de la opción, renuncia o exclusión que debe ser utilizado para ejercitar la opción de tributar por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

¹¹⁷ La Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo aprueba el modelo de declaración 150 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

MADRIGAL GARCIA y a SANZ CLAVIJO, en cuanto a su compatibilidad con el principio de igualdad ante la ley (art 14 CE) en relación con el deber de tributar de acuerdo con los principios constitucionales de igualdad, progresividad y capacidad económica (art 31.1 CE)¹¹⁸. En tanto en cuanto supone un trato diferenciado por los beneficios fiscales que otorga a los trabajadores desplazados, habitualmente profesionales con alta cualificación y bien remunerados, estableciendo un gran desequilibrio con respecto a los residentes sujetos al régimen ordinario. Sin embargo, como ya se ha dicho anteriormente, nuestro Tribunal Constitucional prevé la licitud de un trato tributario diferenciado cuando tenga un fundamento en criterios objetivos y razonables y la medida sea adecuada y proporcional con el fin perseguido¹¹⁹. Por consiguiente, desde esta perspectiva, este régimen especial es constitucionalmente válido, a pesar de que quiebra el principio de generalidad y capacidad económica que rige la materia tributaria, porque responde a fines de interés general y resulta coherente con el objetivo de política social y económica tendente a mejorar la competitividad e internacionalización de las empresas españolas.

3.1.4.2. Trabajadores residentes que se desplazan al extranjero

Para favorecer la competitividad internacional de las empresas españolas y la movilidad internacional de los trabajadores que como consecuencia del desplazamiento al extranjero por su empresa no pierden por ello su residencia fiscal en España ni dejan de ser contribuyentes del IRPF¹²⁰, debiendo declarar en España las rentas del trabajo obtenidas en el extranjero, el art. 7 p) del LIRPF¹²¹ establece una exención para los rendimientos del trabajo percibidos por un contribuyente residente por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, también denominado *régimen de los expatriados*, con los siguientes requisitos:

¹¹⁸ Véase Madrigal García, Juan Antonio. “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativa de reforma”. *Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 15/2012, nº 9/12, 2012, pp. 73-75. También en Sanz Clavijo, Alfonso. “El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España”. *Documentos de Estudios Fiscales*, nº 2, 2013, pp. 49-50. O también en Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel, “Capítulo II Fiscalidad de los impatriados”. En *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, editado por Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel, (Dirs.), pp. 23-111, Oleiros (La Coruña): Netbiblo, S.L, 2010, pp. 105 y 106.

¹¹⁹ Es pública y notoria la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional que señalan que las desigualdades de trato en las leyes son discriminatorias cuando el fin no sea legítimo o el medio no sea proporcionado. Véanse entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, (FJ 9); 152/2003, de 17 de julio, (FJ 5 c) y 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3).

¹²⁰ Aun permaneciendo más de 183 días en otro país serán considerados contribuyentes por el IRPF por el criterio de núcleo principal de intereses económicos o por vínculo familiar.

¹²¹ El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el art. 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que regula la “Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero”.

- 1) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el art 18.5 del LIS pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

Solamente resultará aplicable la exención cuando el trabajador haya realizado un desplazamiento físico fuera de España por cuenta de su empleador para la prestación de un servicio a un tercero, por lo que no sería aplicable cuando todo el trabajo se ha realizado desde España, y que dichos trabajos hayan sido prestados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente en el extranjero por lo que se requiere que la beneficiaria final de los trabajos realizados sea la entidad extranjera¹²².

Asimismo, siguiendo a CORDÓN EZQUERRO y a JIMÉNEZ VALLADOLID y VEGA BORREGO, no todos los rendimientos del trabajo estarían exentos sino exclusivamente los que se refiere el apartado 1 del art 17 de LIRPF, donde considera rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Por tanto, quedarían fuera de su ámbito de aplicación los derivados de impartir cursos, conferencias y seminarios en el extranjero; elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho para su explotación a un tercero no residente, y las becas no exentas por

¹²² La consulta vinculante de la DGT n° V0111-12 de fecha 23 de enero de 2012 establece que “La norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. De esta forma no resultará de aplicación la exención a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Es decir, que básicamente la norma se refiere a los supuestos de desplazamientos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional.”

estudios en el extranjero¹²³.

- 2) Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un CDI que contenga cláusula de intercambio de información.

No se exige que los rendimientos de trabajo hayan sido efectivamente gravados en el Estado de la fuente, sólo que exista un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no se trate de un país o territorio calificado como paraíso fiscal considerándose cumplido este requisito, en particular, cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un CDI¹²⁴.

Al no aceptar ninguna prueba en contrario, esta medida antiparaíso ha sido criticada por CHICO DE LA CÁMARA y RUIZ GARIJO por considerar que penaliza a las personas que trabajan en países sin tener un CDI con España que contenga cláusula de intercambio de información aun cuando el hecho de la firma del convenio es ajeno a su esfera de control¹²⁵.

- 3) La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el

¹²³ Véase Cordón Ezquerro, Teodoro. “Régimen fiscal de los impatriados y expatriados”. *Revista Información Económica Española (ICE). Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, nº 825, 2005, p. 91 y en Jiménez Valladolid, Domingo Jesús y Vega Borrego, Félix Alberto. “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid (RJUAM)*, nº 28, 2013, p. 180.

¹²⁴ La consulta vinculante de la DGT nº V0111-12 de fecha 23 de enero de 2012 establece que “Respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose cumplido este requisito, en particular, cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.”

¹²⁵ “(...) dicha disposición tal como está estructurada podría afirmarse que tiene un carácter cuasi sancionador dado que impide la aplicación de la exención a los trabajadores por el hecho de haber obtenido rentas en países con los que España no tenga suscrito un CDI con cláusula de intercambio de información. Así podría afirmarse que nos encontraremos técnicamente ante una sanción “indirecta” en cuanto que el trabajador que se desplaza físicamente a un Estado con el que España no tiene convenio quedará limitado a practicarse dicho beneficio fiscal por un hecho (como es la firma de un Tratado) que resulta ajeno al ejercicio legítimo de su derecho.” Chico de la Cámara, Pablo y Ruiz Garijo, Mercedes. “Análisis crítico de la exención del Art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, nº 126, 2008, p. 107.

extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero¹²⁶.

La exención se aplica sobre las retribuciones íntegras, ya sean dinerarias o en especie, percibidas por el trabajador por el número de días efectivamente prestado el servicio en el extranjero con independencia de quien sea el pagador, la empresa española o la empresa extranjera, y hasta un máximo de 60.100 euros anuales.

- 4) Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto para las dietas exceptuadas de gravamen en el art. 9.A.3.b) del RIRPF¹²⁷, también denominada *prima de expatriación*, cualquiera que sea su importe.

Para que resulte de aplicación la prima de expatriación, es necesario que se den las siguientes condiciones: que se trate de empleados con destino en el extranjero y que sean contribuyentes que tributen por el IRPF. Reuniéndose todas y cada una de estas circunstancias, el exceso que perciban los trabajadores con destino en el extranjero sobre lo que percibirían de haber estado destinados en España tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen¹²⁸.

El contribuyente podrá optar por la aplicación de la prima de expatriación en sustitución de la exención, con el límite máximo de 60.100 euros anuales, por las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero.

Debe destacar que, en virtud del art. 99 de la LIRPF, las entidades y empresas que satisfagan o abonen rentas sujetas a IRPF, estarán obligadas a practicar retención e

¹²⁶ La consulta vinculante de la DGT nº V0111-12 de fecha 23 de enero de 2012 determina que “Cuando parte de los rendimientos del trabajo percibidos en el año se correspondan a trabajos realizados en el extranjero y el resto a trabajos realizados en España, a la hora de cuantificar la parte de sus rendimientos del trabajo que están exentos, únicamente deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, pudiendo calcularse aplicando un criterio de reparto proporcional.”

¹²⁷ El art. 9.A.3.b) apartado 4º del RIRPF, establece que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen, entre otras cantidades: “El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.”

¹²⁸ La consulta vinculante de la DGT nº V1747-09 de fecha 24 de julio de 2009 señala que “Por lo que respecta a las dietas, de conformidad con lo anterior, las cantidades abonadas por la entidad consultante a los trabajadores para sufragar los gastos de manutención y estancia con motivo del traslado fuera de su municipio de residencia y trabajo quedarán exceptuadas de gravamen en España con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 9.A.3.a) del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.”

ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente al perceptor. Sin embargo, el art 89 del RIRPF establece un procedimiento especial para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo en el supuesto de cambio de residencia. Si como consecuencia del desplazamiento al extranjero los trabajadores por cuenta ajena van a adquirir la condición de contribuyentes del IRNR por permanecer más 183 días durante el año natural en otro país, al objeto de anticipar los efectos de ese cambio en relación con las retenciones soportadas sobre sus rentas de trabajo, podrán comunicar con carácter voluntario a la Administración tributaria dicha circunstancia mediante la presentación del modelo 247 en el plazo de 30 días anteriores a la fecha de salida del territorio español¹²⁹.

En la citada comunicación se hará constar la identificación del trabajador y del pagador de los rendimientos del trabajo, el país o territorio de desplazamiento, la fecha de salida del territorio español y la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en otro país, así como la duración del desplazamiento, con indicación de la fecha previsible de finalización del mismo, o cualquier otro dato objetivo de esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de ello, la permanencia en otro país sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

La Administración tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al trabajador, si procede, en el plazo máximo de 10 días hábiles, un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por el IRNR. La utilización de este procedimiento no exonera al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

El trabajador entregará al pagador de los rendimientos un ejemplar del documento expedido por la Administración tributaria, al objeto de que este último, a los efectos de la práctica de retenciones, le considere contribuyente del IRNR sin esperar a disponer de la acreditación de la nueva residencia fiscal. El citado documento extenderá sus efectos, como máximo, a dos años naturales, el del desplazamiento y el siguiente o, si no cabe computar el año de desplazamiento, a los dos siguientes.

Por último, este *régimen especial de los expatriados* también ha generado dudas

¹²⁹ El modelo 247 se emplea por los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero aprobado por la Orden HAC/117/2003, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos para comunicar a la Administración tributaria el cambio de residencia a los efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y se regula la forma, lugar y plazo para su presentación.

en este caso a autores como CHICO DE LA CÁMARA y RUIZ GARIJO, en cuanto a su compatibilidad con el principio constitucional del deber de tributar de acuerdo con la capacidad económica (art 31 CE)¹³⁰, en tanto en cuanto supone un trato de favor por la exención de los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, habitualmente por profesionales cualificados y bien remunerados, aún más si tenemos en cuenta que no existe un límite temporal en su aplicación, razón por la que el legislador limitó la exención a la cantidad de 60.100 euros por año. En reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional se prevé la licitud de un trato tributario diferenciado, como constituyen el régimen de exenciones, cuando tenga su fundamento en criterios objetivos y la medida sea adecuada con el fin perseguido¹³¹. En definitiva, desde este punto de vista, este régimen especial resulta compatible con el fin general de política social y económica que tiene como objeto mejorar la competitividad e internacionalización de las empresas españolas y técnicamente esta medida está diseñada para evitar la doble imposición, aunque la misma finalidad se podría haber logrado mediante la modificación de los CDI existentes porque, por lo general, los trabajadores expatriados verán gravados sus ingresos en el Estado donde efectivamente se realice el trabajo.

3.1.4.3. Contribuyentes residentes en otros Estados Miembros de la UE

Con la finalidad de cumplir la normativa comunitaria¹³² que tienen por objeto favorecer la libertad de circulación de trabajadores y prestación de servicios con vistas al correcto funcionamiento del mercado interior así como la jurisprudencia del TJUE¹³³

¹³⁰ Chico de la Cámara, Pablo y Ruiz Garijo, Mercedes. “Análisis crítico de la exención del Art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, nº 126, 2008, pp. 92 y 93.

¹³¹ Es pública y notoria la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional que señalan que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, no sólo tiene que existir una justificación objetiva y razonable, sino que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos. Véanse entre otras, SSTC 60/2015, de 18 de marzo (FJ 4); SSTC 295/2006 de 11 de octubre, (FJ 5) SSTC 255/2004 de 23 de diciembre (FJ 4); 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3); SSTC 152/2003, de 17 de julio, (FJ 5 c) y SSTC 76/1990, de 26 de abril, (FJ 9).

¹³² El art. 18 del TFUE prohíbe en la aplicación de los Tratados “toda discriminación por razón de la nacionalidad” por ello, el art. 45 TFUE establece “quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión mediante la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros”, así como el art 56 TFUE indica “quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación.”

¹³³ La STJUE de 6 de octubre de 2009, *Comisión/España* (C-562/07), condena a España por la diferencia de trato entre residentes y no residentes respecto de la tributación de las rentas obtenidas en España.

El TJUE ha declarado reiteradamente que las disposiciones nacionales que impiden o disuaden a un trabajador nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a la libertad definida en el artículo 45 TFUE, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados. Véanse las STJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker* (C-279/93); de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen* (C-87/99) y de 9 de noviembre de 2006, *Turpeinen* (C-520/04).

que establece la no discriminación de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia se ha modificado el TRLIRNR¹³⁴, introduciendo en el art. 24.6 reglas especiales para la determinación de la base imponible correspondiente a rentas que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE.

Desde el 1 de enero de 2015 se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la Disposición Adicional primera de la LMPFF.

Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente los contribuyentes residentes en la UE o del EEE, se podrán deducir los gastos previstos en la LIRPF, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Por su parte, el art. 46 del TRLIRNR¹³⁵, siguiendo la Recomendación 94/79/CE de la Comisión¹³⁶, otorga la opción para tributar por el IRPF o IRNR para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la UE cuya finalidad es que la tributación efectiva en España se calcule en función de las normas del IRPF, pero sin perder por ello su condición de contribuyente por el IRNR, y si el resultado arroja una cuantía inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente en concepto del IRNR, incluyendo los pagos a cuenta, por las rentas obtenidas en territorio español, la Administración tributaria procederá, previas las comprobaciones necesarias, a devolver el exceso al mismo.

En el caso particular de que el no residente no perciba ingresos significativos en su Estado de residencia y obtenga la mayor parte de sus ingresos imponibles por una actividad ejercida en el Estado de la fuente, existe un riesgo de discriminación. Véanse las STJUE de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen* (C-87/99); de 1 de julio de 2004, *Wallentin* (C-169/03); de 9 de noviembre de 2006, *Turpeinen* (C-520/04); de 16 de octubre de 2008, *Renneberg* (C-527/06) y de 13 de marzo de 2010, *Comision/Estonia* (C-39/10).

¹³⁴ Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. Más tarde se modificó por el art. 2.5 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹³⁵ El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el Capítulo V del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que regula el “*Régimen opcional para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea*”.

¹³⁶ La Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen tiene como objetivo garantizar a las personas que obtienen determinadas rentas en un Estado miembro de la UE en el que no residen, un régimen tributario no discriminatorio y equitativo.

