

La residencia en el modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición. El CDI entre España y Brasil

Residence in the OECD agreement model to avoid double taxation. The DTA between Spain and Brazil

Carmen Almagro Martín*

Universidad de Granada, Granada, Espanha.

1. Introducción

En las dos últimas décadas se han incrementado exponencialmente las relaciones económicas internacionales dando lugar al proceso que se ha dado en llamar «globalización económica», que conlleva la necesidad de enlazar las economías internas de cada país con la economía internacional, cada vez más presente en todos los mercados.

Uno de los principales problemas que comporta este proceso afecta de forma directa a la tributación de las rentas generadas en estas relaciones internacionales que implican a dos o más países, siendo cada vez más frecuente el fenómeno de la doble imposición internacional, especialmente en el seno de la Unión Europea que promueve la libre circulación de perso-

* Doctora en Derecho por la Universidad de Granada (2003). Profesora de Derecho Financiero y Tributario desde 2000. Actualmente desempeño mi labor como Profesora Titular de Universidad. Autora de las monografías “Opciones fiscales en el IRPF” (2005), “Régimen de los colectivos socioeconómicos desfavorecidos en el IRPF” (2013), Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF” (2019) y “Elusión fiscal. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria, simulación y economía de opción” (2019) y coautora junto con Mochón López, Luis y Rancaño Martín María Asunción de la monografía “La fiscalidad de los sistemas de ahorro previsión. Directora (6 años) de la Cátedra “Control del Fraude Fiscal y Prevención del Blanqueo de Capitales” Creada por la Universidad de Granada en colaboración con Broseta abogados S.L. Correo electrónico: calmagro@ugr.es.

nas, capitales, bienes y servicios dentro de su territorio, «en cuya solución van a confluir los propios instrumentos internacionales, inspirados en la noción de soberanía fiscal y las normas del Ordenamiento Jurídico Comunitario, de modo que se podrán generar conflictos normativos, a pesar de la finalidad de conseguir un objetivo común».¹

Como señala Checa González, la doble imposición internacional se produce «cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios países, por el mismo o análogo título y por el mismo periodo de tiempo o acontecimiento» si bien, el elemento temporal, sólo adquiere relevancia en caso de tributos periódicos.

Debemos advertir que esta definición no hace referencia al elemento subjetivo, es decir, para apreciar la doble imposición económica internacional no es necesario que el sujeto pasivo sometido a tributación en los dos Estados, por un único hecho imponible, sea el mismo. Sin embargo, tal identidad es determinante a la hora de delimitar el concepto jurídico de doble imposición internacional, de forma que sólo podremos hablar de ésta, en términos jurídicos, «cuando de la realización de un mismo presupuesto de hecho se derive el sometimiento de un mismo objeto imponible a la soberanía fiscal de dos o más Estados, por impuestos idénticos o comparables que recaen sobre el mismo sujeto pasivo».²

Este fenómeno, el gravamen de las distintas rentas o bienes en más de un país, supone un importante impedimento para la movilidad de los factores de producción, ya sean personas o capitales, que no tiene cabida en el mundo moderno en el que las relaciones internacionales se han tornado fundamentales para el desarrollo económico e incluso político de los Estados. Resulta necesario, por tanto, establecer criterios normativos que pongan fin a esta múltiple tributación, y para ello pueden utilizarse dos caminos diferentes, bien estableciendo reglas internacionales en virtud de las cuales se distribuya la potestad impositiva sobre las distintas manifestaciones de riqueza entre los distintos Estados soberanos implicados (es el caso de los Convenios de Doble Imposición – CDI) o bien estableciendo medidas internas en el ordenamiento jurídico de cada país que sirvan para paliar la doble tributación de tales rendimientos, sin que ninguno de los

1 En palabras del profesor SÁNCHEZ GALIANA en el prólogo que realiza a la monografía de NOCETE CORREA, 2008, p. 19.

2 CHECA GÓNZALEZ, 1988, p. 53. Se basa el autor en la afirmación de UDINA, 1949, p. 256.

Estados implicados tenga que renunciar a su potestad tributaria sobre las mismas. Ambas opciones no son excluyentes sino que se complementan en el objetivo común de paliar la doble tributación.

En este contexto, los convenios para evitar la doble imposición internacional, de carácter bilateral (CDI), se han convertido en un instrumento fundamental para luchar contra esta lacra, incorporándose en el ordenamiento interno de los estados firmantes, normalmente con carácter preferente. En este sentido, el artículo 96.1 de la Constitución Española establece que «los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

En este sentido, los CDI tienen una naturaleza dual ya que, por una parte, suponen el acuerdo entre dos Estados soberanos y, por otra, se integrarán en el ordenamiento jurídico interno de cada uno de los Estados contratantes que lo ratifiquen. Además, y a diferencia de otros tratados internacionales, los CDI no sólo regulan relaciones entre Estados, sino que se dirigen directamente a los contribuyentes que los aplicarán de forma inmediata para resolver los conflictos de doble imposición en los que se vean inmersos, determinando en virtud de ellos sus obligaciones tributarias con cada Estado miembro.³

Los CDI contienen un reparto de las competencias fiscales entre los Estados contratantes creando un «micro-sistema fiscal» entre ambos, de forma que no llegan a desplazar la normativa interna de tales Estados, interactuando con ella.⁴ En palabras de Nocete Correa y, aunque los CDI fundamentalmente constituyen un mecanismo para el reparto del poder tributario, «se aprecia una tendencia a su instrumentalización como sistema de coordinación de ordenamientos tributarios, creando un mini sistema entre los Estados contratantes que condiciona el contenido material de su normativa tributaria interna, a la vez que genera derechos y obligaciones respecto de sus contribuyentes».⁵

3 DEL ARCO RUETE, 1979, p. 289 y ss.

4 GARCIA NOVOA, 2006, p. 510 y 511.

5 NOCETE CORREA, 2008, p. 85 y 86. En el mismo sentido, véase, también, CALDERÓN CARRERO & MARTÍN JIMÉNEZ, 2005, p. 29.

El origen de la doble imposición internacional se encuentra en la superposición internacional de dos ámbitos de imposición interna, cuando la normativa tributaria de cada país emplea criterios de sujeción fiscal diferentes o regula una configuración distinta a cada uno de ellos.

Son básicamente dos los principios que provocan este fenómeno:

- El de territorialidad, en virtud del cual se atribuye el poder de imposición al Estado de la fuente, ya que en él se sitúan los bienes o se ejercitan los derechos de contenido económico o se realiza la actividad de la que derivan los rendimientos sometidos a gravamen. Este principio encuentra su justificación en el origen de la renta utilizando criterios muy simples para gravarla «basados en la relación existente entre los principios de asignación y los principios de beneficio como elemento inspirador del sistema tributario».⁶
- El personalista. Según este principio el gravamen de la riqueza corresponderá al Estado donde resida o del que es nacional el titular de los bienes o quien percibe las rentas sometidas a tributación. Se justifica este principio en tanto que es en este país donde se han generado las rentas que después se invierten en el Estado «fuente», produciendo allí nuevos rendimientos.

Será en el Estado de residencia donde se pueda gravar la capacidad económica global del contribuyente, mientras que en el Estado de la fuente se gravan manifestaciones concretas y puntuales de tal capacidad.

Como ya hemos comentado, el problema de la doble imposición tradicionalmente se elimina a través de las medidas adoptadas unilateralmente por cada país en su normativa interna o bien, por aplicación de la normativa internacional que permita la distribución racional del poder tributario entre todos los Estados relacionados con un mismo hecho imponible. Si bien, encontramos algunos tratados multilaterales, en este ámbito predominan los acuerdos de carácter bilateral.

Habitualmente se ha venido prestando especial atención a este fenómeno atendiendo a su perspectiva jurídico-fiscal en tanto que la doble imposición internacional es indeseable y contraria a los principios de justicia tributaria. Sin embargo, no podemos olvidar que esta realidad presenta

⁶ AMBITE IGLESIAS & LÓPEZ ARRABE, 2014, p. 7.

una vertiente económica⁷ cada vez más importante dada la influencia de las relaciones internacionales en el crecimiento de la economía interna de los países. La doble imposición supone un freno al aumento de las operaciones económicas transnacionales de un Estado convirtiéndose en una barrera que limita la libre circulación de personas y capitales derivada hacia aquellos territorios fiscalmente más competitivos, favoreciendo así la evasión fiscal.

Son dos las razones que llevan a los Estados a adoptar medidas para evitar la doble imposición internacional «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 por que las medidas que se toman contra ella vengan impuestas por la política económica para estimular la inversión y el comercio internacionales».⁸

En cuanto a las medidas internas adoptadas por cada Estado suelen venir establecidas en torno al criterio de residencia y básicamente se dividen en dos: el método de exención (o reparto), en virtud del cual en el país de residencia del contribuyente no se gravan las rentas obtenidas en otro territorio soberano,⁹ renunciando el primero a integrarlas en la base imponible de su correspondiente impuesto. A su vez, este método presenta dos modalidades, la de exención íntegra, que implica la renuncia por parte del país dónde reside el contribuyente a todos los efectos a la integración de las tales rentas, que únicamente tendrán incidencia fiscal en el país fuente de las mismas. Y la de exención con progresividad, en virtud del cual, si bien el Estado de residencia renuncia al gravamen de las rentas generadas en otro territorio, sí que las contempla a la hora de determinar el tipo de gravamen de su tributo.¹⁰

7 Nos estamos refiriendo a la doble imposición internacional económica que, a diferencia de la jurídica, supone el gravamen de un mismo objeto imponible por dos o más estados pero que recaen sobre sujetos pasivos distintos.