Para acogerse a este régimen opcional, el contribuyente residente en un Estado de la UE deberá acreditar:

- 1) Que es residente en un Estado miembro de la Unión Europea. Para ello se exigirá el certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal extranjera. El régimen opcional no será aplicable en ningún caso a los contribuyentes residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. Nótese que, dado que el ámbito espacial de este régimen son los Estados miembros de la UE, esta mención a los paraísos fiscales se entiende referida a los paraísos fiscales intracomunitarios¹³⁷.
- 2) Que al menos, el 75 % de la totalidad de su renta en el período impositivo esté constituido por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español.
- 3) Que las rentas obtenidas en territorio español a que se refiere la letra anterior hayan tributado efectivamente durante el período por el IRNR. El impreso de autoliquidación del IRNR por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente es el Modelo 210¹³⁸.

¹³⁷ Los países considerados paraísos fiscales vienen enumerados en el real decreto 1080/1991, de 5 julio, hay que decir que de esta lista hay algunos países que aun estando en esta lista no serán considerados paraísos fiscales por la sencilla razón de haber firmado con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Asimismo con la entrada en vigor el 1 de julio de 2005 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, de la fiscalidad del ahorro y recientemente con la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad que obliga, a partir del 1 de enero de 2014, a los Estados miembros a intercambiar información tributaria supondrá la eliminación de hecho de los paraísos fiscales en el ámbito comunitario.

No obstante, de la lista oficial de paraísos fiscales publicada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en Europa tienen la consideración de paraísos fiscales los siguientes territorios: Gibraltar, Principado de Liechtenstein, Principado de Mónaco e Isla de Guernsey.

Han dejado de tener la consideración de paraíso fiscal: Malta (desde el 12-09-2006, fecha de entrada en vigor del convenio), Luxemburgo (desde el 16 de julio de 2010, fecha de entrada en vigor del Protocolo de modificación del convenio), Andorra (desde el 10 de febrero de 2011, fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria), San Marino (desde el 02-08-2011, fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria) y República de Chipre (desde el 26 de mayo de 2014, fecha de entrada en vigor del convenio) Véase. Inpact España Auditores y Consultores S.L. “Tributación de no residentes”. En *Guía fiscal 2017*, editado por Inpact España Auditores y Consultores S.L., pp. 199-203, Barcelona: Inpact España, 2017, p. 203. Disponible en:

<http://www.afinanciera.com/wp-content/uploads/2017/03/GuiaFiscalInpact2017.pdf>. (consultada el 24 de marzo de 2018).

¹³⁸ Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes.

Los contribuyentes por el IRNR que formen parte de alguna de las modalidades de unidad familiar de las establecidas en el art 82 del LIRPF podrán solicitar que el régimen opcional les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el Título IX del citado texto, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- 1) Que el cónyuge y, en su caso, los restantes miembros de la unidad familiar acrediten su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- 2) Que las condiciones de que al menos el 75% de la totalidad de la renta se hayan obtenido en territorio español y que efectivamente se haya tributado por el IRNR se cumplan considerando la totalidad de las rentas obtenidas por todos los miembros de la unidad familiar.
- 3) Que la solicitud sea formulada por todos los miembros de la unidad familiar o, en su caso, por sus representantes legales.

El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante la presentación de la solicitud¹³⁹ dirigido a la Administración tributaria en el plazo de cuatro años contados a partir del 2 de mayo o inmediato hábil posterior del año natural siguiente correspondiente al fin del período impositivo respecto del cual se solicita la aplicación del régimen opcional.

Junto con la solicitud, se deberá presentar la siguiente documentación:

- 1) Certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal extranjera.
- 2) Declaración de las rentas mundiales obtenidas por el contribuyente no residente
- 3) Declaración de las rentas obtenidas en territorio español por el contribuyente
- 4) Acreditación de la tributación efectiva durante el período por el IRNR

El periodo impositivo será el año natural salvo que se produzca al fallecimiento del contribuyente o de algún miembro de la unidad familiar.

Formulada la solicitud y acreditado el cumplimiento de las condiciones que determinan su aplicación, la Administración tributaria procederá a determinar la renta total obtenida en España por el contribuyente durante el periodo impositivo tomando en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas con independencia del lugar donde se

¹³⁹ Modelo de *Solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea* aprobado por la Orden HAP/2474/2015, de 19 de noviembre.

hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Las rentas se computarán por sus importes netos de acuerdo con lo dispuesto en el IRPF.

El tipo de gravamen aplicable, expresado con dos decimales, será el tipo medio resultante de aplicar las normas del IRPF a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas. El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español para calcular la cuota tributaria¹⁴⁰.

Si el resultado anterior arroja una cuantía inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente en concepto del IRNR, incluyendo los pagos a cuenta, por las rentas obtenidas en territorio español, la Administración tributaria procederá, previas las comprobaciones necesarias, a devolver el exceso al mismo en un plazo de seis meses desde la solicitud.

3.2. LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

3.2.1. Puntos de conexión en la legislación tributaria española

El art. 8 del LIS establece los criterios para considerar como residentes en territorio español a las entidades y personas jurídicas. Los dos primeros criterios (sede registral y sede social) son de carácter formal y el tercero (sede de dirección efectiva) es de carácter material. No es necesario que concurren todos pues es suficiente con que se cumpla uno solo de los siguientes vínculos de conexión para considerarla residente en España:

- 1) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. A tales efectos, se tendrá en cuenta el lugar de constitución e inscripción en el Registro Mercantil¹⁴¹.
- 2) Que tengan su domicilio social (también denominado sede social o estatutaria) en territorio español¹⁴².

¹⁴⁰ “Lo que significa que tributa sólo por la renta de fuente española pero al tipo de gravamen obtenido de aplicar la tarifa a la renta mundial”. Véase García Carretero, Belén. *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2006, p. 170.

¹⁴¹ El art. 20 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) dispone que “La constitución de las sociedades de capital exigirá escritura pública, que deberá inscribirse en el Registro Mercantil.”

¹⁴² En los Estatutos que han de regir el funcionamiento de las sociedades de capital se hará constar el domicilio social. Sin embargo, el art. 9.1 del TRLSC establece que “Las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y

- 3) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. Se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y el control del conjunto de sus actividades¹⁴³.

A *sensu contrario*, cuando no se dé ninguno de los puntos de conexión establecidos, la sociedad tendrá la consideración de no residente en territorio español y tributará de acuerdo con el IRNR.

Al igual que sucede con las personas físicas, la consecuencia de considerar a una persona jurídica como residente en territorio español es la de tributar por obligación personal (criterio de la renta mundial) por lo que serán gravadas por la totalidad de la renta que obtengan independientemente del lugar donde se generen o del país de residencia del pagador¹⁴⁴.

Como medida antiparaíso, introducida por el LMPFF¹⁴⁵, se presumirá *iuris tantum* que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes o derechos situados en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite mediante cualquier medio de prueba que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio por motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Asimismo, la destrucción de la presunción basada en motivos económicos válidos no será válida en aquellos supuestos en los que la constitución de la sociedad tiene como único fin la simple gestión de valores, derechos u otros activos de sociedades o entidades residentes en España¹⁴⁶.

Para la aplicación de esta medida antiparaíso, que pretende evitar la

dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación.” En caso, de discordancia entre el domicilio registral y el domicilio real según el precepto anterior, se podrá considerar como domicilio cualquiera de ellos.

¹⁴³ El art. 9.2 TRLSC establece que “Las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro del territorio español deberán tener su domicilio en España.”

¹⁴⁴ El art.4 del LIS determina el hecho imponible del impuesto en los siguientes términos: “Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen” y el art. 7.2 del LIS especifica que “Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”

¹⁴⁵ El art. 1.1 de la LMPFF, el cual se modifica el artículo 8.1 de la LIS.

¹⁴⁶ El art 8.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señala que “los títulos representativos del capital o patrimonio de sociedades o entidades residentes en territorio español se considerarán situados siempre en este territorio, con independencia del lugar donde se encuentren depositados.”

deslocalización de las entidades, se requiere¹⁴⁷:

- 1) Que la sociedad no sea considerada residente en España, es decir, que no debe cumplir ninguno de los puntos de conexión para ser considerada residente en territorio español.
- 2) Que las sociedades, cualquiera que sea su forma jurídica, no se hayan constituido o tengan su sede de dirección efectiva en un paraíso fiscal o en un país con nula tributación.
- 3) Que los activos principales de la sociedad, directa o indirectamente, se encuentren en territorio español. Por activos deberán entenderse tanto los valores y derechos como los bienes patrimoniales (bienes muebles e inmuebles). Pero, al no determinarse ni cuantificarse qué se entiende por *activos principales*, surge la duda de si se refiere a aquellos que en conjunto supongan más de la mitad del activo de la sociedad (incluidos los de sus filiales para el caso de entidades vinculadas) o, por el contrario, aquellos que tengan mayor peso específico dentro de su actividad.
- 4) Que la actividad principal de la entidad debe desarrollarse en territorio español. Aquí, también surge la duda, en cuanto a las sociedades vinculadas, si hay que tener en cuenta la actividad sólo de la matriz o también de las filiales.
- 5) Que no exista una causa económica o razones empresariales válidas que justifiquen la constitución de la sociedad en un paraíso fiscal.

Conviene mencionar que, para aprovechar las ventajas fiscales de los territorios de baja o nula tributación y realizar las prácticas elusivas del *treaty shopping*¹⁴⁸, las entidades suelen constituir sociedades instrumentales (también denominadas sociedades base o de pantalla) como, por ejemplo, sociedades *offshore*, *holding* o *trust* en estos territorios para transferir beneficios normalmente sin ejercer ninguna actividad

¹⁴⁷ Véase Siota Álvarez, Mónica. “La residencia fiscal en el impuesto de sociedades”, *Crónica Tributaria*, 2013, nº 149, pp. 211-226 y también en Gutiérrez de Pablo, Gonzalo. (A.), Hinojosa Torralvo, Juan José, (Dir.), y Gutiérrez Bengoechea, Miguel, (Dir.). “Medidas antiparaíso en el Impuesto sobre Sociedades”. En *Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos*, tesis doctoral, Universidad de Málaga, 2015, pp. 513-515.

¹⁴⁸ “(...) Las estructuras *treaty shopping* se sitúan en el segundo escalón de la planificación fiscal internacional, esto es, cuando el rendimiento «va de camino» al Estado de residencia. El objetivo consiste en eliminar o reducir la tributación por obligación real en el Estado en que se ha generado la renta (Estado de la fuente) a través de la utilización de un convenio de doble imposición”. Véase Vega Borrego, Félix Alberto. “Capítulo primero. La tributación por obligación real y la planificación fiscal internacional a través de los convenios para evitar la doble imposición”. En *Las medidas contra el treaty shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*, editado por Vegas Borrego, Félix Alberto, (Dir.), pp. 23-70, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, p. 52-53.

empresarial. Para combatir la generalización de esas prácticas de elusión fiscal, sobre todo a cargo de las empresas multinacionales y de base tecnológica, la OCDE y el G-20 pusieron en marcha las 15 acciones del Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) que se fraguó en 2017 con la firma del “Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”¹⁴⁹. También la UE ha aprobado el *paquete de lucha contra la elusión fiscal*¹⁵⁰ que incluye entre otras medidas la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento interior.

3.2.2. Acreditación de la residencia fiscal

De forma similar a como ocurre en relación con las personas físicas, una sociedad o entidad jurídica acreditará su residencia fiscal en un determinado Estado mediante el correspondiente certificado emitido por la autoridad fiscal competente del Estado en cuestión.

En España, el certificado de residencia fiscal de las personas jurídicas en territorio español se regula mediante la Disposición Adicional 2ª de la Orden EHA/3316/2010. Los modelos de certificado de residencia fiscal podrán ser de dos tipos. El *Certificado de residencia fiscal en España*, se expedirá para acreditar, en general, la residencia en territorio español. El *Certificado de residencia en España-Convenio*, se emitirá para acreditar la condición de residente en España a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España. Estos certificados, cuyo plazo de validez es de un año, se utilizarán cuando se deba acreditar la residencia fiscal en España ante Administraciones Tributarias de otros países o territorios en el exterior.

Al igual que las personas físicas, según lo ya explicado, para probar la residencia fiscal de la sociedad en otro Estado, la Administración tributaria señala que sólo podrá acreditarse mediante el correspondiente certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal competente que demuestre la sujeción a imposición por impuesto de

¹⁴⁹ Véase en OCDE, “Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting”. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, fecha de última consulta: 20 de julio de 2018.

¹⁵⁰ Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea, “Paquete de lucha contra la elusión fiscal”. Disponible en: <http://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>, fecha de última consulta: 20 de septiembre de 2018.

naturaleza análoga o similar, no siendo válido ningún otro documento expedido por una autoridad no tributaria¹⁵¹.

Si la entidad reside en un país con el que España tiene suscrito un CDI y pretende acogerse al mismo, se requiere, además de acreditar que la persona jurídica reside en ese Estado, que en el certificado conste expresamente que el contribuyente es residente en ese Estado en el sentido del convenio¹⁵². Como veremos más adelante, el MCOCDE requiere que la sociedad esté sujeta plenamente a imposición por la renta mundial obtenida y que exista un vínculo de conexión material o formal (sede de dirección efectiva, el lugar de constitución o inscripción en el registro y cualquier otro factor relevante).

3.2.3. Cambio de residencia

La pérdida de la residencia fiscal en España determina la aplicación de lo dispuesto en los artículos 19.1 y 27.2 de la LIS. En virtud del art. 27.2 del LIS en el caso de que tenga lugar un cambio de residencia de la sociedad residente en territorio español al extranjero, el período impositivo concluirá cuando tenga lugar dicho cambio, y, conforme al art. 19.1 LIS, en caso de cambio de residencia de una sociedad al extranjero, supone que la sociedad deberá integrar en la base imponible del impuesto sobre sociedades la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos propiedad de la sociedad residente que traslada su residencia al exterior, excepto si los elementos patrimoniales quedan afectos a un establecimiento permanente en España. No obstante, si dichos elementos son transferidos a un Estado miembro de la UE el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el art. 19.1 LIS podrá ser aplazado por la Administración tributaria previa solicitud del contribuyente, hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales

¹⁵¹ La consulta vinculante de la DGT nº V0403-17 de fecha 15 de febrero de 2017 señala que “Para acreditar la residencia fiscal en otro Estado se deberá aportar un certificado de residencia expedido por la autoridad tributaria competente del país donde se dice residir.”

¹⁵² La consulta vinculante de la DGT nº V0790-14 de fecha 24 de marzo de 2014 indica que “(...) en caso de que en el Convenio que corresponda aplicar no existiesen modelos oficiales consensuados por ambos países, la aplicación del citado Convenio al no residente se acreditará mediante un certificado de residencia a efectos del referido Convenio, expedido por la autoridad competente, y en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio, por así estar establecido en el referido artículo 17.2 de la Orden EHA/3290/2008.”

(...) “En el supuesto en que la residencia en un Estado se acredite mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridades de dicho Estado, pero éste no sea el específico que dichas autoridades expiden a efectos de la aplicación del Convenio, no podrán ser aplicadas las disposiciones previstas en dicho Convenio. En este último caso se aplicaría directamente la regulación que para las distintas categorías de renta se recoge en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo de 5/2004, de 5 de marzo, BOE de 12 de marzo y sus disposiciones de desarrollo.”

afectados. Por consiguiente, si la misma sociedad obtuviera rentas en España con posterioridad al cambio de residencia, ya no tributará por el IS sino por el IRNR.

No debemos obviar que el traslado de la residencia fiscal de las personas jurídicas a otro Estado no es frecuente porque entraña serias dificultades legales y en la mayoría de los casos no basta con trasladar la sede social y/o sede de dirección efectiva, sino que se exige la liquidación o disolución previa de la sociedad de acuerdo con el Derecho mercantil español para constituir la nueva sociedad en otro lugar¹⁵³. Desde el punto de vista tributario, son más frecuentes los conflictos de doble residencia que se resuelven de acuerdo con lo establecido en el CDI.

Nótese que, con el fin de garantizar la libertad de establecimiento y de prestación de servicios en el ámbito comunitario¹⁵⁴, los Estados miembros no pueden oponerse ni obstaculizar el establecimiento en otro Estado miembro de una sociedad residente fiscalmente en su territorio y así lo ha dictaminado la jurisprudencia del TJUE¹⁵⁵. Por ello, las empresas europeas tienen plena libertad para establecerse y crear agencias, sucursales o filiales en el seno del mercado interior de la UE lo cual incentiva la competencia entre los distintos ordenamientos nacionales por atraer a los operadores económicos y ha propiciado una competencia fiscal a la baja (*race to the bottom*) en los tipos de gravámenes en los impuestos de sociedades todo ello originado por la falta de voluntad de las autoridades comunitarias por la armonización fiscal¹⁵⁶.

¹⁵³ La consulta vinculante de la DGT nº V0004-12 de fecha 10 de enero de 2012 señala que “En primer lugar, cabe señalar que el cambio de domicilio social y de sede de dirección efectiva de las entidades ETVE1 y ETVE2 a Perú no determina por sí mismo que estas entidades dejen de ser residentes fiscales en España, por cuanto las mismas se han constituido conforme a las leyes españolas y no se extinguen sino que mantienen su personalidad jurídica con los citados cambios. Por tanto, el cambio de domicilio social y sede de dirección efectiva no determina la pérdida de la condición de sociedad residente fiscal en territorio español”.

¹⁵⁴ El art. 49 TFUE dispone “quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.” y el art 56 TFUE establece “quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación”.

¹⁵⁵ La jurisprudencia del TJUE ha reiterado, en numerosas ocasiones, que las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento se oponen a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (véase, entre otras, la sentencia de 5 de noviembre de 2002, *Überseering* (C-208/00); la de 30 de septiembre de 2003, *Inspire Art* (C-167/01); la de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services*, (C-298/05); la de 15 de mayo de 2008, *Lidl Belgium*,(C-414/06); la de 27 de noviembre de 2008, *Papillon* (C-418/07), la de 16 de diciembre de 2008, *Cartesio* (C- 210/06)); la de 12 de junio de 2014, *SCA Group Holding* y otros (C-39/13); la de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13); y la de 21 de mayo de 2015, *Verder LabTec* (C- 657/13).

¹⁵⁶ En el seno de la UE, Bulgaria, Hungría, Chipre, Irlanda y Lituania tienen el tipo de gravamen más bajo en el impuesto de sociedades y que afecta esencialmente a los impuestos percibidos por los Estados europeos donde efectivamente se han realizado las actividades económicas de dichas empresas. Fuente:

Es importante destacar que se presumirá que una sociedad tiene su residencia fiscal en España cuando se traslade a algún país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio por un motivo económico válido¹⁵⁷.

4. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN (CDI)

4.1. FINALIDAD Y NATURALEZA DE LOS CDI

La generalización del criterio de residencia como principio básico de sujeción a la potestad tributaria del Estado por la renta mundial del contribuyente tiene como uno de sus principales efectos adversos que la obtención de una misma renta o patrimonio puede estar gravada en dos Estados distintos, a saber: por obligación personal en el Estado de residencia y por obligación real en el Estado de la fuente o situación, por impuestos similares y durante el mismo período de tiempo. Es lo que se denomina doble imposición jurídica internacional.

No cabe la menor duda de que esta doble imposición es perjudicial para la creciente globalización e internacionalización de la economía y la expansión de las relaciones económicas al desincentivar las inversiones y la libre circulación de los factores productivos¹⁵⁸. Por esta razón, los Estados aceptan una limitación de su soberanía fiscal suscribiendo entre ellos convenios bilaterales de carácter tributario para distribuir el derecho de imposición y evitar, de esta manera, la doble imposición

EUROPA.EU, “impuesto de sociedades”. Disponible en: https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_es.htm#. (Consultada el 23 de marzo de 2018).

¹⁵⁷ En la actualidad, todos los Estados miembros de la UE tienen firmado un CDI con España excepto Dinamarca (el Convenio fue denunciado y dejó de estar en vigor el 01-01-2009).

Con la entrada en vigor el 1 de julio de 2005 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, de la fiscalidad del ahorro y recientemente con la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad que obliga, a partir del 1 de enero de 2014, a los Estados miembros a intercambiar información tributaria supone la eliminación de hecho de los paraísos fiscales en el ámbito comunitario.

¹⁵⁸ “La doble imposición internacional, jurídica o económica, tiene como resultado el que una capacidad económica tenga un gravamen superior al soportado por otra capacidad económica susceptible de ser comparada con la primera, por lo que se produce un trato discriminatorio. Esta discriminación si es significativa trae consecuencias económicas que afectan a la movilidad de las personas y de los capitales y obstaculizan la natural localización geográfica de las actividades económicas, por lo que afectan a la óptima distribución geográfica de los recursos.”

(...) “Si como consecuencia de la doble imposición se favorece el freno al desarrollo económico, y en particular a la inversión extranjera y se propicia un incremento de la evasión fiscal internacional, puede producirse un entorpecimiento de la inversión extranjera y facilitarse el traslado del capital, que pudo haberse invertido en un país, hacia otro más competitivo fiscalmente.” Véase Ambite Iglesias, Ana María y López Arrabe, Carlos. “Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española”. *Cuadernos de Formación- Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*, vol. 17/2014, nº 1, 2014, p. 9.

internacional de las rentas obtenidas en el extranjero y sus perjudiciales efectos económicos¹⁵⁹.

Básicamente la distribución o reparto del derecho de imposición y gravamen entre los Estados contratantes depende del tipo o categoría de las rentas y el patrimonio¹⁶⁰:

- 1) Para determinados elementos de renta y patrimonio (por ejemplo, las regalías, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones u otros valores mobiliarios, las pensiones del sector privado, la renta de estudiantes, etc.) se atribuye un derecho exclusivo de imposición al Estado de residencia y no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente.
- 2) Para otros elementos de renta y de patrimonio (por ejemplo, dividendos e intereses) se limita la cuantía del impuesto exigible en el Estado de la fuente. Como ambos Estados tienen derecho de imposición, el Estado de residencia deberá permitir una desgravación, utilizando el método de exención o de imputación, con el fin de evitar la doble imposición.
- 3) En el caso de otros elementos de renta y de patrimonio (por ejemplo, rentas de la propiedad inmobiliaria, rentas de las actividades de artistas y deportistas, remuneraciones del trabajo dependiente en el sector privado, etc.) el Estado de la fuente puede gravarlas sin ninguna limitación. Puesto que ambos Estados tienen derecho de imposición, el Estado de residencia deberá permitir aplicar el método de exención o el de imputación con el fin de evitar la doble imposición.

Tampoco podemos obviar que la existencia de una multitud de ordenamientos tributarios con diferentes gravámenes, la opacidad de las transacciones financieras y la creciente complejidad de las estructuras organizativas de las sociedades propician la evasión fiscal por lo que la celebración de los convenios también tiene como finalidad la lucha contra el fraude fiscal mediante instrumentos de cooperación y el intercambio de información en materia tributaria entre los Estados contratantes.

Por consiguiente, los Estados aceptan un reparto de la potestad tributaria con una

¹⁵⁹ “Los países promueven medidas para evitar la doble imposición internacional por dos razones: la primera es, pura y simplemente, una necesidad de justicia, pues se ha de evitar que una persona, por el mero hecho de tener relaciones con varios países, se vea pesadamente más gravada que otra y la segunda porque las medidas que se toman contra ella vengan impuestas por la política económica para estimular la inversión y el comercio internacionales.” Ambite Iglesias, Ana María y López Arrabe, Carlos. “Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española”. *Cuadernos de Formación- Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*, vol. 17/2014, nº 1, 2014, pp. 9-10.

¹⁶⁰ Véase los apartados 21, 22 y 23 de los Comentarios a la Introducción del MCOCDE

doble finalidad, por un lado, eliminar la doble imposición internacional para asegurar la neutralidad fiscal y, por otro lado, prevenir la elusión y la evasión fiscal¹⁶¹.

Con el fin de armonizar los distintos convenios bilaterales de carácter general firmados entre los Estados, la OCDE adoptó el 25 de febrero de 1955 su primera recomendación relativa a la doble imposición. Desde entonces, se han ido revisando los principios, definiciones, reglas y métodos uniformes para alcanzar un acuerdo común que fuera aceptado por todos los Estados miembros de la OCDE que se ha materializado en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MCOCDE)¹⁶².

Aunque los convenios firmados por España¹⁶³ mantiene la estructura y las recomendaciones del MCOCDE tenemos que ser conscientes de que el reparto del gravamen de las distintas rentas establecido en el convenio es fruto de la negociación entre los Estados contratantes en el que cada parte mira por sus propios intereses económicos y en buena medida el resultado final depende de la fuerza negociadora de los Estados para imponer unas u otras condiciones que les beneficia¹⁶⁴.

En cuanto a su naturaleza, en primer lugar, hay que indicar que los CDI, en tanto en cuanto se suscriben entre Estados soberanos tienen la consideración de convenios y tratados internacionales y, una vez hayan entrado en vigor con su publicación en el BOE, pasan a formar parte del ordenamiento interno de acuerdo con el art. 96 de CE y así queda recogido en la propia legislación tributaria al considerarlos fuente del ordenamiento tributario¹⁶⁵. Por tanto, las cláusulas del convenio son directa y preferentemente aplicables sobre la legislación interna del Estado.

¹⁶¹ Véase Apartado 54 del Comentario al art 1 del MCOCDE.

¹⁶² El primer MCOCDE es de 1977 desde entonces ha habido sucesivas revisiones y actualizaciones en 1991, 1992, 1997, 2005, 2008, 2010, 2014 y 2017. La última revisión es del 21 de noviembre de 2017.

¹⁶³ En la actualidad están rubricados 103 convenios para evitar la doble imposición. Se puede consultar los CDI firmados por España en MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, “Convenios de Doble Imposición (29-05-2018)”. Disponible en:

http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx. (Consultada el 8 de junio de 2018),

¹⁶⁴ “Como parece obvio, al ser diferentes los intereses que confluyen en cada proceso de negociación, los resultados de ese proceso también se materializan de forma diferente en los convenios. De ahí que los convenios para evitar la doble imposición celebrados por un Estado sean necesariamente diferentes, toda vez que se han celebrado con Estados distintos.” Véase Vega Borrego, Félix Alberto. “Capítulo primero. La tributación por obligación real y la planificación fiscal internacional a través de los convenios para evitar la doble imposición”. En *Las medidas contra el treaty shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*, editado por Vegas Borrego, Félix Alberto, (Dir.), pp. 23-70, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, p. 66.

¹⁶⁵ El art. 7 de la LGT, establece como fuente del ordenamiento tributario, “Los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.”

A este respecto, cabe plantearse la cuestión de la compatibilidad y aplicación de los CDI con el Derecho comunitario. La jurisprudencia del TJUE¹⁶⁶ ha determinado que son compatibles en la medida que la existencia de diversos ordenamientos tributarios nacionales en Europa puede distorsionar el funcionamiento del mercado interior y, salvo contadas excepciones, no existe en la normativa comunitaria criterios uniformes para eliminar la doble imposición, de modo que le corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar las situaciones de doble imposición. En cualquier caso, los convenios celebrados entre los Estados miembros no pueden vulnerar las libertades reconocidas por el Derecho comunitario.

Al ser un convenio bilateral por el que se establecen derechos y obligaciones entre los dos Estados contratantes, es el propio convenio el que establece su ámbito de aplicación tanto subjetivo como objetivo excluyéndose su aplicación a otros Estados no contratantes. Habitualmente se aplica sólo a las personas residentes en uno o en ambos Estados contratantes y en relación con los impuestos directos¹⁶⁷. Por esta razón, es de gran importancia determinar la residencia fiscal del contribuyente y en el mismo se establecen criterios para resolver los conflictos de doble residencia existentes entre los dos Estados firmantes.

Para evitar abusos en la aplicación del convenio (*treaty shopping*), es importante resaltar que los Estados no tienen por qué conceder los beneficios y exenciones previstos en el mismo cuando las personas no sean residentes en ninguno de los dos

¹⁶⁶ Véase, por ejemplo, la STJUE de 14 de noviembre de 2006, *Kerckhaer-Morrer*, (C-513/04), apartados 21, 22 y 23 “Hay que señalar, a este respecto, que los convenios para evitar la doble imposición, como los previstos en el artículo 293 CE, sirven para eliminar o atenuar los efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior que se derivan de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales evocada en el apartado anterior.

Ahora bien, el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad. En efecto, exceptuando la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), el Convenio de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10) y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición.

Por consiguiente, corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar situaciones como la que es objeto del procedimiento principal, utilizando, en particular, los criterios de reparto seguidos en la práctica tributaria internacional.”

¹⁶⁷ El convenio se aplicará tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (art 1.1 MCOCDE) en relación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes cualquiera que sea el sistema de exacción (art 2.1 MCOCDE). Asimismo, se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y, que se añadan a los actuales o les sustituyan (art 2.4 MCOCDE).

Estados contratantes, a cuyos efectos el tratado se remite a lo dispuesto en las legislaciones internas, o bien hayan hecho manejos artificiosos o impropios para beneficiarse de la aplicación de las disposiciones del convenio con fines exclusivamente de elusión fiscal y no existen motivos económicos válidos que lo justifiquen.

No obstante, por el principio de no discriminación, los Estados se obligan a dar un trato fiscal igualitario a los residentes fiscales en dichos Estados contratantes con independencia de su nacionalidad o a las empresas que realicen su actividad en el territorio de uno de los Estados contratantes con independencia de que los accionistas sean residentes o no.

4.2. REGULACIÓN DE LA RESIDENCIA EN LOS CDI

4.2.1. Remisión al Derecho interno

En primer lugar, hay que indicar que el MCOCDE no define cuando debe considerarse residente o no residente a un contribuyente, remitiendo a la legislación de cada Estado para que sean éstos lo que defina quiénes son y no son residentes de acuerdo a los vínculos de conexión previstos en sus propios ordenamientos internos. No obstante, se indica que la persona residente debe estar sujeta a imposición plena en el Estado en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga¹⁶⁸.