8 AMBITE IGLESIAS & LÓPEZ ARRABE, 2014, p. 9 y 10.

9 Es el caso, por ejemplo, de Francia, Noruega y Suiza.

10 De estos dos métodos, el «método de exención con progresividad es más perfecto que el de exención íntegra, ya que tiene en cuenta de un modo verdadero la capacidad impositiva de cada persona, cosa que no sucede con el otro método, que solo implica la no tributación en el país de residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes a un tipo medio al inferior al que hubiese correspondido de no existir dicha exención (...)» CHECA GONZÁLEZ, 1987, p. 161.

El segundo método utilizado por la norma interna para evitar la doble imposición internacional es el de imputación (o crédito). En este caso, y si bien en el país de residencia se integran en la base imponible del impuesto que corresponda las rentas generadas en el extranjero, se permite al contribuyente deducir las cantidades satisfechas por el impuesto exigido en el territorio fuente de tales rentas ya sea de forma íntegra, es decir, el Estado de residencia permite reducir la cantidad total del impuesto satisfecho en el Estado de la fuente; u ordinaria (o limitada) cuando la deducción se limite al importe del impuesto a satisfacer en el Estado de residencia por dichas rentas, importe que actúa como tope máximo de la deducción por doble imposición internacional. Siendo así, las medidas para evitar la doble imposición internacional pueden aplicarse atendiendo a la suma total de las rentas obtenidas en el extranjero comparando la tributación global que éstas han generado fuera y dentro del estado de residencia; o bien haciendo comparaciones parciales ya sea en función del país en el que se han obtenido las rentas y/o de la clase de rendimiento de que se trate. Este es el método seguido para articular la deducción por doble imposición internacional establecida en el artículo 80 de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España.¹¹

Sin embargo, estas medidas pronto se revelaron insuficientes para solventar los numerosos conflictos que aparecen en el marco de las relaciones entre las distintas soberanías fiscales, lo que derivó en la búsqueda de normas jurídicas, con proyección internacional que, coordinando la normativa propia de cada uno de los países implicados, recojan un sistema autónomo común en virtud del cual se regulen los supuestos de doble imposición internacional, suprimiendo sus perniciosos efectos; nos referimos a los CDI.

11 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), cuyo apartado 1 establece: «Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero».

2. Instrumentos para evitar la doble imposición de personas físicas: los CDI

Siendo cada vez más frecuente el desplazamiento de trabajadores, que son desplazados fuera o dentro de nuestras fronteras para desarrollar su labor, resulta evidente que tal circunstancia podrá modificar su residencia fiscal, siendo abundantes los supuestos de doble residencia (y correlativamente de doble imposición internacional) que tales desplazamientos generen. Para solventarlos resultará imprescindible acudir al CDI suscrito entre España y el país del que también sea residente el trabajador en cuestión a fin de resolver dicho conflicto, determinando, asimismo, la distribución de la soberanía fiscal respecto de las rentas obtenidas por el sujeto en cuestión.

Ahora bien, si no existiera tal convenio el trabajador desplazado podrá ser considerado residente en ambos Estados, quedando sometido como tal a tributación en los dos países, de acuerdo a la normativa propia de cada uno, eliminando, o paliando al menos, la doble imposición internacional que ello puede provocar con las medidas internas adoptadas a tal fin por cada Estado.

Por el contrario, en aquellos supuestos en los que el contribuyente (el trabajador) adquiere la residencia fiscal en el país de destino, perdiéndola en el de origen, quedará sujeto por obligación personal en el primero, debiendo tributar en el segundo, el de origen, únicamente por las rentas que eventualmente pudiera obtener allí, como no residente.

Por último, puede haber casos en los que el trabajador desplazado (dentro o fuera de España) deje de ser residente en su país de origen pero no adquiera la residencia en el de destino, es decir supuestos en los que el trabajador no tenga la consideración de residente en ninguno de los dos países implicados, aunque sea de forma transitoria, lo que determinará su tributación en cada Estado, exclusivamente, por la renta obtenida en el mismo según la legislación interna de cada uno de ellos.

Debemos ahora realizar un estudio de los CDI en cuanto a los criterios establecidos para la determinación de la residencia fiscal se refiere. Si bien, con carácter previo analizaremos, siquiera sea brevemente, las principales características de los mismos.

Como sabemos, los CDI son tratados internacionales de carácter bilateral en los que dos Estados ordenan las relaciones fiscales entre ambos para los residentes de cada uno de ellos,¹² que responden a la finalidad

12 CALDERÓN CARRERO 2012.

prioritaria de eliminar los supuestos de doble imposición internacional, fortaleciendo la seguridad jurídica de los contribuyentes que actúan bajo su auspicio, favoreciendo así las relaciones económicas internacionales entre los Estados signatarios. Sin embargo, a este fin se ha añadido otro no menos importante como es la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, tan necesaria en tiempos como los que vivimos y que se ha convertido en un objetivo intrínseco de tales convenios, estructurado mediante el establecimiento de cláusulas de intercambio de información tributaria entre las partes. En este sentido, el 18 de diciembre de 2017 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), presentó la última edición de su modelo de convenio tributario, que incorpora importantes cambios desarrollados bajo el Plan de Acción BEPS (*base erosion and profit shifting*) «Erosión de la Base y Traslado de Utilidades».¹³

La mayoría de los convenios suscritos por España,¹⁴ como ocurre en general, pretenden evitar la doble imposición en torno a los impuestos sobre la renta y el patrimonio y, prácticamente todos ellos siguen el esquema del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (en adelante MC OCDE) cuya primera versión data de 1963, si bien ha sido objeto de varias revisiones, siendo la más reciente la presentada en diciembre de 2017.¹⁵

13 En concreto, la edición 2017 del modelo de la OCDE refleja la consolidación de las medidas relativas a los tratados derivadas de los trabajos, entre otras, en las siguientes acciones:

- Acción 2 del proyecto BEPS sobre neutralización del efecto de arreglos híbridos incompatibles.
- Acción 6 sobre la prevención de la aplicación de los beneficios del tratado en circunstancias inapropiadas.
- Acción 7 sobre la prevención de la evasión artificiosa del carácter de estatus de establecimiento permanente. Y
- Acción 14 relativa a la eficacia de la resolución de disputas.

14 Según la página web de la Agencia tributaria (www.agenciatributaria.es), a día de hoy España tiene suscritos CDI con 90 países: Albania, Alemania, Andorra, Arabia Saudí, Argelia, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Barbados, Bélgica, Bolivia, Bosnia y Herzegovina, Brasil, Bulgaria, Canadá, Catar, Chequia, Chile, China, Chipre, Colombia, Corea del Sur, Costa Rica, Croacia, Cuba, Dinamarca, Ecuador, Egipto, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Eslovenia, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Holanda, Hungría, India, Indonesia, Irán, Irlanda, Islandia, Israel, , Italia, Jamaica, Japón, Kazajstán, , Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Macedonia, Malasia, Malta, Marruecos, México, Moldavia, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Omán, Pakistán, Panamá, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Dominicana, Rumanía, Federación Rusa, El Salvador, Senegal, Serbia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Trinidad y Tobago, Túnez, Turquía, Estados de la antigua URSS (excepto Rusia), Uruguay, Uzbekistán, Venezuela y Vietnam.

15 En Junio de 2017, con motivo de la reunión del Consejo de la OCDE en París, España suscribió el convenio multilateral que permite la implantación de las medidas del Proyecto BEPS que pone fin al proceso negociador iniciado en febrero de 2015 cuando el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, con el apoyo de los Ministros de Finanzas y gobernadores de los Bancos Centrales del G-20, aprobó la decisión de crear un grupo de trabajo para desarrollar un instrumento multilateral de medidas para abordar el fenómeno internacional. En el grupo, abierto a cualquier país interesado de forma libre y en igualdad de condiciones,

Otras organizaciones internacionales, como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), también han elaborado un modelo de convenio para evitar la doble imposición.¹⁶ Debido a la importancia y prestigio de tales organismos internacionales, estos modelos son tomados como base para las negociaciones entre dos Estados soberanos de las que resultará el concreto CDI que estos suscribirán. Formando España parte de la OCDE,¹⁷ organismo con el que Brasil colabora desde 1994, siendo «Socio Clave»¹⁸ desde que, con fecha 16 de mayo de 2007, el consejo ministerial de la OCDE adoptara una resolución para reforzar sus lazos de cooperación con Brasil, entre otros países.¹⁹ Y siendo el Modelo de Convenio elaborado por dicha organización el seguido por nuestro país, habiendo constituido la base para la negociación y aplicación de la mayoría de los tratados fiscales bilaterales actualmente vigentes, entre ellos el Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición

han participado 98 países entre los que se encuentra España. Para la implementación de algunas de las medidas adoptadas se requiere la modificación de los CDI (es el caso de la nueva definición de establecimiento permanente) a tal fin, y para evitar la negociación bilateral por cada CDI, se creó el convenio multilateral a que nos referimos que se adapta a las necesidades de cada país procurando la actualización del entramado de CDI de una manera más eficiente. Este Documento entrará en vigor cuando al menos cinco de los países que lo hayan suscrito finalicen los procedimientos internos necesarios para ello. Además, se previó la preparación de textos consolidados de los Convenios que faciliten su aplicación, dotando el proceso de mayor seguridad jurídica.

16 Para GARCIA PRATS 2009, p. 105, «la coexistencia de “dos” Modelos de Convenio fiscal elaborados en el plano internacional plantea algunas cuestiones en cuanto a la relevancia y eficacia de los mismos como mecanismos de convergencia del proceso delimitador del ejercicio de las competencias tributarias sobre las rentas de carácter transnacional». Si bien «el proceso actual de coexistencia no puede considerarse de ningún modo como de confrontación entre ambos Modelos sino, más bien, como de convergencia».

17 Actualmente son 37 los países que forman parte de la OCDE: Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Colombia, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Corea, Letonia, Luxemburgo, Lituania, México, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, República de Eslovaquia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos.

Si bien, en mayo de 2017 Brasil manifestó expresamente de forma oficial su deseo de integrarse en dicha organización, habiéndose afianzado e incrementado desde entonces las relaciones entre ambas partes.

18 En su condición de socio clave, Brasil podrá asociarse a los distintos órganos de la OCDE, adherirse a sus instrumentos, formar parte de los informes, revisar las políticas sectoriales y asistir como invitado a las reuniones a nivel ministerial de la OCDE desde 1999. Esta relación ofrece a Brasil la oportunidad de contrastar distintas opiniones sobre importantes asuntos de política económica en el seno de un contexto plurilateral que le permite confrontar la experiencia de los Estados pertenecientes a la OCDE que hayan afrontado situaciones similares, al tiempo que se da a conocer en dicha organización, lo que, teniendo en cuenta la importancia creciente de Brasil en una economía altamente globalizada, sin duda constituye un proceso enriquecedor para ambas partes.

19 En concreto también se refería esta resolución a China, India, Indonesia y Sudáfrica.

y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974,²⁰ nos centraremos en su estudio.

Para delimitar su estructura podemos distinguir²¹ una parte general y otra específica. Dentro de la primera, la parte general, el MC OCDE²² enmarca su ámbito de aplicación en el Capítulo I, dedicando el artículo 1 al aspecto subjetivo, en virtud del cual se aplicará a todas las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados contratantes y su artículo 2 al aspecto objetivo, especificando los impuestos a los que afecta que, como ya hemos indicado, suelen ser mayoritariamente los que gravan la renta y el patrimonio,²³ que se describen con carácter general en dicho artículo. A continuación, en el capítulo II se contiene una serie de definiciones relativas a algunos de los términos y expresiones más utilizados en el Convenio²⁴ como, por ejemplo, las generales del artículo 3 sobre «persona», «sociedad», o «empresa», destacando la de los conceptos de «residencia» y de «establecimiento permanente» a las que se dedican los artículos 4 y 5, respectivamente.

20 Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) número 314, de 31 de diciembre de 1975.

Este convenio se complementa con la Resolución de 22 de septiembre de 2003, de la Secretaría General Técnica, por la que se dispone la publicación de las Cartas de 17 y 26 de febrero de 2003, intercambiadas entre España y Brasil sobre interpretación, en base al artículo 25, del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil.

21 Como ya hiciera MEDINA CEPERO, 2001, p. 25 y ss.

22 Si bien, en el CDI ratificado entre España y Brasil la materia no se divide por capítulos, el contenido de sus artículos se ajusta a la estructura del MC OCDE, con alguna excepción que iremos comentando a lo largo de nuestro trabajo.

23 Sabemos que son frecuentes las modificaciones legislativas que en materia fiscal se producen en los diferentes Estados, por ello el artículo 2.4 de MC OCDE contiene una cláusula que permite su aplicación a los impuestos que en el futuro puedan sustituir o añadirse a los vigentes a la firma del convenio.

En este sentido el CDI suscrito con Brasil no es una excepción, estableciendo en su artículo 2.4 que: «El presente Convenio se aplicará también a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los actuales o que los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán cualquier modificación relevante que se haya introducido en sus respectivas legislaciones fiscales». Teniendo en cuenta la fecha de ratificación del convenio (que data de 1974) son muchos los cambios acontecidos habiéndose sustituido, modificado o desaparecido todos los Impuestos objeto del Convenio relacionados en el artículo 2 del mismo, pese a lo cual, y gracias a la cláusula que comentamos continúa vigente y resulta perfectamente aplicable en la actualidad.

24 Sin embargo, no son estos los únicos términos expresamente definidos en el MC OCDE, otros, como «propiedad inmobiliaria», «intereses» o «dividendos» se delimitan conceptualmente en los artículos que tratan sobre tales materias. En concreto en el CDI suscrito con Brasil son los artículos 6, 10 y 11 los que, respectivamente, se ocupan de las mismas.

Para la concreta aplicación del Convenio por cualquiera de los Estados contratantes en un momento determinado, hemos de tener en cuenta que, según establece el artículo 3.2 del MC OCDE, todo término o expresión que no aparezca expresamente definido en el mismo, y salvo que de su contexto se deduzca una interpretación diferente, tendrá el significado que en ese momento se le atribuya en la legislación relativa a los impuestos objeto del Convenio del Estado en cuestión, debiendo prevalecer este significado sobre el que resultaría de otras Leyes del mismo Estado.²⁵

De esta forma los CDI «intentan establecer un equilibrio satisfactorio entre la necesidad de asegurar la permanencia de los compromisos suscritos por los Estados en el momento de la firma y las exigencias de una aplicación cómoda de los Convenios en el transcurrir del tiempo».²⁶

Siguiendo con la estructura del MC OCDE, dentro de la que hemos denominado parte general, englobaríamos también los Capítulos V, VI, Y VII. El Capítulo V se refiere a los métodos establecidos para eliminar la doble imposición, que pueden ser, el de exención o el de imputación o crédito.²⁷

25 En este sentido se manifiestan, entre otros, RIBES RIBES, 2003, p. 80 a 82, y CALDERÓN CARRERO & MARTÍN JIMÉNEZ, 2010. p. 62 y ss.

Por el contrario, otro sector de la doctrina postula la interpretación de los CDI utilizando las reglas internacionales de interpretación de los tratados contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969. Véase, por todos, DÍEZ DE VELASCO, 2007, p. 204 y ss.

26 MEDINA CEPERO 2001, p. 27.

27 Concretamente, en el CDI España-Brasil, es el artículo 23 el que establece los métodos para evitar la doble imposición. Estableciendo que:

«1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado, salva lo dispuesto en los párrafos 2, 3 y 4, deducirá del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado Contratante.

Sin embargo, la cantidad deducida no puede exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante.

Las disposiciones de este párrafo se aplican en España, tanto a los impuestos generales como a los impuestos a cuenta.

2. Para la deducción mencionada en el párrafo 1, el impuesto sobre los intereses y cánones se considerará siempre que ha sido pagado con las alícuotas del 20 y 25 por 100, respectivamente.

3. Cuando un residente de España obtenga dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, España eximirá del impuesto estos dividendos; pero para calcular el impuesto correspondiente a las demás rentas de este residente, puede aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si los dividendos citados no hubieran sido eximidos.

4. Cuando un residente del Brasil obtenga dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en España, Brasil eximirá del impuesto estos dividendos.

No obstante, en cuanto a los cánones y los dividendos hay que tener en cuenta la Resolución de 22 de septiembre de 2003, de la Secretaría General Técnica, reseñada en la nota a pie número 20, suscrita entre ambos Estados.

En el MC OCDE la doble imposición se elimina en dos tiempos, primero al distribuir la potestad tributaria entre los Estados firmantes, estableciendo las reglas de reparto de dicha potestad qué rentas podrá gravar cada parte.²⁸ Ahora bien, como en virtud de este reparto de poder no existe una individualización absoluta de las rentas que puede someter a tributación cada uno, admitiéndose en muchas ocasiones el gravamen compartido, será en un momento posterior cuando se aspira a terminar con la doble imposición por aplicación de alguno de los métodos anteriormente citados.

Por su parte el Capítulo VI recoge una serie de disposiciones especiales relativas a:

- La no discriminación (artículo 24): Básicamente implica que las personas nacionales de un Estado contratante no serán sometidas en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. Este principio también se aplicará a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.
- El procedimiento amistoso (artículo 25): Los CDI regulan un procedimiento amistoso para resolver los problemas que suscite su correcta aplicación.

Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio, al margen de los recursos previstos por el derecho interno de dichos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o del que sea nacional (si fuera el caso) que deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

28 El Modelo ONU, por el contrario, busca alcanzar un equilibrio entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo dotando al país de la fuente de una capacidad más amplia para gravar las rentas, sin llegar a ser exclusiva. En este sentido, puede consultarse el trabajo de BARRAS GARCÍA, 2012, p. 1, en el que hace referencia además al modelo de convenio estadounidense (basado en el MC OCDE con ciertas especialidades relativas a las retenciones), al de la Comunidad Andina (que establece la imposición en el país de la fuente) y el Modelo de Alemania.