Por tanto, a los efectos del MCOCDE se exige dos requisitos *sine qua non* para ser considerado residente:

- 1) La sujeción integral a la imposición del Estado por la renta mundial obtenida. Se exige como requisito que la persona considerada residente, con arreglo a la legislación interna, esté sujeta íntegramente a imposición en un Estado (sujeción plena o *full liability to tax*)¹⁶⁹. Adviértase que es suficiente con la sujeción al

¹⁶⁸ El art. 4.1 del MCOCDE indica “A los efectos del presente Convenio, el término “residente de un Estado Contratante” significa cualquier persona que, con arreglo a la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en virtud de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza similar, y también incluye ese Estado y cualquier subdivisión política o autoridad local del mismo, así como un fondo de pensiones reconocido de ese Estado. Este término, sin embargo, no incluye a ninguna persona que esté sujeta a impuestos en ese Estado con respecto únicamente a los ingresos de fuentes en ese Estado o patrimonio situados en el mismo.” (La traducción de este precepto del MCOCDE ha sido realizada por el autor de este trabajo).

¹⁶⁹ “Para poder considerar que una persona reside en un Estado en el sentido del art. 4.1 del MCOCDE es preciso que esté sujeto a imposición en ese Estado por la renta mundial obtenida (worldwide taxation). Por esta razón, cualquier otro criterio de la legislación de un Estado que no determine ese grado de sujeción (sujeción plena) es insuficiente para tener la consideración de residente en el sentido del art. 4.1 del Modelo OCDE, aunque la legislación del Estado nominalmente le atribuya la consideración de residente” en Vega Borrego, Félix Alberto. “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro

impuesto y no el gravamen efectivo.

A *sensu contrario*, no podrá considerarse residente, a efectos del MCOCDE a la persona que esté sujeta a imposición limitada en un Estado exclusivamente por obligación real, esto es, por obtener rentas o ingresos procedentes de fuentes situadas en el Estado o por tener patrimonio situado en el mismo¹⁷⁰. Esta medida debe interpretarse teniendo en cuenta su objeto y propósito que no es otro que el de excluir a las personas no sujetas íntegramente a imposición en un Estado, ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del convenio a todos los residentes de países, que apliquen el principio de tributación territorial¹⁷¹.

- 2) La existencia de un vínculo de conexión de carácter fáctico o material de la persona con el territorio. Los puntos de conexión que menciona expresamente el art 4 del MCOCDE vinculan al contribuyente con el territorio (domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro de carácter análogo) y tan solo con carácter residual se hace mención a otros vínculos de carácter formal o jurídico (como la nacionalidad o el lugar de constitución)¹⁷².

Esta exigencia de un vínculo de carácter fáctico con el territorio del Estado puede plantear alguna duda con respecto a la aplicación del MCOCDE a las personas jurídicas y constituye un mecanismo eficaz contra la deslocalización de las empresas y el *treaty shopping*. La mayoría de los Estados considera residente a una sociedad simplemente por el hecho de haberse constituido de acuerdo con sus leyes, pero, como vemos, para que sea de aplicación el MCOCDE se exige, además, que tenga su sede de dirección en el territorio de un Estado contratante¹⁷³.

ordenamiento jurídico y en el Derecho comparado”. En *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, editado por Calderón Carrero, José Manuel y Ruiz García, José Ramón, (Dirs.), pp. 209-268, A Coruña (Galicia): Instituto de Estudios Económicos de Galicia de la Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 219.

¹⁷⁰ Véase el apartado 8.1 del Comentario al art 4 del MCOCDE.

¹⁷¹ Véase el apartado 8.3 del Comentario al art 4 del MCOCDE.

¹⁷² “Solamente si el criterio de sujeción por la renta mundial obtenida es alguno de los mencionados en el Modelo, se adquirirá la condición de residente a los efectos de los CDIs.” en Vega Borrego, Félix Alberto. “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el Derecho comparado”. En *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, editado por Calderón Carrero, José Manuel y Ruiz García, José Ramón, (Dirs.), pp. 209-268, A Coruña (Galicia): Instituto de Estudios Económicos de Galicia de la Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 225.

¹⁷³ Véase el apartado 8.2 del Comentario al art 4 del MCOCDE que especifica “Con arreglo a sus términos y a su espíritu, la segunda frase excluye de la definición de residente de un Estado contratante a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos respecto de las rentas extranjeras, en aplicación de privilegios diseñados para atraer sociedades instrumentales. Excluye también a las sociedades y otras personas que no estén plenamente sujetas a imposición en un Estado contratante (...).”

A raíz de esta remisión a la legislación interna de los Estados, es posible y hasta bastante frecuente, que ambos Estados contratantes, en virtud de sus respectivas legislaciones internas, reclamen la residencia de un contribuyente. Pero, no podemos obviar que, desde el punto de vista fiscal, una persona solo puede ser residente en un único Estado. Por ello, la cuestión de resolver el conflicto de doble residencia es de capital importancia pues, como hemos visto, el Estado de la residencia gravará conforme a sus leyes al contribuyente por la renta mundial obtenida mientras que el Estado de origen o de la fuente sólo podrá gravar al contribuyente por las rentas que obtengan de fuentes situadas en su territorio.

El modo más habitual para acreditar la consideración de residente fiscal en un Estado y poderse acoger a los beneficios de un CDI es mediante el certificado de residencia fiscal que probará no sólo la residencia en dicho Estado sino, además, la sujeción plena por la renta mundial obtenida en el sentido del convenio.

Huelga decir que en el caso de que el contribuyente no sea residente en ninguno de los dos Estados de acuerdo con sus normas internas o no hubiera un convenio entre ambos Estados, éste se sometería a imposición de la renta obtenida en el territorio de cada uno de los Estados como a cualquier otro contribuyente no residente¹⁷⁴.

4.2.2. Criterios para resolver la doble residencia en las personas físicas

Como hemos mencionado, precisamente porque el convenio deja a la legislación interna de cada Estado la determinación de los criterios de sujeción para considerar o no a un contribuyente como residente fiscal en su territorio, es posible y hasta bastante frecuente los conflictos de doble residencia.

Por esta razón, en el MCOCDE establece en el art. 4.2 una serie de reglas especiales de desempate (*tiebreaker rule for individuals*) con el fin de poder determinar el Estado con el que la persona mantiene una relación más estrecha y poder designar el Estado de residencia a efectos de la aplicación del convenio. Los puntos de conexión que se toman en consideración, y que deben aplicarse de forma jerarquizada en orden descendiente, son los siguientes¹⁷⁵:

¹⁷⁴ La consulta vinculante de la DGT nº V0429-14 de fecha 17 de febrero de 2014 dice que “No hay Convenio en vigor para evitar la doble tributación entre España y la República Dominicana. Por lo tanto la tributación en España de un residente en la República Dominicana seguirá las normas generales del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.”

¹⁷⁵ El art.4.2 del MCOCDE indica: “Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará

1) *Vivienda permanente a su disposición en alguno de los Estados firmantes del convenio.*

Este criterio bastará frecuentemente para resolver el conflicto dando prioridad al Estado donde la persona física disponga de una vivienda permanente frente a estancias de corta duración en el otro Estado.

El concepto de vivienda (*home*) es muy amplio y puede considerarse como tal una casa, un apartamento, una habitación alquilada con muebles, etc. En consecuencia, la nota que la define es precisamente la habitabilidad, entendida como las cualidades mínimas que debe cumplir para que el espacio o lugar sea habitable.

Como vemos, a efectos del convenio, la persona física tendrá la residencia en el lugar donde tenga la propiedad o el disfrute de una vivienda. Lo realmente relevante es que la vivienda esté a disposición del contribuyente y que tenga el carácter permanente.

La disponibilidad se asocia al uso y disfrute de la vivienda, que deberá realizarse sin impedimento alguno y en cualquier momento. No se requiere necesariamente que la vivienda sea en propiedad pues se admite como tal el alquiler o arrendamiento siempre que la persona tenga el uso y disfrute exclusivo de la vivienda durante un tiempo¹⁷⁶.

La permanencia se explica en cuanto a su disponibilidad continuada. La vivienda debe ser habitable y estar disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por cualquier motivo, son de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, etc.) para lo cual la

residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;

c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo”. (La traducción de este precepto del MCOCDE ha sido realizada por el autor de este trabajo).

¹⁷⁶ “La disponibilidad de la vivienda es la característica más importante, a la que añadimos el adjetivo de continuada (...). Esta afirmación debe entenderse en sentido amplio, más bien el término correcto sería «disponibilidad», al poder utilizar la vivienda según sus necesidades, sin impedimentos que dificulten el uso y disfrute. Así, un arrendamiento estaría comprendido dentro del concepto, y la propiedad que no da lugar a disfrute se vería excluida del mismo” Navarro Ibarrola, Aitor. “Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española”. *Quincena Fiscal*, 2012, nº 9, 2012, p. 93.

persona física la habrá amueblado o reservado para su uso cotidiano¹⁷⁷.

Es conveniente no confundir el concepto de vivienda permanente contemplado en el MCOCDE con el de vivienda habitual establecido en nuestra legislación tributaria. El art 54 del RIRPF define el concepto de vivienda habitual de manera muy restrictiva al exigir que debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años salvo que existan circunstancias justificadas que exijan el cambio de vivienda, pero, en ningún caso, dicha consideración se verá alterada por las ausencias temporales o esporádicas. En consecuencia, técnicamente una persona puede tener varias viviendas en propiedad en las que puede residir durante ciertos periodos de tiempo, pero sólo una de ellas puede tener la consideración de vivienda habitual o residencia principal a efectos fiscales mientras que las otras viviendas tendrán la consideración de segundas o terceras residencias¹⁷⁸.

2) *El Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales.*

Si la persona física tiene una vivienda permanente en los dos Estados contratantes será necesario acudir a la segunda regla que supone determinar en qué Estado tiene relaciones personales y económicas más estrechas, es decir, al centro de sus intereses vitales.

A tal fin, las circunstancias personales deben examinarse en su conjunto y se tomarán en consideración tanto sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo como la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. En cualquier caso, el comportamiento personal de las personas físicas deberá recibir especial atención¹⁷⁹.

Este criterio es más amplio que el de localización del núcleo principal de los intereses económicos presente en la legislación tributaria española, ya que no sólo incluye los aspectos económicos sino también los personales y familiares. Pero, dado que es más fácil establecer relaciones personales en ambos Estados,

¹⁷⁷ Apartado 13 del Comentario al art 4 MCOCDE.

¹⁷⁸ La consulta vinculante de la DGT nº V1069/2010 de fecha 20 de mayo de 2010 señala “En aquellos casos en los que por duplicidad de domicilios pudiera haber dudas sobre cuál es el que constituye la residencia habitual, las exigencias de continuidad y permanencia otorgarían el carácter de habitual a aquel domicilio donde se residiera por más tiempo a lo largo de cada período impositivo; puesto que un mismo contribuyente no puede tener más de una vivienda habitual en cada momento.”

¹⁷⁹ Apartado 15 del Comentario al art 4 MCOCDE

la jurisprudencia española¹⁸⁰ otorga mucho más valor a las relaciones económicas que a las relaciones personales en la aplicación de este criterio, desvirtuando en cierto sentido el concepto amplio de intereses vitales establecido en el MCOCDE¹⁸¹.

3) *El Estado donde more o permanezca más tiempo.*

La determinación del lugar donde la persona física more más tiempo (*habitual abode*), es decir, donde permanezca con más frecuencia, sólo se aplica como criterio subsidiario en los siguientes casos¹⁸²:

- 1) Cuando la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados contratantes y no sea posible determinar en cuál de ellos tiene el centro de sus intereses vitales.
- 2) Cuando la persona física no disponga de una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes.

Cuando no es posible determinar la residencia conforme al criterio de vivienda permanente, se deberá acudir a la frecuencia, la duración y la regularidad de las estancias de dicha persona.

En cuanto al periodo de tiempo por el cual se debe hacer la comparación para determinar si una persona tiene una residencia en uno o en ambos Estados no se especifica, por lo que la decisión de comparación debe abarcar un período de tiempo lo suficientemente dilatado para que sea posible determinar en base a la frecuencia, la duración y la regularidad de las estancias del individuo, si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, también su periodicidad con independencia del lugar donde se produzcan o el motivo de las mismas¹⁸³.

¹⁸⁰ Véase la STS 5071/2006, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, sección segunda, de 4 de julio de 2006, FJ 5, “En conclusión, a la vista de la dificultad de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles, pero más susceptibles de acreditación. Y en las actuaciones documentadas ha quedado suficientemente probado que es en España donde radican la mayor cantidad de bienes y rentas. Ante la ausencia de datos sobre los bienes y rentas del recurrente fuera del territorio español, los bienes y derechos situados o que pueden ejercitarse en España son de tal entidad que no resulta aventurado mantener que es España y no Suiza el centro del núcleo principal de sus intereses económicos.”

¹⁸¹ “(...)”, se corre el riesgo de que los tribunales internos que conozcan de un caso de doble residencia internacional, en el que sea aplicable el art. 4 (2) del Modelo, por ser un precepto que se nutre del análisis de datos fácticos, den preponderancia a ciertos aspectos de la realidad sobre otros según directrices marcadas por el ordenamiento doméstico. Un buen ejemplo lo encontramos en la jurisprudencia española, que sin duda otorga mucho más valor a los intereses económicos, debido al criterio interno de residencia del núcleo de actividades o intereses económicos del sujeto pasivo”. Navarro Ibarrola, Aitor. “Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española”. *Quincena Fiscal*, 2012, nº 9, 2012, p. 94.

¹⁸² Véase el apartado 16 del Comentario al art 4 MCOCDE.

¹⁸³ Apartado 19 y 19.1 del Comentario al art 4 MCOCDE

En caso de que una persona, de acuerdo con este criterio, sea considerado residente en ambos Estados se deberá acudir a lo dispuesto en el CDI existente entre ambos Estados. En nuestra legislación, se hace referencia a la permanencia en España durante más de 183 días, comparándose los días de permanencia en España frente a las estancias en el país que el contribuyente alega residir.

4) *El Estado del que sea nacional.*

Cuando la persona física no disponga de una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes y la persona física more en ambos Estados o no lo haga en ninguno de ellos, se dará preferencia al Estado del que sea nacional¹⁸⁴.

Por tanto, una vez agotados los puntos de conexión de carácter material de la persona con el territorio, el convenio aboga por un vínculo formal, como es la nacionalidad, para resolver el conflicto de doble residencia.

5) *Las autoridades competentes de los Estados contratantes lo resolverán de común acuerdo.*

Por último, si no se pudiera determinar la residencia, la cuestión se resolvería mediante un acuerdo amistoso entre ambos Estados regulado en el art. 25 MCOCDE.

4.2.3. Criterios para resolver la doble residencia en las personas jurídicas

También el MCOCDE establece una regla especial para resolver la controversia de la doble residencia de las sociedades y entidades jurídicas. El conflicto se encuentra principalmente cuando un Estado atiende como criterio de conexión al lugar de constitución e inscripción en el registro y el otro Estado a otro criterio de conexión distinto como puede ser la sede de dirección efectiva o incluso el domicilio fiscal¹⁸⁵.

¹⁸⁴ Apartado 20 del Comentario al art 4 MCOCDE

¹⁸⁵ La consulta vinculante de la DGT nº V0011-02 de fecha 07 de mayo de 2002 indica que “Dado que la sociedad E se ha constituido conforme a las leyes españolas, la ley del Impuesto sobre Sociedades la convierte en residente y, en consecuencia, la sujeta a ese impuesto que grava su renta mundial. Esto último tiene como consecuencia la consideración de residente en España.

La consultante alega que en Irlanda, la sociedad E también es considerada residente a efectos del convenio, por cuanto, estarían sujetas en ese país aquellas personas jurídicas que tengan su sede de dirección efectiva en el mismo. Esta cuestión es fundamental para la resolución de la consulta ya que si no existe una sujeción al impuesto personal en Irlanda, no existe conflicto de residencia y, en consecuencia, no es necesario acudir al criterio dirimente que establece el convenio. En tal situación, la sociedad E sería residente exclusivamente en territorio español y tributaría en España por su renta mundial como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

Examinadas esas circunstancias a la luz de los comentarios transcritos más arriba, parece claro que la sede de dirección efectiva de la sociedad E, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 4.3 del Convenio Hispano-Irlandés, se encontraría en Irlanda. En consecuencia, cuando se dé la condición previa de la

Tras la última modificación del MCOCDE en 2017 se han ampliado los criterios de desempate para las personas jurídicas (*tiebreaker rule for companies*) con respecto a las convenciones anteriores que hacían referencia únicamente a la sede de dirección efectiva. Ahora el art. 4.3 del MCOCDE, establece que los Estados contratantes de un CDI procurarán determinar de común acuerdo el Estado de residencia de la sociedad teniendo en cuenta donde se encuentre su sede de dirección efectiva, el lugar de constitución o inscripción en el registro y cualquier otro factor relevante¹⁸⁶.

Se entiende por otros factores relevantes, el lugar donde se llevan a cabo las reuniones de la junta directiva de la sociedad, donde el director ejecutivo y otros altos ejecutivos generalmente llevan a cabo sus actividades, donde se lleva a cabo la gestión diaria de la sociedad, donde se encuentra la sede de la sociedad, conforme a que leyes se ha constituido la sociedad, donde se guardan los registros contables, etc. Las autoridades competentes de estos Estados deben indicar y justificar estos factores u otros utilizados con el fin de determinar la residencia fiscal de la sociedad y de esta manera evitar la discrecionalidad por parte de los Estados para resolver estos casos.

También cabe la posibilidad que los Estados contratantes consideren preferible, tal y como se mantenía en el MCOCDE anterior a la última reforma, tratar los casos de doble residencia de las sociedades a través de la regla basada en la sede de dirección efectiva¹⁸⁷. De hecho, en el caso particular de España, en la mayoría de los CDI que tiene suscrito se sigue manteniendo como criterio de desempate para las personas jurídicas la sede de dirección efectiva.

Se entiende por sede de dirección efectiva (*place of effective management*), el lugar donde se toman de hecho las decisiones más importantes de la sociedad y las

doble residencia, la sociedad ha de ser considerada como residente en Irlanda, en aplicación del vigente Convenio.”

¹⁸⁶ El art.4.3 del MCOCDE indica: “Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea un individuo sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes procurarán determinar de común acuerdo el Estado Contratante del que se considerará que esa persona es residente a los efectos de la Convención, teniendo en cuenta su sede de gestión efectiva, el lugar donde está registrado o constituido y cualquier otro factor relevante. A falta de tal acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a ninguna exención o exención de impuestos prevista en el presente Convenio, salvo en la medida y en la forma en que puede ser acordado por las autoridades competentes de los Estados contratantes”. (La traducción de este precepto del MCOCDE ha sido realizada por el autor de este trabajo).

¹⁸⁷ Apartado 24.5 del comentario al art 4 MCOCDE “Algunos Estados, sin embargo, consideran que es preferible tratar los casos de doble residencia de entidades a través de la regla basada en la «sede de gestión efectiva» que se incluía en la Convención anterior a la reforma de 2017. Los Estados que comparten esa opinión y que están de acuerdo en cómo el concepto de «sede de gestión efectiva» debe interpretarse como libre de incluir en su tratado bilateral el siguiente párrafo: Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una entidad sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente únicamente del Estado en que se encuentra su sede de gestión efectiva.” (La traducción del apartado 24.5 del comentario al art. 4 MCOCDE ha sido realizada por el autor de este trabajo).

decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Para determinar la sede de dirección efectiva deben considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes. Una sociedad puede tener distintas sedes de gestión, pero una única sede de dirección efectiva¹⁸⁸.

Como ya se ha indicado anteriormente¹⁸⁹, la legislación tributaria española contempla el criterio de dirección efectiva para considerar a una sociedad como residente.

A falta de una determinación de la residencia de una sociedad por parte de las autoridades competentes, la sociedad con doble residencia se considerará residente de cada uno de los Estados contratantes¹⁹⁰.

5. CONSIDERACIONES FINALES

La cuestión de la determinación de la residencia fiscal es la clase de bóveda sobre el que se sustenta en gran medida nuestro sistema tributario de imposición directa porque la sujeción al impuesto y el gravamen correspondiente serán distintos si el contribuyente -persona física o jurídica- es considerado o no como residente por el Estado.

El Estado, en virtud del principio de soberanía fiscal, fija libremente los criterios de conexión que crea más adecuados para determinar la residencia fiscal de una persona en su territorio y evitar los cambios de residencia con ánimo elusorio. En este mismo sentido, el MCOCDE no define cuando debe considerarse residente o no residente a un contribuyente, remitiendo a la legislación de cada Estado para que sean éstos los que defina quiénes son y no son residentes de acuerdo con los vínculos de conexión previstos en sus propios ordenamientos internos.

El contribuyente residente está sujeto a imposición por obligación personal en el Estado de residencia por la renta mundial obtenida, es decir, por la totalidad de las rentas que perciba, con independencia del lugar donde se hayan obtenido, o donde se ubique su patrimonio; mientras que el contribuyente no residente tan solo tributa conforme al principio territorialidad en el Estado por las rentas percibidas en el mismo.

Por esta diferencia de trato, la determinación de la residencia no está exenta de controversia y frecuentemente nos encontramos con conflictos en la aplicación de la

¹⁸⁸ Apartado 24 del Comentario al art. 4 MCOCDE versión 2014.

¹⁸⁹ Se ha indicado en el apartado 3.2.1 “Puntos de conexión en la legislación tributaria”

¹⁹⁰ Apartado 24 del Comentario al art 4 MCOCDE.

norma tributaria tanto a nivel interno -entre el contribuyente que se considera no residente y el Estado que no lo considera como tal y que en muchas ocasiones deben resolver los Tribunales de Justicia- como a nivel internacional en los supuestos de doble residencia -entre dos Estados que reclaman, de acuerdo a su propia legislación, la residencia del contribuyente y que se resuelven mediante la aplicación de los convenios de doble imposición. En la actualidad, la permanencia física o la sede de dirección efectiva como criterio de atribución de la residencia, se encuentra en entredicho porque existen factores -tales como, la economía digital, las nuevas tecnologías de la información y comunicación, la creación de filiales y entramados societarios para transferir los beneficios, la mejora de los medios de transporte, etc.- que contribuyen a reducir la presencia de una persona o sociedad en un determinado territorio.

Entonces cabe preguntarse si deben modificarse los criterios de conexión o sujeción de una persona -física o jurídica- al poder tributario. Adviértase que, en el actual contexto económico, cada vez más globalizado y digitalizado, en el que existe una gran libertad de movimiento de trabajadores, profesionales, capitales y empresas -movilidad potenciada aún más si cabe por la existencia de distintos ordenamientos fiscales que genera una indudable competencia fiscal internacional- los Estados se encuentran ante el doble dilema de cómo atraer contribuyentes y/o cómo evitar su salida masiva.

En efecto, por una parte, el contribuyente trata de planificar, organizar y buscar la alternativa más beneficiosa para realizar sus negocios dónde y cómo crea conveniente con el fin de conseguir un ahorro fiscal siempre que actúe adecuadamente y exista una razón económica que lo justifique, es lo que se denomina planificación fiscal o economía de opción. Por otra parte, el Estado trata de evitar la pérdida de recaudación con el fin de garantizar los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, así como prevenir el fraude y elusión fiscal.

Por este motivo, el Estado se ha visto obligado a introducir en el ordenamiento jurídico, por un lado, medidas efectivas que eviten la deslocalización de la residencia de los contribuyentes a países o territorios de baja o nula fiscalidad con el único objeto de eludir su carga fiscal y, por otro, atendiendo a fines de política económica, establecer regímenes especiales de tributación para facilitar el desplazamiento de los trabajadores y mejorar la competitividad e internacionalización de sus empresas.

Además, recientes filtraciones periodísticas -tales como *Lista Falciani* (2010), *Swissleaks* (2015), *Papeles de Panamá* (2016) y *Papeles del Paraíso* (2017)- han

revelado la existencia de una trama internacional generalizada para la evasión fiscal de grandes fortunas y empresas, que aprovechándose de resquicios legales de la normativa tributaria o mediante el uso de estructuras empresariales y sociedades instrumentales consiguen trasladar los beneficios a países de baja o nula tributación con el único fin de reducir su carga fiscal en el Estado de su residencia habitual, lo que ha generado un gran malestar en la sociedad y ha puesto de manifiesto la necesidad de acabar con estas prácticas y con los paraísos fiscales.

Entre 2013 y 2015 la OCDE y el G-20 pusieron en marcha las 15 acciones del Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) para luchar contra las prácticas de elusión fiscal a nivel internacional y fomentar una mayor cooperación que se fraguó en 2017 con la firma del “Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”, suscrito por España y con entrada en vigor el 1 de julio de 2018, que, entre otras medidas, prevé reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional, para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, sobre los precios de transferencia, sobre la condición de establecimiento permanente o impedir la utilización abusiva de los convenios para evitar la doble imposición.

También la UE ha aprobado el *paquete de lucha contra la elusión fiscal* que incluye medidas, legislativas y no legislativas, contra la elusión fiscal destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas, prevenir la planificación fiscal abusiva y aumentar la transparencia. Entre ellas, la Recomendación (UE) 2016/136 de la Comisión, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales y la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento interior.

Es evidente que los Estados tienen la obligación de adaptar sus legislaciones internas y de colaborar para prevenir estas prácticas de planificación fiscal abusivas de las grandes fortunas y empresas multinacionales que mediante el uso de sociedades instrumentales trasladan los beneficios a países de baja o nula tributación y garantizar que la carga fiscal se distribuya de forma justa y equitativa entre todos los contribuyentes de acuerdo con su capacidad económica.

6. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Afinado, Adelfa. “Fiscalidad de impatriados y expatriados”. *Cont4bl3*, nº. 45, 2013, pp. 25-27.
- Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel. *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Oleiros (La Coruña): Netbiblo, S.L. 2010.
- Ambite Iglesias, Ana María y López Arrabe, Carlos. “Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española”. *Cuadernos de Formación- Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*, vol. 17/2014, nº 1, 2014, pp. 5-27.
- Calderón Carrero, José Manuel. “Métodos para evitar la doble imposición”. En *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, editado por Carmona Fernández, Néstor, (coord.), Calderón Carrero, José Manuel, Martín Jiménez, Adolfo, y Trapé Viladomat, Montserrat, pp. 470-520, Edición Fiscal CISS-Grupo Wolters Kluwer, 2008.
- Carmona Fernández, Néstor. “Capítulo 2. Elementos personales: Contribuyentes, responsables, representantes, y domicilio fiscal”. En *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, editado por Carmona Fernández, Néstor, pp. 90-99, Valencia: Cisspraxis, S.A., 2º edición, 2007.
- Carmona Fernández, Néstor. “Fiscalidad internacional: Residencia fiscal de entidades”. *Carta tributaria: Revista de opinión*, nº 13, 2016, pp. 96-97.
- Carmona Fernández, Néstor. “Residencia fiscal”. *Carta tributaria: Revista de opinión*, nº 22, 2017, pp. 40-41.
- Chico de la Cámara, Pablo. “¿Crisis del criterio de la residencia habitual?: Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente”. *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 257-258, 2004, pp. 65-132.
- Chico de la Cámara, Pablo. “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el Derecho comparado”. En *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, editado por Albiñana García-Quintana, Cesar (coord.), González García, Eusebio (coord.), Ramallo Massanet, Juan (coord.), Yabar Sterling, Ana, (coord.) y Lejeune Valcárcel, Ernesto, (Coord.), pp. 123-166, Madrid: Dykinson, 2007.
- Chico de la Cámara, Pablo. “Problemas para la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas en sede convencional y en la legislación interna”. En *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea*, editado por Chico de la Cámara, Pablo, (Dir.), Labeaga Azcona, José María, (Dir.), y Ruiz Garijo, Mercedes, (Coord.), pp. 439-458, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2010.
- Chico de la Cámara, Pablo y Ruiz Garijo, Mercedes. “Análisis crítico de la exención del Art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, nº 126, 2008, pp. 91-117.
- Consejo General de Economistas REAF-REGAF. “Resumen panorama IRPF”. En

- Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2017*, editado por Consejo General de Economistas REAF-REGAF, pp.13-18, Consejo General de Economistas, 2017.
- Cordón Ezquerro, Teodoro. “Régimen fiscal de los impatriados y expatriados”. *Revista Información Económica Española (ICE). Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, nº 825, 2005, pp. 81-96.
- García Carretero, Belén. *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2006, pp. 1-24.
- Gutiérrez de Gandarilla, Adolfo. “Cuestiones conflictivas en la residencia fiscal de las personas físicas”. En *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al Profesor Dr. D. Juan Calero*, editado por Cubero Truyo, Antonio Manuel, Cizur, pp. 133-161, Menor (Navarra): Thomson Reuters-Civitas, 2016.
- Gutiérrez de Pablo, Gonzalo. “Medidas antiparaíso en el impuesto de sociedades”. En *Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos*, tesis doctoral, Universidad de Málaga, 2015, pp. 513-524.
- Inpact España Auditores y Consultores S.L. “Tributación de no residentes”. En *Guía fiscal 2017*, editado por Inpact España Auditores y Consultores S.L., pp. 199-203, Barcelona: Inpact España, 2017. (Consultada el 24 de marzo de 2018), disponible en:
<http://www.afinanciera.com/wp-content/uploads/2017/03/GuiaFiscalInpact2017.pdf>
- Jiménez Valladolid, Domingo Jesús y Vega Borrego, Félix Alberto. “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid (RJUAM)*, nº 28, 2013, pp. 177-195.
- Madrigal García, Juan Antonio. “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativa de reforma”. *Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 15/2012, nº 9/12, 2012, pp. 65-76.
- Martín Huertas, Sergio. “La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y la del Reino Unido”. *Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 10/2010, nº 13/10, 2010, pp. 99-107.
- Merino Jara, Isaac (Dir) y Vázquez del Rey Villanueva, Antonio (Coord). “Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional”. *Documentos de trabajo 7/2018*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2018.
- Montero Domínguez, Antonio. “La residencia fiscal. Acreditación de la residencia a través de los certificados fiscales”. *Cuadernos de Formación- Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 3/2007, nº 11/07, 2007, pp. 165-172.
- Navarro Ibarrola, Aitor. “Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española”. *Quincena Fiscal*, 2012, nº 9, 2012, pp. 87-107.
- OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, (consultado el 4 de julio de 2018), disponible en: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