La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. Este acuerdo será independiente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes deberán hacer lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

Cuando las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el asunto, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso (el arbitraje no será posible cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas). A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados.

- El intercambio de información entre los Estados parte (artículo 26): Los CDI contienen una cláusula en virtud de la cual las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar el Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, en la medida en que tal imposición no sea contraria al Convenio.

La información recibida por un Estado parte será mantenida en secreto de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que afecta, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines.

- La asistencia en la recaudación de impuestos (artículo 27): Básicamente implica que los Estados contratantes deberán prestarse asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios.
- Los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares (artículo 28)²⁹: Se trata de una cláusula en virtud de la cual las disposiciones del Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.
- El derecho a beneficios (artículo 29)³⁰: Restringe los beneficios del tratado a los residentes de los Estados contratantes calificados como tal en su apartado 2 (individuo, estado contratante y sus subdivisiones políticas, agencias...), determinadas empresas y entidades que cotizan en bolsa y sus filiales, organizaciones sin ánimo de lucro, fondos de pensiones reconocidos, entre otros).
- La extensión territorial (artículo 30): el MC OCDE establece la posibilidad de ampliar la aplicación del Convenio, tal como se suscribió o con las modificaciones necesarias, a cualquier parte del territorio de los Estados contratantes que esté específicamente excluida de su ámbito de aplicación, o a cualquier otro Estado o territorio de los que alguno de los Estados contratantes asuma las relaciones internacionales, siempre que perciba impuestos de carácter análogo a los que se aplica el Convenio.

En el caso del Reino de España, territorialmente dividido en Comunidades Autónomas a las que se han asignado competencias específicas distintas de las propias del Estado, para determinar el ámbito de aplicación de un tratado internacional en concreto, habrá que atender a la clase de convenio firmado de forma que si, afectando a competencias cedidas, es de aplicación directa (*-self executing-*) dicha aplicación deberá llevarse a cabo

29 En el CDI España – Brasil es el artículo 27 el que se encarga de regular esta materia en los mismos términos que señalamos.

30 Según redacción otorgada en la última versión del MCOCDE aprobada en diciembre de 2017. En esta versión se mantiene el contenido de los artículos 29 y 30 pero ahora se recoge en los artículos 30 a 32.

La redacción de este artículo está directamente relacionada con la forma en que los Estados contratantes han decidido implementar su intención común, reflejada en el preámbulo de la Convención e incorporada en la norma mínima como parte del Proyecto de Erosión de Bases y Cambio de Utilidades de la OCDE / G20, para eliminar la doble imposición sin crear oportunidades para la no imposición o reducción de impuestos a través de la evasión o elusión fiscal.

por los órganos competentes de las Comunidades Autónomas; o si se trata de un convenio que necesita de un desarrollo normativo para su aplicación (-*not self executing*-) tales normas deberán ser aprobadas por las distintas comunidades Autónomas.³¹

Además, también podrá ampliarse su ámbito de aplicación a cualquier otro Estado o territorio de los que cualquiera de los Estados contratantes asuma las relaciones internacionales, cuando aquel perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio.

Se configuran pues como tratados internacionales, por los que dos Estados soberanos se ponen de acuerdo en los criterios a seguir para dirimir los supuestos de doble imposición en ambos territorios.

Por último, también se integrarían en la parte general del MC OCDE el Capítulo VII, sobre la entrada en vigor (artículo 31)³² y la denuncia (artículo 32).³³

31 Sobre la relación entre la normativa autonómica y el Derecho europeo, véase ADAME MARTÍNEZ, 2015, p. 83 a 110.

32 Artículo 29 del CDI España - Brasil, según el cual: «El presente Convenio será sometido a ratificación de acuerdo con los respectivos ordenamientos constitucionales y los correspondientes instrumentos de ratificación serán intercambiados en Madrid lo antes posible.

El Convenio entrará en vigor una vez intercambiados los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán por primera vez:

a) en España:

I. para los impuestos retenidos en la fuente, a los impuestos exigibles en él o después del primer día de enero del año natural inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor;

II. por lo que afecta a los otros impuestos sobre la renta, a las rentas obtenidas durante el ejercicio fiscal que comience en él o después del primer día de enero del año natural inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor:

b) en Brasil:

I. por lo que afecta, a los impuestos percibidos por vía de retención en la fuente, a las sumas pagadas en el o después del primer día de enero del año natural inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor;

II. por lo que afecta a los otros impuestos sobre la renta, a las sumas recibidas durante el ejercicio fiscal que comience en el o después del primer día de enero del año natural inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor.

33 Artículo 30 CDI España – Brasil que establece lo siguiente: «Cualquiera de los Estados Contratantes podrá denunciar el presente Convenio después de un período de tres años, a contar de la fecha de su entrada en vigor, mediante un aviso escrito de denuncia entregado al otro Estado Contratante por vía diplomática, siempre que tal aviso tenga lugar hasta el día 30 de junio de cualquier año natural. En este caso, el presente Convenio se aplicará por última vez:

a) en España:

I. por lo que afecta a los impuestos percibidos por retención en la fuente, a los impuestos exigibles antes de la expiración del año natural en que la denuncia haya tenido lugar;

II. por lo que afecta a los otros impuestos, a las rentas obtenidas en el ejercicio fiscal que comience en el año natural en que la denuncia haya tenido lugar;

b) en Brasil:

I. por lo que afecta a los impuestos percibidos por vía de retención en la fuente, a las sumas pagadas antes

En cuanto a la parte específica del MC OCDE, estaría integrada por el capítulo III, relativo a la «imposición de las rentas», que desgrana en sus artículos 6 a 21 el tratamiento específico que el MC otorga a cada uno de los tipos de rentas. Y finalmente, el Capítulo IV sobre la «imposición del patrimonio», contenida en el artículo 22 del texto.

No obstante, el CDI ratificado entre España y Brasil no incluye la tributación sobre el patrimonio,³⁴ regulando su artículo 22 la «cláusula de cierre» en virtud de la cual las rentas que pueda obtener cualquier residente de uno de los Estados Contratantes que no aparezcan expresamente referidas en los artículos anteriores podrán someterse a imposición en ambos Estados.

Por otro lado, dada la fecha de ratificación del CDI entre España y Brasil no figuran en el mismo la regulación relativa a la asistencia en la recaudación de impuestos, la restricción de los beneficios del tratado, ni la posibilidad de ampliar la extensión territorial de aplicación del CDI, que se incorporaron con posterioridad al MC OCDE.

Teniendo en cuenta las numerosas versiones del MC OCDE que se han sucedido a lo largo del tiempo resulta importante, sin entrar en la controversia en torno al tratamiento que debe darse al modeló de convenio y a sus comentarios, como hemos expuesto líneas más arriba, para la aplicación de un Convenio por cualquiera de los Estados contratantes el artículo 3.2 del MC OCDE, establece que todo término o expresión que no aparezca expresamente definido en el mismo, y salvo que de su contexto se deduzca una interpretación diferente, tendrá el significado que en ese momento se le atribuya en la legislación relativa a los impuestos objeto del Convenio del Estado en cuestión, debiendo prevalecer este significado sobre el que resultaría de otras Leyes del mismo Estado. Ahora bien, la referencia que se hace en la introducción del MC OCDE (concretamente en el tercer párrafo de la Recomendación inicial) a que, a la hora de interpretar un determinado CDI se tenga en cuenta la última versión de los Comentarios del MC OCDE, puede inducir a confusión en cuanto a la determinación de los criterios de interpretación jurídicamente válidos, por lo que resulta conveniente precisar que «la interpretación dinámica de los Convenios se refiere (...) a la remisión que debe realizarse a la normativa interna – tributaria preferentemente – del Estado que aplica el Convenio y

de la expiración del año natural en que la denuncia haya tenido lugar;

II. por lo que afecta a los otros impuestos comprendidos en este Convenio, al ejercicio fiscal que comience en el año natural en que la denuncia haya tenido lugar.

34 El texto original hacía referencia en su artículo 2.3.a).4), a los impuestos sobre los rendimientos del trabajo y de patrimonio del Sahara ya desaparecido.

no a la interpretación conforme a alguno de los elementos que conforman el contexto del convenio».³⁵

Pasamos a analizar ya el concepto de residencia en el modelo de convenio de la OCDE.

3. La residencia como criterio de sujeción en el MC OCDE

A la hora de establecer los criterios que debemos seguir para determinar la residencia de una determinada persona física (particularmente de los trabajadores), debemos hacer una mención especial a los CDI.³⁶ Ya que la práctica totalidad de los suscritos por España y en particular el ratificado con Brasil, se ajustan al MC OCDE nos centraremos en su estudio.³⁷

Como afirma Bustos Buiza, «el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales ha contribuido a convertir los Comentarios a las disposiciones del Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes. Esto, sin duda, ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los convenios bilaterales. A medida que la red de convenios fiscales continúa ampliándose, la importancia del Modelo, y en particular de sus Comentarios, se hace mayor».³⁸

El de residencia es un concepto básico; ya en su artículo 1.1³⁹ el MC OCDE establece que «el presente Convenio se aplica a las personas *residentes* de uno o de ambos Estados contratantes».