- Olesti Rayo, Andreu. “El Espacio Schengen y la reinstauración de los controles en las fronteras interiores de los Estados miembros de la Unión Europea”. *Revista d'estudis autonòmics i federals*, nº 15, 2012, pp. 44-84
- Pérez de Ayala, José Luis. “El régimen fiscal de las «economías de opción» en un contexto globalizado”. *Documentos-Institutos de Estudios Fiscales*, nº 22, 2006, pp. 1-23.
- Prieto Moliner, Purificación. “La residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes”, *Cuadernos de formación-Instituto de Estudios Fiscales*, Vol. 17/2014, nº 14/14, 2014, pp. 243-255.
- Ribes Ribes, Aurora. “Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF”. *Crónica Tributaria*, nº 154, 2015, pp. 119-138.
- Rodríguez Rodríguez, Ángel. “Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos”, *Cuadernos de formación-Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 11/2010, nº 40/10, 2010, pp. 261-271.
- Santa Bárbara-Rupérez, Jesús. “Residencia fiscal y domicilio fiscal similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos”. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, nº 36, 2003, pp. 93-114.
- Sanz Clavijo, Alfonso. “El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España”. *Documentos-Institutos de Estudios Fiscales*, nº 2, 2013, pp. 1-56.
- Serrano Antón, Fernando. “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*, nº 18/06, 2006, pp. 3-30.
- Siota Álvarez, Mónica. “La residencia fiscal en el impuesto de sociedades”. *Crónica Tributaria*, nº 149, 2013, pp. 199-236.
- Vega Borrego, Félix Alberto. “Capítulo primero. La tributación por obligación real y la planificación fiscal internacional a través de los convenios para evitar la doble imposición”. En *Las medidas contra el treaty shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*, editado por Vegas Borrego, Félix Alberto, (Dir.), pp. 23-70, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003.
- Vega Borrego, Félix Alberto. “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el Derecho comparado”. En *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, editado por Calderón Carrero, José Manuel y Ruiz García, José Ramón, (Dir.), pp. 209-268, A Coruña (Galicia): Instituto de Estudios Económicos de Galicia de la Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004.

PÁGINAS WEB CITADAS:

- Europa.eu, “impuestos sobre sociedades”. Disponible en: https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_es.htm#. Fecha de última consulta: el 23 de marzo de 2018.



- Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea, “Paquete de lucha contra la elusión fiscal”. Disponible en: <http://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>. Fecha de última consulta: 20 de septiembre de 2018.
- Ministerio de Hacienda y Funciones Públicas, “Acuerdos de Intercambio de Información (02/02/2016)”. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/AII_Alfa.aspx. Fecha de última consulta: 25 de octubre de 2017.
- Ministerio de Hacienda y Funciones Públicas, “Convenios de Doble Imposición (29-05-2018)”. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Normativa%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx. Fecha de última consulta: 8 de junio de 2018.
- OCDE, “Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting”. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> . Fecha de última consulta: 20 de julio de 2018.

SENTENCIAS Y RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS:

▪ TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- Sentencia de 21 de mayo de 2015, Asunto Verder LabTec (C-657/13)
- Sentencia de 7 de julio de 2014, Asunto Nordea Bank Danmark (C-48/13)
- Sentencia de 12 de junio de 2014, Asunto SCA Group Holding y otros (C-39/13)
- Sentencia de 8 de septiembre de 2011, Asunto National Grid Indus BV, (C-371/10)
- Sentencia de 6 de octubre de 2009, Asunto Comisión/España, (C-562/07)
- Sentencia de 15 de mayo de 2008, Asunto Lidl Belgium, (C-414/06).
- Sentencia de 27 de noviembre de 2008, Asunto Papillon, (C-418/07).
- Sentencia de 6 de diciembre de 2007, Asunto Columbus Container Services (C-298/05)
- Sentencia de 14 de noviembre de 2006, Asunto Kerckhaer-Morrer, (C-513/04)
- Sentencia de 9 de noviembre de 2006, Asunto Turpeinen, (C-520/04)
- Sentencia de 11 de marzo de 2004, Asunto Lasteyrie, (C-9/02)
- Sentencia de 30 de septiembre de 2003, Asunto Inspire Art (c-167/01)
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, Asunto Überseering, (c-208/00)
- Sentencia de 17 de octubre de 1995, Asunto Kalanke, (C- 450/93)

▪ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Sentencia 60/2015, de 18 de marzo de 2015.
- Sentencia 295/2006, de 11 de octubre de 2006.
- Sentencia 255/2004, de 23 de diciembre de 2004.
- Sentencia 193/2004, 4 de noviembre de 2004.
- Sentencia 152/2003, de 17 de julio de 2003.
- Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002.
- Sentencia 194/2000, de 19 de julio de 2000.
- Sentencia 96/1990, de 26 de abril de 1990.
- STC 109/1.986, fecha de 24 septiembre de 1986.

▪ TRIBUNAL SUPREMO

- Sentencia 110/2018, Sala de lo Contencioso, sección segunda, de fecha de 18 de enero de 2018 (ROJ: STS 110/2018)
- Sentencia 4670/2017, Sala de lo Contencioso, sección segunda, con fecha de 14 de diciembre de 2017 (ROJ: STS 4670/2017)
- Sentencia 4434/2017, Sala de lo Contencioso, sección segunda, de fecha de 28 de noviembre de 2017 (ROJ: STS 4434/2017)
- Auto 5793/2017, Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, sección primera, de fecha 7/06/2017 (ROJ: ATS 5793/2017)
- Sentencia 2353/2012, Sala de lo Contencioso, sección segunda, de 16 de abril de 2012 (ROJ: STS 2353/2012)
- Sentencia 7229/2011, Sala de lo Contencioso, sección segunda, de fecha de 13 de octubre de 2011 (ROJ: STS 7229/2011)
- Sentencia 7270/2009, Sala 2ª de lo Contencioso, sección segunda, de fecha 11 de noviembre de 2009 (ROJ: STS 7270/2009)
- Sentencia 2755/2009, Sala de lo Contencioso, sección segunda, de fecha 16 de abril de 2009 (ROJ: STS 2755/2009)
- Sentencia 5071/2006, Sala de lo Contencioso, sección segunda, de 4 de julio de 2006 (ROJ: STS 5071/2006)

▪ AUDIENCIA NACIONAL

- Sentencia 2397/2010, Sala de lo Contencioso, de 21 de abril de 2010 (ROJ:SAN 2397/2010)
- Sentencia 269/2010, Sala de lo Contencioso, de 4 de febrero de 2010 (ROJ: SAN 269/2010)
- Sentencia 8925/2003, Sala de lo Contencioso, de 3 de julio de 2003 (ROJ: SAN 8925/2003)

▪ RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DE LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS

- Consulta vinculante n° V 2852-17 de fecha 3 de noviembre de 2017
- Consulta vinculante n° V1163-17 de fecha 16 de mayo de 2017
- Consulta vinculante n° V0403-17 de fecha 15 de febrero de 2017
- Consulta vinculante n° V3380-14 de fecha 23 de diciembre de 2014
- Consulta vinculante n° V0790-14 de fecha 24 de marzo de 2014
- Consulta vinculante n° V0429-14 de fecha 17 de febrero de 2014
- Consulta vinculante n° V0275-14 de fecha 05 de febrero de 2014
- Consulta vinculante n° V0111-12 de fecha 23 de enero de 2012
- Consulta vinculante n° V0004-12 de fecha 10 de enero de 2012
- Consulta vinculante n° V1944-11 de fecha 26 de agosto de 2011
- Consulta vinculante n° V0496-10 de fecha 15 de marzo de 2010
- Consulta vinculante n° V1164-10 de fecha 35 de mayo de 2010
- Consulta vinculante n° V1069-10 de fecha 20 de mayo de 2010
- Consulta vinculante n° V1157-10 de fecha 28 de mayo de 2010
- Consulta vinculante n° V1619-09 de fecha 9 de julio de 2009
- Consulta vinculante n° V1747-09 de fecha 24 de julio de 2009
- Consulta vinculante n° V1525-08 de fecha 24 de julio de 2008
- Consulta vinculante n° V2669-07 de fecha 13 de diciembre de 2007
- Consulta vinculante n° V2611-07 de fecha 04 de diciembre de 2007
- Consulta vinculante n° V0578-06 de fecha 31 de marzo de 2006
- Consulta vinculante n° V1508-05 de fecha 19 de julio de 2005
- Consulta vinculante n° V2216-05 de fecha 02 de noviembre de 2005
- consulta vinculante n° V0011-02 de fecha 07 de mayo de 2002
- Consulta vinculante n° V0001-99 de fecha 19 de enero de 1999
- Consulta vinculante n° V0893-98 de fecha 26 de mayo de 1998

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

A.	Autor
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
Art.	Artículo
CAAS	Convenio de Aplicación del Acuerdo Schengen
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Constitución Española
CERA	Censo Electoral de Residentes Ausentes
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Director
EEE	Espacio Económico Europeo
FJ	Fundamento Jurídico
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto de la Renta de no Residentes
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	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
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LISD	La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones
LMPFF	Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE
Nº	Número
OCDE	<i>Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos</i>
Pp.	Páginas
RGGI	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.
RIRN	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.
RJUAM	Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid
SAN	Sentencia de la Audiencia nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLIRNR	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
TRLSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea
Vol.	Volumen

Gestión y política editorial de *Documentos de Trabajo DT* del IELAT

Declaración de objetivos, público y cobertura temática

Documentos de Trabajo DT del IELAT es una publicación con periodicidad mensual y proyección internacional que edita el Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos (IELAT). Su propósito principal es fomentar el conocimiento y el intercambio de ideas a través de la divulgación de la investigación académica y científica de calidad.

La publicación se dirige fundamentalmente a investigadores e instituciones académicas interesados en el debate académico, y comprometidos con los problemas reales de las sociedades contemporáneas. Igualmente, se dirige a un amplio espectro de lectores potenciales interesados en las Humanidades y las Ciencias Sociales.

Su cobertura temática abarca esencialmente temas enmarcados de una manera general en seis líneas principales de investigación: Ciencia Política y Pensamiento Político; Derecho; Economía; Historia; Relaciones Internacionales, Integración Regional y Derechos Humanos, y Relaciones Laborales y Protección Social. No obstante, cualquier tema objeto de especial interés y atención en el mundo académico puede ser publicado en la Serie. *DT* del IELAT es especialmente sensible a los trabajos con planteamientos comparativos y la inclusión de América Latina en sus contenidos.

Todos los trabajos publicados en la Serie de los DT son de acceso abierto y gratuito a texto completo, estando disponibles en la web del IELAT <https://ielat.com/>, de acuerdo con la Iniciativa de Acceso Abierto de Budapest (*Budapest Open Access Initiative BOAI*). Se autoriza, por tanto, su reproducción y difusión, siempre que se cite la fuente y al autor/a, y se realice sin ánimo de lucro. La publicación cuenta una edición impresa idéntica a la digital.

La política editorial de los DT se basa en aspectos que se consideran cruciales como son los relativos a la ética de la investigación y publicación, al proceso de evaluación y a una buena gestión editorial.

Gestión editorial

La gestión de la Serie *Documentos de Trabajo DT* del IELAT es uno de los elementos esenciales de la política editorial. Descansa en la Dirección y la Secretaría Técnica así como en dos órganos: el Consejo Editorial y el Comité de Redacción/Evaluación.

La Dirección, apoyada en la Secretaría Técnica, se encarga de la relación con los autores y todos los demás órganos de gestión editorial y es responsable del buen funcionamiento de los procesos de selección de los textos a publicar, de su evaluación, así como de la publicación final de los trabajos, tanto en la edición digital como en la versión impresa. Los miembros del Consejo Editorial se han seleccionado de acuerdo con principios de excelencia académica y capacidad investigadora. Finalmente, el Comité de Redacción/Evaluación tiene la función fundamental de llevar a cabo la tarea de evaluación de las propuestas de textos para su posible publicación como DT.

La elección de los textos se guía por el criterio de relevancia en su doble acepción de importancia y pertinencia. La originalidad, claridad y calidad del trabajo constituyen las bases para la selección de los textos a publicar. Igualmente, serán factores sobre los que se fundamentará la decisión de aceptación o rechazo de los trabajos la actualidad y novedad académica de los trabajos, su fiabilidad y la calidad de la metodología aplicada. Finalmente, la redacción excelente, la estructura y coherencia lógica y buena presentación formal también se tendrán en cuenta.

Declaración ética sobre publicación y buenas prácticas

La publicación *Documentos de Trabajo DT* del IELAT está comprometida con la comunidad académica y científica para garantizar la ética y calidad de los trabajos publicados. Tiene como referencia los estándares del Código de conducta y buenas prácticas definido por el Comité de Ética en Publicaciones (*Committee On Publications Ethics-COPE*) para editores de revistas científicas: http://publicationethics.org/files/Code_of_conduct_for_journal_editors.pdf. A su vez, se garantiza la calidad de lo publicado, protegiendo y respetando el contenido de los textos así como la integridad de los mismos, y comprometiéndose a publicar las correcciones, aclaraciones, retracciones y disculpas si fuera necesario.

Para el cumplimiento de estas buenas prácticas, la publicación garantiza en todo momento la confidencialidad del proceso de evaluación, el anonimato de los evaluadores y el informe fundamentado



emitido por los evaluadores. De la misma manera, *Documentos de Trabajo DT* declara su compromiso por el respeto e integridad de los trabajos ya publicados.

Por esta razón, el plagio está estrictamente prohibido y los textos que se identifiquen como plagio o su contenido sea fraudulento no se publicarán o serán eliminados de la publicación con la mayor celeridad posible.

Proceso de evaluación preceptiva

La Serie *Documentos de Trabajo DT* del IELAT tiene establecido un procedimiento de evaluación que consta de las siguientes fases: 1) Tras la recepción del trabajo, se remite acuse de recibo a la dirección de correo electrónico indicada por el/la autor/a; 2) La Dirección decide rechazar o iniciar el proceso de evaluación, con base en los criterios de relevancia y pertinencia del texto, comunicando a la Secretaría Técnica el comienzo del proceso de evaluación en su caso; 3) revisión por pares por el procedimiento de par simple-ciego (*Single-Blind Peer Review-SBPR*), supervisado el proceso por la Secretaría Técnica, que informa al Director. Este sistema supone que el revisor conoce la identidad de autor, pero el autor no conoce la del revisor, práctica actualmente aceptada. Además, es un procedimiento *abierto*, de tal modo que el autor conoce los comentarios de los revisores, haciéndole llegar a los autores los informes de evaluación, aunque sin identificar a los evaluadores; 4) dictamen final del informe de evaluación de aceptación, aceptación con sugerencias, revisión o rechazo del texto; 5) notificación al autor/a del resultado del proceso de evaluación.

Todos los pasos del proceso de evaluación se intentan realizar lo más ágilmente posible. No obstante, el proceso puede prolongarse durante un período de más de dos meses. En todo caso, este proceso tiene una duración máxima de tres meses a partir de la recepción del texto.

La publicación cuenta con un grupo de evaluadores acreditados, que participan en evaluaciones de otras publicaciones, y de diversas especialidades. Asimismo, para facilitar la evaluación, se dispone de un modelo de *Informe de evaluación* propio, que está disponible para los autores mediante solicitud al correo electrónico del IELAT (ielat@uah.es).

A lo largo del proceso de evaluación, la Dirección y la Secretaría Técnica supervisan las sucesivas versiones del texto e informan al autor de la situación de su trabajo. Para cualquier información sobre el proceso editorial, los autores pueden contactar con la Secretaría Técnica de la publicación en el correo: ivan.gonzalezs@edu.uah.es

En caso de que el original sea aceptado para su publicación, el/la autor/a se compromete a atender las sugerencias, recomendaciones o prescripciones de los informes de evaluación y presentar una versión mejorada.

Instrucciones para los autores

Todos los autores que deseen colaborar con los *Documentos de Trabajo DT* del IELAT deberán enviar sus trabajos al Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos (IELAT) por correo electrónico a: ielat@uah.es

Los trabajos deberán ser originales, no pudiendo haber sido publicados ni en proceso de publicación en cualquiera otra publicación, ni nacional ni extranjera (en una versión similar traducida) y ya sea de edición impresa o electrónica. El duplicado exacto de un artículo así como la publicación de, esencialmente, la misma información y análisis, así como formar parte de un libro del autor/a o colectivo se entienden como prácticas de publicación repetitiva, que nunca se publicarán como DT.

El/la autor/a deberá acompañar junto con el original del trabajo una carta-declaración de que el texto se ha enviado solamente a *Documentos de Trabajo DT* del IELAT y no se ha enviado simultáneamente a ninguna otra publicación.

En los trabajos colectivos, se entenderá que todos los/las autores/as han participado en los textos indistintamente, salvo una declaración expresa sobre la contribución específica de cada uno de ellos.

Los/las autores/as deberán cuidar el estilo y la claridad de la escritura. Respetarán escrupulosamente las normas gramaticales y evitarán expresiones redundantes e innecesarias, así como un uso sexista del lenguaje. A fin de asegurar la corrección gramatical y la adecuación al estilo académico, se podrán hacer modificaciones menores de redacción en los textos, como la eliminación de errores gramaticales y



tipográficos, expresiones poco afortunadas, giros vulgares o enrevesados, frases ambiguas o afirmaciones dudosas, entre otras. Obviamente, nunca se introducirán cambios en el contenido sustancial del texto.

Los trabajos son responsabilidad de los autores y su contenido no tiene por qué reflejar necesariamente la opinión del IELAT.

Normas de presentación formal de los textos originales

1. Los textos originales podrán estar escritos en español, inglés, portugués o francés y deberán ser enviados en formato Word® o compatible.
2. La Secretaría Técnica de la publicación acusará recibo de los originales y notificará al autor la situación en todo momento de la fase de evaluación así como el dictamen final. Para cualquier información sobre el proceso editorial, los autores pueden contactar con la Secretaría Técnica en el correo: ivan.gonzalezs@edu.uah.es
3. En la primera página del texto se incluirá el título del trabajo, en español e inglés. Igualmente, se deberá constar el nombre del autor o autores junto con la institución a la que pertenezcan. En el pie de página se incluirá un breve resumen del CV del autor/a (entre 30-50 palabras como máximo) así como la dirección de correo electrónico.

Los agradecimientos y cualquier otra información que pudiera incorporarse figurarán referenciados mediante un asterismo asociado al título del artículo o al nombre del autor o autores, según corresponda.

4. Cada texto original incluirá un resumen / abstract del trabajo de no más de 200 palabras en español y en inglés y una lista de palabras clave / keywords también en español e inglés (al menos dos y no más de cinco).
5. El texto correspondiente al contenido del trabajo deberá comenzar en una nueva página. Los distintos apartados o secciones en que se estructure el trabajo han de numerarse de forma correlativa siguiendo la numeración arábiga (incluyendo como 1 el apartado de “Introducción”). Consecutivamente, los apartados de cada sección se numerarán con dos dígitos (por ejemplo: 2.1, 2.2, 2.3, etc.).
6. Tipo y tamaños de letra: En el cuerpo del texto, Arial, paso 11, o Times New Roman, paso 12. En las notas a pie de página y los encabezados, en caso de que los haya, Arial 9 o Times New Roman 10. Los títulos de la “Introducción”, capítulos y “Conclusiones” irán en Arial 13 o Times New Roman 14, mientras que los títulos del resto de epígrafes irán en Arial 11 o Times New Roman 12. Todos los títulos y epígrafes irán en negrita, pero no se utilizarán ni negritas ni cursivas para subrayar palabras en el texto, sino comillas. En ningún caso se utilizarán subrayados. Irán en cursiva todas las palabras en otros idiomas. Las palabras que sean cita textual de otros autores irán en cursiva o entrecomilladas.
7. Párrafos: dos opciones: 1) a espacio de uno y medio, con separación entre párrafos de 12 puntos; 2) a espacio doble, sin espacio entre párrafos y con sangría izquierda en la primera línea de cada párrafo.

El texto irá justificado a izquierda y derecha. Los subtítulos deberán ubicarse sobre la izquierda sin numeración, letras ni símbolos, con la misma letra del cuerpo central y separado con doble espacio del párrafo anterior.

8. Notas a pie de página: deberán numerarse consecutivamente a lo largo de todo el documento, con numeración arábiga y en letra. Irán en Arial, tamaño 9 o Times New Roman, tamaño 10. Deberán justificarse a izquierda y derecha, con interlineado sencillo y sin espacio entre párrafos ni entre notas. Las llamadas a pie de página se colocarán antes de los signos de puntuación.
9. Los cuadros, tablas, gráficos y el material gráfico en general se numerarán de forma consecutiva en cada categoría y siempre con números arábigos. Su utilización deberá ser siempre mesurada, no debiéndose incluir información innecesaria o irrelevante. Siempre se deberá adjuntar los datos numéricos que sirven de base para la elaboración de las representaciones gráficas. Las expresiones matemáticas deberán aparecer numeradas de forma correlativa a lo largo del texto y con alineamiento al margen derecho. Se especificará siempre la fuente de la que procedan.



10. Las referencias a la literatura académica-científica invocadas en el trabajo figurarán tras el último apartado del trabajo y bajo la rúbrica Referencias bibliográficas. Se detallarán por orden alfabético de autores (no numerada). Su correcta verificación es responsabilidad del autor. Las citas aparecerán en el texto según el formato "autor-fecha", distinguiendo mediante letras minúsculas consecutivas si existen coincidencias de autor y año. Las referencias en el texto que incluyan hasta dos autores deben ser completas, usándose la fórmula et al., en caso de un mayor número de autores.

11. Referencias bibliográficas: se seguirá el estilo de citación de Chicago.

En el texto. En notas a pie de página. Se pondrá la llamada al pie tras la cita textual o intertextual, antes del signo de puntuación en caso de que lo haya. Al pie, se pondrá el apellido o apellidos del autor y el título completo de la obra citada. A continuación, es obligatorio poner el/los número/s de página/s de la referencia tomada si es cita textual y si es intertextual es también conveniente ponerlo. Puede utilizarse *Ibid* o *Ibíd*em si las citas son consecutivas, pero nunca Op cit.

En la bibliografía final.

▪ Libro:

Apellido(s), Nombre. *Título del libro*, Lugar de edición: Editorial, año de publicación.

Ejemplo:

Laval, Christian y Dardot, Pierre. *La nueva razón del mundo*, 2ª edición, Barcelona: Gedisa, 2015.

▪ Capítulo de libro:

Apellido(s), Nombre (segundos y terceros autores Nombre Apellidos). «Título de capítulo», en Nombre y Apellidos del editor (ed(s).), *Título del libro*, números de páginas que ocupa el capítulo. Lugar de edición: Editorial, Año de publicación.

Ejemplo:

Castro Orellana, Rodrigo. «Neoliberalismo y gobierno de la vida», en Sonia Arribas *et al.* (Coords.), *Hacer vivir, dejar morir. Biopolítica y capitalismo*, pp. 63-84. Madrid: CSIC, 2010.

▪ Artículo de revista:

Apellido(s), Nombre (segundos y terceros autores Nombre Apellidos). «Título del artículo», *Nombre de la revista*, volumen, número (año de publicación): páginas.

Ejemplo:

Pérez Herrero, Pedro. «Chile y México en perspectiva comparada (1988-2006)», *Quórum: revista de pensamiento iberoamericano*, número 16 (2006): 169-180.

▪ Páginas web:

Autor/a (si lo hay) o institución. «Título», año. Disponible en: URL, fecha de última consulta: fecha.

Ejemplo:

Gobierno de Chile. «Informe Rettig». Disponible en, <http://www.gob.cl/informe-rettig/>, fecha de última consulta: 15-02-2016.

▪ Tesis y tesinas:

Apellido(s), Nombre. «Título». Universidad, Departamento, Año.

Ejemplo:

González Sarro, Iván. «Neoliberalismo y polarización social: México, Estados Unidos, Francia y España (1973-2013), en perspectiva comparada». Universidad de Alcalá, Departamento de Historia y Filosofía, Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos (IELAT), 2018.

- Manuscritos, ponencias o conferencias no publicadas:

Apellido(s), Nombre (segundos y terceros autores Nombre Apellidos). «Título». Título del seminario o de congreso, Lugar, Fecha.

Ejemplo:

Escribano Roca, Rodrigo, y Yurena González Ayuso. «Utilización de bases de datos: clave para la iniciación investigadora y la recopilación bibliográfica». Seminario presentado en Seminarios del IELAT, Universidad de Alcalá, 9 de diciembre de 2015.

Colección de Documentos de Trabajo del IELAT

DT 1: Jaime E. Rodríguez O., *México, Estados Unidos y los Países Hispanoamericanos. Una visión comparativa de la independencia*. Mayo 2008.

DT 2: Ramón Casilda Béjar, *Remesas y Bancarización en Iberoamérica*. Octubre 2008.

DT 3: Fernando Groisman, *Segregación residencial socioeconómica en Argentina durante la recuperación económica (2002 – 2007)*. Abril 2009

DT 4: Eli Diniz, *El post-consenso de Washington: globalización, estado y gobernabilidad reexaminados*. Junio 2009.

DT 5: Leopoldo Laborda Catillo, Justo de Jorge Moreno y Elio Rafael De Zuani, *Externalidades dinámicas y crecimiento endógeno. Análisis de la flexibilidad de la empresa industrial español*. Julio 2009

DT 6: Pablo de San Román, *Conflicto político y reforma estructural: la experiencia del desarrollismo en Argentina durante la presidencia de Frondizi (1958 - 1962)*. Septiembre 2009

DT 7: José L. Machinea, *La crisis financiera y su impacto en America Latina*. Octubre 2009.

DT 8: Arnulfo R. Gómez, *Las relaciones económicas México- España (1977-2008)*. Noviembre 2009.

DT 9: José Lázaro, *Las relaciones económicas Cuba- España (1990-2008)*. Diciembre 2009.

DT 10: Pablo Gerchunoff, *Circulando en el laberinto: la economía argentina entre la depresión y la guerra (1929-1939)*. Enero 2010.

DT 11: Jaime Aristy-Escuder, *Impacto de la inmigración haitiana sobre el mercado laboral y las finanzas públicas de la República Dominicana*. Febrero 2010.

DT 12: Eva Sanz Jara, *La crisis del indigenismo mexicano: antropólogos críticos y asociaciones indígenas (1968 - 1994)*. Marzo 2010.

DT 13: Joaquín Varela, *El constitucionalismo español en su contexto comparado*. Abril 2010.

DT 14: Justo de Jorge Moreno, Leopoldo Laborda y Daniel Sotelsek, *Productivity growth and international openness: Evidence from Latin American countries 1980-2006*. Mayo 2010.

DT 15: José Luis Machinea y Guido Zack, *Progresos y falencias de América Latina en los años previos a la crisis*. Junio 2010.

DT 16: Inmaculada Simón Ruiz, *Apuntes sobre historiografía y técnicas de investigación en la historia ambiental mexicana*. Julio 2010.

DT 17: Julián Isaías Rodríguez, Belín Vázquez y Ligia Berbesi de Salazar, *Independencia y formación del Estado en Venezuela*. Agosto 2010.

DT 18: Juan Pablo Arroyo Ortiz, *El presidencialismo autoritario y el partido de Estado en la transición a la economía de libre mercado*. Septiembre 2010.

DT 19: Lorena Vásquez González, *Asociacionismo en América Latina. Una Aproximación*. Octubre 2010.

DT 20: Magdalena Díaz Hernández, *Anversos y reversos: Estados Unidos y México, fronteras socio-culturales en La Democracia en América de Alexis de Tocqueville*. Noviembre 2010.

DT 21: Antonio Ruiz Caballero, *¡Abre los ojos, pueblo americano! La música hacia el fin del orden colonial en Nueva España*. Diciembre 2010.

DT 22: Klaus Schmidt- Hebbel, *Macroeconomic Regimes, Policies, and Outcomes in the World*. Enero 2011

DT 23: Susanne Gratius, Günther Maihold y Álvaro Aguillo Fidalgo. *Alcances, límites y retos de la diplomacia de Cumbres europeo-latinoamericanas*. Febrero 2011.

DT 24: Daniel Díaz- Fuentes y Julio Revuelta, *Crecimiento, gasto público y Estado de Bienestar en América Latina durante el último medio siglo*. Marzo 2011.

DT 25: Vanesa Ubeira Salim, *El potencial argentino para la producción de biodiésel a partir de soja y su impacto en el bienestar social*. Abril 2011.

DT 26: Hernán Núñez Rocha, *La solución de diferencias en el seno de la OMC en materia de propiedad intelectual*. Mayo 2011.

DT 27: Itxaso Arias Arana, Jhonny Peralta Espinosa y Juan Carlos Lago, *La intrahistoria de las comunidades indígenas de Chiapas a través de los relatos de la experiencia en el marco de los procesos migratorios*. Junio 2011.

DT 28: Angélica Becerra, Mercedes Burguillo, Concepción Carrasco, Alicia Gil, Lorena Vásquez y Guido Zack, *Seminario Migraciones y Fronteras*. Julio 2011.

DT 29: Pablo Rubio Apiolaza, *Régimen autoritario y derecha civil: El caso de Chile, 1973-1983*. Agosto 2011.

DT 30: Diego Azqueta, Carlos A. Melo y Alejandro Yáñez, *Clean Development Mechanism Projects in Latin America: Beyond reducing CO2 (e) emissions. A case study in Chile*. Septiembre 2011.

DT 31: Pablo de San Román, *Los militares y la idea de progreso: la utopía modernizadora de la revolución argentina (1966-1971)*. Octubre 2011.