35 GRACIA PRATS, 2009, p. 111.

36 LUCAS DURÁN, 2018, p. 14 a 38.

37 GIL GARCÍA, 2018. P. 360 y 361, señala las particularidades que sobre este criterio contiene los distintos convenios suscritos por España.

38 BUSTOS BUIZA, 2001, p. 5.

39 La nueva versión del MC OCDE de 2017, añade dos apartados a este artículo, en virtud de los cuales:
2. A los efectos del presente Convenio, los ingresos obtenidos a través de una entidad total o parcialmente transparente a efectos fiscales, con arreglo a la legislación tributaria de cualquiera de los Estados contratantes se considerarán ingresos de un residente de un Estado contratante, únicamente en la medida en que se trate dicho ingreso, a los fines de tributación por ese Estado, como los ingresos de un residente de ese Estado.
3. El presente Convenio no afectará a la imposición, por un Estado Contratante, de sus residentes, excepto con respecto a los beneficios otorgados en virtud del párrafo 3 del Artículo 7, el párrafo 2 del artículo 9 y los artículos 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 y 28.

La adición del párrafo 2, sobre las entidades transparentes, responde al capítulo 14 del informe sobre la Acción 2, neutralizando los efectos de los arreglos de desajuste híbrido, mientras que el nuevo párrafo 3, contiene la “cláusula de salvaguardia” que aparece en el Informe final 2015 de la OCDE sobre la Acción 6. Lógicamente, dada su antigüedad, en el CDI suscrito con Brasil el texto reproducido coincide con su artículo 1, que carece de otros apartados.

Si bien son muchos los comentarios que sobre este artículo se realizaban en la versión 2014 del MC OCDE,⁴⁰ nos parece especialmente interesante destacar los que contenía el punto 7, donde se ponía de manifiesto que, siendo el principal objetivo de los convenios de doble imposición promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional, así como evitar la elusión y la evasión fiscal, existe la posibilidad de que los contribuyentes puedan tener la tentación de hacer un uso abusivo de la legislación tributaria aprovechando las diferencias legislativas de los países. También son reseñables los del apartado 8, que señalaba que la extensión de la red de convenios de doble imposición eleva el riesgo de que haya abusos, al posibilitar la utilización de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto los beneficios fiscales previstos en determinadas legislaciones internas como las desgravaciones impositivas establecidas en los convenios de doble imposición.

Por su parte, en el comentario 1 sobre el artículo 1.1 de la versión actual del MC OCDE, se indica que, si bien los primeros Convenios, que en general concluyeron en la primera parte del siglo XX, fueron aplicables a los «ciudadanos» de los Estados contratantes, los posteriores casi siempre se aplican a los «residentes» de uno o ambos de los Estados signatarios, independientemente de su nacionalidad. Este es el enfoque que se confiere a este párrafo (el 1 del artículo 1), añadiendo a continuación un límite fruto de las modificaciones para adaptar el MC OCDE a las BEPS ya que, tras indicar que el término “residente” se define en el artículo 4, señala que el hecho de que una persona sea residente de un Estado contratante no significa que la misma tenga automáticamente derecho a los beneficios del Convenio, ya que algunos o todos ellos, pueden ser denegados en virtud de diversas disposiciones del Convenio, incluidas las del (nuevo) artículo 29.⁴¹

Es pues fundamental determinar la residencia de los sujetos que, al fin y a la postre, nos llevarán a evitar la doble imposición internacional. Para ello, no podemos olvidar que la consideración de cualquier persona como residente o no de un país se determinará por aplicación de su legis-

40 En la versión actual se han modificado los comentarios al artículo 1, haciendo referencia la mayoría de ellos a los nuevos párrafos del mismo. Sin embargo, creemos que continúan siendo aplicables algunos de los comentarios a la versión de 2014, a los que hacemos referencia.

41 Limitación que, como ya se ha puesto de manifiesto, no se contempla en el CDI España – Brasil.

lación interna y únicamente cuando, en virtud de esa normativa interna, un determinado sujeto tenga la consideración de residente en dos (o más) Estados, habrá que acudir a los criterios establecidos en el CDI suscrito entre éstos para resolver el conflicto, determinando el país del que será considerado residente a los efectos de dicho convenio. Así lo deja claro el MC OCDE en su artículo 4.1⁴² cuando indica que la expresión «residente en un Estado contratante» se refiere a toda persona que, en virtud de las leyes de ese Estado, pueda ser gravada en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos por ese Estado. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en dicho Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el mismo o por el patrimonio ubicado en él,⁴³ que podrán gravarse por impuestos sobre la renta específicos, como nuestro Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.⁴⁴

Según el citado MC OCDE, artículo 4.2,⁴⁵ los conflictos de doble residencia de las personas físicas (creados por aplicación de la normativa interna de cada uno de los Estados miembros) se solucionarán por aplicación de los siguientes criterios dirimientes, siguiendo el orden establecido⁴⁶:

42 En este sentido se manifiesta el artículo 4.1 del CDI España - Brasil, que establece: «A los efectos del presente Convenio, la expresión «residente de un Estado Contratante» designa cualquier persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga».

43 Según los Comentarios al artículo 4.1 del MC OCDE, esta última limitación puede generar importantes problemas por lo tanto su interpretación debe llevar a excluir únicamente a las personas que no queden sujetas por la totalidad de sus rentas en aquellos Estados con régimen de sujeción plena. De lo contrario se estaría excluyendo del ámbito de aplicación del CDI a los residentes de los Estados con un sistema fiscal basado en la territorialidad.

44 Regulado por 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 los No Residentes.

45 Que ya se contenían, en los mismos términos, en el artículo 4.2 del CDI firmado entre España y Brasil.

46 La nueva redacción del MC OCDE, mantiene los criterios para determinar la residencia de las personas físicas, si bien modifica el punto tercero del artículo a fin de evitar maniobras «fraudulentas» que permitan a las entidades beneficiarse de la normativa más favorable en base a su residencia, estableciendo ahora que: cuando, en virtud de las disposiciones del apartado primero una persona que no sea un individuo -persona física-, sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes se esforzarán por determinar de común acuerdo el Estado del cual dicha persona se considerará residente a efectos de la Convención, teniendo en cuenta su lugar de gestión efectiva, el lugar donde se encuentre incorporado o constituido de otra manera y cualquier otro factor relevante. En ausencia de tal acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a ningún beneficio o exención impositiva prevista en este Convenio, salvo

- 1º – El primero de ellos atiende al lugar donde radica la vivienda permanente a disposición de la persona en cuestión.
- 2º – El segundo criterio, para el caso de que la persona tuviera vivienda permanente en ambos Estado, se basa en el lugar donde la persona tenga relaciones personales y económicas más estrechas, lo que se ha dado en llamar «centro de intereses vitales».
- 3º – Si ninguno de los anteriores es determinante de la residencia del sujeto, se atenderá al lugar donde viva habitualmente dicha persona física.
- 4º – En cuarto lugar, ante el fracaso de los anteriores criterios en nuestro propósito, se atenderá a la nacionalidad del sujeto.
- 5º – Por último, en quinto lugar y cuando no se haya podido determinar la residencia del individuo en base a ninguno de los criterios anteriores, habrá que estar al común acuerdo de las autoridades competentes.

Antes de entrar en el análisis detallado de cada uno de estos criterios hemos de hacer referencia a la pauta interpretativa que nos indica el punto 9 de los Comentarios a las disposiciones de este artículo (apartado 2), según el cual: para resolver este conflicto es preciso establecer reglas especiales que den preferencia al vínculo con un Estado frente al vínculo con el otro. En la medida de lo posible, el criterio de preferencia habrá de ser tal que no permita dudas, de forma que la persona de que se trate cumpla las condiciones requeridas solamente en un Estado y, al mismo tiempo, reflejará una vinculación de tal naturaleza que justifique la atribución de la potestad tributaria al Estado en cuestión. Los hechos a tomar en consideración, a los efectos de las reglas especiales, serán aquellos que se produzcan durante el período en que la residencia del contribuyente afecta a su sujeción a imposición, período que puede ser de duración inferior al período impositivo.

3.1 El criterio de la vivienda permanente a su disposición

Como señala el apartado 13 de los comentarios al artículo 4.2 del MC OCDE, lo importante es el «carácter permanente de la vivienda» lo que implica que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada

en la medida y en la forma que se acuerde por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

y no ocasionalmente para estancias de corta duración, cualquiera que fuese el motivo de las mismas, citando como ejemplo «los viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas», etc.

Este criterio pondrá fin al conflicto de doble residencia únicamente cuando el trabajador tenga a su disposición una vivienda permanente tan sólo en uno de los Estados miembros, resolviéndose a su favor la controversia. Y ello independientemente de que en el otro Estado pueda disponer de algún alojamiento temporal en el que hospedarse durante el tiempo que pase en el mismo.

Dicho esto, se admiten viviendas de cualquier tipo (casas, apartamentos, habitación amueblada alquilada...) y cualquiera que sea el título jurídico que se ostenta sobre la misma, ya sea en propiedad, usufructo, arrendamiento con o sin muebles, etc. Ahora bien, como expresamente se aclara en la nueva versión de los Comentarios al MC OCDE (apartado 13), si una persona posee una casa en propiedad, esta no puede considerarse a su disposición mientras que esté alquilada y puesta efectivamente a disposición del inquilino (no relacionado con el propietario); puesto que al no tener la posesión de la casa también carece de la posibilidad de permanecer en ella.

Hemos de tener en cuenta que este criterio tiene «un carácter esencialmente cualitativ(o) y no tanto cuantitativo»,⁴⁷ es decir para estimar su concurrencia basta con que la persona en cuestión (en nuestro caso el trabajador), tenga a su disposición permanente la vivienda, independientemente del tiempo real durante el que la ocupe,⁴⁸ si bien dicha ocupación puede servir como indicio del carácter permanente de la vivienda.

3.2. El centro de intereses vitales

Cuando el trabajador disponga de una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, para determinar su residencia habrá que determinar la ubicación de su «centro de intereses vitales», esto es, el lugar donde mantiene relaciones personales y económicas más estrechas, criterio, en principio, muy etéreo.

47 LÓPEZ LÓPEZ, 2015, p. 48.

48 Dato que servirá como base para la aplicación del tercero de los criterios previstos (artículo 4.2.b) del MC OCDE), que resuelve la residencia a favor del estado en el que more el sujeto.

A diferencia de lo que ocurre con nuestra normativa interna, en virtud de la cual se considerará residente en territorio español⁴⁹ a aquella persona cuyo núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos radique en nuestro país, el MC OCDE da cabida en el artículo 4.2.a), que comentamos, no sólo a los intereses económicos del trabajador sino también a sus relaciones personales. Para ello será necesario examinar de forma individual aquellos datos que pongan de manifiesto, a nivel personal, sus relaciones familiares y sociales, sus actividades lúdicas, deportivas, políticas, culturales o de cualquier otro tipo y, en el ámbito económico, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc.

No obstante, tratándose de trabajadores que efectivamente son desplazados para prestar sus servicios en otros países por períodos más o menos largos de tiempo, será normal que se desarrollen actividades personales y económicas en ambos Estados. Por ello, como aconseja López López,⁵⁰ sería preferible atender a las circunstancias del sujeto que pongan de manifiesto una relación más profunda y duradera en uno de ellos, más allá de aquellas que se refieren a sus necesidades diarias, como parece exigir la determinación del «centro de intereses vitales» de una persona. La atención excesiva a estas últimas puede favorecer la tendencia del trabajador a inclinar su tributación hacia el Estado que le ofrezca un tratamiento más favorable, preconstituyendo pruebas a tal fin. Es decir, se trataría de evitar aquellos hechos, datos o pruebas de fácil acceso para el sujeto que, por sí solos, no servirían para demostrar su residencia en uno de los Estados, atendiendo a los que demuestren un vínculo permanente con alguno de los países en cuestión como pueden ser los hijos, familiares más allegados, el hogar de la familia, los amigos, el conocimiento del idioma o la asistencia sanitaria, entre otros.

En cualquier caso, estas circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal del trabajador deberían recibir especial atención. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en el

49 Artículo 9 de la LIRPF, que además, con carácter general, contempla otra circunstancia a tal fin: la permanencia en España más de 183 días durante el año natural. Bastando con que se dé cualquiera de ambos requisitos, sin que exista preferencia sobre ninguno de los dos.

50 LÓPEZ LÓPEZ, 2015, p. 49.

otro Estado al tiempo que mantiene la anterior, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado.⁵¹

Sin embargo, para establecer la residencia en base al centro de intereses vitales del trabajador habrá que sopesar de forma conjunta sus relaciones personales y económicas, en igualdad de condiciones.⁵² El artículo 4.2 del MC OCDE no establece diferencia alguna entre ambos tipos de relaciones, de forma que cuando una persona tenga las relaciones personales más estrechas en uno de los Estados contratantes, pero mantenga en el otro mayores relaciones económicas, no resultará de utilidad este criterio debiendo determinar la residencia del sujeto en base a los siguientes.⁵³

No obstante, quizás sea este el criterio cuya aplicación ha generado más controversia, de forma que hay pronunciamientos en los que los tribunales parecen dar más importancia a los aspectos personales valorando los económicos cuando los primeros no sean determinantes para establecer el centro de intereses vitales de un sujeto. Sirva como ejemplo la Sentencia de la Sala de lo contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2005⁵⁴ (Recurso número 702/2001), sobre el lugar de residencia del recurrente, considerando la Administración tributaria que es España mientras que el interesado mantiene que lo hace en Suiza, a cuyo fin presenta certificado de residencia en este país, alegando la infracción del CDI entre ambos Estados. Si bien, el Convenio deja a la legislación interna de cada Estado la determinación de la residencia habitual en el territorio de cada uno de ellos, ante un caso de doble residencia, hay que estar a los criterios dirimientes establecidos en el Convenio; así, en el Fundamento de Derecho cuarto señala que «llegados a la conclusión, que el recurrente rechaza, de que el mismo es residente de ambos Estados contratantes - Suiza

51 En este sentido se manifiesta el apartado 15 de los comentarios al MC OCDE.

52 En este sentido, véase VELÁZQUEZ DE CUETO, 2012, p. 198.

53 En esta línea se pronuncia, entre otros, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid en su sentencia 148/2009 de 30 de Junio.

54 En el mismo sentido se manifiesta la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) (Sala de lo contencioso Administrativo) de 4 de julio de 2006 (relativa al mismo sujeto pero con relación al IRPF, mientras que la anterior se refiere al IP) o las Sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2009 y de 15 de noviembre de 2000.

y España –, se hace preciso acudir, para la resolución del caso, a las Reglas previstas en el art. 4.2 del Convenio. (...) teniendo vivienda permanente a su disposición en España y Suiza, es preciso acudir al segundo de los criterios que el art. 4.2.a) del Convenio utiliza: el de considerarse residente de aquel Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. Este criterio atiende a una pluralidad de circunstancias: personales, familiares, sociales, económicas, etc. (...) 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, por lo que, en definitiva, es España a la que cabe considerar como país de residencia (...).».

Mientras que otras parecieron dar más peso a las relaciones económicas. Así, la sentencia de 21 de abril de 2010 de la Audiencia Nacional, para determinar la residencia fiscal de un contribuyente en España o en Portugal (residente en ambos países según la normativa interna de cada Estado) aplicará el CDI suscrito entre ambos países (concretamente su artículo 4.2) y puesto que el sujeto dispone de vivienda en los dos territorios, atiende al criterio del centro de intereses vitales del mismo indicando que «(...) a efectos de determinar la residencia fiscal, no son suficientes los vínculos afectivos, sino también, y estos son los más determinantes, los vínculos económicos (...).».

Para finalmente decantarse por la valoración conjunta de ambas relaciones sin que prevalezca ninguna de ella sobre la otra, como preceptúa el artículo 4.2.a) del MC OCDE, en este sentido se pronuncia, entre otras la Consulta vinculante (CV) 0219-02, de 11 de febrero de 2002, sobre un trabajador de nacionalidad holandesa y residente en España que trabaja para una empresa holandesa que le practica retenciones en Holanda, cuando entiende que aunque el consultante no permanece en territorio español por más de ciento ochenta y tres días durante el año 1999 y no parece que tenga en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses

económicos; dado que su cónyuge reside habitualmente en España se presume que el consultante tiene su residencia habitual en territorio español, salvo que se pueda demostrar lo contrario.

Si, de acuerdo con la legislación interna holandesa, fuera también considerado residente a efectos fiscales en Holanda, la cuestión se resolverá aplicando el artículo 4 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Holanda.⁵⁵

3.3 El lugar donde viva habitualmente el sujeto

El tercero de los criterios establecidos en el MC OCDE para determinar la residencia de las personas físicas, de los trabajadores, se aplica en dos situaciones diferentes:

- En caso de que el trabajador tenga una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes y no sea posible determinar en cuál de ellos radica su centro de intereses vitales, y
- En caso de que el sujeto en cuestión no tenga una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados parte.⁵⁶

En ambos supuestos, se da preferencia al Estado contratante donde el trabajador more, es decir, donde viva habitualmente.

Como establecen los Comentarios al MC OCDE, apartados 17, 18 y 19,⁵⁷ en la primera de las situaciones descritas, es decir, en caso de que el sujeto disponga de un hogar permanente en ambos Estados, atenderemos al lugar donde more habitualmente como criterio que incline la balanza hacia el Estado donde se aloje con mayor frecuencia, es decir, será considerado residente del país donde permanezca más tiempo. A tal fin, se deberán tener en cuenta no sólo las estancias del trabajador en su vivienda

55 De fecha 16 de junio de 1971 (BOE de 16 de octubre de 1972).

56 Siendo así, careciendo el trabajador de vivienda a su disposición en ambos Estados, en ningún caso se determinará su residencia en virtud del centro de intereses vitales, sino que se pasará a aplicar el criterio del lugar donde viva habitualmente.

57 Tras la última revisión del MC OCDE, los comentarios 19 y 19.1 se aclara definitivamente la controversia que existía en torno a si, para poder aplicar el criterio de la mora, bastaba con atender al cómputo de días que el interesado pasa en un país y otro o por el contrario se requería determinar en cual está presente con habitualidad, decantándose claramente por esta última posibilidad, en los términos que analizamos en este apartado. En este sentido, puede consultarse FERRERAS GUTIÉRREZ, 2018, p. 26.

permanente en el Estado en cuestión, sino también las que pase en cualquier otro lugar del mismo, sin importar el motivo que las provoca.

Por su parte, en la segunda de las situaciones previstas, esto es, en caso de que el trabajador no tenga un hogar permanente a su disposición en ninguno de los Estados contratantes (por ejemplo, cuando la persona va de un hotel a otro), para aplicar este criterio se tendrán en cuenta todas las estancias hechas en cada Estado, independiente de los causas que las motiven. Es decir, en el caso de trabajadores desplazados sin vivienda permanente, para determinar su residencia en virtud del lugar donde more, no debemos computar sólo el tiempo de permanencia en el Estado de desplazamiento «por trabajo», sino cualquier período de estancia en el mismo.

La aplicación de este criterio requiere determinar si el sujeto/trabajador «moró», en el sentido de «estar físicamente presente», de forma habitual en uno de los dos Estados contratantes y no en el otro, durante un período de tiempo concreto. No bastará con determinar simplemente en cuál de los dos Estados pasó más días el trabajador durante ese período temporal, la frase «*séjourne de façon habituelle*», que se utiliza en la versión francesa de este apartado del MC OCDE, proporciona una perspectiva más útil sobre el significado de la expresión «morada habitual», que se refiere a la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que constituyen la rutina de la vida de cada persona y, por tanto, sea más que transitoria.

No concreta el MC, ni en su versión más reciente ni en las anteriores, el período temporal en torno al cual se establece la comparación para determinar donde mora habitualmente un sujeto, indicando en su cometario 19.1 que la comparación debe cubrir un período de tiempo suficiente para que sea posible determinar la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que son parte de la rutina vital de la persona en cuestión, poniendo especial cuidado en tomar un período temporal durante el cual no se hayan producido cambios importantes en sus circunstancias personales que claramente afectarían a este asunto (como por ejemplo la separación o divorcio de su cónyuge). También aclara que el lapso temporal relevante para la determinación de la residencia habitual de un sujeto en uno o ambos Estados no siempre corresponderá al período de doble residencia, especialmente cuando este sea muy corto.⁵⁸

58 Esto se ilustra con el siguiente ejemplo: supongamos que un residente individual del Estado C se muda al Estado D para trabajar en diferentes ubicaciones por un período de 190 días. Durante ese período y en

Si bien, y con carácter general, coincidimos con López Lopez cuando afirma que «lo más sensato sería tomar como referencia el ejercicio o período fiscal, concreto respecto del cual se pretende determinar el lugar de residencia del sujeto y, a partir de ahí, determinar el Estado donde permanece más tiempo»,⁵⁹ sin caer en el cómputo meramente cuantitativo del número de días que pasa en un país y otro ya que, como hemos visto, este criterio exige que podamos calificar dicha estancia como «mora habitual» del sujeto, que vas más allá del cómputo exacto de los días que pasa en cada país, llevándonos a valorar las circunstancias concretas de cada caso.

Será por tanto, perfectamente posible, que un sujeto, en lo que aquí nos interesa, un trabajador desplazado, reúna los requisitos para ser residente de ambos Estados⁶⁰ o, por el contrario, no los cumpla para ninguno de ellos, en base a este criterio.

3.4 La nacionalidad

Cuando no ha sido posible determinar la residencia de una persona por aplicación de los criterios anteriores, habrá que estar a la nacionalidad del sujeto. La adquisición de la nacionalidad de un Estado concreto requiere de una serie de requisitos difíciles de «aparentar», siendo compleja tanto su adquisición (no la que corresponde desde el nacimiento, sino a pos-

virtud de la legislación interna de cada Estado, se lo considera residente de ambos, C y D. Este sujeto vivió en el Estado C muchos años antes de mudarse al Estado D, donde permaneció exclusivamente el tiempo que duró su trabajo allí, regresando al Estado C para vivir allí permanentemente al final del período de 190 días. Mientras permaneció en el Estado D, el trabajador no goza de vivienda disponible ni en el Estado C, ni en el Estado D. Para determinar si este sujeto tiene su residencia habitual en uno o ambos Estados, sería apropiado tomar en consideración un período de tiempo más largo que los 190 días de residencia dual, a fin de poder establecer la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que forman parte de su rutina de la vida.

59 LÓPEZ LÓPEZ, 2015, p. 54.

60 Y cita el comentario 19 de MC OCDE el siguiente ejemplo que ilustra esta situación: supongamos que durante un período de cinco años, un individuo posee una casa a su disposición en cada uno de los Estados parte, A y B, sus circunstancias concretas no permiten determinar en cual de ambos está situado su centro de intereses vitales. Este sujeto trabaja en el Estado A donde vive habitualmente, pero regresa al estado B dos días al mes y una vez al año durante unas vacaciones de tres semanas. Parece claro que en este caso, dicho sujeto tendrá una residencia habitual en el Estado A y no en el Estado B. Sin embargo, supongamos que durante el mismo período de cinco años, este individuo trabaja períodos cortos de tiempo en el Estado A, al que regresa 15 veces al año para estancias de dos semanas cada vez, estando presente en el estado B el resto del tiempo y suponiendo que tampoco en esta ocasión podamos determinar la localización de su centro de intereses vitales, podemos afirmar que este sujeto tendrá su domicilio habitual tanto en el Estado A como en el Estado B.

teriori), como su pérdida, toda vez que conlleva una serie de derechos reconocidos por el Estado cuya nacionalidad se ostenta. La apreciación de este criterio no requiere obligatoriamente de un nexo territorial con el Estado del que se es nacional, siendo relativamente fácil su aplicación práctica. No obstante, tampoco sirve para resolver todos los conflictos de doble residencia, puesto que se dan casos en los que el trabajador ostenta la nacionalidad de ambos Estados o de ninguno, supuestos que se solucionarían por aplicación del último de los criterios previstos, el acuerdo entre los Estados contratantes, que pasamos a comentar.

3.5 El acuerdo entre Estados

Se trata del último criterio fijado en el MC OCDE para dirimir los supuestos de doble residencia de las personas físicas, regulado en el artículo 4.2.d) del MC OCDE en virtud del cual, si el sujeto «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». A tal fin se establece un «procedimiento de acuerdo mutuo» en el artículo 25 del MC OCDE, cuyo apartado 3 establece que dichas autoridades se esforzarán por resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja en cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio. Instándolas, en el apartado 4, a comunicarse directamente entre sí, incluso a través de una comisión conjunta compuesta por ellos mismos o sus representantes, con el fin de lograr dicho acuerdo. Sin embargo, nada se dice, más allá de tan buenos propósitos, de cómo alcanzar dicho acuerdo.

3.6 Criterios para resolver los conflictos de doble residencia de las personas no físicas

Antes de terminar este epígrafe quisiéramos hacer una breve referencia al artículo 4.3 del MC OCDE, relativo a los criterios para resolver los problemas de doble residencia para aquellos sujetos que no sean personas físicas, que se modifica en la versión del MC OCDE de 2017. Establece dicho artículo que «cuando, en virtud de las disposiciones del apartado primero una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes se esforzarán por determinar de común acuerdo el Estado del cual dicha persona se considerará residente a efectos del Convenio, teniendo en cuenta

el lugar donde se encuentra la sede de su gestión efectiva, el lugar donde se encuentre incorporada o constituida de otra manera y cualquier otro factor relevante. En ausencia de tal acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a ningún beneficio o exención impositiva prevista en este Convenio, salvo en la medida y en la forma que se acuerde por las autoridades competentes de los Estados contratantes».

Nos referimos a las empresas y otras entidades que no tengan la consideración de personas físicas, independientemente de si son personas jurídicas o no. Sería el caso, por ejemplo, de una empresa que tiene la consideración de residente en el Estado donde radica su sede efectiva de dirección y también en el que está registrada, siempre de acuerdo a la normativa interna de cada uno de estos países.

En su redacción anterior del párrafo 3, del artículo 4 del MC OCDE se estableció un criterio único para dirimir estos conflictos en base al lugar donde radicaba la gestión efectiva de la empresa, restando importancia a aquellos aspectos puramente formales, como por ejemplo el país donde aquella se encontraba registrada. Sin embargo, y aunque el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE reconoció que las situaciones de doble residencia de entidades distintas de las personas físicas eran relativamente raras, se habían dado varios supuestos de evasión fiscal en los que estaban involucradas compañías con doble residencia, que utilizaban esta situación para orientar su tributación hacia territorios de baja tributación. Para poner fin a esta práctica fraudulenta se optó por abrir el abanico de criterios para resolver estos conflictos, realizando un análisis individual de cada caso, que permita a los Estados intervinientes ponerse de acuerdo sobre el particular, privando de cualquier exención o beneficio que pueda establecer el concreto CDI para la citada entidad en caso de que no llegaran a alcanzar tal acuerdo, salvo aquellos que dichos estados quisieran concederles.⁶¹

61 No obstante, algunos Estados prefieren tratar los casos de doble residencia de entidades por aplicación del criterio del «lugar de gestión efectiva» que operaba en el MC antes de la modificación de 2017, considerando que esta regla puede interpretarse de forma que se eviten las situaciones de abuso.

Para estos casos los Comentarios a este artículo prevén la posibilidad de incluir en el concreto CDI la siguiente versión del citado artículo: Cuando en virtud de lo dispuesto en el apartado 1, una persona que no tenga la consideración de persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se la considerará residente únicamente del Estado en el que se ubica su lugar de gestión efectiva.

Sin duda es este el criterio establecido en el artículo 4.3 del CDI entre España y Brasil, en virtud del cual: «Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva».

En este esfuerzo por determinar de mutuo acuerdo la residencia de cualquier entidad (siempre que no sea una persona física) las autoridades competentes deben aplicar el citado párrafo 3 teniendo en cuenta varios factores, como el lugar dónde se reúna habitualmente la junta directiva de tal entidad u órgano equivalente de la misma, o donde generalmente desarrolle su actividad el director ejecutivo y otros altos cargos, o donde se lleva a cabo su gestión diaria o el lugar donde se localizan sus oficinas centrales, o donde se lleven sus registros contables.

Como quiera que de la decisión final de las autoridades competentes dependerá la residencia de la persona (no física) en cuestión y para evitar una aplicación indebida de las disposiciones del CDI los países que consideren que las autoridades no deberían resolver estos supuestos de doble residencia discrecionalmente pueden completar esta disposición indicando concretamente a los criterios que entiendan relevantes para adoptar la decisión que corresponda.

Teniendo en cuenta que las concretas circunstancias en base a las que se resuelvan los conflictos de doble residencia pueden cambiar con el tiempo, las autoridades que tomen una decisión en virtud de esa disposición deberían aclarar qué período temporal cubierto por dicha decisión.

Como sabemos, el último inciso del párrafo 3 del artículo 4, que comentamos, establece que a falta de acuerdo de las autoridades competentes, la persona con doble residencia no tendrá derecho a ningún beneficio o exención de los establecidos en el Convenio, salvo en la medida y de la manera que se acuerde por dichas autoridades. No obstante, esto no impedirá que el contribuyente se considere residente de cada Estado contratante para fines distintos de a la concesión de tales beneficios.

Siendo así, no se darán los requisitos establecidos en el párrafo segundo, letra b), del artículo 15 del MC OCDE sobre los rendimientos del trabajo. Según el citado artículo, la remuneración obtenida por el residente de un Estado contratante con respecto a un trabajo desempeñado en el otro Estado contratante, solo podrá someterse a tributación en el primer estado si se dan los tres requisitos exigidos, uno de los cuales (el de la letra b) requiere que la remuneración sea pagada por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado; lo que no se cumplirá respecto de los empleados de las entidades que se consideren residentes de ambos países.

4. Conclusión

La globalización de la economía que impera en el mundo moderno conlleva un importante incremento de las relaciones internacionales, lo que implica la necesidad de enlazar las economías internas de cada país con la economía mundial, un factor este, el de la globalización, cada vez más presente en todos los mercados. Uno de los principales problemas que genera este proceso es el de la doble imposición que afecta a la tributación de las rentas generadas en el seno de las relaciones que implican a dos o más países, lo que puede suponer un importante impedimento para la movilidad de los distintos factores de producción, que podrían frenar el proceso de internacionalización, algo fundamental para el desarrollo económico – incluso político – de los Estados, creando importantes distorsiones en beneficio de aquellos territorios que resultan fiscalmente más competitivos, favoreciendo así la evasión fiscal.

Resulta imprescindible, por tanto, establecer criterios normativos que eliminen esta múltiple tributación, tanto a nivel nacional como supranacional, para fomentar las inversiones y operaciones comerciales a nivel internacional, evitando que esta interacción con varios países provoque una mayor carga fiscal en los contribuyentes.

Siendo cada vez más frecuente el desplazamiento de trabajadores, fuera o dentro de nuestras fronteras para desarrollar su labor, resulta evidente que tal circunstancia podrá modificar su residencia fiscal, siendo abundantes los supuestos de doble residencia y correlativamente, de doble imposición internacional. Para solventarlos resultan de fundamentales los CDI suscritos entre un país y aquél otro del que también sea residente el trabajador en cuestión, a fin de resolver dichos conflictos, determinando, asimismo, la distribución de la soberanía fiscal respecto de las rentas obtenidas por el sujeto, fortaleciendo la seguridad jurídica de los contribuyentes que actúan bajo su auspicio y favoreciendo las relaciones económicas internacionales entre los Estados signatarios.

Organizaciones internacionales como la OCDE y la ONU han elaborado un modelo de convenio para evitar la doble imposición que, debido a la relevancia de tales organismos, son tomados como base para las negociaciones entre dos Estados soberanos, de las que resultará el concreto CDI que estos suscribirán. Formando España parte de la OCDE, organización con la que Brasil colabora desde 1994, de la que es «Socio Clave» y siendo

el Modelo de Convenio elaborado por la misma el seguido mayoritariamente por nuestro país para la negociación y aplicación de la mayoría de los tratados fiscales bilaterales actualmente vigentes, entre ellos el Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, a la hora de analizar los criterios para determinar la residencia de una determinada persona física (particularmente de los trabajadores), hemos de hacerlo en referencia al MC OCDE, cuyas disposiciones y sus comentarios constituyen un instrumento generalmente admitido para la interpretación y aplicación de los convenios bilaterales existentes, tal como ha quedado expuesto en nuestro trabajo.

Referencias

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. La compatibilidad de diversas medidas adoptadas por las Comunidades autónomas con el Derecho europeo, en la obra colectiva coordinada por PATÓN GARCÍA, Gemma, *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*, CEF, Madrid, 2015.
- AMBITE IGLESIAS, Ana María & LÓPEZ ARRABE, Carlos. Doble imposición Internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española, Centro de Estudios Financieros, Cuadernos de formación, colaboración 1/14, volumen 17/2014.
- BARRAS GARCÍA, Pedro. J. Interpretación dinámica en relación con la cláusula de transparencia fiscal de los convenios para evitar la doble imposición internacional, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, n. 34, 2012, BIB 2012/372.
- BUSTOS BUIZA, José Antonio. Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición, *Documentos –Instituto de Estudios Fiscales*, n. 9, 2001.
- CALDERÓN CARRERO José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza efectos e interpretación, en la obra colectiva Coordinada por CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. *Convenios fiscales internacionales 2005*, CISS, Valencia, 2005.

- _____. Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza efectos e interpretación, en Coord.: CARMONA FERNANDEZ, N.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS grupo Wolters Kluwer, Valencia, 2010.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel. A vueltas con las reglas interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una resolución del TEAC sobre híbridos financieros: la reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional, *Quincena Fiscal*, n. 12/2012, BIB 2012/1081.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional, *Anuario de la Facultad de Derecho* n. 5, 1987.
- _____. Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional, *Impuestos*, n. 12, 1988.
- DEL ARCO RUETE, Luis. Doble Imposición internacional y Derecho Tributario español. Ed. Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.
- DÍEZ DE VELASCO, Manuel. Los tratados internacionales (III): el tratado desde su entrada en vigor hasta su terminación, en la obra colectiva dirigida por DÍEZ DE VELASCO, Manuel. *Instituciones de Derecho internacional Público*, 16ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2007.
- FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto. Cambios en relación con la residencia fiscal en la próxima actualización del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE), en la obra colectiva dirigida por LUCAS DURÁN, Manuel y DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro, *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*. Documentos de Trabajo 3/2018, IEF, Madrid, 2018.
- GARCIA NOVOA, César. Interpretación de los Convenios de Doble Imposición, *Revista Española de Derecho Financiero (Civitas)*, n. 131, 2006.
- GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición, *Crónica Tributaria*, n. 133/2009.
- GIL GARCÍA, Elizabeth. La residencia como criterio de aplicación de los CDI. La cláusula del centro de intereses vitales y otros criterios para resolver la doble residencia, en la obra colectiva dirigida por MERINO JARA. Isaac, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas*

- interna, comunitaria e internacional, Documentos de Trabajo 7/2018, IEF, Madrid, 2018.
- LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. Régimen Fiscal de los Trabajadores Desplazados al extranjero, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.
- LUCAS DURÁN, Manuel. Residencia y territorialidad: BEPS y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional, en la obra colectiva dirigida por MERINO JARA. Isaac, Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional, Documentos de Trabajo 7/2018, IEF, Madrid, 2018.
- MEDINA CEPERO, Juan Ramón. Los Convenios para evitar la doble imposición. Anotados y Comentados conforme a la legislación y la jurisprudencia más reciente. Trivium, Madrid, 2001.
- NOCETE CORREA, Francisco José. Los Convenios de Doble Imposición (Incidencia en el Derecho Comunitario), Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008.
- RIBES RIBES, Aurora. Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2003.
- UDINA, Manlio. Il diritto internazionale tributario, Cedam, Padova, 1949.
- VELÁZQUEZ DE CUETO, Francisco Antonio. La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos. Cuadernos de Formación IEF, colaboración 17/12, Vol. 15/2012.

Autora convidada.