DT 32: José Manuel Azcona, *Metodología estructural militar de la represión en la Argentina de la dictadura (1973-1983)*. Noviembre 2011.

DT 33: María Dolores Almazán Ramos, *El discurso universitario a ambos lados del Atlántico*. Diciembre 2011.

DT 34: José Manuel Castro Arango, *La cláusula antisubcapitalización española: problemas actuales*. Enero 2012.

DT 35: Edwin Cruz Rodríguez, *La acción colectiva en los movimientos indígenas de Bolivia y Ecuador: una perspectiva comparada*. Febrero 2012.

DT 36: María Isabel Garrido Gómez (coord.), *Contribución de las políticas públicas a la realización efectiva de los derechos de la mujer*. Marzo 2012.

DT 37: Javier Bouzas Herrera, *Una aproximación a la creación de la nación como proyecto político en Argentina y España en los siglos XIX y XX. Un estudio comparativo*. Abril 2012.

DT 38: Walther L. Bernecker, *Entre dominación europea y estadounidense: independencia y comercio exterior de México (siglo XIX)*. Mayo 2012.

DT 39: Edel José Fresneda, *El concepto de Subdesarrollo Humano Socialista: ideas nudo sobre una realidad social*. Junio 2012.

DT 40: Sergio A. Cañedo, Martha Beatriz Guerrero, Elda Moreno Acevedo, José Joaquín Pinto e Iliana Marcela Quintanar, *Fiscalidad en América Latina. Monográfico Historia*. Julio 2012.

DT 41: Nicolás Villanova, *Los recuperadores de desechos en América Latina y su vínculo con las empresas. Un estudio comparado entre diferentes países de la región y avances para la construcción de una hipótesis*. Agosto 2012.

DT 42: Juan Carlos Berganza, María Goenaga Ruiz de Zuazu y Javier Martín Román, *Fiscalidad en América Latina. Monográfico Economía*. Septiembre 2012.

DT 43: Emiliano Abad García, *América Latina y la experiencia postcolonial: identidad subalterna y límites de la subversión epistémica*. Octubre 2012.

DT 44: Sergio Caballero Santos, *Unasur y su aporte a la resolución de conflictos sudamericanos: el caso de Bolivia*. Noviembre 2012.

DT 45: Jacqueline Alejandra Ramos, *La llegada de los juristas del exilio español a México y su incorporación a la Escuela Nacional de Jurisprudencia*. Diciembre 2012.

DT 46: Maíra Machado Bichir, *À guisa de um debate: um estudo sobre a vertente marxista da dependencia*. Enero 2013.

DT 47: Carlos Armando Preciado de Alba. *La apuesta al liberalismo. Visiones y proyectos de políticos guanajuatenses en las primeras décadas del México independiente*. Febrero 2013.

DT 48: Karla Annett Cynthia Sáenz López y Elvin Torres Bulnes, *Evolución de la representación proporcional en México*. Marzo 2013.

DT 49: Antônio Márcio Buainain y Junior Ruiz Garcia, *Roles and Challenges of Brazilian Small Holding Agriculture*. Abril 2013.

DT 50: Angela Maria Hidalgo, *As Influências da Unesco sobre a Educação Rural no Brasil e na Espanha*. Mayo 2013.

DT 51: Ermanno Abbondanza, “Ciudadanos sobre mesa”. *Construcción del Sonorense bajo el régimen de Porfirio Díaz (México, 1876-1910)*. Junio 2013.

DT 52: *Seminario Internacional: América Latina-Caribe y la Unión Europea en el nuevo contexto internacional*. Julio 2013.

DT 53: Armando Martínez Garnica, *La ambición desmedida: una nación continental llamada Colombia*. Agosto 2013.

DT 55: Beatriz Urías Horcasitas, *El nacionalismo revolucionario mexicano y sus críticos (1920-1960)*. Octubre 2013.

DT 56: Josep Borrell, *Europa, América Latina y la regionalización del mundo*. Noviembre 2013.

DT 57: Mauren G. Navarro Castillo, *Understanding the voice behind The Latino Gangsters*. Diciembre 2013.

DT 58: Gabriele Tomei, *Corredores de oportunidades. Estructura, dinámicas y perspectivas de las migraciones ecuatorianas a Italia*. Enero 2014.

DT 59: Francisco Lizcano Fernández, *El Caribe a comienzos del siglo XXI: composición étnica y diversidad lingüística*. Febrero 2014.

DT 60: Claire Wright, *Executives and Emergencies: Presidential Decrees of Exception in Bolivia, Ecuador, and Peru*. Marzo 2014.

DT 61: Carlos de Jesús Becerril H., *Un acercamiento a la historiografía sobre las instituciones jurídicas del Porfiriato, 1876-1911*. Abril 2014.

DT 62: Gonzalo Andrés García Fernández, *El pasado como una lección del presente. Una reflexión histórica para el Chile actual*. Mayo 2014.

DT 63: Cecilia A. Fandos, *Tierras comunales indígenas en Argentina. Una relectura de la desarticulación de la propiedad comunal en Jujuy en el siglo XIX*. Junio 2014.

DT 64: Ramón Casilda Béjar, *América Latina y las empresas multilaterales*. Julio 2014.

DT 65: David Corrochano Martínez, *Política y democracia en América Latina y la Unión Europea*. Agosto 2014.

DT 66: Pablo de San Román, *Participación o ruptura: la ilusión del capitalismo sindical en la Argentina post- peronista*. Septiembre 2014.

DT 67: José Joaquín Pinto Bernal, *Los orígenes de la deuda pública en Colombia*. Octubre 2014.

DT 68: Fernando Martín Morra, *Moderando inflaciones moderadas*. Noviembre 2014.

DT 69: Janete Abrão, *¿Como se deve (re)escrever a História nacional?* Diciembre 2014.

DT 70: Estela Cristina Salles y Héctor Omar Noejovich, *La transformación política, jurídica y económica del territorio originario del virreinato del Perú, 1750-1836*. Enero 2015.

DT 71: M^o Isabel Garrido Gómez, J. Alberto del Real Alcalá y Ángeles Solanes Corella, *Modernización y mejora de la Administración de Justicia y de la operatividad de los jueces en España*. Febrero 2015

DT 72: Guido Zack, *El papel de las políticas públicas en los períodos de crecimiento y desaceleración de América Latina*. Marzo 2015.

DT 73: Alicia Gil Lázaro y María José Fernández Vicente, *Los discursos sobre la emigración española en perspectiva comparada, principios del siglo XX- principios del siglo XXI*. Abril 2015.

DT 74: Pablo de San Román, *Desconfianza y participación: la cultura política santafesina (Argentina, 2014)*. Mayo 2015.

DT 75: María Teresa Gallo, Rubén Garrido, Efraín Gonzales de Olarte y Juan Manuel del Pozo, *La cara amarga del crecimiento económico peruano: Persistencia de la desigualdad y divergencia territorial*. Junio 2015.

DT 76: Leopoldo Gamarra Vílchez, *Crisis económica, globalización y Derecho del Trabajo en América Latina*. Julio 2015.

DT 77: Alicia Gil Lázaro, Eva Sanz Jara e Inmaculada Simón, *Universalización e historia. Repensar los pasados para imaginar los futuros*. Agosto 2015.

DT 78: Sonia Oster Mena, *Corportate Diplomacy in the EU. The strategic corporate response to meet global challenges*, Septiembre 2015

DT 79: Edgar Záyago Lau, Guillermo Foladori, Liliana Villa Vázquez, Richard P. Appelbaum y Ramón Arteaga Figueroa, *Análisis económico sectorial de las empresas de nanotecnología en México*, Octubre 2015.

DT 80: Yurena González Ayuso, *Presente y pasado de la transición española. Un estado de la cuestión pertinente*, Noviembre 2015.

DT 81: Janet Abrao, *Construções discursivo-ideológicas e históricas da identidade nacional brasileira*, Diciembre 2015.

DT 82: Guido Zack, *Una aproximación a las elasticidades del comercio exterior de la Argentina*, Enero 2016.

DT 83: Rodrigo Escribano Roca, *“Lamentables noticias” Redes de información e imaginación política en la crisis revolucionaria del mundo atlántico. Un análisis micro-histórico del Colegio de Chillán en Chile (1808-1812)*, Febrero 2016.

DT 84: Iván González Sarro, *La calidad de la democracia en América Latina. Análisis de las causas del «déficit democrático» latinoamericano: una visión a través de los casos de Honduras y Paraguay*, Marzo 2016.

DT 85: Carlos de Jesús Becerril Hernández, *“Una vez triunfantes las armas del ejército francés en Puebla”. De las actas de adhesión de la Ciudad de Puebla y de los pueblos en el Distrito de Cholula, 1863*, Abril 2016.

DT 86: Laura Sánchez Guijarro, *La adhesión de la Unión Europea al Convenio Europeo de Derechos Humanos: Un desafío para Europa todavía pendiente*, Mayo 2016.

DT 87: Pablo Gerchunoff y Osvaldo Kacef, *“¿Y ahora qué hacemos?” La economía política del Kirchnerismo*, Junio 2016.

DT 88: María-Cruz La Chica, *La microhistoria de un desencuentro como soporte de la reflexión antropológica: Trabajo de campo en una comunidad indígena de México*, Julio 2016.

DT 89: Juan Ramón Lecuonaalenzuela y Lilianne Isabel Pavón Cuellar, *Actividad económica e industria automotriz: la experiencia mexicana en el TLCAN*, Agosto 2016.

DT 90: Pablo de San Román, *Continuidades y rupturas en el proceso de cambio social. Comentario a la obra de Pierre Vilar. Iniciación al vocabulario del análisis histórico*, Septiembre 2016.

DT 91: Angelica Dias Roa y Renaldo A. Gonsalvez, *Modelos probabilísticos de severidade para grandes perdas*, Octubre 2016.

DT 92: Gonzalo Andrés García Fernández, *Redes de poder familiares entre el fin del Antiguo Régimen y el nacimiento del Estado-nación. Una visión comparada para Chile y Argentina*, Noviembre 2016.

DT 93: Eduardo Cavieres Figueroa, *Europa-América Latina: política y cultura en pasado-presente*, Diciembre 2016.

DT 94: Mirka V. Torres Acosta, *El mito de Sísifo o el revival de una historia conocida. Chávez, populismo y democracia*, Enero 2017.

DT 95: Aitor Díaz-Maroto Isidro, *Paz sin armas: los procesos de paz vasco y norirlandés con la vista puesta en Colombia*, Febrero 2017.

DT 96: Marvin Vargas Alfaro, *El consensus y el control de convencionalidad de la Corte Internacional de Derechos Humanos. Reflexiones a la luz del caso “Artavia Murillo y otros” contra Costa*, Marzo 2017.

DT 97: Ana Gamarra Rondinel, *Evasion vs. real production responses to taxation among firms: bunching evidence from Argentina*, Abril 2017.

DT 98: J. Eduardo López Ahumada, *Trabajo decente y globalización en Latinoamérica: una alternativa a la desigualdad laboral y social*, Mayo 2017.

DT 99: José Fernando Ayala López, *Historia política de México a través de sus instituciones y reformas electorales, siglo XX. Una propuesta de análisis*, Junio 2017.

DT 100: Juan Pablo Arroyo, *La Política monetaria en la liberalización económica y su impacto en la sociedad. Análisis comparado México y España 1984-2008*, Julio 2017.

DT 101: José Esteban Castro, *Proceso de Monopolización y Formación del Estado: El control del agua en el Valle de México en perspectiva histórica (siglos quince a diecinueve)*, Agosto 2017.

DT 102: Alberto Berríos *et al.*, *Personas en situación sin hogar en León (Nicaragua): definición, número, características y necesidades básicas*, Septiembre 2017.

DT 103: Pablo de San Román, *Razones socioeconómicas de la democracia. Comentario a la obra de Seymour M. Lipset, El hombre político: bases sociales de la política*, Octubre 2017.

DT 104: Ramón Casilda Béjar, *México. Zonas Económicas Especiales*, Noviembre 2017.

DT 105: Dora García Fernández, *Bioética y responsabilidad. El caso de las empresas bioéticamente responsables en México*, Diciembre 2017.

DT 106: Santiago A. Barrantes González, *El derecho de los refugiados en la Unión Europea. Un análisis de la situación de las y los menores de edad no acompañados*, Enero 2018.

DT 107: Sol Lanteri, *Liberalismo, cambios institucionales y derechos de propiedad sobre la tierra. La frontera sur de Buenos Aires (segunda mitad del siglo XIX)*, Febrero 2018.

DT 108: Gerardo Manuel Medina Reyes, *Movimiento de pasajeros a través del Atlántico. Los extranjeros que desembarcaron en el puerto de Veracruz, México, 1825-1848*, Marzo 2018.

DT 109: Iván González Sarro, *La política social en México (1980-2013): alcance e impactos sobre la desigualdad económica y la pobreza*, Abril 2018.

DT 110: Noelia Rodríguez Prieto, *Los referéndums de Quebec (1980-1995). Análisis de sus causas y consecuencias*, Mayo 2018.

DT 111: Francisco Laguna Álvarez, *A Historiographic Review of the Japanese Immigration to Brazil (1908-2000)*, Junio 2018.

DT 112: Felipe Orellana Pérez, *Las bases del diseño del Estado de Bienestar chileno y las estrategias de integración panamericana en el periodo 1929-1949*, Julio 2018.

DT 113: Marco Barboza Tello, *Consideraciones acerca de la metamorfosis del mundo*, Agosto 2018.

DT 114: Ruth Adriana Ruiz Alarcón, *Presupuestos para la incorporación de una regulación del Trabajo Autónomo en Colombia: una perspectiva desde la Legislación Española*, Septiembre 2018.

DT 115: Francisco Lizcano Fernández, *Calidad de la democracia y construcción de la ciudadanía en México. Una propuesta para evaluar las evaluaciones de las instituciones involucradas en las elecciones mexicanas*, Octubre 2018.

DT 116: David Almonacid Larena, *Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales*, Noviembre 2018.



Todas las publicaciones están disponibles en
la página Web del Instituto: www.ielat.com

© Instituto Universitario de Investigación en
Estudios Latinoamericanos (IELAT)

Los documentos de trabajo que IELAT
desarrolla contienen información analítica
sobre distintos temas y son elaborados por
diferentes miembros del Instituto u otros
profesionales colaboradores del mismo. Cada
uno de ellos ha sido seleccionado y editado
por el IELAT tras ser aprobado por la Comisión
Académica correspondiente.

Desde el IELAT animamos a que estos
documentos se utilicen y distribuyan con fines
académicos indicando siempre la fuente. La
información e interpretación contenida en los
documentos son de exclusiva responsabilidad
del autor y no necesariamente reflejan las
opiniones del IELAT.

Las propuestas de textos para ser publicados
en esta colección deben ser enviadas a
ielat@uah.es donde serán evaluadas por
pares ciegos.

Instituto Universitario de
Investigación en Estudios
Latinoamericanos
Colegio de Trinitarios
C/Trinidad 1 – 28801
Alcalá de Henares (Madrid)
España
34 – 91 885 2579
ielat@uah.es www.ielat.com

P.V.P.: 20 €

Con la colaboración de:

