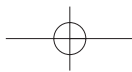
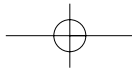


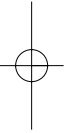
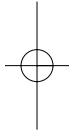
DERECHO FISCAL INTERNACIONAL



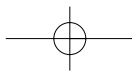


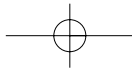
DR. TULLIO ROSEMBUJ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Barcelona

DERECHO FISCAL INTERNACIONAL



Barcelona, 2001





Primera edición, 2001

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del *Copyright*, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción parcial o total de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella, mediante alquiler o préstamos públicos.

© Tulio Rosembuj

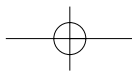
© el Fisco
Vía Augusta, 125, Entlo. 4
08006 Barcelona

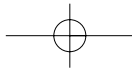
Diseño cubierta: Rosa Capitel

Producción: PPU
Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A.
Diputación, 213 - 08011 Barcelona

ISBN: 84-477-0777-6
Dep. Legal: B-46.398-2001

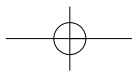
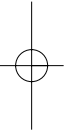
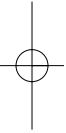
Maquetación: Pàgina 98
Impreso por: PPU





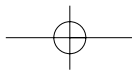
Fue uno de los grandes juristas. Quien sepa de García de Enterría, Carnelutti, Mortati, Falzea, Jarach; no puede desconocer la enjundia de Sampay. Un hombre que conllevó sus convicciones católicas con lo que el mismo definió como literatura jurídica comprometida. El derecho político y constitucional moderno le acredita como creador sólido, un inventor desde la realidad, un educador impenitente e incansable. Derecho fiscal internacional es una humilde contribución a El Derecho fiscal internacional (1951), donde Sampay ampara el desarrollo jurídico en el desarrollo político del momento, en el cual fue indiscutido protagonista. Fui su Doctorando en tiempos convulsos. Y, seguramente, le debo, lo que él definiendo como contrabando ideológico refería aquello que era un puro ejercicio de pensamiento sin ataduras. Un Señor Héroe, lo cual no es poco.

*Al Maestro Arturo Enrique Sampay (q.e.p.d.)
La inteligencia sobreviviente o la supervivencia
del pensamiento (libre)*

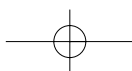


ÍNDICE

PRÓLOGO	15
INTRODUCCIÓN	17
La superioridad de la norma constitucional	18
La pertenencia.....	21
La clase de pertenencia	22
La renta mundial activa y pasiva.....	24
El impuesto sobre la renta de no residentes.....	26
LA PERTENENCIA PERSONAL	31
La residencia de la persona física.....	31
La residencia de la persona jurídica	39
<i>Constitución</i>	39
<i>Sede social</i>	40
<i>Control</i>	40
<i>La residencia fiscal de la persona jurídica</i>	41
Convenios de doble imposición	43
<i>Doble Residencia</i>	44
<i>La residencia de la persona jurídica en los CDI</i>	45
Cambio de residencia en el Derecho positivo	47
El cambio de residencia con finalidad fiscal y la competencia lesiva..	48
<i>El caso Daily-Mail</i>	48
<i>Central Management and Control</i>	49
La Sociedad de Personas	50
<i>Personalidad jurídica</i>	50



<i>Responsabilidad del socio</i>	53
<i>Persona mercantil</i>	54
<i>La sociedad civil con personalidad jurídica</i>	54
<i>La disciplina</i>	56
<i>La residencia</i>	57
<i>La sociedad de personas en los CDI</i>	58
<i>Alemania</i>	60
<i>Estados Unidos</i>	60
LA PERTENENCIA ECONÓMICA	61
La fuente de renta.....	61
El uso del mercado.....	66
Rentas excluidas.....	70
Cuantificación de la deuda.....	72
<i>Hecho imponible periódico</i>	73
<i>La base imponible</i>	74
Gravámen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.....	76
Rentas exentas.....	77
LA PERTENENCIA CUASI PERSONAL	80
La cláusula antiórgano en el modelo OCDE.....	83
El establecimiento permanente como sujeto de derecho.....	84
Establecimiento permanente en el IRNR.....	88
<i>Requisitos</i>	89
<i>El agente autorizado</i>	90
Rentas atribuibles al establecimiento permanente.....	91
La renta del cese, desafectación o transferencia de bienes.....	94
Diversidad de EP.....	95
Base imponible. La determinación de los resultados.....	95
<i>Pagos no deducibles</i>	96
<i>El coste de los capitales propios</i>	98
<i>El MOCDE Art. 7.3</i>	99
Operaciones vinculadas.....	100
<i>El modelo OCDE. art. 7.4</i>	102
Cuantificación de la deuda.....	103
Establecimiento permanente sin cierre de ciclo mercantil.....	105
Establecimiento permanente de obras de construcción y montaje....	107



El establecimiento permanente y el comercio electrónico	109
<i>La página Web</i>	111
<i>El servidor</i>	112
<i>El proveedor de Internet</i>	115
<i>El web-hosting</i>	116
<i>Atribución de rentas</i>	119

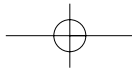
RESPONSABILIDAD POR LAS DEUDAS DEL NO RESIDENTE	122
La delegación de la deuda	123
La sustitución tributaria y la delegación de deuda	127
La sustitución por retención en el IRNR	132
La sustitución completa y la indicación de pago	137
El régimen general de la retención en al art. 82.5 LIRPF	140
<i>Efectos de las obligaciones del sustituto-sustituído</i>	142
<i>La deducción de la retención teórica</i>	143
La retención sobre la transmisión de inmuebles	146
El representante del no residente	147

EL FIDUCIARIO	150
<i>La Junta de Compensación</i>	150
El trust	160
<i>Concepto</i>	160
<i>Características</i>	162
<i>El reconocimiento indirecto del trust</i>	164
<i>Efectos Tributarios</i>	166
<i>El Trustee</i>	167
<i>El Trust en EE.UU.</i>	168
Situación actual	170
<i>La Disciplina Jurídica</i>	171

CONTROLLED FOREIGN CORPORATION. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL	174
La transparencia fiscal internacional. Concepto	174
<i>El diseño Subpart F. de EE.UU.</i>	174
El método subjetivo y el método cedular	176
El régimen TFI y el paradigma Modelo OCDE	178
Los requisitos del régimen TFI	182

La sociedad aparente y el derecho de empresa.....	186
Renta pasiva y activa.....	189
La compatibilidad del régimen TFI y el derecho fiscal internacional ...	190
<i>La proyección del derecho interno hacia el exterior.....</i>	192
La doble imposición jurídica.....	195
El tratamiento de los dividendos	196
El Régimen fiscal privilegiado.....	198
<i>La tesis de K. Vogel.....</i>	198
El cálculo de la renta presunta.....	200
Conclusiones.....	203
LA COMPETENCIA FISCAL LESIVA.....	209
Los principios generales del derecho.....	209
La elusión de Estado	210
<i>La elusión fiscal de Estado mediante sociedad aparente</i>	
– <i>Foreign Sales Corporation</i>	214
<i>D.G.T. Consulta vinculante 28/5/2001</i>	218
ETVE	220
La ayuda pública	220
La ETVE y la Competencia Fiscal Lesiva	221
Conclusiones.....	223
La evasión de Estado	224
El nuevo sentido de la retorsión.....	226
El principio general de competencia fiscal lesiva	227
Límites.....	230
El conflicto y la excepción de orden público	232
Régimen fiscal privilegiado.....	237
<i>El artículo 238 A.C.G.I. de Francia</i>	239
<i>La comparación de niveles de imposición</i>	241
<i>Las diferencias entre mercado único y plural.....</i>	242
La elusión de Estado mediante regímenes preferenciales	244
<i>Elusión en sentido estricto o amplio</i>	247
El contenido de la evasión de Estado.....	250
<i>La lista. Efectos jurídicos</i>	252
<i>La responsabilidad internacional del paraíso fiscal</i>	254
<i>Elementos de identificación.....</i>	256
<i>La evasión fiscal internacional como ilícito</i>	257
El intercambio de información convencional.....	261
Conclusiones.....	262

EL HECHO LESIVO	264
La soberanía limitada	264
El conflicto de leyes	265
El hecho lesivo	267
La interpretación estricta de los EE.UU.	273
LA AYUDA ESTATAL EN LA UE	275
La reducción del coste fiscal	278
El menor ingreso para la Hacienda Pública	281
El perjuicio fiscal para los otros Estados	282
La ayuda estatal y la competencia fiscal	282
Fiscalidad empresarial	285
La armonización fiscal	286
EVASIÓN Y BLANQUEO DE DINERO	287
Blanqueo. Concepto	293
Objeto material del blanqueo	297
BIBLIOGRAFÍA	299



PRÓLOGO

La presunción, es verdad, juega malas pasadas. Pero, en este campo, tengo la certidumbre que éstas páginas podrían comenzar a leerse desde la última a la primera o viceversa.

Desde la idea de la soberanía, como reliquia, hasta el blanqueo y la evasión fiscal o al revés.

La ocultación del dinero y el blanqueo, amparado en el sigilo, identifica el hecho fiscal lesivo en materia internacional.

No era necesario el atentado al World Trade Center de Nueva York, desde luego, para reparar que la sincronía de la ilicitud de Estado comprende tanto a la evasión fiscal, la criminalidad organizada como el terrorismo.

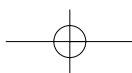
Antes que esto sucediera, tanto la OCDE, como el G-7, y la Unión Europea advertían sobre Estados y dependencias territoriales utilizados como zonas francas para esconder rentas o patrimonios, blanquear dinero y pagar comisiones a funcionarios o políticos.

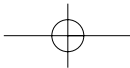
Basta un ejemplo apuntado por Robert Morgenthau, fiscal del distrito de Nueva York. En las Islas Cayman, a lo largo de los últimos tres años, los depósitos bancarios crecieron de 500 a 800 billones de dólares, apoyados en las operaciones de los 47 bancos más importantes del mundo, con autorización para hacerlo.

En el secreto, confluyen los dineros globales, de origen dispar, pero, con la clara motivación común por la opacidad total.

Por esa razón, el hecho fiscal lesivo, por elusión o evasión de Estado, se coloca como la piedra de toque de la globalización. Y, asimismo, condiciona cualquier reflexión sobre la fiscalidad internacional.

No es casual que la defensa del secreto se apoye en la soberanía. Ese vestigio favorece, antes que impedir, la realización cómoda de hechos fis-





cales, criminales, terroristas, de contenido global lesivo. La soberanía *offshore* es perversa, porque no sólo beneficia a los que la protegen y utilizan en su beneficio, sino porque contagia a cualquier Estado ordinario de desigualdad ante su ciudadano de masa.

Si el punto de la evasión y elusión de Estado convoca la vicisitud del nuevo principio de competencia fiscal lesiva; ocurre el diseño actual de las normas tributarias de alcance ultraterritorial.

El eje, por otra parte clásico, del hecho imponible como manifestación de capacidad económica, debe servir para la atribución de interés fiscal en cada país. Esto conlleva un delicado encaje entre la potestad normativa del Estado de residencia y el de la fuente, en defecto de Convenio para evitar la doble imposición y la evasión fiscal. En particular, con referencia a las sociedades en transparencia fiscal internacional (CFC) frente a las que pudiera recurrirse a la excepción de orden público, si hubiera perjuicio en el Estado donde se hallan.

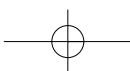
Al mismo tiempo, la proyección de cada Estado sobre las otras rentas del no residente, su sucesión o relaciones familiares, provoca la idea de una renta mundial pasiva, que, como la renta mundial activa, desborda el territorio de la fuente, para proyectarse sobre el otro patrimonio o renta del no residente.

Al final, emerge por sobre las nociones tradicionales de sujeción por residencia o fuente, la idea del *uso de mercado*, del acto o hecho demostrativo de capacidad económica, como justificación legítima de gravamen al momento de su realización y allí donde se revele. Contemporáneamente, la responsabilidad tributaria del sustituto no libera, sino excepcionalmente, al no residente.

En suma, la reflexión sobre la fiscalidad internacional, que no ha hecho sino que comenzar, mediante la aplicación de conceptos y categorías jurídicas pretende destacar, sobre todo, la internacionalización (lo transnacional) del ejercicio del poder y la potestad tributaria.

La indiscutible redondez de la tierra.

TULIO ROSEMBUJ
Barcelona, octubre de 2001



INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la doctrina tradicional, la ley tributaria obliga a todos los que se encuentren en territorio del Estado y, en consecuencia, su obligatoriedad e inderogabilidad cesa fuera de los lindes efectivos del propio territorio del Estado, donde no llega o es dudoso que pueda hacerlo la jurisdicción, para hacer que valga su pretensión.¹

Sin embargo, este planteamiento meramente descriptivo desemboca en una proposición de dudoso contorno: cada Estado puede ejercer ilimitadamente su poder tributario sobre el territorio siempre que posea la fuerza para imponerlo como si su potestad fuera libre y su dominio real y eminente.

La relación territorio-soberanía que se establece no es una explicación suficiente sobre el fundamento de la fiscalidad propia sobre los residentes, quizá serviría si el criterio fuera el de la nacionalidad, que no es común; ni, tampoco, respecto a la disciplina tributaria de los no residentes.

El fundamento del poder tributario y la legitimidad del Estado sobre y en su espacio territorial no es una pura expresión de supremacía necesaria, sino de norma constitucional, en cuanto distribuye y especifica la esfera de las competencias del ordenamiento jurídico global. Es la Constitución la que confiere al legislador la autoridad para crear y aplicar tributos fijando los límites que legitiman su actuación conforme al orden público económico que la funda y los principios intrínsecos de la materia (art. 31 C.E.).

1. A. Borrás, La doble imposición. Problemas jurídicos internacionales, Madrid, 1974, p. donde se afirma que la soberanía fiscal es una idea que se apoya en el poder de establecimiento de un sistema tributario, con autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejercitando tal soberanía dentro de su ámbito territorial.

Así resulta superfluo apelar al concepto de soberanía, en la medida en que la justificación del poder tributario ocurre estrictamente por determinación e individualización constitucional. Es la norma suprema, la supremacía, la que confiere y atribuye potestades cualificando los ámbitos de actuación y delimitando sus funciones.

La superioridad de la norma constitucional

La Constitución, entonces, señala las directrices básicas sobre las cuales se asientan en cada momento histórico el sistema y la estructura política y económica de la sociedad. El deber de contribuir al gasto público supone una aplicación precisa de la subordinación al interés general de toda la riqueza del país en sus distintas formas y cualquiera que sea su titular (art. 128.1 C.E.).

El sistema tributario es un elemento integrante del orden público económico: es una actividad que se dirige a la configuración específica de la constitución económica del Estado².

El deber de todos de sostener el gasto público coadyuva al desarrollo de la actividad económica de la sociedad y se adecua a sus principios rectores.

Las leyes tributarias, entonces, son expresión del orden público económico. Y definen, en su especialidad, un ámbito de tutela de valores y principios fundamentales de la conservación del ordenamiento jurídico. Pero, esto no consiente considerar que la ley tributaria es, por definición, ley de policía de aplicación territorial necesaria y exclusiva.

Las leyes de policía, según el artículo 8.1 del Código Civil obligan a todos los que se hallen en territorio nacional. Ello lleva a alguna doctrina y jurisprudencia a una extensión que las identifica con las leyes de observación necesaria para la salvaguardia de la organización política, social o económica del país. Así, por ejemplo, se afirma que el artículo 8.1., comprendiendo las leyes penales, de seguridad y de policía, es “la manifestación por excelencia de la actividad del Estado dirigida al cum-

2. Díez Picazo, L., Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, I, Madrid, 1993, p. 42.

Rosembuj, T., El fraude de ley, la simulación y el abuso de formas en el derecho tributario, Madrid, 1999, p. 84.

plimiento de sus fines y funciones soberanas, abarcando, pues en su seno...otras parcelas de derecho público como lo laboral o fiscal por ejemplo".³

En igual sentido se aprecia que el citado artículo cubriría las propias disposiciones constitucionales, las administrativas, las fiscales y todas aquellas que rigen la intervención del Estado en las relaciones económicas y financieras.⁴

Asimismo, la jurisprudencia suprema concibe de policía las leyes de contrabando y defraudación y, desde luego, las de carácter fiscal.⁵

En suma, la ley tributaria como ley de policía se aplicará a quien se halle en el territorio dentro del ámbito de soberanía del Estado.

La ley tributaria admite la calificación de norma de aplicación necesaria o inmediata cuando se verifica el hecho imponible previsto. El concepto arranca del derecho internacional privado. La ley de aplicación inmediata tiene la connotación de unilateralidad y voluntad de aplicación aunque incida sobre relaciones jurídicas o circunstancias de hecho sometidos a un ordenamiento extranjero. En general, dice Ballarino, se trata de disposiciones que persiguen un fin particularmente importante para el Estado que las emana. Hay una zona secante que define la ley tributaria exclusiva en su ámbito de aplicación y la necesidad o inmediatez de sus efectos en las relaciones que afecta.⁶

La distinción atañe a la teoría general del derecho. La ley de aplicación necesaria sobreviene a la realización del hecho imponible, indicada por el respectivo presupuesto de hecho del impuesto.

La ley tributaria, no obstante las opiniones vertidas, siendo un elemento del orden público económico, no puede asimilarse a ley de policía.

Primero, porque la ley tributaria, como ya se sostuvo, no formula una prohibición categórica, inderogable e incondicionada de la conducta del sujeto (está prohibido sustraerse al impuesto debido), sino, que fija un mandato condicionado a la realización de un particular evento cual es el hecho imponible.⁷

3. De Angulo, M., Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, T.1, p. 127, Madrid, 1978, dir. M. Albadalejo.

4. González Campos, J. D., Artículo 8.1 Comentario del Código Civil, T. 1., Madrid, 1993, p. 71-74, ibidem J.L. Iriarte Angel, Comentario del Código Civil, I, Barcelona, 2000, p. 403, coord., I. Sierra Gil de la Cuesta.

5. S. 30 de junio de 1962, Sala 3ª.

6. Ballarino, T., Diritto Internazionale Privato, Padova, 1999, p.186.

7. Hensel, Diritto Tributario, Milano, 1956, p. 148.

La ley tributaria no obliga por hallarse en el territorio, sino por realizarse un hecho imponible que está conectado a una manifestación de capacidad económica.

La ley tributaria se aplicará a todos los que encuentren en el territorio siempre que efectúen algunos de los hechos imponibles previstos en la ley y no se encuentre, además, al amparo de una regulación de jerarquía superior de naturaleza internacional.

Segundo, porque la visión radical de territorialidad excluiría las aplicaciones extraterritoriales y ultraterritoriales de la ley tributaria aunque el hecho imponible se produzca en otro Estado –v.g. régimen de transparencia fiscal internacional–; cuando el contribuyente tiene la condición de español en la función exterior que desempeña o, aún más, reflejando sobre bienes y derechos del no residente en el exterior, los efectos de su actividad económica en el territorio. (transnacional: regulador de hechos que trascienden las fronteras).

Los principios tributarios del ordenamiento jurídico, destinados a su protección y conservación, componen el orden público económico insertos en la norma constitucional, delimitando la aplicación del derecho necesario o de aplicación inmediata eventualmente contradictorio con los mismos. Y, como efecto negativo, evitando la recepción de normas contrastantes con los valores constitucionales del Estado del foro.

Pero, en el fondo, el orden público decodifica la imperatividad e inderogabilidad de la norma, a veces restringiéndola y otra ampliándola y, con ello, contribuye a la estabilidad, conservación y protección del entero sistema jurídico: "...orden público se contraponen a la norma imperativa, que representa el capricho momentáneo del legislador" (Sacco).

El orden público económico constitucional, dentro del que está subsumido el ordenamiento tributario, preserva el núcleo de principios que reúnen a las familias jurídicas internacionales, identificando, en verdad, principios que son susceptibles de transposición a otros sistemas estatales sea por razones políticas, económicas o culturales. Y esto sirve de orientación tanto para el efecto propulsivo de la ley nacional sobre situaciones externas cuanto su efecto impeditivo respecto de la aplicación de leyes extranjeras.

El punto de suficiencia mínimo para la aplicación de la ley tributaria será el vínculo más significativo que el hecho imponible pone en evidencia, la conexión puntual y estrecha con un sistema tributario en particular o varios, sea por relaciones personales, económicas, cuasipersonales o, al límite, por un lazo particular con el mercado desde cualquier otro lugar.

La pertenencia

El fundamento de la ley tributaria responde con certeza a la conexión ingreso-gasto público, antes que a su relación de soberanía territorial.

Sostiene **Maffezzoni** que no es la territorialidad de un hecho la que confiere la calificación de índice de capacidad económica, sino que, por el contrario es, la capacidad económica la que otorga la territorialidad.⁸

Los factores determinantes del deber de contribuir están vinculados a las ventajas que el contribuyente se procura de su pertenencia a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de los bienes y servicios públicos que utiliza que le permiten vivir o actuar en un territorio: como lugar donde reside o como lugar donde realiza hechos imponible de los tributos.⁹

No hay capacidad económica, objetiva o subjetiva, cuyo modo y cuantía no implique (legítimamente) la conexión entre el tributo y el gasto público.

El fundamento de la relación entre el contribuyente y la norma tributaria en un territorio determinado no es otro que el de la pertenencia política, social, económica a un ordenamiento jurídico que sujeta su conducta y grava los resultados que genera, en tanto manifestaciones de capacidad económica, como deber del contribuir al levantamiento del gasto público, por las ventajas y beneficios que le significa la respectiva “vida económica colectiva”.¹⁰

La pertenencia política se define en función de la nacionalidad o, en algunos supuestos, por el área de integración política o supranacional (UE). La pertenencia personal y social tiene en la residencia habitual su principal manifestación.¹¹

La pertenencia económica, en fin, resulta de la participación, más o menos intensa, del contribuyente que no es nacional ni residente en la producción, tráfico o consumo de la riqueza de ese país.¹²

8. Maffezzoni, F., *La capacità contributiva del diritto tributario*, Torino 1970, p. 22.

9. Griziotti, B., *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid, 1931, p.107. Enumerando los factores menciona: a) Las ventajas generales derivadas de la pertenencia en un conjunto político, económico y social; b) Las ventajas particulares derivadas de la actividad social; c) La aptitud y la capacidad económica del particular para contribuir a la vida colectiva.

10. Pugliese, *L'imposizione delle imprese di carattere internazionale*, Padova, 1930, p. 41

11. Blumenstein, *Sistema di diritto delle Imposte*, Milano, 1954, p. 76.

12. Gest y Tixier, *Droit fiscal International*, Paris, 1990, p. 22: La participación del no residente en las ventajas que gozan los habitantes del país pueden ser más o menos intensa. Es débil cuando consume la riqueza producida fuera del país, es más fuerte cuando despliega su actividad productiva,

La separación entre soberanía y poder tributario convalida la expresión del tributo siempre ligado a las manifestaciones en el territorio de capacidad económica. Pero, aún más, en función de su pertenencia y conexión con el particular ordenamiento jurídico.

La relación tributaria, del extranjero o residente, expresará la “cuota individual de **interés** a la realización del servicio público.”¹³

La soberanía territorial no es suficiente. Esto ya lo demostró Vanoni cuando afirma que “el tributo aparece vinculado a la participación personal, con la presencia en el territorio o con el goce de la ciudadanía o la participación económica, con la percepción de rentas en el territorio, a la vida del Estado impositor. En tal participación a la vida del Estado, que se resuelve en la posibilidad del goce de las ventajas derivadas de la actividad pública debe buscarse la explicación del deber de soportar el impuesto.”¹⁴

La sujeción del extranjero y el residente al poder tributario halla su fundamento en la relación de pertenencia que formaliza en el Estado. Y esta puede traducirse en la prevalencia política, nacional, personal, residencia habitual; en la actuación económica en la producción, distribución, consumo de bienes y servicios; o cuasi personal, por su participación estable en la vida de la comunidad en que se encuentra. La realización de los hechos imponibles del tributo en cuanto manifestaciones de capacidad económica impulsan, por la diferente intensidad de la relación, la modulación distinta de la disciplina fiscal en términos de su interés a la existencia y a la actividad del poder tributario.

La clase de pertenencia

La indicación de capacidad económica, legalmente delimitada, es el impulso necesario para la aplicación de cualquier tributo. El deber de contribuir al gasto público del contribuyente y obligado tributario es consecuente con la realización del hecho imponible en un momento y ámbito espacial determinado.

pudiendo alcanzar en circunstancias un nivel de penetración económica que lo equipara a sujetos residentes que desarrollan actividades análogas y a los que resulta asimilado en la aplicación de la ley fiscal (economic allegiance).

13. Berliri, L.V., *La giusta imposta*, Milano, 1975, p. 49.

14. Vanoni, E., *Opere giuridiche*, I, Milano, 1956, p. 85.

La pertenencia determina la pertinencia de cada Estado para gravar, en su territorio, a todos los que realicen hechos imponibles del tributo, porque obtienen una situación de ventaja por la razón de estar o hallarse en esa colectividad y usufructuar de sus bienes o servicios públicos, “pues sabido es que la legitimidad del impuesto reside en ser un aporte a la comunidad de quien el sujeto recibe servicios, sea en su persona, sea en la riqueza de su propiedad”.¹⁵

El sector público crea situaciones de ventaja para los que residiendo o no obtienen rentas, detentan patrimonio o capital o consumen bienes y utilizan servicios, participando en la actividad económica del país.

La pertenencia personal del contribuyente adquiere su máximo valor en la conexión estable, continuada, regular, en la vida económica del país, y se exhibe en la vinculación propia de los impuestos personales.

La pertenencia económica del contribuyente aparece, por definición, saltuaria, ocasional, excepcional, conectada objetivamente a la realización de los hechos imponibles, con relativa prescindencia de sus circunstancias personales y familiares. “Siendo directa, entonces, la vinculación entre hecho imponible y sujeto activo, sin tener en cuenta el sujeto pasivo y sus cualidades personales, evidentemente queda como único criterio de vinculación al sujeto activo la pertenencia económica del hecho imponible.”¹⁶

Lo cual, como se verá, no obsta, para que la disciplina de la renta del no residente, típicamente objetiva y real, ofrezca rasgos inusualmente personales en la referencia del hecho imponible imputado; como si el legislador no renunciara definitivamente a la configuración subjetiva del no residente. Probablemente, la novedad del nuevo IRNR está en la pretensión de configurar no solo la idea de renta en si misma considerada, despegada de elementos personales y subjetivos, que se obtiene dentro del territorio; sino, la renta disponible del contribuyente, su cónyuge o los herederos. De este modo, sin que se produzca asimilación alguna entre residente y no residente, aparecen recortes subjetivos que superan la denominación objetiva y real de la renta obtenida.

La pertenencia económica resulta de la participación, más o menos intensa, del contribuyente que no es nacional ni residente en el Estado en la producción, tráfico o consumo de la riqueza de ese país.

La pertenencia cuasi personal alude al establecimiento permanente como sujeto de derecho exclusivo para atraer las rentas de actividades

15. Sampay, A., *El Derecho fiscal internacional*, Buenos Aires, 1951, p. 67.

16. Jarach, D., *El hecho imponible*, Buenos Aires, 1971, p. 201.

económicas que obtiene el no residente en el territorio. Es un elemento que siendo objetivo puede asimilarse a la pertenencia personal, puesto que es el perfil sustantivo de subjetividad para que se complete el hecho imponible cuyos efectos jurídicos se le atribuyen. El establecimiento permanente es un caso fronterizo ya que, careciendo de personalidad jurídica y siendo su autonomía (jurídica) resultado de una ficción legal, es considerado como sujeto de derecho a fines fiscales, como si tuviera una “cuasi personalidad fiscal en defecto de poseer personalidad jurídica”.¹⁷

No es residente, pero está sujeto a un tratamiento tributario de asimilación al residente.

El artículo 21 de la LGT, distingue con toda claridad las hipótesis de pertenencia personal y pertenencia económica-

La pertenencia personal se funda, sobre todo, en la residencia habitual y existe cuando el contribuyente está sometido personalmente a la autoridad de la Administración.

La pertenencia económica existe cuando el contribuyente lo es solo por los intereses económicos que materializa.

La renta mundial activa y pasiva

La riqueza creada en un territorio es el objeto del respectivo poder tributario del Estado, despegada o no de elementos personales y subjetivos, en el sentido que cabría una primera referencia a la renta mundial activa del residente y renta mundial pasiva del no residente, en los impuestos personales, con la extensión de su responsabilidad a sus herederos o cónyuge por el disfrute de beneficios fiscales subjetivos. De suerte que la no residencia diluye su estricto componente real, para subjetivizarse (individualizarse) en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado.

La idea de renta mundial pasiva, por otra parte, adquiere su relevancia en el actual marco de globalización de las relaciones económicas. En efecto, el extranjero puede realizar hechos imponibles en cualquier lugar desde cualquier otro, en tiempo real y con cualquier intensidad que desee, ampliando, por tanto, su responsabilidad total ante diferentes

17. Gouthiere, Les impôts dans les affaires internationales, Paris, 1995, p.66

Administraciones tributarias. La proyección ultraterritorial sobre el conjunto de su patrimonio personal, en caso de identificarse deudor contribuyente, se apoyará en la extensión de la responsabilidad sobre su centro de interés vital (familia) o el de sus herederos, hasta el límite de sus obligaciones tributarias pendientes. Y si esto –renta mundial pasiva– fuera correcto, supone la adopción de la extensión unilateral del poder tributario que determina por sí mismo los hechos cumplidos en su territorio a no residentes, sus familiares o herederos, excepción hecha, como es obvio, de la existencia de tratados internacionales.

Así como la pertenencia económica prolonga sus efectos más allá de la riqueza considerada, en relación con el contribuyente no residente; la pertenencia personal, fundada en la residencia habitual, puede ampliarse hasta cubrir al extranjero, pero residente en la Unión Europea, que, a partir de una cuantía objetiva de su renta, traducida en el 75% de la totalidad, puede elegir tributar como contribuyente residente en el IRPF. Esto supone que la riqueza en sí misma considerada obtenida en o desde el territorio puede crear, en el no residente comunitario, la residencia habitual a efectos del impuesto personal sobre la renta. En otros términos, asumiendo que la residencia comunitaria puede, en ciertas circunstancias, equipararse a la residencia en el Estado. La subjetivización de la renta real del extranjero, su individualización y responsabilidad por la deuda tributaria acusa la progresiva internacionalización del poder tributario de cada Estado, definiendo su ámbito de actuación en términos estrictos de defensa de su interés fiscal, a la recaudación, frente a otro u otros Estados y, en su caso, poniendo barreras ante la elusión o evasión de Estado, o sea, la concurrencia fiscal lesiva.¹⁸

El criterio de renta mundial, como es sabido, supone que el contribuyente residente sea gravado por la totalidad de sus rentas con independencia del lugar de producción o fuente. La referencia a la capacidad económica global del sujeto pasivo actúa, sobre todo, en el impuesto personal, en el cual la vinculación con el poder tributario se establece con rasgos o elementos propios de la persona. A ello se puede nombrar pertenencia personal.

El criterio de la fuente implica el gravamen en el origen de la riqueza y, ordinariamente, aparece connotado en el impuesto real, en el que la vin-

18. Jessup define el derecho transnacional como todo el derecho que disciplina acciones y eventos que trascienden las fronteras nacionales. Una forma de reflejar toda norma de efecto internacional, sea pública o privada, de derecho interno o internacional. *Transnational Law*, Yale University Press, 1956, p. 2.

culación con el poder tributario atiende el carácter objetivo de la manifestación de capacidad económica, evitando la referencia al contribuyente y las circunstancias personales o familiares que le atañen. A ello se denomina pertenencia económica.

La renta mundial pasiva es la posibilidad que las normas internas de un Estado disciplinen actos o hechos ocurridos en su territorio, pero que manifiestan algún tipo de vinculación personal con el extranjero, susceptible de ser gravado por otras rentas que no están ni se originan en el territorio del Estado de la fuente, sea como contribuyente o responsable tributario.

La proyección ultraterritorial de la norma tributaria es una situación ya conocida en el derecho público y que, en defecto de tratado internacional, conlleva el ejercicio del poder de supremacía del Estado sobre bienes o sujetos que se encuentran en otros ordenamientos jurídicos.¹⁹

En el cruce de criterios no extraña que actos o hechos fácilmente caracterizados como reales y objetivos, en base a la pertenencia económica, desemboquen, en la actualidad, en una vinculación o nexo ultraterritorial que toma como punto de llegada elementos personales del contribuyente, que serían propios de la pertenencia personal.

En otros términos, atribuir al extranjero y vinculado a sus circunstancias personales los efectos de la pretensión tributaria de un Estado sobre actos o hechos que se producen en su territorio, pero que aparejan la consideración subjetiva de sus otras rentas en otros Estados.

El impuesto sobre la renta de no residentes

El IRNR (L.41/1998) aprecia el elemento personal en la configuración del hecho imponible fundado en la trascendencia de la ley, sobre la soberanía territorial.

El carácter transnacional del Impuesto sirve para gravar la otra renta del no residente, la renta mundial pasiva, sea por su propia opción o forzosamente en caso de incumplimiento, sobre su cónyuge y/o herederos. Es un impuesto real limitado por los efectos personales.

19. Mortati, C., *Instituzioni di diritto publico*, I, Padova, 1967, p. 109.

Garbarino, C., *La tassazione del reddito trasnazionale*, Padova, 1990, "...las normas tributarias pueden tener una portada ultraterritorial en cuanto ellas presupongan siempre un fundamento y un criterio de vinculación", p. 119.

La Exposición de Motivos del IRNR, señala que da “carta de independencia jurídica a la obligación real de contribuir a través de una norma que regule de forma unitaria la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta”, con prescindencia de la personalidad, física o jurídica, del perceptor.

El IRNR es un impuesto directo, real, limitado por su eficacia personal sobre cuyo alcance interpretativo pende la normativa reguladora de la renta personal del contribuyente residente. Y la clave de la manifestación de capacidad económica que se pretende sujetar está en la renta obtenida por el contribuyente no residente “sin contacto permanente” con el territorio, o sea, cuyo nexos primordial es la pertenencia económica o cuasi personal. Pero, que no se aferra al origen de la renta para su eficacia, sino que tiene aptitud para penetrar o comunicar sus consecuencias jurídicas sobre la otra renta del sujeto pasivo localizada fuera del propio territorio.

En primer lugar, el no residente de la Unión Europea –residente comunitario- puede optar por la disciplina destinada a gravar la renta del territorio. La otra renta servirá para justificar su elección y legitimar su tratamiento, aunque no sea residente habitual (LIRNR art. 33).

La Recomendación de la Unión Europea de 21 de diciembre de 1993 a los Estados miembros, trae por contenido la eliminación o atenuación de la discriminación entre residentes y no residentes comunitarios (pertenencia comunitaria).

A tal fin sugiere:

- Un régimen que contemple las rentas obtenidas por un no residente en un Estado distinto del de su residencia: rentas del trabajo, pensiones, rentas profesionales artísticas y deportivas; rentas de actividad agrícolas; rentas de actividades industriales y comerciales.
- El Estado no puede someter esas rentas a una imposición más gravosa al que se establecería si el no residente, su cónyuge e hijos fueran residentes en ese Estado.
- La condición esencial es que el no residente obtenga en ese Estado como mínimo un 75% de la renta total imponible.

En segundo lugar, los sucesores del contribuyente no residente, ocupan el lugar del causante, siendo responsables por las obligaciones tributarias pendientes. El IRNR altera sustancialmente el estatuto personal en la sucesión por causa de muerte –la ley nacional de la persona física- atrayendo a la ley local un patrimonio exterior por la deuda existente.

(LIRNR art. 34). De este modo, la ley tributaria prevalece sobre le ley nacional del *de cuius* en orden a la cuantía de los derechos sucesorios, las personas llamadas a suceder, la formación de la masa hereditaria, la atribución de bienes, etcétera (art. 9.8 CC).

El interés fiscal, protegido constitucionalmente, habilita la derogación o excepcionalidad del derecho tributario, en relación al derecho común, que no afecten principios de derecho internacional. Pero, por eso, la relevancia de la modificación no puede cuestionarse, sino, solo porque sirve de evidencia a la eficacia personal del IRNR sobre otra renta y perceptores que no resultan los originarios, situados en otro Estado bajo legislación diferente. Es la renta mundial pasiva.

En tercer lugar, es también la ley nacional, como ley personal, la que rige los derechos y deberes de familia: los efectos del matrimonio se rigen por la ley personal común de las cónyuges al tiempo de contraerlo (art. 9.2, 9.3 CC). Precisamente es la ley personal la que encuadra las relaciones personales entre los cónyuges y el régimen económico matrimonial.

La apelación del IRNR a la responsabilidad patrimonial del contribuyente mediante los bienes de la sociedad ganancial (art. 35 LIRNR), obliga al otro cónyuge por deudas que no le corresponden, que no son propias, en base a la remisión al artículo 1365 CC. La responsabilidad patrimonial de la sociedad de gananciales existe “frente al acreedor de la deuda contraída por un cónyuge”. Es decir, amplía la capacidad económica del contribuyente proyectándola sobre otra persona, por mor del régimen económico de sociedad ganancial. La derogación, por la ley tributaria, de la última ley nacional común durante el matrimonio, como ley personal, propone, de nuevo, la sujeción de otro no residente por otra renta distinta a la obtenida por el contribuyente.

La responsabilidad de la sociedad de gananciales ante las deudas tributarias de uno de los cónyuges es enfatizada en la reciente sentencia del Tribunal Constitucional 36/2000 de 14 de febrero.

En efecto, se declara la legitimidad de una actuación de la Hacienda Pública sobre bienes comunes, para el cobro de deudas tributarias de unidad familiar por el IRPF, incluidas las sanciones impuestas al esposo.²⁰

Los bienes gananciales, en esta interpretación, responden subsidiariamente de las sanciones impuestas a uno de los cónyuges, conforme al artículo 1373 CC: cuando los bienes privativos del cónyuge deudor no fuesen suficientes para hacer efectivas las deudas propias, el acreedor

20. Carrasquer Clari, M., Los bienes gananciales como objeto de responsabilidad por deudas tributarias, R.G.D., 673-674, 11-12-2000.

puede solicitar el embargo de bienes gananciales. De modo que, el poder de ejecución forzosa del acreedor sobre los bienes del deudor alcanzan, inclusive, los que son gananciales, que actúan de garantía cuando el deudor no tiene solvencia propia para saldar su débito tributario.

Pero, aún más, la responsabilidad de los bienes gananciales se extiende a la conducta infractora del cónyuge, repercutiendo sobre el otro que no tuvo ni tiene relación con la conducta transgresora, sufriendo sus efectos de pleno. O sea, se traslada la responsabilidad personal a persona ajena al hecho infractor, en arriesgada limitación del artículo 25.1 de la CE que afirma el principio de personalidad de la pena.

El TC establece el criterio que la sanción al responsable no excluye de ningún modo la responsabilidad subsidiaria de los bienes gananciales, conforme al art. 1373 CC. Todos los bienes del deudor quedan comprometidos a su deuda tributaria, en garantía del acreedor.

Aunque se comparta la conclusión que, en este caso, debía haber prevalecido la exigencia constitucional que impone atender la autoría de las infracciones para poder imputar a su causante las consecuencias derivadas de la misma; no puede menos que aceptarse, a nuestro propósito, que el Tribunal ratifica expresamente la responsabilidad del cónyuge con su patrimonio ganancial ante la conducta incumplidora o infractora del otro. Si esto se aplica al no residente resulta clara que la afección de los bienes gananciales al pago de las deudas contraídas producirá una extensión personal de la obligación real sobre la renta obtenida.

En cuarto lugar, las normas de exención de renta de los residentes, también se aplican a los no residentes, apreciando, por ello, una capacidad económica propia de los que son excluidos de contribuir al gasto público, por su pertenencia personal en el territorio. La norma de exclusión al gasto público no deja de ser el reverso de la participación con el mismo objeto: cuando el legislador limita o exceptúa la participación de determinados sujetos al gasto público está afirmando que tales sujetos expresan una capacidad económica específica idónea para contribuir al gasto, aunque en forma mediata (LIRNR art. 7).

La exención subjetiva refuerza la justificación del gravamen subjetivo vinculado a la renta producida en el territorio y la otra fuera.

La legislación de renta sustituida estaba presidida por la dualidad subjetiva de contribuir por obligación personal y por obligación real.

El sujeto pasivo por obligación personal es en la actualidad el contribuyente, persona física o entidad, calificado por la residencia habitual. El efecto principal de esta posición subjetiva es que su titular está gravado por la totalidad de los rendimientos y ganancias patrimoniales que obtie-

ne con independencia del lugar de producción y cualquiera que sea la residencia del pagador.

El sujeto pasivo por obligación real es, bajo el IRNR, el no residente que obtiene, por fuente o percepción, rendimientos y ganancias patrimoniales producidos en el territorio. El no residente sería responsable solo por las rentas que se obtengan en el Estado.

Las consecuencias, con referencia a la legislación derogada, eran importantes. No podía predicarse, en el contexto del impuesto sobre la renta o sociedades, igual naturaleza personal para los no residentes, sujetos como estaban, a un gravamen limitado de perfil real y objetivo sobre los rendimientos que se procuraban desde el territorio del Estado. Se trataba de impuestos personales limitados: un impuesto limitado sobre la renta que persevera como impuesto personal.²¹

El IRNR, en cambio, bien puede calificarse de impuesto real destinado a gravar objetivamente el producto de la renta que se produce o satisface al no residente en el territorio. El no residente, entonces, no es un figura idéntica al sujeto pasivo por obligación real, porque no aparece incrustado en un impuesto personal, sino real; configurado sin tomar en cuenta las circunstancias personales del contribuyente. Pero, esto no impide efectos subjetivos antes ignorados y que ahora repercuten directamente sobre la persona del contribuyente. Es un impuesto real sobre la renta con eficacia personal.

Los efectos personales del IRNR tienen clara evidencia en la extensión de los supuestos de exención previstos en el IRPF, para los residentes. Asimismo, en los casos en que emerge la responsabilidad patrimonial del deudor en caso de muerte o por las relaciones económicas matrimoniales: la idea de sujeción de bienes que constituyen el patrimonio del deudor, localizados o no en el territorio., y sometidos a otras leyes, señala que el principio del sometimiento de los bienes del contribuyente a la Administración por sus obligaciones pendientes es completo, en el sentido que el poder de agresión del acreedor puede apoyarse en dichos instrumentos para el cobro de su deuda, además de la responsabilidad delegada a terceros incumplidores (retenedores).

La responsabilidad patrimonial supone el medio de realización del derecho del acreedor en cuanto sirve a procurar el mismo bien que hubiera debido conseguir a través del cumplimiento del deudor.²²

21. Hensel, A., *Diritto tributario*, Milano, 1956, p. 90.

22. Nicolo, R., *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 1962, p. 124.

Por otra parte, la opción del no residente comunitario que obtiene un determinado porcentaje de su renta desde el territorio para someterse al IRPF aplicable al residente, es otra demostración del peso que adquiere en el IRNR el elemento personal o subjetivo.

Por ello, la denominación de renta mundial pasiva no es exagerada, si con ello se quiere significar que el criterio de vinculación del no residente excede la fuente y percepción de rendimientos en un territorio determinado; pudiendo alcanzar o afectar la otra renta no territorializada del contribuyente en otros ámbitos, sobre su cónyuge o herederos, sin perjuicio del supuesto del no residente habitual en el IRPF.

No puede, por tanto, distanciarse el contribuyente de la renta obtenida aunque sea no residente: la fuente o el producto es un instrumento para su individualización y responsabilidad personal ante la Administración tributaria, tanto para el cumplimiento de los deberes de autoliquidación a su cargo, cuanto para el caso de incumplimiento por parte del retenedor delegado o el mismo, sobre su cónyuge y sucesores *mortis causa*.

LA PERTENENCIA PERSONAL

La residencia de la persona física

El domicilio de las personas físicas, según el Código Civil, es el lugar de su residencia habitual (art. 40). El contribuyente del IRPF es la persona física que tiene en España su residencia habitual (el domicilio real).

Pero, asimismo, puede ser contribuyente, si ejercita la opción, un no residente comunitario que obtiene un determinado porcentaje de su renta en el territorio (LIRNR art. 33).

Un contribuyente que no reside habitualmente en España, pero, sí lo hace en alguno de los Estados miembros de la U.E.; tiene la oportunidad,

cumpliendo el margen de obtención de renta legal, de acogerse al tratamiento fiscal como si fuera residente del Estado.

El criterio de la residencia habitual cede al de la nacionalidad española cuando se refiere a la persona física que, por razón de su cargo en el extranjero, diplomático, consular, representativo del Estado o cuyo empleo es ejercido fuera del territorio, adquiere el domicilio real en el extranjero; excepto que la hubiera tenido antes de su actividad extraterritorial y también, en la expatriación a paraísos fiscales. La ley de Extranjería establece que los extranjeros –los emigrantes– deben pagar los mismos impuestos que los españoles. (*sic*); elevando la nacionalidad a criterio discriminatorio arbitrario, probablemente en contra del principio de igualdad (31. C.E.).

La residencia habitual equivale como concepto al domicilio (civil) real.²³

La sede jurídica del contribuyente es su estancia en un lugar de normal y presumible continuidad.²⁴

La residencia como el domicilio requieren adjetivarse para su identificación: la habitualidad convierte en real la residencia como domicilio (S. 23/9/1970).

La residencia habitual, en el IRPF, exige la permanencia del contribuyente por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en España o, cuando aquí radica el núcleo principal o la base de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta.

El domicilio real apareja que la renta de la persona física sea gravada por la totalidad de los rendimientos y ganancias patrimoniales que obtiene con independencia del lugar de producción o fuente y cualquiera que sea la residencia del pagador. Es la aplicación del criterio de la renta mundial activa. A su turno, la nacionalidad provoca iguales efectos en los casos en que se aplica.

El domicilio real tiene un contenido amplio ya que integra tanto la residencia habitual del contribuyente cuanto la materialización territorial de su interés económico principal. Así podrá considerarse residente, aquel contribuyente que aún cuando no cumpla con la condición de permanencia, tiene en el territorio el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

Pero, bajo la premisa de introducir efectos reales en el impuesto personal. Es evidente, que la consideración del núcleo principal de interés

23. Albadalejo, Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, I, Madrid, p. 869.

24. Gullón-Ballesteros, Comentario del Código Civil, Sierra Gil de la Cuesta, 1, Barcelona 2000, p. 605, “una interpretación del modo de vivir que no es un elemento independiente del hecho de la residencia”.

económico, confrontándose con el criterio de la residencia habitual, destaca por su eficacia real, que no personal.²⁵

El IRPF responde a la idea de la pertenencia personal de las personas físicas en su relación con el Estado; pero, hay efectos que, sin desnaturalizarla, tienen carácter real, objetivo, despegado de las vicisitudes de la residencia habitual en el territorio. Del mismo modo, el IRNR que observa un claro apego a gravar la renta del no residente conforme a su carácter real, en cada ocasión que se manifieste en el territorio; también, provoca efectos personales que no lo alteran. Este impuesto, funda su legitimación en la pertenencia económica –real– del no residente en su relación con el Estado.

Por ello, el centro de intereses económicos no viene a coincidir exactamente con el concepto de “centro de intereses vitales” utilizado por el modelo de la OCDE de Convenio para evitar la doble imposición (art. 4.2). En particular, porque éste último, atiende a los actos personales del individuo –relaciones familiares, sociales, ocupaciones, actividades culturales, etcétera. O sea, una dimensión personal que no se halla presente en el centro de intereses económicos.

El concepto economicista de centro de interés despierta una suerte de eficacia real del criterio de pertenencia personal, puesto que el interés vital implica lazos de orden personal preferentes sobre los meramente económicos, o sea, es adecuado a la dependencia personal del residente con el territorio desde donde obtiene su renta total.

No es lo mismo el núcleo principal del interés económico, que el centro o base del mismo (LIRPF art. 9 b).

La principalidad del interés o actividad económica, denota el *quid pluris* para establecer la prioridad del vínculo personal del contribuyente, su residencia habitual en el territorio. Lo principal se antepone a los otros o restantes centros de interés económico y, por lo tanto, permiten deducir la residencia habitual en forma directa. El núcleo principal no puede interpretarse prescindiendo de la actividad personal inmediata del contribuyente, en la gestión de su negocio, administración de sus bienes, control de sus inversiones. En suma, presupone la estancia con vocación estable de la persona física.

Pero, a diferencia de lo que dispone la regulación, difícilmente puede deducirse el núcleo principal en forma indirecta, aunque se pretenda con ello “salvar la multitud de sociedades interpuestas que proliferan en nuestra economía fiscal”²⁶

25. Gest-Tixier. Droit Fiscal International, Paris, 1985. p. 177.

26. Martín Abril, D., Fiscalidad del No Residente, 12, En Ley del IRPF y otras Novedades Fiscales, Madrid, 1999. p. 321.

El domicilio real no es aprehensible de forma indirecta. El contribuyente que detenta participaciones societarias puede o no ser residente, puesto que el centro de interés no está en la ocultación de la gestión de la empresa o profesión, sino en la evidencia, en la afloración instantánea de su actividad en el territorio. Por eso, no puede establecerse la principalidad del interés en forma indirecta, ya que aún cuando quedara confirmada, no responde a su principalidad con respecto a las demás que realiza el contribuyente y su nexo con el territorio. La principalidad se refiere a la unidad que no a la pluralidad de domicilios reales. El núcleo principal, una vez confirmado, da lugar siempre a una y no varias residencias habituales, lo cual solo puede apreciarse en forma directa.

El domicilio real único es atributo no solo de la presencia del núcleo principal de actividad económica. La permanencia o la nacionalidad indican la residencia habitual única del contribuyente en el territorio. Así como el domicilio real civil puede ser plural; el domicilio real tributario será siempre único bajo la ley del territorio. La residencia habitual es donde está centrada principalmente la actividad, empresa o profesión, o vida de la persona física, al amparo de la ley propia de cada ordenamiento jurídico tributario y con respecto al mismo. En el derecho civil se acepta, en cambio, la pluralidad de domicilios y ello porque el Código Civil, a diferencia del francés o italiano, no acepta el criterio de principalidad de una residencia habitual con referencia a otras de la persona, por ejemplo, persona que, sin familia, tiene asuntos y casa abierta en dos ciudades vecinas, viviendo indistintamente en cualquiera de ellas.²⁷

La residencia que no es habitual, en los términos que fija la ley, es residencia simple o residencia a secas: "la persona está accidentalmente o de manera ocasional, aunque con cierto carácter de permanencia..." (Albadalejo).

En conclusión, sin perjuicio del elemento de la nacionalidad, el residente habitual es aquella persona física cuya permanencia se prolonga durante el tiempo prefijado o tiene aquí el núcleo principal de su actividad económica según atribución directa. La unidad de residencia habitual en el ordenamiento jurídico responde al criterio de principalidad para su identificación en caso de duda.

La residencia habitual del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores dependientes del contribuyente es una presunción relativa de residencia habitual de éste.

La presunción ordinaria es el corolario de la presunción legal de convivencia. Se presume que, salvo prueba en contrario, los cónyuges viven

27. Comentarios cit Albadalejo, p. 883.

juntos puesto que “es claro que ambos tienen un único domicilio y que puede hablarse por ello de domicilio conyugal como lugar de residencia habitual de las personas de ambos cónyuges” y así lo establece el artículo 69 del Código Civil.²⁸

Ello supone que la ausencia de uno de los cónyuges siendo circunstancial, porque su familia está aquí, es sintomática de su ánimo de reunión. Por eso, la presunción solo puede destruirse por la instancia de separación, nulidad o divorcio puesto que así el apartamiento equivale a ruptura de la convivencia conyugal.

El domicilio familiar es el lugar donde el contribuyente reside habitualmente junto a su cónyuge e hijos menores, pese a ausencias ocasionales o accidentales, dominadas por el ánimo de retorno. (art. 102.1 C.C.).²⁹

La indicación del domicilio conyugal –que incorpora la residencia habitual- establece la idea del domicilio real y único del contribuyente. Pero, además, le condiciona definitivamente su propia residencia habitual. En efecto, el domicilio familiar atrae la calificación del contribuyente casado y con hijos menores dependientes, con más intensidad que el criterio de permanencia temporal personal o del núcleo principal de actividad económica. El domicilio familiar en sí mismo es suficiente para establecer la residencia habitual del contribuyente, salvo prueba de separación, divorcio o nulidad.

La presunción es un reflejo de centro de interés vital, ya que sirve a demostrar, mediante el domicilio familiar, el núcleo de vida del contribuyente, siempre que no pruebe lo contrario. Esta presunción se configura desde la residencia, a través de la familia, y es congruente con elementos cualitativos –afectivos- que no son necesariamente materiales –el tiempo de residencia- ni cuantitativos –el núcleo principal de interés económico.

El cómputo del período permanencia comprende las ausencias esporádicas del contribuyente, salvo que demuestre la residencia fiscal en otro país. Y si este es calificado como un paraíso fiscal, requiere una prueba de la permanencia en el mismo por más de 183 días en el año natural.

De modo que la exclusión de la ausencia esporádica –ausencia aislada- del período de permanencia ordinaria es posible mediante la acreditación de su residencia fiscal en el otro Estado.

28. García Varela, R., en Comentario del C.C., 1, p. 757, en cita a Díez Picazo-Gullón.

29. Se trata del domicilio en sentido jurídico común a ambos cónyuges, que incluye la noción de residencia o lugar donde, de hecho, se convive... El Texto legal parece referirse a un domicilio único....” (Comentarios al C.C., II, Gabriel García Cantero, ps. 199-200).

La permanencia en el territorio no resulta amenazada por la ausencia aislada, singular, excepcional del contribuyente, que suma a los fines del lapso de tiempo de más de 183.

La ausencia esporádica rompe la permanencia siempre que se pueda acreditar la residencia fiscal en el otro Estado. Y ello con prescindencia del requisito de habitualidad en el mismo.

El contribuyente abandona su calidad de residente habitual si no hay una demostración de residencia fiscal proveniente de una jurisdicción fiscal distinta.

En verdad, no resulta lógico que la pérdida o abandono de la residencia habitual exija, sobre todo, la certificación de residencia fiscal en otro Estado, sin que, en paralelo, esa residencia sea calificable como habitual, real, efectiva. No es persuasivo interpretar que la certificación de residencia fiscal sea suficiente para equipararse a residencia habitual sino se conforta con elementos propios del domicilio real (residencia y habitualidad).

En suma, la ausencia esporádica con permanencia efectiva en otro Estado, cuya Administración así lo certifica; no suma al período de residencia habitual en el Estado, sino que lo cuestiona o lo pone en duda, dependiendo de la prolongación en otro territorio. Pero, la comparación será siempre entre residencias habituales, entre domicilios reales.

La certificación de la otra Administración tributaria presupone la permanencia o estabilidad reclamada si el Estado no es reputado como un paraíso fiscal (R.D. 1080/1991 de 5 de julio), en cuyo caso sin prueba eficaz de permanencia nada se da por supuesto.

La otra residencia habitual, sea o no en un paraíso fiscal, puede probarse mediante cualquiera de los medios admisibles en derecho tributario. La certificación administrativa será suficiente si el Estado emisor no es susceptible de incurrir en evasión de Estado como paraíso fiscal; requiriéndose, a este efecto, la demostración específica de permanencia.

En resumen, y con carácter general, la residencia habitual se mantiene o se pierde en función del normal y presumible asiento en un lugar determinado y ello mediante la aportación de los datos que fiscalmente sirvan a la configuración de la residencia y habitualidad.

La nacionalidad establece su aplicación en dos supuestos, desplazando, la residencia habitual.

Por un lado, la obtención de renta extraterritorial por contribuyentes, en general, dependientes de la Administración Pública y a causa de ello.

Por otro, la expatriación o emigración de españoles a países calificados como paraísos fiscales.

El español, gravado en su renta mundial por residir habitualmente en el Estado, no pierde su condición de contribuyente en el IRPF si cambia su residencia a un paraíso fiscal. Esta regla se aplica en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes.

La nacionalidad determina la sujeción por la renta global mediante la prórroga legal de la residencia habitual a los que acreditan nueva residencia en paraísos fiscales.

La finalidad antievasión de la disciplina pretende neutralizar la expatriación por exclusivas razones fiscales de los contribuyentes nacionales. Por un lado, desconociendo la residencia fiscal en un paraíso fiscal, aunque se acredite. Por otro, comprometiendo la residencia del nacional en el Estado, porque no encuentra justificación bastante para desconocerla.

El propósito es evitar que la expatriación ficticia sea vehículo de ocultación o desimposición. No cabe referirse a ficción jurídica³⁰, puesto que no se crea ninguna realidad jurídica distinta de la que es efectiva. La norma sola reprocha la falsa residencia fiscal acreditada en un paraíso fiscal; pero, sin que ello suponga desestimar el cambio a la nueva residencia si ésta se caracteriza por la permanencia y habitualidad.

La disposición rechaza la nueva residencia simulada, como medio de evasión fiscal; pero, en ningún caso, la residencia habitual y efectiva que pueda probarse fehacientemente.

La adquisición de la nueva residencia habitual por el contribuyente español en el paraíso fiscal, produce la pérdida de su condición de residente en el Estado. Pero, si su nueva residencia tiene una finalidad fiscal exclusiva no solo no perderá su residencia previa, sino que seguirá obligado por su renta mundial en el período en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro años sucesivos.

Por eso, en mi opinión, la condición de contribuyente no se pierde siempre que el nacional incurra en simulación, específicamente en la fijación de su nueva residencia en un paraíso fiscal. A él corresponderá la prueba de la residencia real que no ficticia sobre la base de una justificación congruente que la motive.

La regla aplicable tiene visos de arbitraria en el aspecto sancionatorio (impropio) de la prescripción hacia delante.

30. García Novoa, Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Valladolid, 2000, p. 135.

La nueva residencia es simulada y, por tanto, coherentemente, se proroga la existente en el período impositivo en que se efectúa el dicho cambio ficticio.

Pero, con posterioridad, al siguiente período impositivo, si el domicilio es real y efectivo, solo procedería la conservación de la residencia habitual en España y la imputación de la renta total hasta ese momento y por los periodos impositivos vivos no prescritos.

La renta que afluya al contribuyente español será gravado en España aún cuando cambie de residencia por motivos exclusivamente fiscales. No obstante, en cada período impositivo, que es por definición autónomo, debe contrastarse si la residencia sigue siendo ficticia o es efectiva. Si fuera lo primero, se reintegran los rendimientos para su tributación en España para ese contribuyente y correspondientes al período que se trate. Y así sucesivamente hasta el cumplimiento del plazo de la prescripción legal de cuatro años. Pero, no puede postularse la ultractividad del período impositivo, que es del año natural, convertido en quinquenal, aunque la rectificación no se apoye en bases reales, v.g. porque el contribuyente reside en verdad en el paraíso fiscal.

La regla debe aplicarse en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante cada uno de los mismos que reproduzca la falsa residencia; pero, siempre que concurren las circunstancias materiales que obligan a la actuación de la regla. Si estas son distintas –la residencia es real- no podrá sino reconocerse que el contribuyente español cambió de residencia, inclusive a un paraíso fiscal.

La inconstitucionalidad de la disposición es clara a la luz del art. 24.2 C.E. En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional demarca la actividad administrativa sancionadora impidiendo que pueda castigar sin procedimiento o ignorando la posibilidad de defensa previa, puesto que “la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga” (STC 18/1981 de 8 de junio).

Recientemente, al declararse la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional cuarta de la Ley 8/1989 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos se tuvo oportunidad de reafirmar que no puede aplicarse de plano una sanción administrativa sin contemplarse las garantías propias del marco administrativo sancionador.

En Italia, se admite la prueba en contrario, de modo que el contribuyente expatriado puede demostrar que su vinculación al paraíso fiscal es real y duradera (D.P.R. 917/1986; 23/12/1998).

La residencia de la persona jurídica

El estatuto personal de las personas jurídicas confronta distintos puntos de conexión para la fijación de su nacionalidad. Los criterios son el del lugar de constitución (incorporation), de la sede real (siège reel) o, del lugar desde donde se controla su actividad.

Constitución

La existencia de la persona jurídica está subordinada a la ley del lugar que le da nacimiento. La constitución se formalizará mediante su inscripción y publicación registral. El señalamiento del domicilio social es una de las variantes de la constitución, puesto que “una sociedad está normalmente constituida en el país donde se fija su sede estatutaria”³¹

Este es el punto de conexión preferido por los sistemas del common law, aunque también, por Holanda, Italia o Suiza.

La principal limitación del criterio consiste en la facilidad que supone fundarse en una jurisdicción distinta de la que debiera regular su pertenencia (personal), por resultar menos exigente que la genuina y correspondiente a su actividad. La constitución como punto de enlace es fácilmente susceptible de manipulación por fraude de ley o simulación, sin perjuicio del ordenamiento jurídico afectado para aplicar la excepción de orden público, en esos supuestos.

La legislación civil y mercantil nunca aceptaron la exclusividad de la conexión por constitución.

La doctrina entiende que, conforme al dictado del Código civil, prevalece la solución mixta del domicilio-constitución: es de nacionalidad española la sociedad constituida y domiciliada en España.

Por el contrario, la sociedad es considerada extranjera cuando debe su existencia a otro ordenamiento jurídico o bien se constituye en España, pero, fijando su sede efectiva en el extranjero. (art. 28 Cc y 15 C de c.).

31. Audit, Droit International Prive, Paris, 2000, p.910

Sede social

La fórmula mixta del legislador civil –constitución-domicilio- sufre una evidente corrección en cuanto a las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada.

En efecto, estas sociedades mercantiles se consideran de nacionalidad española cuando tienen su domicilio en el territorio “cualquiera que sea el lugar en que se hubiesen constituido” (art. 5.1 L.S.A. y 6.1 L.S.R.L. respectivamente)

La sede social propone la determinación de la nacionalidad de la persona jurídica a través de dos conceptos: el lugar de explotación principal o el de la sede de dirección efectiva.

El primero de ellos atiende al lugar donde el objeto manifiesta su actividad exterior predominante y se realiza la contratación habitual.

El segundo, es donde se ejerce la dirección efectiva y se forma la voluntad societaria y de sus órganos.

La sede social configurable será siempre aquella del domicilio efectivo, coincida o no con el estatutario o nominal.

La sede es el nexo dominante en los sistemas europeos occidentales, puesto que se estima la mejor señal de las relaciones jurídicas de un sujeto con un lugar fijo.

Las personas jurídicas en general están regidas por el nexo constitución-domicilio, mientras que las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada resultan vinculadas por el domicilio. En particular, por su nexo económico con el territorio.

Las fundaciones privadas(L.30/1994) siguen el criterio del principal desarrollo de sus actividades territoriales. La sede es donde radica la principalidad de sus actividades.

Y el legislador mercantil establece que dichas sociedades están domiciliadas en España siempre que aquí radique su principal establecimiento o explotación. La sede social, en suma, es el lugar de la explotación principal.

Control

El criterio del control supone vincular la nacionalidad de la sociedad a las de las personas físicas que lo ejercen. La nacionalidad de la persona jurídica será consecuencia de la que ostente el grupo que la domina o tiene la preponderancia sobre su actividad económica. Así como el con-

trol no proyecta influencia alguna en la legislación mercantil, puede revelar su particular interés en el marco tributario que lo apunta en un doble sentido: el control de la actividad económica sirve para configurar el criterio de la sede de dirección efectiva de la sociedad y ello mediante la identificación de sus accionistas principales o únicos administradores o fiduciarios y, por otro, porque la titularidad del control societario apoyaría, en su caso, la existencia del centro de interés económico de la persona física en el territorio.

La residencia fiscal de la persona jurídica

La residencia es la consecuencia de la nacionalidad de la persona jurídica o entidad.

La residencia de la persona jurídica o entidad en la norma tributaria está vinculada al cumplimiento de alguno de estos cuatro requisitos:

La constitución conforme a las leyes españolas; control de la actividad, domicilio social y sede de dirección efectiva.

El lugar de constitución impone la ley aplicable, confiriendo su estatuto personal al que se constituye a su amparo.³²

El control, como criterio para identificar el estatuto personal de la sociedad, adquiere particular trascendencia en el marco de la competencia fiscal. Todos los métodos encarados al levantamiento del velo, el predominio de la sustancia sobre la forma, los precios de transferencia y la subcapitalización en el conjunto vinculado, la transparencia fiscal internacional, resultan de la actuación de la teoría del control. La sociedad tiene la nacionalidad y por lo tanto el estatuto personal de los socios que la controlan, o, también, de sus administradores o fiduciarios.

Por eso, su significado no puede rebajarse, mediante la afirmación que “no se puede identificar con el control o dominio de una sociedad en el sentido que se emplea, por ejemplo, para definir unas operaciones vinculadas” (Poveda).

Al contrario, el control es un elemento nuevo en la ley fiscal, pero de aquilatada tradición en la definición de la nacionalidad de las socieda-

32. Gota Losada A., Tratado del Impuesto de Sociedades, Madrid, II, 1989,p.91 “Este punto de conexión equivale a la nacionalidad en general de las sociedades y entidades jurídicas, porque las constituidas conforme a nuestro derecho adquieren por esta razón nacionalidad española”

des o, lo que es lo mismo, en la pertenencia personal al Estado que lo adopta.

En un ejemplo facilitado por Poveda se sostiene que no podría considerarse residente en España una sociedad constituida en Alemania, administrada y gestionada desde este país, cuyo capital pertenece a una sociedad matriz residente en España, que controla y domina a la filial alemana.

Pero, esto no es persuasivo. El control conjunto de las actividades económicas es uno de los criterios de conexión susceptibles de utilización para determinar la residencia de la persona jurídica y, en derecho internacional privado, su significado es preciso: la nacionalidad de la sociedad, su residencia, puede detectarse por la de los socios que ostentan su dominio o control.

El domicilio social en el territorio es otro de los requisitos de residencia.

El domicilio social no es el meramente estatutario. La jurisprudencia establece que es el lugar en el que la entidad mantiene su vida de relación tanto con sus propios asociados como con los terceros que con ellos negocian (S.19/6/1957). Es la idea de un domicilio social real y efectivo: la sede jurídica y legal donde se desenvuelve la actividad que se propone (S. 10/6/1958).

Por último, la sede de dirección efectiva está en el territorio cuando radica en el mismo la dirección del conjunto de las actividades. La sede de dirección efectiva ilustra, sobre la conexión de la sede real en el territorio y se proyecta, asimismo, sobre la identificación de los que ejercen el mando de la persona jurídica en el territorio para su establecimiento.

De modo que, el legislador tributario integra los criterios civiles -constitución-domicilio- y mercantiles -domicilio-; pero, sumando a éste último el aspecto de la sede de dirección efectiva y del control, que aquellos no recogen.

En suma, la residencia de cualquier persona jurídica o entidad está conectada, en principio, al lugar de la sede de dirección efectiva del conjunto de sus actividades.

El domicilio a efectos fiscales es aquel en el que aparece centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; donde se adoptan las decisiones cotidianas por los órganos sociales y donde se lleva la contabilidad y la contratación ordinaria.

Las circunstancias de hecho servirán para identificar la coincidencia o discrepancia entre el domicilio social(estatutario) y el domicilio fiscal. Si

ambos conceptos no se reúnen en un único domicilio, prevalecerá la sede real, de hecho, desde donde se ejerce el mando y la disciplina de la actividad, aunque no sea el estatutario³³.

Convenios de doble imposición

Las normas del derecho interno relativas a la residencia son aplicables siempre que no obstan a lo dispuesto a los tratados y convenios internacionales que integran el propio ordenamiento interno, que siempre prevalecerán al tener preferencia sobre las normas internas que regulan la materia de que son objeto.

La noción de residente aparece en el artículo 4 de los Modelos de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, de la ONU y de los EE.UU.

El primer punto es el reenvío al Derecho interno. En efecto, la expresión “residente de un Estado contratante” a los efectos del convenio designa a cualquier persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta al impuesto en él por razón de su domicilio, residencia, de su sede de dirección o de cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Entre los que, a título indicativo, pueden acompañarse, como en el Modelo de los EE.UU., la ciudadanía o el lugar de constitución de la persona jurídica o entidad.

El residente es el beneficiario de la disciplina convencional y, por norma, está gravado conforme al criterio de la renta mundial activa.

La definición de residente en el Derecho convencional remite al Derecho interno pero permite, partir de la creciente importancia de los convenios de doble imposición, fijar su contorno, sobre todo con respecto a la figura del no residente.

Una persona considerada como residente en uno de los Estados contratantes no puede concebirse como residente en el otro, en aplicación del propio derecho positivo.

En el Modelo de convención OCDE aparece la exclusión del concepto de residente de las personas que están sujetas a imposición de este Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que allí poseen.

33. Malherbe J, Droit fiscal International, Bruxelles, 1996, p.56

Si bien su fundamento inicial implica a los diplomáticos y agentes consulares permite extensivamente excluir del beneficio de los CDI a todos aquellos que no revelan pertenencia personal, sino meramente económica en alguno de los Estados; no residentes en sentido estricto. A la luz de lo expuesto, la renta mundial pasiva, puede desdibujar la frontera entre residente y no residente ante determinadas circunstancias: residencia comunitaria que no nacional, o derivación de responsabilidad sobre renta extraterritorial del no residente. Ello obligaría a una interpretación menos estricta de la aplicación de los beneficios del CDI puesto que, objetivamente, no podría discriminarse, en algún sentido, contra el no residente y, a la vez, tratarlo en otro sentido, como residente.

El diplomático, aunque resida en el país de destino, no será residente de otro Estado que el de su propia nacionalidad. Asimismo, esta exclusión permite denegar los beneficios del CDI a ciertas sociedades intermediarias (*conduit companies*) preparadas para la sola obtención de rentas de fuente extranjera que no están sometidas al impuesto por las rentas locales conseguidas.³⁴

Doble Residencia

Hay un conjunto de presunciones (*tie breaker clauses*) que dilucidan los posibles conflictos entre los Estados contratantes respecto a la residencia del sujeto pasivo.

Si hay personas que declaran ser residentes en ambos de los Estados contratantes la cláusula establecida permite determinar cual de ellos es el Estado donde la residencia se verifica. La residencia es un concepto nuclear en el CDI ya que solo el que la tenga puede acogerse a los beneficios convencionales y, al mismo tiempo, evitar los casos de doble imposición que se susciten.

Hay un conjunto de criterios subsidiarios, subordinados, que permiten fijar la residencia efectiva, enunciados en el Modelo OCDE en orden de importancia decreciente y sucesivos.³⁵

La definición de los criterios para identificar la residencia se aplican en la siguiente forma:

34. Schaffner, J., *Droit Fiscal International*, Luxemburg, 1999, p. 61: "Como estas sociedades offshore no se establecen en ese Estado sino para disponer de rentas de fuente extranjera, escapan en realidad a cualquier impuesto sobre el beneficio".

35. Gest-Tixier, op. cit. 189, Plagnet, *Droit Fiscal International*, Paris, 1986, p. 110.

- Vivienda permanente
- Centro de interés vital
- Estancia o paradero habitual
- Sede de la dirección afectiva, para sujetos distintos de las personas físicas.

A efectos del CDI se entiende que la residencia de la persona física se encuentra allí donde esté la vivienda permanente a su disposición. Si la persona física cuenta con vivienda permanente en cada uno de los Estados contratantes, se aplica el criterio del centro de interés vital, observando los hechos para determinar en cuál de los Estados tiene relaciones personales y económicas más próximas. En defecto de los criterios enunciados se utilizarán los de estancia o paradero habitual en cada uno de los Estados y el de nacionalidad. En caso que posea la nacionalidad de ambos Estados o no tenga la de ninguno de ellos, la cuestión deberá resolverse preceptivamente mediante procedimiento amistoso entre las Administraciones interesadas.

La conclusión es que, en la aplicación del CDI, la residencia, como en el derecho interno, no puede ser sino única.³⁶

La residencia de la persona jurídica en los CDI

El criterio de la residencia de las personas jurídicas y sujetos de derecho es la sede de la dirección efectiva, donde se realiza la gestión, planificación y control global de la empresa. Parece importante desvincular la dirección efectiva de la gestión ejecutiva de los negocios, pues bien puede darse el supuesto de que el poder de dirección y control resida en sede diferente al de los gestores.³⁷

De forma que la sede de dirección efectiva viene a significar la dirección real de la sociedad, sea a nivel de gestión y administración o, también, de poder de decisión, divorciado de la gestión en si misma.

36. Xavier, A., *Direito Tributario Internacional*, Coimbra, 1993, p. 250: "...de tal modo que si en base de los criterios del convenio una persona fuera considerada fiscalmente residente en un Estado, pasa a ser automáticamente "no residente" en el otro aunque el estatuto de residente le sea atribuida por la ley interna de éste último".

37. Baker, P., *Double taxation Conventions and International tax law*, London, 1994, p. 132: "En tal circunstancia la gestión efectiva puede estar en el extranjero, pero dependiendo de los poderes de los directivos no ejecutivos, sería centralmente gestionada y controlada y por tanto residente en Gran Bretaña".

No obstante, cuando no pueda concretarse esta sede, la residencia a tomar en cuenta es la del Estado en que se constituyó.

Las entidades y personas jurídicas distintas de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, confirman su conexión mediante la fórmula de la constitución-domicilio.

Las sociedades mercantiles anónimas y de responsabilidad limitada están sujetas a la determinación del domicilio en términos de la radicación de su principal establecimiento o explotación en el territorio.

De forma que, a su modo, el legislador tributario establece una jerarquía de criterios de vinculación a fines de la residencia, en la que la sede de dirección efectiva (sieve reel) y control asumen un carácter prioritario, respecto a la constitución domicilio y al domicilio de la principal explotación. (el del nexo económico más destacado).

La entidad o persona jurídica residente está sometida conforme al criterio de la renta mundial activa por la totalidad de sus rendimientos e incrementos de patrimonio, con independencia del lugar en donde se produzcan y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Asimismo, la sociedad residente en transparencia fiscal internacional está sometida por el criterio de la renta mundial pasiva en el Estado de residencia por determinadas de sus rentas (pasivas) obtenidas en el exterior y que se imputan a la renta de sus accionistas residentes.

España emplea habitualmente el concepto de sede de dirección efectiva en la residencia de las personas jurídicas o entidades. Excepcionalmente, recurre a la constitución de la misma como criterio subsidiario y en algunas ocasiones emplea el concepto de sede de dirección o sede de dirección y administración.

La extensión del concepto está reflejado en su derecho positivo. La sede de dirección efectiva significa dirección del conjunto de las actividades. Es el domicilio fiscal por excelencia.

En este sentido se trata del lugar en el que las circunstancias de hecho indican como el sitio en el que se adoptan las decisiones de dirección para el ejercicio de la conducción substancial del negocio o actividad. Pero, en particular, donde los accionistas adoptan las decisiones relevantes en orden a la marcha de la entidad. La sede de dirección efectiva no puede ser sino solo una. Por eso convendría llamarla domicilio fiscal. El domicilio fiscal, la sede de dirección efectiva, presupone, en consonancia con los Comentarios del Modelo OCDE, la localización del centro de decisión en el territorio (la sieve reel); diferenciada del criterio de la explotación principal aplicado en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.

Al mismo tiempo, el control de las decisiones sobre el conjunto de la actividad aporta un elemento distinto, puesto que traslada la residencia a la resolución de los que son titulares del control o dominio de la persona jurídica.

En los términos ya expuestos, la jerarquía convencional, puede deducirse, como tie breaker clause de la persona jurídica en:

- Sede de dirección y control efectivo
- Lugar de constitución para ciertas personas jurídicas de naturaleza civil
- Lugar del domicilio de la principal explotación (nexo económico) en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.

Cambio de residencia en el Derecho positivo

El periodo impositivo coincide con el año natural, produciéndose el devengo del impuesto el 31 de diciembre. La LIRPF no acepta el período inferior para quienes adquieran o pierdan durante el año la condición de residente por un motivo distinto al de la permanencia en el territorio.³⁸

Un contribuyente seguirá siendo residente durante el año civil aún cuando traslade su residencia a lo largo del período.

La LIRPF dispone que el cambio de residencia produce la integración de las rentas pendientes de imputación en la declaración liquidación correspondiente al último período impositivo que debe declararse, practicándose en su caso una declaración liquidación complementaria sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. El plazo de presentación de la misma será en los tres meses siguientes al momento en que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia. (art. 14.3 LIRPF). A fin de evitar la sobretributación que implica la liquidación de las rentas diferidas, por vía reglamentaria, se contempla la aplicación de un tipo medio, si se opta por un fraccionamiento en el tiempo del pago de las rentas pendientes, (art. 61 RIRPF).³⁹

38. Pérez Royo, I., Manual del IRPF. Madrid, 1999, p. 70.

39. Gordillo-Nuñez-Jiménez-Rey, El impuesto sobre la renta. Madrid 1999 P. 129.

Villaverde Gómez, M.B., Imputación temporal de ingresos y gastos en la nueva LIRPF, en Estudios del IRPF, Coordinadores: P. Yebra Marul-Ortega, García Novoa, López Díaz, p. 241. *cit.*

El cambio de residencia de una entidad desde el territorio al extranjero apareja la conclusión del período impositivo (art. 24 b LIS) y el devengo del impuesto procedente.

El período impositivo concluye el ejercicio económico del contribuyente residente, finalizando cuando tiene lugar el cambio de residencia del mismo al extranjero.

El cambio de residencia afecta a las entidades constituidas en el extranjero y que o trasladan su domicilio social o su sede de dirección efectiva al extranjero. Y ello, porque, si se hubiera constituido conforme a las leyes españolas conservaría, pese a los cambios mencionados, la residencia en el territorio.⁴⁰

El cambio de residencia tiene efectos fiscales análogos a una *exit tax* por transmisión global del patrimonio. La entidad debe integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales, a excepción de los que resulten afectados a un establecimiento permanente situado en el territorio.

El cambio de residencia al extranjero queda sometido al impuesto por diferencia con el valor normal de mercado, con exclusión de los elementos patrimoniales integrados en un establecimiento permanente, cuya valoración será la misma que tenían con carácter previo a la realización del traslado de la residencia (art. 99 LIS).

La comprobación de la base imponible se suscitará en ocasión del cese del establecimiento permanente o respecto a los elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente situado en el territorio y que son transferidos al extranjero (LIS art. 17.1).⁴¹

El cambio de residencia con finalidad fiscal y la competencia lesiva

El caso Daily-Mail

Una sociedad holding inglesa –Daily Mail and General Trust PLC– solicita autorización a la Administración con el fin de trasladar su sede de

40. Pont Mestres, M.-Pont Clemente, J.F., El impuesto sobre Sociedades, Barcelona, 1996, p. 65.

41. Malvarez Pascual, L.A., La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general, Madrid, 1996, p. 164.

dirección a los Países Bajos. El propósito era prevalentemente fiscal. La sociedad pretendía la residencia en este Estado para enajenar títulos en su cartera y, posteriormente, con el producto de la venta recomprar una parte de sus acciones propias, evitando el gravámen inglés sobre las ganancias de capital derivadas.

La Administración deniega la autorización para el cambio de residencia. El contenido de las reclamaciones tuvo como eje por parte de la sociedad holding que, conforme a las normas comunitarias, no era exigible a su respecto autorización alguna para cesar su residencia en un Estado miembro de la UE y establecerse en otro.

¿Puede un Estado de la UE subordinar a una autorización suya el cambio de residencia de una sociedad a otro Estado miembro, sin colisionar con los artículos 52 a 58 del Tratado?

El T.J.C.E. resuelve el 27/9/1988, 81/87, en los siguientes términos. El derecho a cambiar la residencia corresponde a las personas físicas. Pero, no se equiparan las personas jurídicas a fines del establecimiento ex. art. 58 del Tratado. La exigencia de autorización de la ley inglesa para el cambio de la sede de la dirección efectiva no contradice el derecho comunitario, **en la medida que las sociedades son creadas por un ordenamiento jurídico nacional en orden a su existencia y funcionamiento.**

Los artículos 52 y 58 deben interpretarse en el sentido que no otorgan a una sociedad constituida de conformidad a su propio derecho nacional donde tiene indicado su domicilio social, la facultad de trasladar su sede de dirección a otro Estado miembro, a menos que el propio derecho nacional consintiera, que no es el caso, el traslado de la sede a otro Estado. En suma, el T.J.C.E. dio razón a la Administración inglesa declarando que el requisito de la autorización no conculcaba el derecho comunitario sobre el establecimiento⁴².

Central Management and Control

El legislador inglés emplea el concepto de “**central management and control**” para la determinación de la residencia en el territorio. La expresión refiere la gestión estratégica y del nivel más alto en la dirección de la sociedad; que no coincide necesariamente con el lugar donde se realizan las actividades de gestión ordinaria de la empresa. Aún más, afirma Tiley,

42. Ballarino, op. cit. 1999, p.359 califica de notable decepción la sentencia Daily Mail por cuanto no avanza en la armonización entre los criterios de la sede y la constitución en el ámbito comunitario.

que el “central management and control” puede inclusive ejercitarse en modo tácito, a través de una supervisión pasiva⁴³.

La Administración tributaria inglesa precisa, en términos análogos que la sede de dirección efectiva puede encontrarse en un lugar distinto de donde está el “central management and control” de la sociedad. Puede pasar que los ejecutivos de la sociedad residan en el exterior, pero, el poder último de dirección esté en mano de directivos que se hallan en Gran Bretaña. “En tales circunstancias la sede de la dirección efectiva de la sociedad puede estar en el extranjero pero, dependiendo de los poderes puntuales de los directivos, podría estar centralmente gestionada y controlada (y por tanto residente) en Gran Bretaña”⁴⁴.

De modo que, a efectos de la legislación británica, la residencia de la sociedad está donde su encuentra su “central management and control” que, sensiblemente, no corresponde exactamente con su sede de dirección efectiva o puede no hacerlo⁴⁵.

La aproximación administrativa sobre la residencia de la sociedad procura, primero, establecer, si los directivos ejercen el “central management and control”, que es una pura cuestión de hecho, inmediatamente, trata de determinar donde los directivos lo ejecutan, que puede no coincidir con el lugar de reunión o de administración y, por último, cuando resulte que los directivos aparentemente no lo realizan, se investiga donde y por quienes se lleva a cabo.

La problemática del “central management and control” no es simple y, en la actualidad, se complica porque, como afirma Tiley, una compañía puede **controlarse** desde un lugar distante de donde se dirige el día a día de la empresa.

La Sociedad de Personas

Personalidad jurídica

El art. 116.2 del C. de c. reconoce la personalidad jurídica a todas las sociedades inscritas en el Registro Mercantil.

43. Tiley-Collison op cit. p. 1108. V. pág. 218 D.G.T. consulta vinculante 28/05/2001.

44. Baker, op. cit. p.132.

45. De Beers Consolidated Mines v Howe: “A company resides, for the purpose of income tax, where its real business is carried on... I regard that as the true rule and the real business is carried on where the central management and control abides” (Lord Loreburn, 1906).

El art.81 del Reglamento del Registro Mercantil (R.D.1867/1998, de 4 de setiembre) permite la inscripción a todas las sociedades civiles, tengan o no objeto mercantil.

La sociedad civil (art.1669 C.c.) cuyos pactos no se mantienen secretos goza de personalidad jurídica, distinta de los socios que la integran.⁴⁶

La sociedad civil, publicada de hecho, puede, asimismo, acceder al Registro mercantil. Por un lado, la sociedad con forma mercantil, específicamente colectiva o comanditaria simple, será objeto de inscripción con arreglo a las reglas aplicables a la forma (mercantil) adoptada. Por otro, la sociedad que no tiene forma mercantil -la sociedad civil pura- puede, si quiere, inscribirse en el Registro, con arreglo a la normativa general reglamentaria.

De modo que, la personalidad jurídica acompaña la facultad o deber de registro público y ello consagra la situación subjetiva diferenciada de los miembros de la sociedad civil, por si cupiera dudas de esto, aunque sus pactos no fueran secretos.

La mercantilización de la sociedad civil publicada e inscrita se produce no solo por la forma de sociedad colectiva o comanditaria, o sea, de sociedades de tipo personal; sino, también, en cualquier otro caso en el que mediante documento público adquiera su inscripción en el Registro Mercantil.

Esta última, en lo que aquí interesa, es una sociedad (civil) mercantilizada que no participa del tipo de las sociedades de capital -sociedad anónima, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada-, sino de las sociedades de personas o personalistas, en las que "las características personales de los socios que las constituyan, tiene una influencia más directa en su organización"⁴⁷

La sociedad civil inscrita constituye el prototipo normativo de la sociedad de personas cuya interpretación se alarga en las formas de sociedad colectiva y comanditaria simple.

La sociedad de personas que desarrolle o explote una empresa es mercantil, sea por la forma o porque acompaña a su organización el hecho de haberse formalizado en documento público inscripto en el Registro Mercantil. (art.269 bis RRM)

46. Albarca-Albiez, Código Civil, T. I, p. 115, Madrid, 1991. "A la sociedad se le atribuye una nacionalidad y capacidad propia...tiene su domicilio y una autonomía patrimonial que permiten que la sociedad misma pueda ser parte contratante y en consecuencia, titular de derechos y obligaciones".

47. F. Sánchez Calero, Instituciones de derecho mercantil, Madrid, 1997,p. 216.

El reconocimiento formal del ordenamiento jurídico a cualquier sociedad de personas supone la calificación expresa de la personalidad jurídica mercantil y, en consecuencia, la preliminar diferencia con referencia a los socios que la integran, sin perjuicio de las matizaciones de responsabilidad que conlleva la relevancia del elemento personal -intuitu personae- del tipo societario descrito.

La sociedad civil que carece de personalidad jurídica es aquella cuyos pactos son secretos entre los socios. Pero, por el resto, si accede al Registro mercantil, por la forma o la inscripción, convalida su publicidad de hecho, defendida por la doctrina civilista, con la exigencia de seguridad jurídica mínima exigida por la legislación mercantil. Y, entonces, su personalidad jurídica deja de ser materia opinable tanto respecto a su autonomía patrimonial, nombre, nacionalidad, domicilio, cuanto a la imputación jurídica derivada de su actividad económica con terceros.

Las Resoluciones de la D.G.R.N.(31-3-1997 y 11-11-1997) restringían la personalidad jurídica de la sociedad civil a la que adoptaba alguna de las formas mercantiles, ajustándose a las exigencias de la escritura pública e inscripción registral.

Pero, al mismo tiempo, negaba dicha calificación a la sociedad civil, sea oculta o externa.

Cabe reconocer que la dicha posición no era disparatada en sus fundamentos, puesto que pretendía fijar criterios de interpretación combinada que sirvieran a la unidad del ordenamiento jurídico: el acceso de los pactos sociales a un instrumento oficial de publicidad incorpora la certeza necesaria en el tráfico jurídico. Ello queda resuelto por la vía abierta de la inscripción registral a cualquier sociedad civil que encaje en los requisitos legales exigidos de la mercantilidad.

La sociedad civil externa o publicada de hecho posee la personalidad jurídica básica que puede predicarse desde el sector de actividad desplegada no mercantil ni profesional. Pero, esta calificación es insuficiente cuando la actividad es mercantil organizada en forma de empresa y con la organización material y humana que la soporte. En tal caso, la calificación se producirá a través del medio propio de publicidad que ostentan las sociedades mercantiles.

La sociedad de personas agrupa a la sociedad civil, colectiva y comanditaria simple, en el trazo común de su publicidad oficializada mediante inscripción registral.

Responsabilidad del socio

Pero, no obstante, cabe señalar una importante distinción en tema de responsabilidad patrimonial de los socios según se trate de una sociedad mixta o civil pura.

La sociedad civil con forma mercantil está sometida a las reglas del tipo mercantil elegido, excepto a las normas que obedecen al estatuto del comerciante de la sociedad⁴⁸.

La responsabilidad del socio colectivo es subsidiaria o de segundo grado: primero, responde el patrimonio social y luego, los patrimonios particulares de los socios. La responsabilidad del socio es solidaria e ilimitada. El acreedor podrá exigir el total de la deuda a cualquiera de los socios, sin perjuicio del derecho de reembolso que, el que pague, tiene contra los otros.

La responsabilidad solidaria e ilimitada comprende al socio de la sociedad de personas, sea colectiva, comanditaria simple o civil externa registrada.

La responsabilidad tributaria por las obligaciones tributarias de la sociedad disuelta o liquidada es solidaria y limitada. En base a lo primero, la Administración puede exigir las deudas tributarias de la sociedad disuelta a cualquiera de los socios, pero, hasta el importe de la cuota de liquidación adjudicada.(art.89.4 LGT.).Es un supuesto de solidaridad limitada, sin que pueda exigirse el total de la obligación tributaria pendiente sino hasta el valor de la cuota de liquidación.

La responsabilidad del socio de la sociedad civil pura no registrada es, por definición, subsidiaria, mancomunada de mano común.

Por un lado, los socios no quedan obligados solidariamente respecto a las deudas de la sociedad (art.1698.1ª: C. c.) y, por otro, responden con los restantes en base a la parte o proporción que cada uno detenta en la sociedad.

El socio de la sociedad civil externa no registrada no responde solidariamente de las obligaciones tributarias de la entidad, pudiendo ejercitarse la acción contra la sociedad o el socio indistintamente, pero, en forma mancomunada: en proporción a su respectiva participación⁴⁹.

48. "contabilidad, suspensión de pagos y quiebra" Capella Roncero F, T.XXI, Vol. I,p.67, Comentarios al C.C. dirigido por Albaladejo

49. Lacruz Berdejo, II, Vol. 2, Madrid, 1999, p. 288.

Persona mercantil

Podría señalarse, en el proceso de reflexión, que, desde la perspectiva tributaria, la personalidad jurídica de la sociedad civil está diluida, es insuficiente para fundar su autonomía patrimonial del patrimonio personal de cada socio, que, a estos efectos, comparecen como “los auténticos sujetos pasivos, titulares de la deuda tributaria”⁵⁰

Pero, aunque esto sea aceptado, no es menos cierto que aquella sociedad civil externa inscrita en el Registro Mercantil obtiene la oficialidad del reconocimiento suficiente de su personalidad jurídica diferente de la de los socios que la integran. Y, si esto es así, por obra del ordenamiento mercantil; difícilmente sería justificable su denegación por el derecho tributario. En suma, la sociedad civil con personalidad jurídica civil, publicada de hecho, no puede identificarse con la sociedad civil que atiende a su publicidad registral mercantil como expresión de la personalidad jurídica que la caracteriza⁵¹.

La sociedad civil externa goza de personalidad jurídica, si bien calificada de insuficiente a efectos del tráfico jurídico mercantil. Pero, si esto queda subsanado, ve consagrado su pleno reconocimiento como persona jurídica fiable en términos de seguridad y crédito ante terceros.

La norma tributaria dispone la aplicación del régimen de atribución de rendimientos en el IRPF y la exclusión en el IS de la sociedad civil con o sin personalidad jurídica (arts.10 LIRPF y 6.3 LIS).

La sociedad civil con personalidad jurídica

El interrogante que se suscita es sobre el alcance del concepto sociedad civil con personalidad jurídica.

Su significado lato y literal supone que cualquier sociedad civil, aun con forma mercantil, inscrita o no en el Registro Mercantil, cualquiera que

50. F.Pérez Royo, Derecho tributario y financiero, parte general, Madrid, 1996,p.160;Ferreiro Lapatza J.J. Curso de derecho Financiero español, Madrid,1999,I ,p.399. “entiende que las personas que componen el ente colectivo, en este caso, la sociedad civil externa, son en todo caso los sujetos pasivos del tributo, pudiendo la Hacienda dirigirse indistintamente a los socios como forma unificada para reclamar la deuda total de forma individual y ello en proporción a sus participaciones”

51. A.Arroyo Diez, Responsabilidad. tributaria de los cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica, Carta Tributaria, I-12-1999.

sea su objeto, resulta en atribución de los rendimientos a los miembros que la integran.

La atribución de la renta supone el reconocimiento jurídico de la pertenencia y titularidad del que la obtiene. La identificación del sujeto pasivo principal al que corresponde su disposición y goce. La sociedad civil no es en ningún caso, se viene a significar, la titular de la renta sino que lo son sus componentes o socios. La sociedad civil con personalidad jurídica es un sujeto de derecho y sus rendimientos quedan gravados en cabeza de los que la integran. Por tanto, es lógico, que en cuanto tal, esté excluida del Impuesto sobre Sociedades.

Pero, esta interpretación no es persuasiva. La norma tributaria puede calificar cualquier supuesto de hecho, siempre que no suponga ignorar otras definiciones normativas previas, insitas en el ordenamiento jurídico.

La derogación del derecho privado en la aplicación de los impuestos no puede fundarse solo y exclusivamente en el interés fiscal de la Administración, sino en la simetría de otros intereses (particulares) que lo realizan y, fundamentalmente, en el respeto al límite de los propios principios constitucionales tributarios: capacidad económica e igualdad tributaria. “El interés fiscal no puede ser la comodidad del fisco, ni la arbitrariedad ni la irracionalidad”⁵².

Aun más, la particularidad predicada de la fiscalidad no puede identificarse, en la actualidad, con una autonomía inexistente del sector normativo que nos ocupa.

Solamente desde una perspectiva desfasada que narre la autonomía normativa tributaria como una “independencia que le permite establecer sus propias reglas” podría admitirse la contradicción entre conceptos, figuras e instituciones del ordenamiento jurídico que no son válidas en el ámbito fiscal o, a la inversa, que desde su marco los ignore, para inventar los suyos propios⁵³.

Vale, al respecto, la lúcida respuesta de F. Geny: “Afirmar la autonomía del derecho fiscal sería...significar que el derecho fiscal encuentra su ley en él mismo y en él solo”⁵⁴.

52. De Mita E., *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, p.94.

53. Trotabas L., *Essai sur le droit fiscal*, RSLF, 1928,p.201.: “le droit fiscal , comme charbonnier est maitre chez lui.”

54. F. Geny, *Le particularisme du droit fiscal*, R.TDC, p.798:” qui’l se constitue lui-meme cette loi, qu’il se la fait, sinon saris souci du reste; a tout le moins suivant sa nature et ses visées propres...”; Cozian N., *Les grands principes de la fiscalite d’Entreprises*, Paris,1983: “El día en que los juristas tendrán la curiosidad de estudiar mejor la fiscalidad y los fiscalistas tengan la misma curiosidad respecto al derecho, nos daremos cuenta que el derecho fiscal es menos particularista, menos autóno-

En suma, la sociedad civil con personalidad jurídica, desprendida de su constitución en documento público e inscripción registral, conforma, junto a la sociedad mercantil colectiva y comanditaria simple un grupo de sociedades personales o personalistas que, por el criterio de unidad del ordenamiento jurídico, discrepan con el tratamiento asignado a la sociedad civil con personalidad jurídica ex art. 1669 C.C., no inscripta.

La atribución de rendimientos del IRPF solo puede aplicarse, en términos de coherencia jurídica, a la sociedad civil interna y externa no registrada.

La disciplina

La disciplina común de las sociedades de personas impone un principio igualmente común de aplicación tributaria.

Si son sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades la sociedad colectiva (arts. 125 a 144 C. de c.) y la sociedad comanditaria simple (arts. 145 a 150 C. de o.) y ello también ocurre con la sociedad civil con la forma mercantil de cualquiera de ellas (art.1670 C. c.): no puede quedar fuera de esa disciplina, la sociedad civil con personalidad jurídica inscripta en el Registro Mercantil.

En primer término, porque es consecuencia de la unidad sustantiva del ordenamiento jurídico. El efecto adicional de la mera publicidad positiva, vía registral, supone el otorgamiento de la personalidad jurídica⁵⁵.

En segundo término, la propia legislación mercantil indica, sin dudas, que la transformación de la sociedad civil en sociedad de responsabilidad limitada no solo es posible, sino que, además, no afectará la personalidad jurídica de la sociedad transformada (art. 92.1 L.SRL). Y, en sentido contrario, la transformación de una sociedad limitada en sociedad civil no

mo, menos realista que lo que se pretende"; Pujol J. L'application du droit privé en matière fiscale, Paris, 1987: "el principio de no autonomía presenta un doble interés. Protege los intereses privados y asegura la adaptación permanente de la fiscalidad a la evolución social. El derecho privado se opone a una interpretación mudable. Sus conceptos son definidos e independientes de las contingencias de las necesidades financieras del Tesoro. A este título, es un elemento fundamental de la teoría de las garantías del contribuyente..." p1. 49.

55. J.D. Rodríguez, La reforma del derecho español de sociedades de capital, Madrid, 1987, p. 178.

cambia la personalidad jurídica de la sociedad, que continuará subsistiendo bajo la nueva forma⁵⁶.

En tercer lugar, la derogación de la normativa mercantil no parece responder al interés fiscal que pudiera servir de fundamento, arriesgando la recaudación fluida de ingresos públicos. Y, en cambio, el desconocimiento (parcial) de la sujeción de la sociedad civil al I.S., a excepción de la Sociedad Agraria de Transformación, rompe con la congruencia requerida para el tratamiento común de las sociedades personalistas, de cara a los principios de capacidad económica y de igualdad tributaria.

La residencia de la sociedad civil refleja las vicisitudes de su tratamiento jurídico discriminado.

La sociedad interna o externa publicada de hecho y la irregular tiene como residencia la fórmula civil mixta: lugar de constitución y domicilio social en España.

La residencia

La residencia de las sociedades de personas, cualesquiera que sea su denominación y tipo mercantil -sociedad civil inscripta, con forma mercantil, colectiva y comanditaria simple-, es la sede de dirección efectiva y control de la actividad económica. En efecto, no resulta aceptable extenderles la legislación mercantil sobre sociedades de capital al respecto, o sea, recurrir al concepto de la sede de la explotación o establecimiento principal dentro del territorio (arts- 5.1 LSA y 6.1 LSRL), simplemente, porque la revisión normativa no amplía sus efectos a todos los tipos mercantiles, sino solo a los referidos expresamente. La fórmula de constitución y domicilio resultará operativa en las sociedades, ocultas, irregulares, externas sin inscripción, de cuño civil. Pero, las sociedades personales acogen la actuación de la sede de dirección efectiva y control de la actividad económica, en cuanto cláusula general de residencia de las personas jurídicas en el aspecto tributario. Por otra parte, es intrínseco a dichas sociedades la relevancia del componente subjetivo, del elemento personal en su organización, lo cual implica centrar su residencia allí donde se concentre el poder de decisión y control de los socios, que no siempre seguirá la principalidad de la explotación o establecimiento.

56. F.V. Chuliá, R.G.D., enero-febrero, 1998, p. 654.

La sociedad de personas en los CDI

El Modelo OCDE provee que su aplicación solicita la calidad de personas que sean residentes en alguno o ambos de los Estados Contratantes. (art.1)

El concepto de **persona** atiene a las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas. (art. 3)

La **sociedad**, a su turno, significa cualquier persona jurídica a efectos impositivos. (art.3.1b))

La **residencia** designa a toda persona que en virtud de la legislación de los Estados contratantes está sujeta a imposición por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Los Comentarios al Modelo especifican que el problema principal del tratamiento a las sociedades de personas consiste en que algunos de los Estados le reconocen carácter de unidad de imposición o forma unificada, aún como sociedad, y otros, desconocen la entidad y gravan a sus socios en sus respectivas participaciones.

Cuando la sociedad de personas es considerada como una sociedad o gravada en forma análoga, podría afirmarse que es residente del Estado contratante en los términos del artículo 4.1, y, como que está en el ámbito del CDI, legitimada para acogerse a sus beneficios. (Comentarios al Modelo)

Cuando la sociedad de personas no está reconocida y atribuye los rendimientos directamente en cabeza de sus miembros, debe rechazarse la aplicación del CDI a esa sociedad en cuanto tal, a no ser que el CDI establezca alguna regla especial relativa a las sociedades de personas. (Comentarios al Modelo)

La sociedad de personas, entonces, podría acogerse al CDI solo si su regulación admite la personalidad jurídica con efectos impositivos. En cambio, si la norma local la desconoce como unidad imponible no puede aspirar a ser persona con derecho en cuanto tal, a los beneficios del CDI.

Una sociedad civil residente en España -afirma González Poveda- sería considerada como persona por ser sociedad pero, al no estar sometida como tal sociedad a imposición personal, no tendría derecho a la aplicación del Convenio. Serán sus socios, si tienen residencia en España, los que podrían invocar a su favor la aplicación de las disposiciones⁵⁷.

57. V. González Poveda, *Tributación de no residentes*, Madrid, 1993, p.444.

No obstante, a tenor de la exposición precedente, el tema no aparece tan rotundo.

La sociedad civil oculta y externa no inscrita es persona jurídica, pero, al estar en régimen de atribución de rendimientos, no tributa por el Impuesto sobre Sociedades y son sus socios los que están obligados sea en éste o en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta forma de sociedad civil queda, sin duda excluida de amparo del CDI

Las sociedades de personas (sociedades colectivas, comanditarias simples, sociedades civiles con forma mercantil y sociedades civiles inscritas registralmente) tienen la condición de persona y tendrían derecho al CDI si su sede de dirección efectiva y control está en España. Esto determina que deben (pueden) tributar en el Impuesto sobre Sociedades por pertenencia personal, sobre la base de la renta mundial, con independencia del lugar donde se obtiene y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Las sociedades de personas, en el cuadro descrito, son personas jurídicas distintas de los socios que la componen y sometidas a fines fiscales, a los deberes propios de cualquier otra sociedad sometida al Impuesto sobre Sociedades. Y, en este sentido, su residencia se fija por la sede de dirección efectiva y control.

La imposición sobre la sociedad implica establecer su condición de sujeto de la actividad económica y, por tanto, impide calificar el interés de socios no residentes en la misma como representativo de un establecimiento permanente de la entidad en el exterior. La jurisprudencia americana al negar que la **partnership** sea una entidad legal distinta de sus miembros provee la calidad de establecimiento permanente a cada socio que tiene participación en el Estado por razón de su titularidad en cuanto tal⁵⁸.

La sumisión al régimen de atribución de rentas, como base de exclusión del I.S. no se sostiene respecto a toda y cualquier sociedad civil.

De la distinta aproximación que se realice, pueden desprenderse, como se ha visto, conclusiones distintas y contradictorias. Pero, lo que no puede negarse es que la personalidad jurídica pública y registral de la sociedad civil no entraba en la intención del legislador del IRPF: la sociedad civil con personalidad jurídica registral puede ser sujeto del I.S. en la forma de la sociedad mercantil personal o personalista de la cual constituye prototipo normativo, cualquiera que sea su objeto y forma, a excepción de la sociedad anónima y de responsabilidad limitada.

58. P. Baker, Double taxation conventions and international tax law, 1994, p.150

Alemania

La sociedad de personas en Alemania no está fiscalmente sujeta como tal al impuesto. La renta se atribuye directamente en cabeza de los socios, en proporción a sus derechos.

En el CDI con España (art.4.4.) se establece que los socios de la sociedad de personas, en lo que concierne a la imposición de las rentas que procedan de dichas sociedades o del patrimonio que posean por su intermedio, se consideran residentes del Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la sociedad. Estas rentas o patrimonio, en cuanto no estén sujetas a impuesto en este último Estado, pueden ser gravadas en el otro. La sede, entendida en términos de dirección y control, atrae la imposición sobre el socio no residente de la sociedad, en el Estado de situación. Un residente en España socio de una sociedad con sede en Alemania sería gravado por la participación en el beneficio allí donde está localizada la misma. Y, a la inversa, si la sede estuviera en España y el socio reside en Alemania, estaría sometido a la ley tributaria de aquí⁵⁹.

Una sociedad de personas de Alemania que va a construir y explotar un aparthotel en España, según la Administración tributaria, tiene su sede de dirección efectiva en el territorio y, por tanto, quedan gravados los socios residentes en Alemania. (Consulta D.G.T. 30-1-1992).

Los dividendos percibidos por el socio gozan de las ventajas previstas en el CDI(art.IO.4).

Estados Unidos

En el CDI con los Estados Unidos el concepto de persona comprende las herencias yacentes, los trusts y las sociedades de personas (partnerships) fijando que son residentes en un Estado en la medida en que las rentas que obtiene estén sometidas a imposición en ese Estado como rentas de un residente. (art.4).

Una sociedad de personas constituida en los EE.UU. que reciba rendimientos de fuente española puede acogerse al CDI solo en lo que respecta a sus socios residentes en dicho país. Si, por caso, tuviera socios de un tercer Estado, no recibirían los beneficios del CDI. La **partnership** ameri-

59. González Poveda V., op. cit. p. 446.

cana está sometida a un régimen fiscal análogo a la atribución de rendimientos, en cabeza de sus socios. El residente americano que recibe los rendimientos contemplados de fuente española a través de la **partnership** y que están sometidos al impuesto en los EE.UU., puede ampararse, en lo que corresponda, al tipo reducido previsto convencionalmente para las retenciones soportadas. No obstante, el Modelo US 1996 (art.4d)) preanuncia un cambio en la regulación seguida por los EE.UU. en la materia.

Un rendimiento, beneficio, o ganancia de capital derivado a través de una **partnership** bajo la legislación de alguno de los Estados Contratantes será considerado como derivado por un residente de un Estado en la medida que tal rendimiento es tratado a efectos de gravámen por la ley de tal Estado Contratante como el rendimiento, beneficio o ganancia de capital de un residente.

La pretensión está centrada en la **localización del beneficiario efectivo en la percepción de la renta** a través de la sociedad de personas. Por tanto, el beneficio del CDI solo se aplicará cuando la identificación de quien obtiene la renta derivada a través o mediante la sociedad confirme que la legislación local prevee la sujeción de la renta derivada por el residente, o, inclusive su exención. La posición denota la preocupación americana por el **treaty shopping** por la vía de sociedad de personas de los que no son los beneficiarios efectivos de la renta derivada de la entidad.

LA PERTENENCIA ECONÓMICA

La fuente de renta

El IRNR sujeta a la persona física y entidad no residente por la renta obtenida en territorio español. La renta se produce en España cuando es el lugar donde la fuente es consecuencia de las actividades realizadas o

ejecutadas en las misma o sea relativa a bienes sitios en el territorio o se satisfaga desde aquí por residentes o no residentes que operan mediante o sin establecimiento permanente. La imposición al no residente está presidida, preferentemente, por el criterio de la pertenencia económica, basándose en la mera participación del mismo con carácter no habitual en la actividad económica del país.

El IRNR es un impuesto directo, real, de eficacia personal limitada, cedular sobre la renta íntegra que se genera, produce o satisface en el territorio del Estado. El gravamen por la pertenencia económica significa el IRNR sobre cada una de las operaciones previstas que ejercita el contribuyente en forma proporcional y sobre los ingresos, en principio, brutos, que se procura. Se trata de someter a imposición la capacidad económica efectiva y actual de un contribuyente que, como se afirma en la Exposición de Motivos, carece de “un contacto permanente con el territorio español”.

El carácter unificador de la pertenencia económica, a diferencia de la pertenencia personal o cuasipersonal (establecimiento permanente) se apoya en puntos o elementos de conexión objetivos y reales, con prescindencia de los datos subjetivos y de las circunstancias personales del perceptor, en el bien entendido de las excepciones que introduce la eficacia personal limitada del Impuesto.

El Impuesto sobre el no residente, entonces, precisa la calificación de las circunstancias de hecho de la extraneidad del contribuyente—la configuración singular de cada uno de los hechos imposables—; los nexos de localización de la capacidad económica en el territorio (sourcing rules) y, por último, la disciplina tributaria que singularmente les corresponde (taxing rules).

“El concepto de fuente de renta está vinculado al lugar donde se considera que se obtiene, a diferencia del lugar donde está su titular o propietario”.⁶⁰

En sentido amplio, la fuente es la nueva riqueza que deriva de una actividad económica; la renta es el fruto de una fuente efectiva de la que dimana, de carácter circunstancial o episódico. Su concepto no es meta-jurídico, sino que aparece como efecto jurídico de las normas de localización de capacidad económica que configuran la fuente del rendimiento en

60. Kingson, International taxation, N.York, 1998, p. 15; Garbarino, C., La tassazione dei redditi transnazionale, Padova, 1990.

base a su naturaleza y, sobre todo, su materialización por el contribuyente no residente⁶¹.

La fuente, entonces, no indica una correlación económica de la actividad o de la situación del bien o la obtención de rendimientos en un territorio determinado, sino, la consecuencia jurídica de reglas de localización de manifestaciones de capacidad económica que conectan, a la realización de los respectivos supuestos que califican, la sujeción al Estado que los aplica, por su sola verificación. Por tanto, solo cuando el hecho revele capacidad económica podrá desprenderse su relación con el Estado que lo grava, o sea, como afirma **Maffezzoni**, a partir de esto podrá el hecho considerarse realizado en el territorio del Estado⁶².

La realización del hecho por el no residente en el territorio no implica, siempre, la manifestación o indicación de capacidad económica, sea por obligaciones comunitarias de rango superior a la legislación interna, o, por aplicación de criterios de no sujeción y exención que lo impiden. A la inversa, hay manifestaciones extraterritoriales de capacidad económica del no residente que resultan atraídas al ámbito territorial, sin que se hubieran verificado en sus límites.

La clasificación singular de las distintas expresiones de la renta permite localizarlos para su gravamen, dentro o fuera del territorio en que se produce. En una renta real, cedular, objetiva, que atiende a la capacidad económica circunstancial del no residente y a la que se aplica una disciplina legal forzosamente fragmentaria, fractal, sometida a tipos de gravamen distintos.

Las normas de localización de las fuentes de capacidad económica reveladas por el no residente y susceptibles de gravamen supone el producto autónomo, cedular, íntegro y real de cada una de ellas. No obstante, la identificación del elemento personal limitado apoya su eventual integración en caso de impago de las obligaciones pendientes, sea en los sucesores o cónyuge del deudor, así como otros beneficios subjetivos al titular, que no al rendimiento en si mismo considerado, como las exenciones a las que tiene derecho. Pero, tendencialmente, la renta que se produce en el territorio sin mediación de establecimiento permanente es aislada y sometida a una disciplina de proporcionalidad sobre su resultado íntegro, con alguna matización respecto a ciertas actividades económicas. El hecho imponible del IRNR, en el ámbito de la pertenencia económica, o sea, sin mediación de establecimiento permanente, es la renta

61. Uckmar, V., y Garbarino, C., *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995.

62. Maffezzoni, F., op. cit. p. 22.

separada e íntegra conseguida por el contribuyente en el territorio, atendiendo su particular fuente de producción.

La renta-producto inutiliza la presunción de onerosidad, por la cual las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios que son fuente de rentas se consideran retribuidas, salvo prueba en contrario.

En efecto, la renta del no residente, por definición, responde a un acto o hecho de naturaleza onerosa, derivado de su actividad o voluntad y, fundamentalmente, pegado a la fuente que le da origen. No hay renta que no responda a una retribución dineraria o en especie en un cuadro de rendimientos como productos, frutos de una actividad o hecho del contribuyente.

No están sujetos al IRNR los incrementos patrimoniales derivados de adquisiciones gratuitas que se gravan en el ISD por obligación real al no residente por la adquisición de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el territorio, así como las percepciones derivadas de contrato sobre seguro de vida realizado por compañías aseguradoras residentes o que operen en España.

La renta del no residente sigue nexos de localización distintos en función de la actividad que tiene efecto jurídico u origen dentro del territorio.

En particular:

Rendimientos de actividades o explotaciones económicas sin mediación de establecimiento permanente que sean realizadas en el territorio.

Rendimientos de prestaciones de servicios utilizadas en el territorio: estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo de gestión. La utilización reclama la servidumbre a una actividad económica que se realiza en el territorio o se refiere a un bien situado en el mismo.

Rendimientos de actividad personal de artistas y deportistas en el territorio, directos o indirectos, o vinculados a cualquier actuación relacionada con la dicha actividad, aunque se perciban por persona o entidad distinta.

Rendimientos del trabajo derivados de un trabajo prestado en el territorio.

Rendimientos del capital mobiliario: los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes; los intereses, cánones, satisfechos por residentes o establecimientos permanentes situados en el territorio o que retribuyen prestaciones de capital utilizadas dentro del mismo.

Rendimientos del capital inmobiliario: desprendidos de bienes inmuebles situados en el territorio o de derechos relativos a los mismos y la

imputación de rentas inmobiliarias urbanas a personas físicas, no afectas a actividades económicas.

Ganancias patrimoniales que derivan de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio o de derechos relativos a los mismos que deban cumplirse o ejercitarse en el territorio o de valores emitidos por residentes. En especial se reseñan las que provienen de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo principal son bienes inmuebles aquí situados y las que llegan de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyen a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles aquí situados.

Asimismo, se entienden obtenidos en el territorio los rendimientos satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas y entidades residentes y establecimientos permanentes aquí situados.

La enumeración de las distintas clases de rendimientos atribuidos al no residente contiene los respectivos puntos de conexión o nexos de localización: tales criterios pueden atender autónomamente a la situación de los bienes generadores de rendimientos o los derechos sobre los mismos (*locus rei sitae*); al lugar de la realización de las actividades económicas en el territorio o la prestación del trabajo personal; al lugar de la utilización de la prestación de servicios o su ejecución material; a la residencia del sujeto obligado al pago o responsable del tributo.

La particular función antielusiva condiciona el lugar de conexión de la actuación artística y deportiva, aún cuando se perciba la renta por persona distinta del que la protagoniza y, análogamente, las ganancias patrimoniales que procedan de una sociedad, residente o no, cuyo activo principal sean inmuebles aquí situados o que surjan de la transmisión de títulos valores que otorguen el derecho de disfrute sobre los mismos, o si la participación del contribuyente en dicha entidad ha sido de al menos el 25 % del capital o patrimonio durante el período de doce meses precedente a la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en dicha sociedad inmobiliaria.

Los criterios de conexión empleados responden, en general, al concepto de la fuente como producto y esto lo establecen las distintas normas de localización.

No obstante, también se emplea otro punto de conexión: la sustitución tributaria que alguna doctrina conoce como la fuente de pago. Por un lado, la fuente de renta del no residente que deriva de bienes, actividades, derechos, localizados en un determinado territorio y, por otra, la fuente de pago, que hace mención a la residencia del que paga el rendimiento. La

persona que paga el rendimiento, en general, como se verá, está comprometido en una operación trilateral o tripolar en la que, ordinariamente, actuará como delegado de pago en lugar del contribuyente ante la Hacienda Pública⁶³.

El uso del mercado

Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente se entienden obtenidos cuando son realizados en el territorio. Esto significa que los rendimientos derivados de actividad de empresa o profesión, consistentes en la autoorganización económica para intervenir en el mercado, a propio riesgo y ventura, sin auxilio de establecimiento permanente se consideran producidos en España y, por tanto, sometidos a impuesto.

El presupuesto de imposición suficiente es la calificación y localización de la actividad económica ejercitada dentro del territorio.

La sujeción de la renta de actividad económica sin establecimiento permanente revoca uno de los elementos claros del derecho tributario internacional, que condiciona su realización a la existencia del establecimiento permanente.

La consecuencia lógica sería que la renta de actividad económica del no residente conseguida sin establecimiento permanente no podría ser unificada en dicha categoría, sino, descomponiéndose en las clases singulares y separadas que correspondan (rentas de capital inmobiliario, mobiliario, ganancias y pérdidas patrimoniales, etcétera).

El tratamiento singular y aislado de cada uno de los rendimientos obtenidos en el territorio, sin mediación de establecimiento permanente, conduciría al nexo aislado de cada uno de ellos y el gravamen separado de acuerdo a su naturaleza⁶⁴.

63. Xavier, A., ob. Cit. pgs. 115 y 254.

64. Maisto, G.-Miscali, M., La normativa tributaria italiana sulle operazioni internazionali, en Operazioni internazionali e fiscalità, Milano, 1997, p. 136: "La adopción de un criterio unívoco –por ejemplo el ejercicio de la actividad mediante una organización estable situada en el territorio– para establecer la impositibilidad de los rendimientos de los no residentes no realizaría, por tanto, los objetivos primarios del legislador, el nacimiento del presupuesto de hecho, en presencia una intensidad mínima, determinada objetivamente, de relación del sujeto o de la actividad con el territorio".

El legislador español prescinde de la intensidad mínima de relación calificando la actividad del no residente como unificada en torno el derecho de empresa o profesión, aunque no haya una sede fija de negocios en el territorio.

El interrogante jurídico es si, pese a la claridad de la ley, puede concebirse una renta de actividad económica organizada sin un soporte objetivo en el territorio y en ausencia de un titular del derecho de empresa, del poder de gestión de la misma.

O sea, un rendimiento sin entidad propia ni titular aparente: una renta de actividad económica sin empresa ni empresario situado en el territorio.

El problema no es la inclusión o exclusión de la renta obtenida del IRNR, aunque lo sea sin establecimiento permanente; sino, la calificación del rendimiento que, en principio, ante la ausencia de establecimiento permanente, aparece como de empresa en el exterior, pero, aislado, celular, separado en el interior del territorio. Es una actividad económica que no se proyecta unificada sobre el territorio, sino desagregada y fragmentaria en cada uno de sus componentes. Pero, además, la cuantificación de la base imponible resulta incongruente, puesto que la conversión de renta íntegra en renta neta (art. 23.2 LRNR) acepta la deducción de los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados, de suministros, de una actividad carente de titular y entidad objetiva.

La conclusión es que la actividad económica del no residente se valora por su naturaleza y alcance preexistente, antes de la realización de la misma en el territorio. El legislador refuta el tratamiento singular de los distintos rendimientos producidos, que sería la consecuencia lógica de la ausencia de establecimiento permanente, unificando extraterritorialmente el derecho de empresa y la propia empresa, en su reflejo territorial. Por tanto, la calificación de rendimiento de actividad económica se basa en la preexistencia externa de un factor de autoorganización económica que se proyecta en si mismo sobre el territorio. La obtención de rendimientos por un no residente sin establecimiento permanente exige conocer de su actividad fuera de España para, posteriormente, establecer si tales rendimientos integran el objeto de su actividad, aún que no sea trámite una base fija de empresa en el territorio. En el caso que el rendimiento no forme parte de su objeto social se impondría el tratamiento singular del rendimiento en la categoría que corresponda⁶⁵.

65. González Poveda, ob. cit. p. 115.

La ley discurre por un doble andarivel: la actividad económica puede generar renta en el territorio, sea que actúe o se produzca mediante establecimiento permanente o no.

La lógica señala que una actividad de empresa realizada sin EP genera rentas diversas, que no de actividad económica en particular. Los rendimientos de esa actividad sin EP serán singulares, individualizados, de capital inmobiliario, mobiliario, del trabajo, etcétera. Esto es, el tratamiento aislado de cada rendimiento que se obtiene en el territorio. La inexistencia de EP provoca la disolución del factor unificador de la (renta) de empresa⁶⁶.

La otra solución, que sustenta el derecho español, es someter a gravámen la renta de empresa aunque carezca de EP, siempre que se proyecte y aventaje de su actividad económica en el territorio.

La noción es de suma importancia. El ejercicio de la potestad administrativa y jurisdiccional tributaria sobre el no residente sin EP se funda en la ventaja que le procura el uso del mercado.

No se exige la presencia de EP, pudiendo obtenerse el beneficio de la empresa, inclusive sin él, y, aunque el contacto o conexión no sea continuo, substancial o sistemático, sino mínimo y ocasional. Esto es lo que en la jurisprudencia americana se conoce como el privilegio de hacer negocios en el mercado del Estado del foro. Efectivamente, la Administración y la jurisdicción pueden apoyarse en el privilegio de (hacer)empresa en el mercado local, sin EP., para someter a impuesto la renta de la actividad económica.

La proyección de la actividad económica sobre el mercado doméstico aun cuando no se encauce a través de EP; permite gravar la renta global sobre la base de la ventaja o beneficio que supone la finalidad dispuesta de hacer empresa aquí⁶⁷.

66. Piazza M., Guida alla fiscalità internazionale, 1999, p.177, solución italiana, art.20 e) D.P.R. 017/1986.

67. Cyber Law. Ferrera-Lichtenstein-Reder-August- Schiano, 1999, Ohio, p.16 y sigts: "If a foreign corporation purposely avails itself of the benefits of an economic market in the forum state, it may be subject itself to the state's in personam jurisdiction even if it has no physical presence in the state..." (Burger King Corporation v.Rudzewicz,471 US 462 (1985) Tribunal Supremo de los EEUU) Compuserve v.Patterson, 89 F.3 d 1257 (6°Cir 1996)).

En un reciente trabajo se defiende la primacía del *principio de origen* para asignar la jurisdicción fiscal entre Estados contratantes sobre la renta y capital. El principio de origen, extiende con carácter dominante el criterio de la pertenencia económica. La tributación del principio de origen justifica el gravamen de la renta por el Estado donde ha sido creada y dentro del territorio del mismo. Ello postula una relación sustancial entre la actividad y el estado donde la actividad se ejerce. El origen de la renta está donde se encuentra el elemento intelectual, realizado por los individuos, que son los únicos

La innecesariedad del EP. tiene un largo recorrido puesto que implica la fiscalidad del comercio electrónico. En la práctica, el desarrollo de la idea conlleva la aplicación de la ley tributaria local, sin presencia del EP., respecto al no residente que entabla actividad de empresa con los residentes, sea continua u ocasional, resultante de las operaciones de comercio electrónico. El concepto de “hacer empresa” sin presencia material o física en el territorio, fundada en la usabilidad del mercado local, promueve la impondibilidad en el Estado de residencia del usuario o consumidor del servicio electrónico.

La utilización del concepto de actividad económica continuada, en lugar de la presencia física o material en el territorio, es la recomendación adoptada “con la finalidad de que se consideren obtenidas en España sin mediación de EP. los rendimientos de actividades económicas derivadas del comercio electrónico, cuando el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios sea un residente...” (Recomendación 123, del Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, Octubre 2000, M. de Hacienda, y también, 105,109,114,122.)

La presencia electrónica en otro Estado suscita la intervención administrativa y jurisdiccional sobre el no residente, en sinónimo de actividad económica (de empresa) en el territorio, que sea substancial, continuada, sistemática, sin presencia física. (International Shoe Company, 66 Ot.154, v.Washington State, 326 113 310 Tribunal Supremo de los EE.UU., 1945).

Del mismo modo, el acto ocasional, singular, puede significar la aplicación del gravámen: la presencia online puede generar el rendimiento aislado, de una forma continuada o la forma ocasional puede originar rendimientos continuados y sistemáticos.

que pueden crear renta. Sólo aquél sujeto que persigue una actividad económica sustancial productora de renta puede invocar el CDI contraído entre los Estados que le afectan. El principio de origen aparece diferenciado del de la fuente que “no puede servir para la justificación primera de la asignación de la jurisdicción fiscal sobre la renta o el capital, puesto que la renta podría producirse o la propiedad hallarse y preservarse en otro estado diferente donde se produjo o la propiedad está físicamente situada”. En suma, el principio de origen, basado en la pertenencia económica, resulta concentrado en la actividad económica dirigida al rendimiento sobre el territorio del estado, más o menos, viene a coincidir con la noción americana del comercio o empresa en un ámbito espacial determinado o, como se afirma, por el uso del mercado. Eric, C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions. A rethinking o Models, Dongen, 2001, en particular, p. 35 y 257 y ss.

Rentas excluidas

La LIRNR excluye únicamente la renta de actividad económica que procede de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero, aunque sea en España, cuando las operaciones sean ejecutadas por el proveedor y su importe no supere el 20% del precio de compra de los elementos. A esto debe añadirse, cuando no exceda (la instalación o montaje) de doce meses, porque en tal caso, la actividad económica constituiría establecimiento permanente y sus rentas obtenidas en el territorio.

El criterio del pago por el residente no prejuzga que la renta se obtiene en el territorio en la medida que está destinado a satisfacer el cumplimiento de una obligación material sometida a otra competencia jurisdiccional, a otro fuero tributario. La delimitación negativa de las rentas pagadas, supone que los rendimientos satisfechos a no residentes traen por causa otro lugar, que no es el territorio de residencia del pagador, donde deben cumplirse los deberes y ejercitarse los derechos que la propia obligación fija entre las partes.

Por eso, no son rendimientos en España aquellos que aunque se pagan desde aquí tienen sus efectos jurídicos integrales en el extranjero, sometidos, en su caso, a una jurisdicción distinta.

Primero, los pagos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación y gastos accesorios y conexos, realizados íntegramente en el extranjero.

Segundo, los pagos por servicios realizados en el exterior vinculados a la actividad del pagador en el extranjero y no referidos a bienes situados en el territorio (estudios, proyectos, asistencia técnica).

Tercero, los pagos a no residentes por establecimientos permanentes en el extranjero de residentes, por razón de sus actividades fuera⁶⁸.

Cuarto, los rendimientos derivados de inmuebles situados en el extranjero.

Por último, los pagos a no residentes en concepto de rendimientos del trabajo personal, prestado íntegramente fuera y siempre que su perceptor esté sujeto a un impuesto personal en su Estado de residencia.

El Estado renuncia, mediante esta exclusión de renta, al ejercicio de su poder tributario y lo hace a favor del Estado donde reside y presta su

68. Quintas Bermúdez, J., Comentarios al Reglamento del I.S., Madrid, 1984, p. 1010.

trabajo el perceptor del rendimiento. El pago no es condición suficiente para atraer el rendimiento del trabajo al ámbito de actuación del sistema tributario local o doméstico. El fundamento de la medida aprovecha sobre todo al empleador⁶⁹.

El estado de residencia del pagador del rendimiento no practica su localización en el territorio propio, concediendo en cambio, que sea gravado exclusivamente en el país donde se presta en su integridad.

Por tanto, no es renta obtenida en el territorio, ni susceptible de gravamen, el rendimiento de trabajo personal que se paga por su ejecución completa en el extranjero y sujeto su perceptor a un impuesto personal en el Estado donde se presta.

La disposición no parece difícil de interpretar, salvo, por un cierto solapamiento que puede suscitarse en el alcance de la renta exenta del trabajo personal que beneficia, en principio, tanto al perceptor residente cuanto al no residente.

En efecto, el IRPF establece que son renta exenta los rendimientos de trabajo personal realizados en el extranjero, siempre que hayan tributado en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica al IRPF. (LIRPF, art. 7 p).

Los requisitos que exige el RIRPF (art. 5) son:

Que los trabajos efectivamente prestados en el extranjero se realicen para una empresa (sic) o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Que el rendimiento hubiera soportado un impuesto análogo o idéntico al IRPF: en la práctica que el contribuyente hubiera ingresado en ese concepto al menos el 50% de lo que correspondería pagar en España, aplicando el tipo medio efectivo del Impuesto.

Que pueda demostrar documentalmente el ingreso de la cuota pagada en el extranjero.

Que los rendimientos que se benefician de la exención sean por un límite de 10.000.000 pesetas.

La estructura de la exención al perceptor de estos rendimientos del trabajo apunta a un contribuyente residente que tiene la ocasión de desplazarse al extranjero, sin pérdida de su condición.

Es decir, el supuesto no tiene relación con la renta excluida del trabajador no residente. No obstante, el interrogante se plantea cuando el IRNR dispone que la renta exenta para los contribuyentes del IRPF es

69. Martín Abril, D., "...y que para las empresas españolas que se están expandiendo en el extranjero puede tener notables ventajas", p. 339.

aplicable a los no residentes personas físicas. En particular, lo menciona el artículo 7 de la LIRPF (LIRNR art. 13).

Primero, el trabajador no residente, aunque tenga derecho a ello, no puede utilizar esta exención porque la calificación de su contraprestación es **foreign income**. No puede emplear un beneficio fiscal en el impuesto personal del Estado en que reside.

El cambio o pérdida de residencia, en su caso, lo obliga a tributar solo por las rentas obtenidas en España y, en este supuesto, no lo es. Al límite, el empleador podría valorar la conversión de residencia como un elemento de ahorro fiscal lícito.

Segundo, el trabajador residente, goza de la exención porque su renta la obtiene en España, y su destino en el extranjero no le hace idónea al cambio o pérdida de su condición de residente.

Es renta obtenida en España y el rendimiento sujeto al IRPF, en los términos que no contemple la exención.

Por último, este beneficio fiscal no se aplica al no residente, porque su renta no es local, sino extranjera.

Cuantificación de la deuda

La tributación de la renta conseguida sin mediación de establecimiento permanente sanciona la separación cédular de los rendimientos, sometidos en cada ocasión que se devenguen y la prohibición de compensación de plusvalías y minusvalías entre ellos.

El devengo es distinto según su fuente. En general, los rendimientos se devengan cuando son exigibles, aún cuando puede prevalecer su cobro (caja) si éste es anterior. Los rendimientos imputados de bienes inmuebles urbanos se devengan el último día del año natural. (renta imputada al 2 o 1.1 %). Las ganancias patrimoniales en el momento en que se materializa la alteración.

En los demás casos, la exigibilidad es la regla general.

La exigibilidad significa situar la obtención de la renta en el momento en que su titular puede realizar completamente su interés: el devengo es simultáneo al instante en que el contribuyente puede, sin obstáculo aparente, cobrar su ingreso.

Un caso particular se refiere al fallecimiento del contribuyente, cuyo efecto es la concreción de la exigibilidad de las rentas pendientes

desde la fecha de su fallecimiento, en cabeza de los sucesores del causante.

La interpretación combinada del artículo 26.3 y 34 LIRNR sostiene una cierta tensión, puesto que la sucesión está sometida a la ley nacional del causante al tiempo de su muerte, prevaleciendo la nacionalidad del de cuius sobre la situación geográfica de los bienes, derechos y obligaciones.

La ley sucesoria del muerto es la de su nacionalidad y rige todos los aspectos de la situación, incluida la cuantía de los derechos sucesorios, todos los extremos de la herencia⁷⁰.

De modo que, salvo convenio, pareciera ser que la norma tributaria, derogatoria del fuero de la nacionalidad del causante, no podría modificar sus elementos básicos sin aceptación o consenso del Estado de la nacionalidad.

Por último, cabe la referencia a las denominadas rentas presuntas que se devengan cuando son exigibles o al 31 de diciembre de cada año. Esta presunción relativa de onerosidad comprende las prestaciones, cesiones de bienes o derecho y servicios aptos para la generación de rentas.

Hecho imponible periódico

La doctrina distingue entre hechos imponibles, instantáneos y periódicos. Los primeros son aquellos que se realizan completa e inmediatamente, agotando su efecto al mismo momento de producirse. Los segundos, periódicos o duraderos, son los que para completarse requieren una prolongación en el tiempo.

El IRNR es un impuesto periódico, inmediatamente incompleto, cuyo hecho imponible se compondrá a lo largo de un período por referencia al contribuyente. No obstante, a destacar, es que la evolución del hecho imponible periódico no excluye que, en la estructura del impuesto, existan rentas íntegras de devengo instantáneo sometidas a disciplina cédular y separada. El impuesto es periódico, con aspectos de devengo instantáneo, en determinadas rentas obtenidas por el contribuyente sin mediación de establecimiento permanente.

Pero, la tributación separadamente por cada devengo de renta no significa, como se afirma, que “no existe período impositivo”⁷¹.

70. Comentarios al Código Civil, Iriarte Angel, p. 424, Calvo Caravaca A.L., P. Blanco-Morales Limones, Aguilar Benites de Lugo, p. 189.

71. Carmona Fernández, N., El nuevo Impuesto sobre Sociedades, 6, Madrid, 1995, p. 520.

El período impositivo es un elemento del hecho imponible del IRNR, que se concreta en la producción o percepción de la renta en el territorio por el contribuyente y, por tanto, no puede desvalorizarse con respecto a cualquiera de los otros componentes del presupuesto de hecho.

El devengo instantáneo para determinadas de las rentas tiene que ver con el cumplimiento –su exigibilidad– de las prestaciones legales; sin que ello invalide la denominación del hecho imponible del IRNR como periódico. Hay otras rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente que no resultan de devengo instantáneo, así como las de explotaciones económicas sin establecimiento permanente. Pero, que tienen que ver con el cumplimiento de los deberes y prestaciones tributarias, como las propias de devengo instantáneo.

La periodicidad, entonces, es un elemento esencial del hecho imponible; así como el devengo, instantáneo o no, se orienta a la extinción de la deuda tributaria.

La base imponible

La base imponible se compone en su cuantía íntegra (sin derecho a deducir los gastos necesarios para la obtención de la renta).

Las actividades económicas y explotaciones, no obstante, admiten, la relativa inherencia del gasto deducible conectado al rendimiento conseguido. En especial, las prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación y montaje derivadas de contratos de ingeniería. La base imponible aceptará la deducción de los gastos de personal, aprovisionamiento de materiales y de suministros, debidamente justificados y documentados.

La base imponible de los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro es la cuantía de las primas cedidas al reasegurador no residente.

Las ganancias patrimoniales se determinan por la diferencia entre el valor de la transmisión y el valor de adquisición, aplicándose las normas del IRPF al respecto.

Las modificaciones introducidas señalan supuestos de no sujeción para los residentes que resultan gravados para los no residentes, tales como, la división de la cosa común, disolución de comunidad de bienes o separación de comuneros y, lo que es relevante, la disolución de las sociedades de gananciales o la extinción del régimen económico de par-

ticipación, que plantea, de nuevo, la aplicación de la disposición tributaria sobre un régimen jurídico que, en su estructura, está al amparo de la legislación propia de otro ordenamiento jurídico: el patrimonio familiar está sometido a la ley nacional de los cónyuges. La ganancia que proviene de la adquisición a título lucrativo tiene por importe el valor normal de mercado del elemento comprado.

El tipo de gravamen general es del 25% sobre cada uno de los rendimientos devengados.

Los rendimientos del trabajo de no residentes, que no sean contribuyentes en el IRPF, diplomáticos y personal consular de España en el extranjero, se gravan al 8%.

Las pensiones o haberes pasivos percibidos por no residentes, cualquiera que sea la persona que generó el derecho a su percepción, está sometido a una escala progresiva: el tipo aplicable es del 8% hasta 1.600.000 pesetas, 30% sobre lo que exceda de 1.660.000 pesetas hasta 2.500.000, y 40% sobre el exceso de 2.500.000. De este modo, se vuelve a advertir que los elementos reales no eliminan, al contrario, la tendencial personalización de algunos efectos del IRNR.

La disciplina de las pensiones, que, se afirma, “ha introducido un cierto grado de progresividad para tratar de aproximar su tratamiento al de las obtenidas por sujetos residentes”⁷², a partir del importe superior a los 4.000.000 pesetas, implica una suerte de discriminación porque prohíbe a sus perceptores cualquier tipo de deducción personal o reducciones que respondan a su circunstancia personal o familiar: es la idea de tratamiento equilibrado entre el residente y no residente comunitario que se hallen en las mismas circunstancias⁷³.

El tipo de gravamen es del 35% respecto a las ganancias patrimoniales. La diferencia establecida entre el gravamen sobre el no residente y el que afecta a las ganancias patrimoniales de los residentes, de más de un año de maduración, del 18%, propone, asimismo, una discriminación cuestionable en la aplicación del impuesto sobre la renta. En este sentido se afirma que esta disposición legal resulta contraria a la doctrina del caso Asscher del Tribunal Europeo de Justicia de 27/6/1996, puesto que “la aplicación de un tipo a los no residentes que es más elevada que la que

72. Martín Abril, op. cit. p. 356.

73. Jeffery, R., The impact of state sovereignty on global trade and international taxation, Denver, 1999: “La discriminación fiscal internacional ocurre cuando un Estado grava a una persona diversamente del modo con el que lo hace con sus propios residentes o ciudadanos en la misma situación, en base a un atributo de extraneidad”, p. 61.

se actúa sobre los residentes constituye una discriminación prohibida de cara al artículo 52 del Tratado”⁷⁴.

Las deducciones de la cuota tributaria son las referidas a ciertos donativos que realice el contribuyente y las retenciones que hubiera soportado.

El comprador de un bien inmueble, cuyo vendedor es un no residente sin establecimiento permanente está obligado a retener e ingresar el 5% o a efectuar el ingreso a cuenta de la contraprestación. Esta obligación no nace si el transmitente acredita su sujeción personal como residente, si se trata de inmuebles adquiridos con más de diez años de antelación a la fecha de transmisión, que no hayan sido objeto de mejoras durante ese tiempo o en casos de aportación de bienes en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes.

Gravámen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

La entidad no residente que sea propietaria de bienes inmuebles o titular de derechos reales de goce o disfrute está sujeta a un impuesto especial que es del 3% y se aplica sobre el valor catastral de los bienes o derechos en cuestión o el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, devengándose a 31 de diciembre de cada año. Este gravamen no es exigible a los Estados y organismos internacionales, las entidades que pueden acogerse a un CDI con cláusula de intercambio de información y siempre que los titulares personas físicas de los bienes sean residentes o tengan derecho a la aplicación de un CDI con dicha cláusula, las entidades que desarrollen una actividad económica diferenciada de la simple tenencia o arrendamiento de inmuebles, las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos, las entidades sin ánimo de lucro reconocidas, siempre que los inmuebles estén afectos a su finalidad social.

La cuota del Impuesto es gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del IRNR. La excepción al principio de la base

⁷⁴. Nuñez Grañon, M., *New Spanish regulation on taxation of non-residents*, Intertax, 27, 1999, p. 29.

imponible íntegra revela, en la línea expuesta, la eficacia personal del IRNR, en su pretensión sistemática de identificación del perceptor de la renta e individualización de la renta obtenida en el territorio.

Hay una serie de elementos que orientan la proyección subjetiva del IRNR con el propósito declarado de aprehender el contribuyente real, entendiendo como tal, el beneficiario efectivo de la renta conseguida en el territorio. La primera idea de una imposición objetiva, real, cedular, aparece rectificada y modificada por la voluntad del legislador, sea respecto a la persona física –familia y sucesión- o entidad de desvelarse, directa o indirectamente, ante la Administración tributaria.

Rentas exentas

1. Las rentas exentas que crean situaciones de ventaja para los residentes se aplican también, a los no residentes (LIRPF art. 7). Esta cláusula ilustra sobre uno de los aspectos de la eficacia personal limitada que distingue al IRNR, básicamente, porque son hechos excluibles fundados exclusivamente en el factor personal, circunstancias familiares o atributos subjetivos del contribuyente:

- Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicial reconocida.
- Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.
- Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de las mismas, inhabilitase por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.
- Los premios literarios, artísticos, científicos relevantes, conforme al reglamento.

- Las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta de licenciatura o equivalente.
- Las anualidades por alimentos percibidas por los hijos de los padres en virtud de decisión judicial.
- Los premios de las loterías, Cruz Roja, sorteos de la ONCE, loterías autonómicas.
- Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias.
- Ayudas percibidas por los enfermos de SIDA.
- Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.

Con referencia a los rendimientos por trabajos realizados en el extranjero, como se comentó, cabría excluir su aplicación porque esa renta obtenida por el no residente no se considera obtenida en el territorio.

Están exentos los intereses y cualquier otra remuneración pactada de la cesión de capitales, así como las ganancias patrimoniales que puedan originarse de bienes muebles procurados por no residentes sin establecimiento permanente que sea residente comunitario. En especial que derive de la transmisión de cualquier valor mobiliario. No obstante, la exención no procede si se obtienen a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal (R.D. 1080/1991 de 5 de julio).

Las ganancias patrimoniales que ostenten finalidad de elusión fiscal resultan excluidas al beneficio fiscal y, por tanto, sometidas a tributación. En particular, los que provienen de la transmisión de valores u otros derechos en un sociedad o entidad: cuando el activo de la sociedad consiste principalmente en bienes inmuebles situados en el territorio y, también, cuando durante los doce meses precedentes a la transmisión, el contribuyente o sus familiares hubieran participado al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha entidad.

Están exentos los rendimientos que tienen por fuente la deuda pública, tanto en lo que se refiere a los intereses como a las contraprestaciones relacionadas con la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de títulos de la deuda pública.

La exención comprende los rendimientos y ganancias patrimoniales del inversor en valores emitidos en España por personas no residentes sin establecimiento permanente. Si el titular de los valores es residente resultará sujeto al Impuesto, así como si se trata de un establecimiento permanente.

Los rendimientos de cuentas satisfechas a no residentes sin establecimiento permanente.

Los rendimientos derivados de arrendamiento o cesión de contenidos o de buques o aeronaves, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

Están exentos de tributación los dividendos distribuidos por una sociedad residente filial de otra que sea comunitaria, siempre que ésta última detente más el 25% del capital de la primera, la participación debe ser de un año de antigüedad al momento en que sea exigible el dividendo o mantenerse después hasta completar el año, con devolución de la cuota tributaria previamente ingresada.

Los requisitos legales de la exención son los siguientes:

- La sujeción de ambas sociedades a impuestos sobre los beneficios en la U.E.
- Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la filial.
- Que ambas sociedades revistan alguna de las formas mercantiles previstas en la Directiva 90/435/CEE del Consejo de 23 de julio de 1990.
- El Ministerio de Economía y Hacienda, a condición de reciprocidad, puede aceptar otras figuras societarias a las previstas y rebajar al 10% la participación de capital de la matriz en a filial residente.
- Hay una cláusula antielusión que establece la inaplicabilidad de la exención cuando la mayoría de los derechos de voto de la matriz estén en manos de personas no residentes en la U.E., excepto cuando la dicha matriz pruebe que realiza efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la de la filial o tiene por objeto la dirección y gestión de la misma mediante la adecuada organización de medios materiales o personales o, finalmente, que su constitución obedece a un motivo económicamente válido sin finalidad indebida de aprovechamiento fiscal (Business Purpose).

Por último, quedan excluidas las rentas derivadas de las transmisiones de valores realizada en mercados secundarios oficiales de valores, siempre que su perceptor resida en un Estado con el que España tenga CDI con cláusula de intercambio de información.

LA PERTENENCIA CUASI PERSONAL

El establecimiento permanente es un concepto central de la imposición sobre la actividad económica o explotación en el territorio por un no residente y supone la sede fija de operaciones en la que el contribuyente ejercita, en todo o en parte, la actuación susceptible de producción de renta. El establecimiento permanente implica la predisposición de una cierta organización material o personal, con vocación de estabilidad y continuidad, cuya proyección no sea precaria ni excepcional.

El establecimiento permanente se aprecia en la presencia de los siguientes elementos:

- Existencia de una organización instrumental afecta a una actividad o explotación de la persona física o entidad no residente que se realiza en el territorio.
- Organización apta para su utilización tendencialmente estable, dotada de una cierta autonomía funcional y de gestión respecto a la sede central.
- Actividad que se derive o puede hacerlo a la producción de renta de la empresa o explotación económica conectada a la organización.

El establecimiento permanente se conforma como un centro de imputación inmediato de relaciones, situaciones, hechos jurídicos en el lugar de su actuación, que siempre tendrá como punto de referencia mediato a su titular no residente.⁷⁵

Son tres las formas típicas a través de las que el no residente puede realizar su actividad en el territorio:

75. Piazza, M., Guida alla fiscalità internazionale, Milano, 1999, p. 135; Lovisolo, A., La stabile organizzazione, en Corso di Diritto tributario internazionale, Padova, 1999, p. 236, coord. V. Uckmar: señala cuatro condiciones de existencia del EP: una instalación de negocios, su estabilidad, conexión con el ejercicio normal de empresa, idoneidad a producir una renta; en igual sentido, Steimle R, P.-Gugini, Gv., I problemi relativi alla stabile organizzazione: confronto con esperienze straniere e suggerimenti operativi, en Aspetti fiscali delle operazioni internazionali, coord. V. Uckmar-G. Garbarino, Milano, 1995, p. 99.

- La constitución de una sociedad filial, dotada de plena autonomía jurídica.
- La apertura de una sucursal, establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión.
- La introducción de oficinas de representación, con funciones preparatorias, preliminares, auxiliares, o al servicio del representado para la conclusión de contratos.

El establecimiento permanente se diferencia de la filial porque carece de personalidad jurídica, ofreciéndose como un complejo de bienes y personas de la propia sede central en el territorio, desprovisto de plena autonomía jurídica. El ejemplo más claro es la sucursal aun cuando no agota el concepto de EP, que comprende instalaciones, laboratorios, minas, yacimientos, instalaciones que no requieren necesariamente la designación de un representante fijo para su calificación. La sucursal es una clase de EP, pero no agota la extensión de la figura.

La doctrina se preocupa de señalar las diferencias, desde la perspectiva tributaria, entre sucursal y filial. Esta última, es una sociedad jurídicamente autónoma, dotada de personalidad, cuyo control y propiedad depende de una sociedad matriz. La sociedad filial residente en el territorio, aunque bajo el control de una sociedad no residente, no constituye un EP, a menos que la sociedad filial obre como agente regular en el país, contratando a nombre y por cuenta de la sociedad matriz (cláusula antiórgano). La sucursal, en cambio, aunque dotada de una limitada autonomía de gestión y contable, no tiene autonomía jurídica diferenciada de la casa central. A lo sumo, se le concede personalidad funcional, como si tuviera una personalidad jurídica propia, aunque no la tenga, lo que le atribuye una capacidad de obrar de “alguna manera independiente o casi independiente de la sociedad matriz”⁷⁶.

La sucursal de la entidad no residente es un centro operativo que se manifiesta en modo duradero hacia el exterior, como una extensión de la casa matriz, provista de dirección y dotada materialmente y con personal, en modo de poder tratar negocios con terceros, de forma tal que éstos, sabiendo que su eventual relación jurídica se establece con la casa central, cuya sede se halla en el extranjero, están dispensados de dirigirse directamente a ésta y pueden cerrar sus contratos en el centro operativo que constituye la extensión.

76. Diaz Ruiz, E., Régimen op. cit., p. 49.

Las relaciones entre sucursal-casa central son distintas de las que vinculan a la filial con la sociedad matriz. La filial, a diferencia de la sucursal, posee patrimonio propio y personalidad jurídica independiente.

En el primer caso, la realidad jurídica indica unidad de sujeto y participación material de actividades, bajo una responsabilidad ilimitada y dirección única.

En el segundo caso, hay personas jurídicas distintas y sus relaciones recogen dicha realidad siempre que se verifiquen *at arm's length*, como si rigiera entre ellas el principio de plena concurrencia entre partes independientes, con responsabilidad limitada.

Los beneficios del establecimiento permanente pertenecen a la casa central y su transferencia, salvo aplicación de la *branch tax*, responde a la lógica de la apropiación que no de la distribución o reparto social del dividendo, inherente a la filial.

En la situación actual, la sucursal observa un proceso de filialización, que se nota en la tentativa jurídica de dotarle de tratamiento separado con (cierta) autonomía de la casa central, como si fuera independiente, excepción hecha de operaciones prohibidas entre ambas; así como la filial se encuentra sometida a una subordinación hacia la matriz propia del establecimiento permanente, lo cual se exhibe en el tratamiento del precio de transferencia, los servicios prestados desde la matriz a sus filiales que, asimismo, se aplican al EP. Por ejemplo, en el Convenio relativo a la eliminación de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas, de la U.E., de 23/7/1990, se establece que “a los fines de la aplicación del presente Convenio, un EP de una empresa de un Estado contratante situado en otro Estado contratante se equipara a las empresas del Estado en el cual está situado”. Es evidente que ésta manifestación de autonomía indica la filialización aludida, puesto que, de lo contrario, no podría calificarse al EP como una entidad autónoma y diversa de la casa matriz.

El nexo de sometimiento económico de la filial a la matriz no invalida, sin embargo, la premisa esencial de su personalidad jurídica independiente en el Estado en que actúa. La consecuencia es la igualdad de tratamiento con respecto a la sociedad local, sin que, por su disciplina, pueda distinguirse a cualquier otra entidad constituida, con domicilio social o dirección efectiva en el país.

La cláusula antiórgano en el modelo OCDE

El hecho que una sociedad residente de un Estado contratante controle una sociedad residente en el otro Estado contratante o sea por ésta controlada no es, en si mismo, motivo suficiente para considerar como establecimiento permanente a cualquiera de dichas sociedades (art. 5, parag. 7 Modelo OCDE).

Está generalmente aceptado –afirma los Comentarios al Modelo OCDE- que la existencia de una sociedad filial no constituye por si sola a ésta en establecimiento permanente de una sociedad matriz. Esto deriva del principio que, para la finalidad de su imposición, tal sociedad filial constituye una entidad legal independiente.

En suma, la propiedad o el control no es razón suficiente para desestimar la autonomía jurídica de la sociedad filial no residente.

La sociedad constituida, con domicilio social o dirección efectiva, en el país, pero bajo el control o propiedad de una sociedad matriz no es EP, sino contribuyente residente a efectos de los impuestos sobre la renta en vigor. Esto siempre que la sociedad filial no obre como agente regular, en el país, contratando a nombre y por cuenta de la sociedad matriz, en cuyo caso sí se le aplicaría el criterio propio de EP. No obstante, hay importantes rupturas de la autonomía de la filial, tal como se manifiesta en los regímenes CFC o Transparencia fiscal internacional, que institucionaliza la conversión de la filial en establecimiento permanente en el Estado donde está localizada, como uno de los efectos no deseados de la imputación directa de renta a los accionistas o propietarios en el estado de residencia.⁷⁷

La cláusula antiórgano, cuyo propósito es eliminar la teoría del órgano (*Organshaft*) de los convenios internacionales, acogida en el Modelo OCDE, pretende fijar la autonomía jurídica plena de la filial, despegada de su dependencia organizativa, económica o financiera de la sociedad matriz, en clara diferencia con el concepto de establecimiento permanente, reservándole el tratamiento análogo que las legislaciones domésticas dispensan a las sociedades locales.⁷⁸

Baste pensar que el establecimiento permanente es la única forma de atribución de renta derivada de la actividad empresarial que habilita su gravamen por el Estado donde está situado (art. 7.1. Modelo OCDE). La

77. Rosembuj, T., *Fiscalidad internacional*, Madrid, 1998, p. 57 y sigs. v. p. 174.

78. Bulher, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Madrid, 1968.

segregación conceptual de la sociedad filial, hasta ahora, no evita reflexionar sobre la progresiva desnaturalización que se propone de lo que es (era) su característica primordial, la independencia o autonomía jurídica de la sociedad matriz.

Esto no solo atiene al régimen CFC, sino también, a las operaciones vinculadas y precios de transferencia o subcapitalización como vehículos irregulares de distribución de beneficios entre la filial y matriz o entre filiales del mismo grupo, alterando los resultados contables reales y efectivos de cada una de ellas.

El establecimiento permanente como sujeto de derecho

El establecimiento permanente, afirma Douvier, es una noción puramente fiscal. En el plano jurídico, una tal implantación carece de autonomía porque es parte integrante de la empresa extranjera. Un EP no es residente en términos de los convenios internacionales.⁷⁹

El EP se configura como la proyección de una empresa extranjera en el territorio de otro Estado, desprovisto de la condición de persona jurídica, inhabilitando, por lo tanto, cualquiera de sus pretensiones para la calificación como residente a fin de la aplicación de los CDI contraídos por el Estado en que se halla.⁸⁰

No obstante, uno de los temas discutidos en doctrina atiene a la configuración subjetiva del EP, si es que la tiene o puede adquirirla.

De un lado, se niega al EP el carácter de sujeto de derecho o entidad sin personalidad jurídica, en base a la ausencia de capacidad patrimonial autónoma, otorgándole una mera autonomía funcional para la determinación de la base imponible que se le adjudica en el territorio de situación. La falta de autonomía patrimonial propia sirve para refutar la calidad de sujeto de derecho del EP respecto a la sede central. El EP pertenece a un sujeto distinto que absorbe cualquiera de sus aspiraciones de autonomía jurídica. Dicho en otro modo –señala Lovisolo– el sujeto del impuesto es únicamente la sede central y el EP solo representa un centro al que es posible atribuir una cuota determinada de renta siempre con cargo a la

79. Douvier, P. J., *Droit fiscal dans les relations internationales*, Paris, 1996, p. 136.

80. Garcia Prats, F. A., *El establecimiento permanente*, Madrid, 1996, p. 435.

propia casa central: el trazo fisonómico esencial no es la independencia de la casa madre, sino solo la posibilidad de separar la actividad desarrollada por la una de la que realiza la otra.⁸¹

Por otro lado, se sostiene que la autonomía del EP favorece su peculiar subjetividad como centro de imputación de efectos jurídicos, en razón de su independencia funcional, sin perjuicio de su pertenencia a una entidad no residente.

En verdad, no parece arriesgado aventurar que el EP es un sujeto de derecho distinto, aunque subordinado e integrado a la sede central. Esto apoya la idea de una cierta filialización del EP que se traduce, sobre todo, en la aplicación de la disciplina de *transfer price* en su relación con la sede central.

En primer lugar, porque el EP está construido, en la legislación local, en forma de autoregulación propia de su interés fiscal como si la renta que obtiene en el territorio, fuera propia, y diferenciada respecto al conjunto unitario en el que está integrado.

Precisamente, la autonomía de su tratamiento fiscal es la que permite aplicar el principio de valor normal de mercado *at arm's length* en sus relaciones con la casa central. Aún más, conduce a la aplicación al EP de las disposiciones reguladoras de las operaciones vinculadas (art. 16 L.43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades).

La consideración del EP como parte del conjunto vinculado ilustra sobre la asunción por parte del legislador de la autonomía sustancial y funcional suficiente para que se identifique en si mismo como centro de imputación de efectos tributarios, pese a su subordinación de la sede central. La problemática del EP, de cara a la ley, es análoga a la que puede adoptar, en sentido estricto, con respecto a la sociedad filial, sobre todo y específicamente, en materia de deducibilidad de ciertos gastos atinentes o no a la actividad económica del EP y su repercusión sobre los beneficios obtenidos o el trasvase irregular de los mismos a la casa central.

Esa independencia le viene, asimismo reconocida en el Modelo OCDE (art. 7.2), cuando establece que el criterio de atribución de los beneficios al EP a consecuencia de sus operaciones con la sede central son los que se entiende hubiera obtenido si se hubiera tratado de una empresa distinta y separada realizando actividades idénticas o análogas en condiciones similares de plena independencia de la empresa de la que constituye EP.

81. Lovisolo, op. cit, p. 275.

Aquello que viene calificado como relevancia autónoma a fines impositivos o la distinción subjetiva entre el EP y la sede central advierte sobre la subjetividad tributaria del mismo, precisamente, en el sentido que se apunta: reconstrucción de los costes y cargas y trasvase de materia imponible entre ambas. Aunque, obviamente, el EP carezca de autonomía patrimonial y personalidad jurídica intrínseca.

Una vez que se recoge la autonomía funcional, de gestión, funcionamiento, contable del EP, se utiliza la ficción jurídica del valor de mercado *at arm's length*, con la finalidad dominante de evitar la transferencia (irregular) de beneficios o la aplicación indebida de gastos entre partes integrantes de un conjunto vinculado. Pero, la creación del legislador es una ficción jurídica, la subjetividad tributaria, porque el EP no es patrimonial y jurídicamente independiente de la entidad no residente, sino uno de sus elementos: el desdoblamiento sirve solo para someter los rendimientos de la actividad económica en el país de situación, pero, sin que la teoría de la independencia trascienda en sus términos otra realidad jurídica que la fiscal.

El EP, se convierte en centro de atribución autónomo de los efectos previstos cuando realiza el hecho imponible determinado: obtención de rendimientos derivados de la actividad económica. Pero, sin que pueda utilizarse la ficción jurídica como contrapuesta a la realidad jurídica querida por la norma fiscal de la cual hace de soporte.

Por tanto, no parece aceptable la teoría que el EP no comporta una noción especial de subjetividad tributaria, en cuanto el sujeto pasivo sería siempre la casa central no residente, cuando el legislador no solo crea su orden subjetivo, sino que además, localiza su actuación obligada mediante representante inscrito en el Registro Mercantil o habilitado para contratar en nombre del mismo y que, al efecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tiene domicilio en el lugar donde radica su efectiva gestión y la dirección de sus negocios en España (arts. 9.2 y 10.a LIRNR).

El EP, aún careciendo de autonomía patrimonial y siendo propiedad de un sujeto pasivo distinto, es el punto de referencia subjetivo de las normas tributarias sobre las rentas de actividad económica que la entidad no residente se procura dentro del territorio. El EP "puede constituir sujeto pasivo que integra el hecho imponible, mientras no agota el sujeto pasivo (la entidad no residente) en el cual se centran las consecuencias a efectos de sumisión a la responsabilidad" (Micheli).

La subjetividad **incompleta** a la que alude este autor implica que los EP son meras "organizaciones" que no adquieren autonomía patrimonial

ni tanto menos personalidad jurídica. Es un fenómeno de organización en el ámbito de la empresa y sin embargo, adquiere relieve como punto de referencia subjetivo para la aplicación del impuesto, o sea, entra a formar parte del presupuesto de la imposición.⁸²

En suma, el EP como elemento subjetivo para completar el hecho imponible que le atribuye rentas de su actividad, que se reflejan en su contabilidad y rectifica, en el sentido fiscal, sus resultados con la casa central. El EP es elemento subjetivo del hecho imponible y, por ello, centro de imputación de efectos jurídicos. Ello no obsta para que la responsabilidad por las obligaciones a su cargo puedan exigirse, en caso de incumplimiento, a la sede central en el otro Estado.

Lo más importante es, que no siendo el EP un patrimonio autónomo ni ostentando personalidad jurídica, resulta un elemento subjetivo, condicionante del hecho imponible que se pretende gravar a su través, con la subjetividad suficiente (aunque incompleta) para que los efectos jurídicos de su realización le sean atribuibles.

Para que ello ocurra hay un *factio iuris* que construye el punto de referencia subjetiva de los efectos tributarios del hecho imponible en base a una figura de organización que resulta, en circunstancias que la ley describe, asimilada a los sujetos pasivos residentes. Se trata de un hecho imponible equiparado al supuesto típico, simplemente, porque permite el sometimiento a gravamen del EP en el impuesto **como si fuera** una entidad independiente y residente.

El legislador mediante la ficción jurídica, representa un sujeto de derecho que equipara a un sujeto pasivo típico, elemento del propio hecho imponible, porque es la manera de sujeción al impuesto. Es un presupuesto de hecho equiparado al típico.⁸³

El fundamento de la equiparación radica en que, con todas las limitaciones que se quieran, el EP, en su realidad propia, no es un mero complejo de bienes y cosas desprovisto de cualquier dinámica jurídica propia. A esto sirve la contabilidad separada y la exigencia de las obligaciones impuestas.

El motivo que sirve a la configuración del EP como centro de efectos jurídicos propios consiste en el despliegue de una autonomía limitada pero efectiva, con capacidad jurídica de contratación, nombre y lugar de

82. Micheli, Riforma tributaria e diritto commerciale, Milano, 1978, p. 41; Nuzzo, E., Questioni interna di tassazione di enti non economici, Rass. Trib., 1985, p. 129, la separación entre sede central y EP postula que la primera se configure como un tercero respecto al segundo.

83. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 1987, p. 62.

negocios y administración de la actividad propuesta. Hay un sujeto describible y significado.⁸⁴

El no residente que obtiene rentas mediante EP situado en el territorio tributa por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención. En rigor, el contribuyente es el propio EP, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria de la casa central. El hecho imponible del Impuesto está realizado por el EP y cuya obligación tributaria se encauza por el conjunto de reglas, contables, documentales, pagos e ingresos a cuenta que dispone la ley. El contribuyente que obtiene rentas mediante EP es, justamente, el propio EP al cual se le imputan. Esto no excluye que de su incumplimiento no pueda trasladarse la responsabilidad a la casa central. Pero, las rentas son consecuencia del desarrollo de la actividad económica o de los elementos patrimoniales afectos funcionalmente a su actividad. En caso contrario se podría llegar a la conclusión que lo que se grava es la capacidad económica del titular no residente, cuando en verdad, será la del EP y en base a su realidad fáctica: es el EP el que convierte al no residente en responsable, y es el no residente el que lo hace contribuyente al EP.

No es solo el cumplimiento de las obligaciones, sino la imputación subjetiva del hecho imponible.⁸⁵

Establecimiento permanente en el IRNR

El contribuyente opera mediante establecimiento permanente en el territorio cuando **por cualquier título** dispone, de **forma continuada o habitual**, de instalaciones o lugares de trabajo, de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad o actúe en el por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las

84. Gest-Tixier, op. cit, p. 208, Plagnet, op. cit. p. 81.

85. Gómez Poveda, Tratados y Convenios Internacionales en materia tributaria, II, Valencia: "De todo lo anterior se desprende que el EP, aunque no tenga una personalidad jurídica propia distinta de la de su casa central, es un ente con personalidad jurídica propia que se somete a gravámen siguiendo las mismas reglas que son limitadas al beneficio obtenido en territorio español o en el extranjero (por el propio establecimiento), 3.3.2.

minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

Los contribuyentes que operen mediante EP tributan por la totalidad de la renta imputable al EP, cualquiera que sea el lugar de su obtención, sea en el territorio o en el extranjero.

Esta definición de EP sigue, a grandes rasgos, los lineamientos del Modelo OCDE (art. 5). Pero, comprende un conjunto de supuestos que éste no señala: almacenes, tiendas u otros establecimientos, explotaciones agropecuarias y exploración de recursos naturales y, asimismo, las actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

Requisitos

De la definición legal pueden extraerse los siguiente requisitos:

- Instalaciones o lugares de trabajo

El EP es un soporte material, físico, para la realización de alguna clase de actividad económica sobre el que ostenta y ejerce su poder de disposición el contribuyente no residente, sea como propietario, poseedor, arrendatario.⁸⁶

- Continuidad y habitualidad

El EP tiene proyección de durabilidad de la actuación económica y puede referirse a actos únicos que se prolongan a través de un cierto período de tiempo o como actividad mediante la reiteración o repetición de los mismos en serie. La dimensión temporal de la estabilidad puede medirse, como mínimo, en términos de período impositivo, salvo conclusión anticipada del mismo. Es decir, un ejercicio económico de, al menos, doce meses, excepto abreviación por causas tasadas, cese, desafectación, transmisión, fallecimiento del titular persona física(art. 19 IRNR).

- Ejercicio de Actividades o Explotaciones económicas

La sujeción del EP no se basa en la aptitud inmediata de sus elementos, material o personal, para obtener beneficios (teoría de la realización)

⁸⁶. Lovisolo, op. cit. p. 236, es la individualización del elemento constitutivo del denominado por el autor EP material.

sino, de la más amplia de pertenencia cuasi personal en la estructura económica del Estado de situación, aún cuando no suponga la obtención inmediata de la renta imputable, sino indirecta, mediata, futura en la actuación (global) del no residente. El EP se integra en la economía del país y ello aunque sea indirecta su contribución a la realización de renta (beneficio) para el no residente al que pertenece. La actividad económica no requiere el beneficio inmediato como resultado.⁸⁷

El año es el límite insuperable del período impositivo. No obstante, hay hipótesis en virtud de las cuales la determinación de la renta es más prolongada que el período.

Primero, el EP que realiza obras de construcción, instalación y montaje de duración superior a los doce meses.

Segundo, cuando se produzca la compensación de pérdidas en rentas positivas de los diez años inmediatos y sucesivos.

Tercero, cuando hay un exceso de crédito del impuesto respecto a la cuantía de la cuota del ejercicio (v.g. I+D; Inversiones; creación de empleo) que faculta su traslado a períodos posteriores.

El agente autorizado

El EP personal, según Lovisolo, se caracteriza por el ejercicio directo de una actividad, pero, a través de un representante y, por ello, con un nexo material menos intenso. El agente es un representante directo del no residente, autorizado para contratar habitualmente en su nombre y por su cuenta, sea de carácter dependiente o independiente.⁸⁸

El agente, sin perjuicio de su inscripción en el Registro Mercantil, será el representante del EP en base a la facultad para contratar en nombre del mismo, con habitualidad. No se exige, como en el Modelo OCDE la relación de dependencia del agente como “una prolongación de la sociedad... que se halla en cierto estado de subordinación” (Gest-Tixier). Por lo que cabe concluir que, de cara al derecho positivo, también pueden calificarse como EP personal, aquellas personas que gozan de un status

87. García Prats, op. Cit.: “Nótese bien que, en nuestro ordenamiento jurídico tributario interno, la obtención de lucro o beneficio razonable no constituye un elemento característico e intrínseco a la calificación empresarial de la actividad”, p. 130.

88. De la Villa, J.M., Comentarios a la leyes tributarias y financieras, Madrid, Tomo XV 1991, p. 112.

independiente –comisionistas, mediadores- que no son representantes únicos del no residente, sino que ejercen la profesión de modo autónomo, abiertos a relaciones plurales.

El agente independiente es el que actúa a su riesgo y ventura sin estar sometido a las condiciones de un único cliente.

El agente es un representante directo del no residente, actúa en su nombre y realiza la actividad por su cuenta.

Los efectos de la actividad del agente se verifican inmediata y directamente en la esfera jurídica del representado, como si la hubiera desarrollado éste en primera persona.

El núcleo de la figura radica en la facultad habitual de contratación en nombre y por cuenta del no residente, sea o no dependiente. Y esta orientación aparentemente contradictoria con el Modelo OCDE, que distingue entre el agente dependiente e independiente para designar al primero como EP, está evolucionando en la dirección apuntada por el derecho positivo.

El Comité para los Asuntos Fiscales de la OCDE en setiembre de 1994, comenta el art. 5 aclarando que los poderes del agente para contratar en nombre del no residente, incluye los contratos vinculantes para el mismo aunque no se celebren en su nombre.

Rentas atribuibles al establecimiento permanente

La renta atribuible al establecimiento permanente está compuesta por los rendimientos de las actividades o explotaciones desarrolladas, por los que derivan de elementos patrimoniales afectos, y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos, vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

La reexportación de bienes previamente importados puede indicar renta obtenida en el territorio que elude su impuesto. Primero, si se trata de elementos de inmovilizado afectos cuando ocurra el cese del EP o la transmisión del elemento. En ambos casos, se considera que se produce una alteración patrimonial. Segundo, si se manipulan o transforman mercancías que son consideradas existencias, reflejará el resultado, positivo o negativo, de una explotación económica realizada en el territorio.

A la inversa, la importación temporal de elementos de inmovilizado que se reexporten no significa la verificación de alteración patrimonial alguna.⁸⁹

El primer punto es delimitar el marco de la atribución de las rentas. La fuerza de atracción del EP puede absorber total o parcialmente los rendimientos producidos en el territorio por el contribuyente no residente. La existencia de un EP dentro del territorio implica que todo o parte de los rendimientos que consigue el no residente, sea mediante tal unidad económica de imposición o independientemente de la misma, se consideran localizados en el territorio y sometidos al régimen ordinario establecido para los beneficios de actividades económicas de los contribuyente obligados por la totalidad de la renta obtenida.⁹⁰

La fuerza atractiva (plena) tiene como eje la calificación global de los rendimientos que el no residente se procura en el Estado donde esta el EP y a su través: el EP es la fuente única de renta, incluyendo aquello que se logra mediante otras fuentes.⁹¹

El EP no solo atrae, en esta línea los beneficios propios de su actividad, sino todos los que consigue su titular en el territorio, aún cuando no se lleven a cabo por su intermedio (Es el concepto de usar el mercado el que cuenta).

La fuerza atractiva limitada distingue, en cambio, entre los rendimientos que derivan efectiva y directamente de la actividad económica del EP y aquellos que le son ajenos.

El principio de la fuerza atractiva limitada, gravando al EP en función exclusiva de las rentas atribuibles, es el que sigue con carácter general el Modelo de Convenio OCDE, artículo 7.1. En consecuencia, la renta atribuible al establecimiento permanente aparece circunscrita a los rendimientos y ganancias patrimoniales directamente conexos y funcionales a la actividad económica que tiene por objeto.

La renta atribuible al EP está integrada por los rendimientos en conexión directa con su actividad económica, excluyendo los demás procurados en el territorio por su titular no residente y provenientes de actividades análogas o semejantes a las realizadas por el EP.⁹²

89. Quintas Bermúdez, J., Comentarios al RIS, Madrid, 1984, p. 982.

90. Garbarino, C., ob. cit. P. 431.

91. Gest-Tixier, ob. cit. P. 221: "Consiste en entender una regla de fuente única para los beneficios empresariales, sin distinguir las formas que pueden revestir. Los beneficios realizados por una empresa (no residente) mediante EP situado en otro Estado tienen su fuente en este Estado donde serán imponibles".

92. Xavier, A., ob. cit., p. 386.

Si la sede central realiza actividad de empresa directamente con residentes y no a través de su representación secundaria, no es posible atribuir al EP la renta que se deriva de la dicha actuación del no residente. Esto significa la clara restricción para el Estado de situación que podrá gravar como renta de empresa sólo la que sea atribuible al EP, pero, sin que pueda extenderse a los beneficios que pueda obtener el titular por vías distintas y extrañas al EP, salvo, como se dijo, que se asigne valor al uso del mercado.

El modelo de la ONU (arts. 7.1 a, b y c) amplía los rendimientos atribuibles al EP, aproximándose a la fuerza atractiva plena, puesto que incorpora la renta derivada de las ventas de mercancías análogas que las que se comercializan directamente por el no residente y la de las actividades económicas semejantes o similares a las que realiza el EP en el Estado de su situación. En este caso, el EP es imponible no solo sobre los beneficios que procura su actividad, sino sobre todos los que realizados por el no residente tienen por fuente el país donde se halla.

El EP está sometido al IRNR no solo por la renta atribuible cuyo origen es el territorio, sino también por la que obtiene fuera y le sea atribuible. La renta total atribuible al EP sometida al régimen propio del residente y a él equiparado como si se tratara de un sujeto independiente, puede tener por fuente el territorio donde está o el extranjero.

No resulta forzado integrar la renta mundial del EP conectada a su actividad. La extensión de la ley en el espacio no entra en conflicto con la eficacia de la ley, definiendo los puntos de conexión en base a los cuales un presupuesto de hecho cae bajo las normas locales.

El EP es el punto de conexión de la renta derivada de la actividad económica: en rigor, es el único que legitima la sujeción en el Estado donde se halla localizado. Naturalmente, la situación del EP determina que le sean atribuidos todos los rendimientos que obtenga de su actividad cualquiera que sea el lugar del que provengan, dentro o fuera del territorio. La renta, aunque se consiga materialmente fuera, es el resultado de la actividad del EP en el Estado de situación.

No obstante, si esto es correcto no lo es menos que el EP hubiera debido beneficiarse de la deducción por doble imposición internacional, lo cual no le es permitido: las deducciones por doble imposición internacional no le favorecen discriminando, de ese modo, la equiparación de trato con respecto a los residentes en circunstancias iguales, vulnerando el principio de no discriminación.⁹³

93. Garcia Prats, F.A., The potential impact of the EC non discrimination principle on Spanish income taxation, p. 182, EC tax review, 1998-3, Martín Abril, D., cit. p. 350.

La renta del cese, desafectación o transferencia de bienes

El cese de la actividad del EP, la desafectación de la inversión así como la transmisión del EP a otra entidad o persona física significa, en primer lugar, la abreviación del período impositivo al momento en que las circunstancias se produzcan. Pero, asimismo, la integración en la base imponible (final) de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales.

La **ratio** de la disposición estriba en evitar la pérdida de recaudación implícita que pueden ocasionar plusvalías latentes a consecuencia del cese, desafectación o transmisión del EP o de elementos patrimoniales afectos.

El cese de actividades supone la realización de una alteración patrimonial, así como la desafectación o transmisión global del EP a otra entidad.

El IS (art. 17) observa dos supuestos de aplicación de la regla del valor de mercado, precisamente, el cese o la transferencia; pero, en mi opinión, la LIRN (art. 19) incorpora un tercer caso que designa como desafectación de la inversión. Las circunstancias de hecho son equivalentes a la disolución y liquidación de una entidad, en el que al abreviarse el período impositivo se devenga el Impuesto por la diferencia de valoración.

La aplicación de esta cláusula actúa como una *exit tax* que sin embargo no provoca discriminación reprochable respecto a los sujetos pasivos residentes en la medida que recurre a una regla de valoración que se aplica a éstos en supuestos similares disciplinados en el art. 15 LIS.

No obstante, las rentas que evidencian la transmisión de un EP por entidades no residentes no se integran en la base imponible del IS cuando está acogida al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores (art. 97 IS). Si el comprador es no residente se excluyen las rentas derivadas de los elementos afectos al EP situado en España. Pero, si el adquirente transfiere los elementos fuera del territorio se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable (art. 98 LIS)

Diversidad de EP

Un contribuyente puede disponer en el territorio de diversos centros de actividad. No está sometido al criterio de atribución global de renta por el conjunto de la actividad económica de la que es titular, sino, que se aplica la separación singular de renta imputable a cada EP del mismo titular. Cada EP es distinto del otro y se grava aisladamente. Para esto se requiere que realicen actividades claramente diferenciables y la gestión se realice en modo separado. La diversidad de EP prohíbe la compensación de rentas entre los mismos, cada uno de los cuales, además, debe adoptar una denominación y número de identificación fiscal propio.

La disposición revela la íntima contradicción que se manifiesta sobre los efectos de la subjetividad tributaria del EP y su dependencia del sujeto no residente titular.

El punto de partida condiciona el resultado final según se considere o no al EP contribuyente.

Si, como aquí se sostiene, el EP es un centro de imputación de rentas por la realización del hecho imponible con autonomía del no residente, nada obsta para que cada EP se grave en si mismo por la actividad económica que realiza. Un EP es, por definición, diverso a otro EP, aunque pertenezcan a un mismo contribuyente (*rectius*: responsable). Es un sujeto pasivo distinto como distinta es su denominación e identificación fiscal. Habrá tantos EP como centros de actividad diferentes y de gestión separada existan. Cada EP, como afirma Gonzalez Poveda, es un sujeto pasivo distinto.⁹⁴

Si, en cambio, se persiste en la negativa a reconocer la subjetividad tributaria del EP, lógicamente, se llegará a la posición contraria: la ausencia de libertad patrimonial impide su sujeción autónoma en sentido estricto, en base a la capacidad económica del EP.

Base imponible. La determinación de los resultados

El criterio dominante establece que la renta atribuible al EP queda sometida a la fiscalidad inherente a dicha renta de empresa en el país de

94. Gonzalez Poveda, V., Impuesto sobre Sociedades, Madrid, 1988, p. 594.

situación, de modo semejante al que se aplica a los sujetos residentes, que obtienen renta análoga y en forma independiente respecto al titular del EP.

La base imponible del EP se determina con arreglo a las disposiciones del régimen general que se aplican a los sujetos pasivos del IS., sin perjuicio de especialidades que recoge el IRNR.

Por lo tanto, el EP es una organización independiente, a tal efecto, de su titular y sus resultados se calculan conforme a la normativa de contenido mercantil y contable que se aplica a los sujetos pasivos del IS.

Si el EP es autónomo de su titular y la renta que se le atribuye está sometida al régimen general del sujeto que reside y ejercita la misma actividad económica, ello requiere la llevanza de una contabilidad separada que refleje su independencia y, al mismo tiempo, exponga los resultados contables fieles a la actividad económica.

Los criterios de determinación contable de la base imponible del EP aparecen corregidos en razón de los siguientes aspectos:

Gastos de dirección y generales de administración: es deducible la parte razonable siempre que exista reflejo contable, constancia y continuidad en los criterios de imputación adoptados, basados en la utilización de los factores por el EP y el coste total de los mismos, cuya valoración puede acordarse previamente con la Administración. En su defecto, se postulan métodos de imputación según reparto proporcional-cifra de negocios, costes y gastos directos, inversión media en inmovilizado afecto, inversión media total en elementos afectos.

Los gastos de dirección y generales de administración son deducibles en los términos legales y convencionales. El Modelo OCDE (art. 7.3) declara su admisibilidad siempre que se sostengan para los fines inherentes del EP.

Pagos no deducibles

No son deducibles los pagos del EP a la casa central en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de asistencia técnica o por el uso o cesión de bienes o derechos, a excepción de los EP de bancos extranjeros por los intereses abonados a su casa central u otros establecimientos permanentes.

La determinación de los resultados de un EP admite entonces, la deducción de todos los gastos incurridos para el efectivo ejercicio de su objeto, incluyendo aquellos propios de la dirección y gestión.

No obstante, ciertas deducciones no se pueden practicar puesto que la independencia que justifica la sujeción del beneficio empresarial como si el EP fuera una entidad autónoma no es simétrica a la consideración del gasto necesario para obtenerlos, cuando quién lo devenga es el titular del EP.

La actuación de la asimilación del EP a una entidad autónoma en materia de gasto deducible, responde a la realidad jurídica última: no hay dos personas jurídicas, sino una parte o rama de una entidad o persona no residente, localizada en otro Estado, por lo que la mismidad de sujeto aparece irrefutable. Si esto es la voluntad del legislador debe convenirse que las relaciones entre la casa central y el EP deben permitir la determinación del resultado contable en riguroso respeto de su realidad jurídica: las relaciones de servidumbre en contraprestación entre casa central y EP forman un presupuesto de una única operación practicada por mismo sujeto con respecto a su propio resultado global, del que el EP es solo una parte disponible.

Por otro lado, no serían admisibles los intereses o cánones que la casa central repercute a su EP los préstamos o marcas de terceros cuyo coste traslada.

La indeducibilidad radical no parece fundada. La tributación separada del EP debe adherirse a su resultado contable *at arm's length*, sin rechazar que sea jurídicamente dependiente de la casa central. Pero, si el propósito es gravar la renta neta de su actividad económica esto queda en entredicho por la negativa absoluta a considerar ciertos pagos por servicios sin admisión de su inherencia a la obtención del beneficio de su actividad conforme a su utilización efectiva.⁹⁵

El cálculo de la renta neta del EP queda recortado y, al margen de las precauciones lógicas del legislador, si el problema es la mismidad de organización, la consecuencia sería una suerte de reconocimiento proporcional de pagos del EP a la organización global en su participación en los gastos de la casa central como un todo, una suerte de relación entre la cifra de negocios del EP y la cifra global del conjunto.⁹⁶

95. Pérez Rodilla, G., en *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*, VI, Madrid, 1995, Vi, p. 537: "...parece excesivo sobre todo para aquellos conceptos que no supongan el uso de una tecnología, capital, que es propiedad de la entidad en su conjunto (casa central y establecimiento) y que suponen una verdadera obligación de pago frente a terceros ajenos a la entidad..."

96. Modelo C EEUU: Esta regla no solo se aplica a los gastos incurridos exclusivamente para los propósitos del EP, sino también, una razonable asignación de gasto realizado teniendo en cuenta a la empresa en su conjunto., art. 7.3 1996 US Model.

El coste de los capitales propios

No pueden imputarse cantidades correspondientes al coste de los capitales propios del titular afectas al EP. El fundamento es estrictamente jurídico ya que la unidad de sujeto impide que sea acreedor de si mismo. La prohibición de imputar estos costes responde al mismo argumento aplicado respecto a los intereses, cánones y comisiones: no se pueden restar de la renta imputable los pagos que no sean asimilables a los que corresponderían a si el EP fuera una (realidad) jurídicamente autónoma de su titular no residente.

La explicación de la indeducibilidad de los pagos imputables a la aportación de capital del no residente es, de nuevo, que el EP no tiene personalidad jurídica propia y distinta de la casa central a la cual pertenece.⁹⁷

La excepción protege a los EP de bancos extranjeros por los intereses abonados a su casa central que si son deducibles, hecho éste que, acertadamente, se dice, carece de justificación.⁹⁸

Esta solución, sin embargo, no se compadece con la que adopta el ITPAJD (LITPAJD art. 20). Las entidades que realicen a través de sucursales o EP operaciones de tráfico en el territorio y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva está fuera de la UE o si estuviera dentro no fueron sometidos a un gravamen análogo al de Operaciones Societarias, están obligadas a tributar por la parte de capital que destinan a dichas operaciones, análogamente a los residentes. O sea, en estos supuestos tributan por Operaciones Societarias al 1%, salvo si estuvieran situados en la UE y no tributan por un impuesto semejante, evitarían esta obligación por el capital afectado o destinado al EP.

Pero, aún más interesante, es la disposición reglamentaria (RITPAJD art. 56) en la que se fija la necesidad de acuerdo social expreso y documentado de la dotación patrimonial (sic) afectada a las operaciones que servirá como base imponible para la liquidación del gravamen. Si no se hace o si la cifra es inferior a la real se recurre a la cifra relativa de negocios para la determinación del capital aportado, comparando la actividad en el territorio y fuera de él. Dicho porcentaje se aplica al capital fiscal y la cifra resultante sirve de base para la liquidación.

De modo que, el coste de los capitales propios está gravado en las circunstancias mencionadas; pero, aún más importante, su imputación

97. Martin Abril, cit. p. 349.

98. Perez Rodilla, G., cit. p. 537.

puede derivar de la aplicación del sistema del reparto o cifra relativa de negocios.

La congruencia exigiría que si la parte de capital, dotación patrimonial, capital asignado por el no residente a la sucursal o EP está gravado por Operaciones Societarias en el ITPAJD por lo que revela en su sustancia jurídica; debiera admitirse su deducción en el IRNR. O, a la inversa, eximirlo de tributar en dicho impuesto porque el no residente y su EP conforman una persona jurídica única.

El MOCDE Art. 7.3

Para la determinación del beneficio del EP se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del EP, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el EP como en otra parte (MOCDE art. 7.3).

Pero, además, se inclina por la indeducibilidad de pagos del EP a la casa central en concepto de cánones, honorarios y comisiones o pagos análogos, excepción hecha de las instituciones bancarias.

De la disposición en causa se afirma que propiciaría la deducción de todo gasto que haya sido necesario para la realización de los fines del EP, más amplio, que el de los gastos necesarios para la obtención del beneficio.

No obstante, no puede olvidarse que la realización del fin o propósito del EP pasa ineludiblemente por la obtención de renta de su actividad económica, lo logre o no.

De modo que, cualquiera que sea la apreciación de los fines perseguidos esto no puede llevar a la deducción de gastos que no sirvan a la obtención del beneficio que se pretende determinar. No resulta que la regla del gasto deducible pueda apartarse de los criterios de inherencia a la actividad, congruencia con el resultado que se aspira y efectividad; cualesquiera que sean los fines del EP.

El coste imputado a la organización no puede sino estar relacionado con la renta de su actividad económica.⁹⁹

La atribución de renta al EP, como si fuese una empresa independiente de su titular, es efecto de la idoneidad para procurarse un beneficio de

99. Farre Español, J. M., La doble imposición Modelo OCDE 1992, Barcelona, 1994, p. 116; García Prats, ob. cit. , p. 353.

la actividad económica que emprende. Los gastos necesarios, conectados, coherentes y efectivos con su desarrollo, serán susceptibles de deducción. Si ello no es así, aunque sirvan a su finalidad, no lo podrían ser.

Operaciones vinculadas

Las operaciones realizadas por el EP con la casa central o con otros EP de la entidad o persona física no residente, situados en el territorio o en el extranjero o con otras sociedades o personas vinculadas, a ellos, se valorarán de acuerdo a lo dispuesto por la LIS (art. 16).

El primer punto a considerar es la notable ampliación de la normativa referida a las distintas relaciones que puede promoverse desde el EP: con su casa central, otros EP, aquí situados o fuera, y sociedades o personas vinculadas a la entidad o persona no residente. La norma del IRNR recoge el supuesto previsto en el art. 50 LIS en cascada: cualquiera de sus operaciones con la casa central u otros EP y sociedades vinculadas implica necesariamente su valoración a precios de mercado.

La segunda cuestión, es que el artículo 16 del IS faculta a la Administración a valorar por su valor normal de mercado las operaciones vinculadas cuando ello signifique una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de dicho valor o un diferimiento de dicha tributación.

A tenor del IRNR resultaría que lo que es facultad (“podrá”) en la generalidad de los casos, se convierte en deber para el EP, en regla ineludible de valoración con carácter necesario y universal. Si esto es cierto acentúa el propio régimen de operaciones vinculadas basado en el simultáneo apartamiento del valor de mercado y el perjuicio a la Hacienda Pública. En consecuencia, la remisión no puede contemplarse con el mismo criterio que contempla el art. 16 LIS: el EP siempre se separa del valor de mercado en su relación con la casa central o sus instrumentos o sociedades vinculadas. En cambio, la determinación del beneficio sigue el régimen general del resultado contable en todas las actividades que no están relacionadas, directa o indirectamente, con la entidad o persona no residente.

Por último, otro elemento a considerar es la filialización del EP sobre el que se actúan normas impositivas en rigor pensadas para personas jurídicas diferentes y autónomas, que presuponen sujetos diversos capaces

de establecer un acuerdo entre ellos que en esta situación difícilmente pueda existir.

A la inversa, esta calificación del EP propone la subjetividad tributaria, puesto que lo empareja con la sociedad ordinaria en su relación con la sociedad matriz.

En la práctica, esto significa que las relaciones entre la casa central y el EP deben estar presididas, *at arm's length*, por el precio que hubiera sido establecido entre empresas independientes en operaciones similares o semejantes.

La tributación inferior o el diferimiento del impuesto habilita la aplicación del valor normal del mercado y la consecuente rectificación del beneficio del EP.

La manipulación del beneficio o su reparto irregular a la casa central es el objeto de la disposición. Pero, la regla de valoración, impidiendo la justificación o prueba en contrario, rehusa una realidad jurídica material caracterizada por la falta de acuerdo de voluntades entre las partes diversas, inexistencia de contraprestación por falta de bilateralidad y, en suma, la jerarquía vertical de la casa central sobre el EP: no hay, por definición, el consentimiento entre dos o más voluntades, que expresan su conformidad a un valor o utilidad económica sobre un bien, derecho o servicio. El acuerdo de valoración sobre operaciones se lleva a cabo entre personas o entidades vinculadas, pero, difícilmente, puede atender la unipersonalidad del no residente con su EP.

La determinación del valor normal en el *transfer pricing* responde a la realidad de la empresa multinacional, pero extiende su eficacia a la división internacional de la empresa, por lo que las operaciones que se verifiquen entre la casa central y sus unidades o entre estas resultan asimiladas, aún cuando no pueda preconizarse la diferencia jurídica de la que están dotadas las sociedades filiales de una organización multinacional.

A este punto sería más útil prescindir de las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, cuantificando las relaciones internas en cuestión con método alternativo y complementario a la contabilidad separada. En teoría, la cifra relativa de negocios y su ponderación respecto a toda la del conjunto conduciría a localizar un cierto beneficio allí donde la parte lo origina. En estas relaciones internas sería suficiente mantener la unidad fiscal de la empresa cualesquiera que sean los territorios en que opera y la unidad del beneficio. De esta forma se asigna al EP una parte proporcional del beneficio mundial de la entidad o persona no residente.

La convergencia-divergencia entre filial y EP es consecuencia de unidad de dirección de la matriz-sede central que practica la manipulación de los

precios de transferencia globalmente a fin de disminuir su deuda tributaria mundial. La reacción de los distintos ordenamientos, en coincidencia con la emergencia de la erosión mundial de bases imponibles de renta de empresa, no excluye la aproximación contable-financiera-económica de la cuenta de explotación de cada filial-EP del grupo; como la asignación de una porción del beneficio global del grupo a la fracción operativa en el territorio.

La fórmula que usan algunos Estados de los EE.UU. para determinar el importe del beneficio imponible que se origina en sus límites consiste en el reparto proporcionado a los activos situados, salarios pagados y ventas realizadas y el importe total del grupo en la cifra de esos elementos.¹⁰⁰

La filial aparece asimilada a EP y éste, pese a su consideración como si fuera empresa separada y distinta, soporta un *ruling tax* propio de la filial en la valoración de las transacciones con la casa central, cuando probablemente ni se justifica la autonomía, como pasa con la filial, ni la utilización de la categoría de operaciones vinculadas que le deriva; incluyendo los costes de marcas y patentes, gastos de I-D, endeudamiento interno, gastos de la casa central, que son elementos coadyuvantes a la manipulación del precio de transferencia –la simulación del beneficio– para rebajar la carga global del impuesto.

El modelo OCDE. art. 7.4

La preferencia del Modelo OCDE por el principio de contabilidad separada no obsta para que pueda utilizarse el método del reparto, tendente a fijar la proporción en la que el EP contribuye al beneficio global de su titular, mientras sea usual en un Estado contratante y, el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios de la contabilidad separada (art. 7.4 Modelo OCDE).

El sentido de la subsidiariedad radica en que se tome en cuenta no solo la imputación abstracta de los beneficios globales a nivel mundial, sino, su compatibilización, en lo posible, con la renta neta obtenida por el EP en el Estado de situación, con terceros ajenos a la casa central, o, en defecto de una contabilidad fiable que le respalde.

Precisamente, el reparto del beneficio global pretende repartir el beneficio derivado de las transacciones efectuadas entre el conjunto vinculado,

100. Tanzi, V., *Taxation in an integrating world*, Washington, 1995. El uso de fórmulas, entre ellas la denominada Massachusetts, elimina el papel del transfer price. V. más adelante en comercio electrónico.

primero identificándolo u después, asignándolo a cada una de las partes intervinientes, en términos comparables a los que se hubieran producido entre empresas independientes, siguiendo o no fórmulas preestablecidas conectadas a la relevancia territorial del EP en la organización global.

Cuantificación de la deuda

Compensación de pérdidas

El EP puede compensar sus bases imponibles negativas con las rentas positivas de los diez años inmediatos siguientes.

Tipo de gravamen

El tipo de gravamen general es el del 35% y del 40% si se trata de investigación y explotación de hidrocarburos.

Deducciones

El EP tiene derecho a determinadas deducciones y bonificaciones que benefician a los residentes sometidos al IS.

Deducción para evitar la doble imposición interna (LIS art. 28).

Bonificación de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (LIS art. 31).

Bonificación por exportación (LIS art. 32.1).

Deducción por I-D (LIS art. 33).

Deducción por actividades de exportación (LIS art. 34).

Deducción en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros e inversiones medioambientales (LIS art. 35).

Deducción por gastos de formación profesional (LIS art. 36).

Deducción por creación de empleo (LIS art. 37)

El EP no goza, en cambio de la deducción por doble imposición internacional en razón de los impuestos satisfechos en el extranjero (LIS art. 29) lo cual, ya se ha dicho, contraviene la conformación de la base imponible con las rentas obtenidas, tanto en el territorio como en el exterior; así como la discriminación que supone en comparación a los residentes sometidos al IS.

Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

El EP está sujeto al régimen general de anticipos y retenciones por los rendimientos que perciba según el IS. Asimismo, está obligado a practicar las retenciones legales sobre los rendimientos que satisfagan.

De la cuota íntegra podrá deducirse las retenciones e ingresos a cuenta soportados, así como los pagos fraccionados efectuados.

El EP tiene derecho a la devolución de oficio de la cantidad ingresada cuando suponga un exceso respecto a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados superiores a la cantidad resultante de practicar las deducciones y bonificaciones en la cuota íntegra.

Imposición complementaria

Las transferencias de rentas al extranjero por el EP están sujetas a un gravamen complementario del 25% sobre las cuantías transferidas, incluyendo los pagos de comisiones, intereses, cánones, asistencia técnica y uso de bienes y derechos.

Esta imposición complementaria no se aplica, a condición de reciprocidad, respecto a entidades que tienen su residencia en otro Estado de la Unión Europea.

La retención suplementaria sobre las rentas del establecimiento permanente es un modo de equiparación de los efectos del impuesto sobre los beneficios que soporta la filial. En efecto, en la línea de la *branch tax* de los EE.UU., se pretende subsanar el hecho de que el EP esté gravado sobre sus beneficios a un tipo de gravamen inferior al que se aplica a los dividendos distribuidos por la filial a la sociedad matriz. Sin este suplemento quedaría beneficiada la transferencia de rentas del EP a la casa central comparativamente a los beneficios que en concepto de dividendos perciba la matriz de su filial (*dividend equivalent account*).¹⁰¹

La doctrina destaca una novedad importante cual es la exclusión del gravamen complementario de los EP cuyos titulares sean personas físicas, que de esa forma están en ventaja con respecto a la anterior legislación.¹⁰²

Período impositivo

El período impositivo coincide con el ejercicio económico del EP sin que pueda exceder de doce meses. Si no se declara otro distinto, el período será el año natural, devengándose el Impuesto el último día del período impositivo.

101. Xavier, op. cit. p. 389.

102. Martín Abril, cit. 351.

Establecimiento permanente sin cierre de ciclo mercantil

El legislador disciplina como establecimiento permanente aquellas instalaciones o lugares de trabajo que carecen de rendimientos directos ni es factible que actúen para la realización efectiva de renta, no disponiendo, siquiera, de actividad abierta hacia el mercado.

Se trata de EP al servicio de la entidad a la que pertenecen, cerradas a terceros, cuya finalidad no es la obtención de renta, aunque contribuyen a la gestión productiva y económica de la casa central. Al no realizar operaciones en el mercado no serán fuente de rendimientos por su actividad y su coste y gastos están a cargo de la casa central.

La valoración de los ingresos y gastos entre el EP y la casa central están sometidas al régimen general de las operaciones vinculadas. Esto, de por sí, es infundado porque se aplica el valor normal de mercado a transacciones que están fuera del mismo y organizaciones cuya actividad es fragmentaria, aleatoria o eventual.

Subsidiariamente, se aplica un porcentaje sobre los gastos incurridos, al que se deben añadir los ingresos de carácter accesorio (intereses y cánones) y las ganancias patrimoniales. Los gastos se computan por su cuantía íntegra, sin que sea posible su minoración ni compensación alguna. La cuota íntegra no se reduce por deducciones o bonificaciones.

La base imponible (por gastos) se cuantifica aplicando un porcentaje del 15% sobre el total.

En suma, la fijación de la deuda tributaria puede resultar de un porcentaje de los gastos de funcionamiento, si no resulta practicable el sistema de operación vinculada. Las características de esta forma de EP suscita diversos interrogantes.

En primer lugar, el EP no cierra un ciclo mercantil completo determinante de ingresos, ya que lo culmina la entidad no residente u otros EP sin que se cause contraprestación alguna, no pudiéndose calificar como tal la cobertura de gastos originados por las operaciones.

En segundo lugar, y lo que es más relevante, no destinándose los productos o servicios a terceros distintos del propio titular.

El EP, por definición, desarrolla un ciclo de operaciones que es siempre incompleto, cuya finalización será siempre del titular no residente. O, lo que es igual, no hay nunca un cierre completo determinante de rendimiento por actividad económica. De ello se desprende la inexistencia de

transacciones con terceros que puedan originar contraprestaciones. El EP es un elemento cerrado, interno, de su casa central.

La conclusión es obvia: se concibe como EP un conjunto de instalaciones que dudosamente cumplen las condiciones para serlo y, coherentemente, recibe un tratamiento tributario propio de la renta separada.

La actividad de la entidad no residente se localiza como si obtuviera renta mediante EP y su cuantificación se hace como si éste no existiera.

El objeto de la figura podría ser válido, en la línea de gravar bajo un cierto orden subjetivo la pertenencia económica: la presencia fáctica de una sede fija en el país, pero tropieza con un obstáculo: no hay ni habrá nunca renta de actividad económica y la preordenación del resultado está dirigido exclusivamente a los fines de la casa central.

La mera instalación que contribuya a la organización global de la empresa no residente, en áreas que están directamente conectadas a la obtención de renta implica someterla a gravamen por su presencia en el territorio. Pero, si esto no tiene reparo, si lo admite la solución del valor normal de mercado, cuando, en verdad se pretende gravar el beneficio por los gastos que se efectúan y en un porcentaje de su cuantía total.

Es una ampliación excesiva del concepto de EP para comprender y gravar en el territorio unidades internas de servicios a la casa central, frecuentemente imbricados con nuevas actividades preparatorias, preliminares o auxiliares que en el Derecho convencional nunca se definirían como EP: publicidad, oficina de compras, depósito o exposición de bienes.

Se trata de una pura actividad interna del no residente que actúa exclusivamente en el territorio mediante una forma de organización ajena al tráfico mercantil, sin contraprestación. Esto puede llamarse EP, pero, lo que no parece aceptable, que estemos ante una organización susceptible de producir renta en el territorio y que le sea atribuible. Si esto es correcto, las operaciones con la casa central o no deberían gravarse en el territorio o si se hace debería serlo como aplicación de ingresos y por las ventajas, en su caso, que le supone la presencia en el país.

El principio *at arm's length* resulta congruente si hay dos sujetos, cada uno con su personalidad jurídica propia, pero lo es menos si hay un sujeto único con un EP en otro Estado, siendo, como es, parte exclusiva de su organización interna (o sea, que no es agente de mercado por sí mismo). Si ya resulta complicado aplicar el *transfer price* entre un EP y la casa central, como lo reconoce la OCDE y la doctrina¹⁰³, lo es más en este supues-

103. Baker, P., ob. cit. p. 180.

to porque hay un EP que no está abierto al mercado, actuando solo hacia el interior de la organización a la que pertenece.

Podría argumentarse que no habiendo empresa menos pueden concretarse actividades empresariales, y desde luego, operaciones vinculadas.

La figura del EP de ciclo incompleto no puede identificarse con la categoría general de EP, dirigidos a la obtención de renta y sometidos a obligaciones contables y registrales idénticas. El régimen del gasto, ahora subsidiario, debería ser el único criterio, en el bien entendido que se acepte la legitimidad del gravamen, si no hay ni habrá realización directa de renta en el territorio y ello por el criterio de **usabilidad del mercado**.

Si esto es correcto, la aplicación del régimen de operaciones vinculadas no tiene justificación. Y, asimismo, cabría cuestionar la atracción a la base imponible de ingresos que no integran su objeto empresarial o las ganancias y pérdidas patrimoniales de los elementos afectos, los cuales en rigor, no existiendo actividad económica deberían gravarse separadamente.

En conclusión, el EP de cierre incompleto difícilmente puede encajar en el concepto general de EP, ya que no puede generar renta imputable en el territorio. La valoración del *transfer price* es una prueba diabólica: o es una actividad preparatoria o preliminar o simplemente actúa como unidad de gasto. Su presencia en el territorio puede gravarse, por tal presencia, en proporción al gasto incurrido. Pero, probablemente, en separación de renta.

Establecimiento permanente de obras de construcción y montaje

Hay un régimen de determinación de la base imponible que comprende los EP cuya actividad sea:

Obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a doce meses de explotaciones económicas de temporada o estacionales.

Actividades de exploración de recursos naturales.

La particularidad de la disciplina consiste en que hay un derecho de opción entre someterse al IRNR según lo previsto para la renta de actividad económica obtenida sin mediación de EP, esto es, el gravamen separado y limitado de la renta obtenida, y el régimen general del EP. En el pri-

mer caso, se verifica una simplificación de las obligaciones contables y registrales de carácter ordinario y solo deben ajustarse a las justificaciones de ingresos y pagos realizados o, en su caso, las retenciones e ingresos practicados. El cálculo de la base imponible restringe los gastos deducibles a los de personal, aprovisionamientos de materiales y los suministros. Sobre la base imponible se aplica el tipo de gravamen del 25%. El EP simplificado tiene el deber de presentar una declaración censal y comunicar su domicilio fiscal.

El derecho de opción, no obstante, desaparece para el EP si no dispone de contabilidad separada, en cuyo caso es obligatorio la sujeción al sistema de renta obtenida sin EP.

El EP simplificado no puede acogerse por renta distintas y aisladas al CDI. De modo que las rentas cedulares están sometidas al tipo general aplicable a las que resultan de la actividad económica sin EP, sin que se beneficie de las reducciones contenidas en el CDI para cada rendimiento en particular. Es un EP sometido a renta real, objetiva, como si no existiera. Las rentas de esta clase siguen siendo, conforme a la localización derivadas de un EP, gravado por el Estado de situación. La opción por el régimen general se debe manifestar al momento de inicio de la actividad.

Las obras de construcción, instalación o montaje engloban no solo las edificaciones, sino, también carreteras, puentes, canales, obras de explanación, dragado y tuberías. Asimismo, la organización y supervisión de la construcción de un edificio si la actividad la ejerce el empresario. La duración de la ejecución es el elemento clave. El período de más de doce meses contrasta con el que adopta el Modelo CONU que considera suficiente un período de seis meses y así recogen algunos CDI (Argentina, México, Filipinas). El Modelo CONU incluye, además, tanto la supervisión de la obra como las prestaciones de servicios. En este último caso, se integra al EP la prestación de servicios comprendidos las de consultores, por intermedio de trabajadores en relación de dependencia u otro personal comprometido a esta finalidad, pero solo cuando estos servicios se realicen para el mismo proyecto u otro conexo, en el territorio del país, durante lapsos que representen un total superior a 6 meses en los límites de un período cualquiera de doce meses (art. 5.3).

En el antiguo Reglamento del IS, hoy derogado, se contemplaba (art. 323) el supuesto de los servicios en los EP de actividad esporádica, cosa que en la actualidad no resulta del IRNR, por lo que debería concluirse que los servicios prestados generan rendimientos sometidos a tributación separada cuando se utilizan en el territorio para la realización de actividades económicas.

Las actividades de temporada o estacionales y las actividades de exploración de recursos naturales siguen el tratamiento aplicado a las actividades de instalación, construcción y montaje.

El modo de determinación de la base imponible de este tipo de EP no deja de levantar dudas. La opción simplificada o la simplificación por carencia de contabilidad separada sin opción, proponen un EP que recibe una disciplina como si no existiera, y por tanto su renta se obtiene sin EP. Al no estar en el régimen general bien podría afirmarse que no reúnen las condiciones para su adecuación al tipo de EP que se regula y, en consecuencia, la asimilación jurídica propone su contiguidad a la renta real, cedular que a su elevación a centro subjetivo de efectos tributarios aunque no lo sea. Pero, lo que no parece razonable es que, al mismo tiempo, pueda o no ser EP.

El establecimiento permanente y el comercio electrónico

El comercio electrónico pone en evidencia una suerte de tensión entre el concepto de EP y su utilidad como punto de conexión en el Estado de situación, de la actividad económica llevada a cabo desde otro.

La actividad económica en el territorio, es, en si misma, un punto de conexión objetiva aunque se manifieste sin EP; y, a la inversa, la actividad desarrollada mediante EP es un punto de conexión objetivo para su imposición en el territorio donde se halla.

Las semejanzas entre el concepto americano: trade or business within the U.S.A. y EP no han dejado de señalarse. Al efecto, Gest afirma: "Los conceptos de EP y de actividad económica tienen la misma función: definir una base de penetración en la vida económica nacional, más allá de la cual una empresa se considera como participante en la producción y consumo del país de forma suficientemente intensiva para justificar la imposición de sus beneficios en modo técnicamente posible, financieramente ventajoso y moral y políticamente legítimo"¹⁰⁴

Pero, al tiempo que se marca la diferencia entre ambos: la actividad económica no exige la presencia física en el Estado donde se utiliza o

104. Gest. L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux Etats—Unis, Paris, 1979, p. 133.

aplica o provee; mientras que no podría explicarse el EP sin presencia física¹⁰⁵.

España no considera que la presencia física es una exigencia para la calificación del EP en el comercio electrónico. Al contrario, interpreta que tiene derecho a gravar la actividad económica en el territorio con prescindencia del lugar de radicación del EP, virtual o no, con autonomía de la presencia física del medio o instrumento de actuación del no residente¹⁰⁶.

La OCDE propone nuevos Comentarios al EP dedicado al comercio electrónico. (art.5 MOCDE)

El EP virtual puede concretarse en un país, sin que necesariamente se produzca la intervención humana o personal directa para su existencia. En particular, la mera presencia física del equipamiento técnico, v.g. un servidor, le calificaría como EP en ese Estado de situación, sin que la participación humana en ese lugar o en otro fuera exigible.

El equipo automático, sin vinculación con la actividad humana para su gestión o entretenimiento, puede ser la sede fija de negocios que señala al EP.

La página Web no puede considerarse EP, careciendo de una presencia física, puesto que es solo una suma de programa informático y catálogo informativo.

El servidor, en cambio, podría ser EP porque consiste en un equipo y maquinaria físico, material, donde esta almacenada la página Web y a través del cual puede accederse.

El servidor Web es EP de la empresa no residente si le pertenece o tiene el derecho de utilización exclusivo relativo a un servidor específico.

El EP virtual, entonces, solo es concebible con referencia a empresas que disponen, en propiedad o en exclusiva, de un servidor. En cambio, no existe EP para aquellas que realizan su actividad económica mediante páginas Web en un servidor situado en otro Estado, suministrado por un proveedor de servicios de internet, mediante un contrato de hosting o alquiler de espacio limitado¹⁰⁷.

El resultado del Com-MOCDE no es pacífico. Vale decir, la negativa de considerar como EP la página Web, por su desmaterialización y el servidor, por su rasgo físico o material, resulta confrontada por dos posiciones.

105. Huet F. La fiscalité du commerce électronique, Paris, 2000, p. 145

106. Joan Hortalà i Vallbe, A vueltas con el EP "virtual", Carta Tributaria, 8/2001

107. Recent OECD initiatives with e-commerce taxation, M.Lamboog, A.Sínyor, V.Chew, en Tax Notes International, 23-4-2001, p.2091, "En la mayoría de los casos el análisis se para aquí y uno puede concluir que no hay cuestión de EP". Esto le lleva a afirmar a Hortalà, cit. que es un argumento indefendible, delimitar el concepto de EP sobre el título jurídico por el que se dispone de hardware.

Por una parte, Gran Bretaña niega tanto a la página Web como al servidor carácter de EP: “En nuestra opinión la página Web no es un EP. Y el servidor es insuficiente en sí mismo para constituirlo, desde una empresa que realiza comercio electrónico a través de una página Web en un servidor. Y ello con independencia si el servidor es de propiedad, arrendado o de cualquier otro modo a disposición de la empresa.”¹⁰⁸

Por otra parte, hay Estados que entienden que no solo el servidor sino que, inclusive la página Web, en determinadas circunstancias, pueden conformar EP. Es el caso de España o Italia y, también, Austria y Alemania.¹⁰⁹

Evidentemente, las motivaciones son distintas, porque, como se ha visto, en las posiciones de algunos Estados prevalece el concepto de actividad económica, de cualquier manera, desarrollada en el territorio por sobre el de EP. O lo que es igual, siempre existirá un EP, si hay actividad económica, aunque sin que ello dependa ni de la página Web ni del servidor.

La página Web

La página Web, en la perspectiva de la OCDE, no puede ser EP puesto que es un elemento inmaterial, un conjunto de programa informático y datos de información. Y, además, no puede, en sí misma, contratar o aceptar las órdenes, sin intervención de alguna persona en otro lugar¹¹⁰.

Sin perjuicio que, repito, hay posiciones que advierten la ocasión de EP, también, en la página Web, por ejemplo, si ofrece la posibilidad de contratación o si el proveedor está identificado por un código específico.

Pero, es que la opción contraria implicaría que virtualmente todo país donde se pudiera acceder a la página Web la denominaría EP, con lo cual la empresa estaría mundialmente sobre impuesta¹¹¹.

108. Tiley-Collinson op. cit. p.1201. Lamboog y otros, art. cit. p.2093, señalan que en Gran Bretaña un servidor no es bajo ninguna circunstancia EP.

109. L. Hinnekens The challenges of applying VAT and Income tax territoriality Concepts and to international electronic commerce , Intertax, 1998 , 26-2ª; idem 26-32, Lamboog y otros, cit.

110. Lovisolo, op. cit. p. 263

111. Huet op.cit. p.37

El servidor

La actividad económica ejercida mediante un servidor, un ordenador que almacena información necesaria para el acceso de los usuarios a la red, puede concebirse como EP, inclusive si la utilización de personal no tiene carácter principal, sino limitada al montaje, control, entretenimiento del aparato en cuestión. El servidor volcado a la actividad económica, sin asistencia de mano de obra, puede reconocerse como una instalación fija de negocios¹¹².

El servidor solicita, como EP, la satisfacción de determinadas exigencias. En primer lugar, que el aparato pueda ser localizado, geográficamente, en un ámbito específico; su vinculación a un punto geográfico determinado posibilita que sea identificable en el Estado de situación. (location test).

En segundo lugar, que la instalación no sea puramente circunstancial, sino, con una proyección de permanencia o estabilidad, aunque sea mínima. En tercer lugar, la instalación del servidor debe estar finalizada a la actividad económica de su titular y a su disposición. Esto significaría que no existe EP cuando la página Web esta gestionada a través de un contrato de hospedaje (Web-hosting) en el servidor del proveedor del servicio (el alquiler de un emplazamiento en el disco duro perteneciente al proveedor del servicio). El punto en cuestión es crítico, porque, en este caso, el servidor del proveedor del servicio no estaría, a disposición de la empresa, sino de aquel, que ofrece su derecho al uso mediante contrato de hospedaje (Web-Hosting), De modo que, el servidor es EP cuando la actividad económica de su titular tiene el dominio o la propiedad sobre la utilización del servicio.

La propiedad de la instalación—servidor sería necesaria para justificar su calidad de EP, mientras que esto no se realiza cuando el ejercicio de la actividad se hace mediante alquiler o arrendamiento de un espacio en un servidor ajeno¹¹³.

112. En contra ,H. Becker, Taxation of electronics business in a globalizing world. Ten demands for adaptation, Intertax, 26, 1998, sostiene que el equipo automático sin mano de obra vinculada no podría constituir EP; Bourtourault P-Y, que niega la mayor: una máquina es una máquina con prescindencia si tiene o no incorporada una mínima inteligencia artificial: la maquina no puede aceptar órdenes, sino solo tomar conocimiento que una orden reúne las condiciones cargadas por el proveedor para su aceptación., Intertax,25,1997.

113. Esto lleva a diversos autores a criticar la endeble construcción de los Comentarios OCDE al respecto, puesto que la propiedad o alquiler de la instalación no es elemento de calificación del EP, sino por su capacidad de generar beneficios, v. Hortalà, cit, Huet, op. cit. p.37.

El servidor como objeto material o físico, localizable, debe contener el elemento de permanencia en el territorio o su potencial estabilidad durante un periodo de tiempo que, en principio, debería ser el del ejercicio fiscal, sin perjuicio que, su clausura o cese provoque el cierre consecuente del periodo. Finalmente, el servidor estable, físico, localizable, solo puede ser utilizado por su titular o propietario para encauzar su actividad económica en el territorio.

De este modo, el server EP concentra la actividad económica principal del no residente en el Estado de situación: la base para el comercio electrónico a través de la página Web que canaliza la actividad económica (business connection test¹¹⁴).

La consideración del EP servidor no obsta para que se limite su alcance en la medida que realiza la actividad económica principal y las funciones esenciales asignadas por su titular. O sea, siempre que sus fines no sean preliminares, preparatorios o auxiliares respecto al núcleo de la empresa a la que pertenece porque, si lo fueran, no podría calificarse de EP (art.5.4 MOCDE).

Por ejemplo, los Comentarios OCDE describen como tales las dedicadas a línea de comunicaciones entre proveedores y usuarios; publicidad de bienes o servicios; estudios de mercado o suministro de información.

El problema es que la diferencia entre actividad principal y esencial de la empresa y preparatoria o auxiliar aparece viciada, por definición.

La utilización de instalaciones, solamente para el almacenamiento, exhibición o entrega de bienes no integra el concepto de EP. El servidor en cuanto tal puede asimilarse a un almacén de datos, información o conceptos susceptibles de procesamiento en un sistema informático o un conjunto de instrucciones depositadas para el desarrollo de la función informática¹¹⁵.

Si esto fuera así, la delimitación entre actividad principal y preparatoria o preliminar sería una prueba diabólica¹¹⁶.

No es persuasivo sostener que toda vez que el usuario pueda ordenar al servidor y este lo acepte se realiza una actividad principal y, por tanto, exista el EP¹¹⁷.

114. A.A. Skaar, Erosion of the concept of permanent establishment: electronic commerce, Intertax, 28, 2000.

115. U.S. Selected tax policy implications of global e-commerce, Intertax, 25, 1997

116. Lamboog y otros, "Los autores creen que la distinción entre actividad principal y actividad auxiliar será cada vez más difusa en cuanto las nuevas aplicaciones de c-electrónico se desarrollen".

117. Skaar cit., p.192.

En efecto, no puede hablarse de aceptación de la orden, simplemente cuando “el servidor toma conocimiento de la orden porque reúne las condiciones establecidas por el proveedor para que la orden entre¹¹⁸, y, añadido, proveedor que es no residente del Estado donde se halla el servidor.

El servidor podría estar programado para concluir contratos en nombre y representación de su titular (smart software) y si así fuera, configurándose como un agente dependiente que actúa por autorización del titular¹¹⁹.

No obstante, solo aquello que es persona, en el MOCDE, puede ser agente (art. 5.5.). De modo que, no siendo persona jurídica o física ni sujeto de derecho, es imposible actuar como agente dependiente de la casa central, sea un ordenador, un programa informático o una página Web¹²⁰.

El desconocimiento del servidor como agencia EP no excluye el supuesto de autorepresentación por parte del propio titular, actuando, a la sazón, como casa central y agente, al mismo tiempo. El no residente da su asentimiento a la contratación por vía del servidor y convalida su realización por lo que se produce el enlace entre su voluntad (unilateral) y la autorización facilitada para concluir contratos a su través: la máquina representa la autonomía privada del no residente y la concreta en los términos precisos del proceso de datos para el que fue programada. La máquina no acepta, sino que el que lo hace es su titular, siendo un complemento de su voluntad para la realización de actos que sin dicha autorización estarían desprovistos de eficacia jurídica.

El servidor es el propio titular actuando en otro territorio como si fuera su propio agente. El representado se representa mediante la máquina, a si mismo. La autorepresentación sería un supuesto de localización de un servidor EP como agente del no residente en el territorio.

No es que el servidor sea una entidad fiscalmente gravable, sino que lo es su titular que realiza actividad económica a través suyo, como agente de si mismo.

118. Bourtourault cit. p.120

119. Houet... “los programas de smart software son capaces de aceptar ordenes y, dentro de ciertos limites, de negociar” op.cit.p.42.

120. Skaar., cit., el “servidor es meramente una máquina propiedad de una persona y (normalmente) usada por otra a cambio de una contraprestación”, p.192.

El proveedor de Internet

El proveedor de servicios de Internet facilita el acceso a Internet, incluyendo las páginas Web de negocios.

El objeto del PSI consiste en la comercialización de capacidad para la circulación de la información y el tráfico de datos en Internet en un periodo de tiempo determinado. En términos más rigurosos se dice que es una entidad que suministra a los usuarios de sus servicios la capacidad para enviar o recibir comunicaciones electrónicas¹²¹.

El primero de los interrogantes atiene a la situación que se produce cuando, conforme a los Com-MOCDE, hay EP cuando se opera mediante servidor propio; mientras que el alquiler de un espacio en el disco duro de un servidor ajeno, v.g. de un PSI, no identifica al EP.

El PSI que arrienda un espacio en el disco duro de un servidor situado en el extranjero de su propiedad, dispondría de un EP en el Estado de situación. Sin embargo, no es esta la posición de la doctrina.

El PSI que presta los servicios que le son propios -acceso a Internet, alquiler de espacios en sus servidores- no participa en la actividad económica que tiene lugar entre los usuarios y los clientes de éstos¹²².

El PSI, en esta idea, no dispondría de EP por los servidores instalados en el exterior, ya que su objeto económico es la de vender el acceso a la red en las condiciones establecidas.

El PSI dispone de un servidor en otro Estado, que hospeda espacios de terceros si el servidor, en si mismo, puede ser EP; nada obstaría a que lo mismo ocurra cuando es propiedad del PSI. No puede arguirse que cambian sus características por el mero hecho del dominio o de quien es su titular jurídico. Una de las dos: o el servidor es apto para ser EP o no lo es, cualesquiera que sea su propietario.

En este sentido, la gestión del servidor en otro territorio supone la creación de un EP por parte del PSI¹²³.

Asimismo, el PSI actuaría a través de EP cuando disponga de un agente dependiente (personal) en dicho Estado de situación o, valga lo dicho precedentemente, por efecto de la propia autorepresentación, en su caso.

En una sentencia de 30-10-1996, el Tribunal Fiscal de Alemania sostuvo que dispone de EP una empresa no residente que por sistema informá-

121. Draft Convention on Cyber -crime, 25-4-2000, Consejo de Europa.

122. Lovisoló, op. cit. p 265; Internet, 25, abril 1997, Selectex tax policy; y otros.

123. Brodersen en Intertax, 25, 1997 sobre Alemania.

tico suministra la presión para servir combustible en Alemania a través del oleoducto que la atraviesa. El oleoducto subterráneo, se califica de EP, aunque ninguna otra instalación o personal estuviera en el territorio alemán. Ello sirve para definir, por analogía, que un servidor controlado a distancia por el PSI desde otro Estado, podría ser susceptible de ser gravado como EP en cada Estado donde se conecte al servicio. El transporte de combustible por control remoto desde un Estado a otro por medio de oleoducto-línea de telecomunicación, sería asimilable al tráfico de datos por el servidor. (Dice la sentencia: el despliegue de personas en la sede fija de negocios no siempre se requiere para constituir un EP; en el caso de una instalación plenamente automatizada es suficiente la explotación de la sede fija de negocios para los propósitos económicos del contribuyente”).

Una consulta de la Administración italiana considera como EP una vía ferroviaria utilizada en el territorio por una compañía suiza, sin referencia a la necesidad de la presencia de personal de la empresa en su operación. (Consulta nº 282/E/VII-14-1184, 11-12-1995)

El web-hosting

De modo que, en resumen, un PSI que alquila u hospeda en el disco duro de un servidor en el extranjero a terceros, ejercita una actividad que puede encuadrarse como EP, y, bajo dos aspectos. Primero, por cuanto propiedad del PSI para la realización de su actividad económica principal, cual es la de facilitar a sus usuarios el envío o recepción de comunicaciones y tráfico de datos. Es el servidor del PSI.

Segundo, por cuanto es el presupuesto material de localización física de la página Web, en su caso, de los clientes en el territorio.

La página Web, en si misma, se afirma, no constituye EP, puesto que es un elemento inmaterial, funcionalmente dirigido a ser el punto de contacto entre la empresa y los consumidores. Y, por ello, no es EP ni siquiera cuando es huésped o habita el servidor de un PSI.

Este segundo argumento debe profundizarse. Una cosa es la página Web, singularmente considerada, y, otra, en su conexión con el servidor del PSI donde se hospeda.

El Web-hosting supone facilitar la instalación a terceros para su utilización o aprovechamiento, mediante el arrendamiento del espacio por el PSI para la distribución de información en Internet. Es evidente que el PSI no participa de la actividad económica de sus arrendatarios y, por tanto, difícilmente pueda concebirse como agente dependiente de los mismos.

No obstante, como se ha notado, el PSI, a diferencia del operador en telecomunicaciones, podría ser responsable de ilícitos cometidos por sus inquilinos, si son de su conocimiento y puede paralizar su realización¹²⁴.

La naturaleza de la relación entre el arrendatario y el PSI por el aprovechamiento de espacio en el disco duro, propone la idea de centrarse en la organización jurídica del servidor perteneciente al proveedor.

El servidor es la instalación básica sobre el que recae el derecho de aprovechamiento o utilización por parte de los terceros arrendatarios. El servidor es el medio necesario e ineludible para que el usuario pueda acceder y utilizar el sistema informático y aprovecharlo para la realización de su actividad económica.

La utilización del sistema informático para desarrollar su actividad económica viene encauzada por la habitación o hospedaje en el servidor del PSI que, a estos efectos, opera, en sentido metafórico, como una galería comercial. Siempre que la actividad del usuario no sea preparatoria, o preliminar; tendrá un EP en el territorio donde materializa su actividad, aunque la sede fija de negocios pertenezca al PSI.

No es cierto que los contratos de Web-hosting no ofrezcan al titular de la página Web ningún control sobre las instalaciones técnicas en la cual se aloja. Al contrario, cuando se produce la entrada en el sistema informático, que no controla, de la aceptación de una oferta que conforma su objeto, se perfecciona el acto o contrato en cuestión¹²⁵.

Particular interés demuestra la fijación del momento en que el agente oferente adquiere el conocimiento de la aceptación por el destinatario de su propuesta de compra. El servidor del PSI constituye el sistema informático que recibe y registra el documento: la dirección que figura en el servidor es el e-mail del oferente. El contrato se perfecciona cuando la aceptación llega a la dirección ubicada en el PSI. Y el lugar de la conclusión será donde se halla el sistema informático que toma conocimiento de la aceptación de la oferta: donde habita o se hospeda la página Web del oferente¹²⁶. La responsabilidad tributaria del hospedaje en su propio EP, es, directamente, del PSI. El EP es nodriza de empresas que actúan en otro territorio con propósito económico y, por tanto, solo podrían gravarse

124. Beerepoot M., Liability of access and service providers en Le droit des autoroutes de l'information et du multimedia: un nouveau défi, Bruxelles, 1997, p. 355.

125. v. art.5.3 del European Model Electronic Data Interchange Agreement de 19 de octubre de 1994 y art. 14 Draft Model Law on Legal Aspects of Electronic Data Interchange and Related means of communication ,3-14-IO-1994, donde queda claro que el perfeccionamiento del contrato ocurre cuando la aceptación alcanza o llega al sistema informático del oferente.

126. Borruso R. Computer e diritto, Milano, 1988, p. 265.

por cada uno de los presupuestos de hecho que culminen. Pero, si esta actividad reúne circunstancias de fijeza y estabilidad sería EP, aunque técnicamente no lo pudiera ser por defecto del elemento físico o material.

Pero, si ello es cierto, no lo es menos que puede suscitarse la responsabilidad del titular del server, que les acoge y da cobijo, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias que les corresponden. La responsabilidad del PSI aparece clara en términos penales u otras infracciones de carácter administrativo y, consecuentemente, también debe absolverla de cara a los deberes tributarios de sus huéspedes en el territorio.

El EP del PSI es el cauce para la obtención de beneficio empresarial y en base a ello resulta legítimo responsabilizar a su titular en el territorio donde opera, como sujeto pasivo auxiliar del contribuyente que carece de base material o física propia.

El multialquiler de espacio en disco duro exhibe particularidades que refuerzan de alguna manera, la distinción básica entre un propietario exclusivo del espacio y el aprovechamiento o uso múltiple por unidad de carga o capacidad de datos en un periodo de tiempo determinado. El objeto es la compra de capacidad de información por un precio y durante un plazo. Pero, con el soporte necesario del sistema informático en la red. El propietario PSI facilitando el acceso o la provisión de servicios consiente el tráfico de datos con finalidad económica. Podría afirmarse que es completamente ajeno a la relación obligatoria entre sus arrendatarios y clientes. Y esto es cierto en términos de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones pactadas entre los mismos. Pero, no puede sostenerse que es ajeno a la responsabilidad, que puede derivar de la realización de hechos ilícitos, civiles, penales, administrativos, cometidos desde su casa, desde su domicilio. Aunque sea ajeno a la relación entre empresa cliente huésped; no lo será por la responsabilidad que irradie esa relación jurídica en cuanto propietario del server y proveedor de servicios. Precisamente, su responsabilidad emerge de la propia relación obligatoria vehiculizada desde su ámbito de dominio. Y el fundamento de la responsabilidad radica en que puede abdicar de su función guardiana del tráfico de datos por sus sistemas informáticos, función que supone la exclusión de aquella información que conspira contra la ley de orden público económico del territorio en que se sitúa la obligación de su huésped y sus clientes.

Aquellas operaciones que constituyen o pueden serlo, reveladoras de inconducta o transgresión tributaria determinan la responsabilidad coadyuvante del PSI con el huésped contribuyente que las practica. No se trata, en sentido estricto, de responsabilidad tributaria, sino extratributaria, de naturaleza patrimonial y cuyo contenido es la omisión o negligencia

en su deber de conocimiento o cognoscibilidad de lo que pasa por su sistema informático: responsabilidad aquiliana.

Los efectos contractuales entre el huésped-cliente se irradian en la dirección del sujeto que lo alberga, complicándole en las relaciones obligatorias, en principio ajenas, a su intervención. Puede resultar, se dice, que porque coopera materialmente en el incumplimiento del deudor, entre en el circuito de la responsabilidad contractual, convirtiéndose en responsable del daño¹²⁷.

El PSI está especialmente significado, por su relevancia material, para avvicinarsi a la responsabilidad, derivada del incumplimiento de obligaciones legales necesarias de los usuarios que hospeda, que, en sustancia, sugiere falta de diligencia en la prestación de los servicios a su cargo, en relación con las funciones que realiza¹²⁸.

Atribución de Rentas

La atribución de rentas al EP electrónico plantea un límite evidente al ComMOCDE.

Lo aplicación del principio at arm's length resulta discutible en ocasión de la mismidad del sujeto operativo, como ya se ve en el EP normal. Aunque se parta del criterio de la entidad separada y el precio de la transacción en los tratos entre la sede central y sus ramas en otros países; siempre queda en evidencia que el EP no es una persona jurídica distinta de la sociedad matriz, sino su proyección servicial, con más o menos autonomía funcional, sobre otro territorio.

Pero, si esto es advertible en el EP normal; resulta francamente insuperable en el electrónico: el EP virtual no solo no puede, sino que es impensable, que pueda realizar una actividad económica y obtener rentas que no sean atribuibles a la sede central, como retribución, riesgo y, en su caso, activos (servidor) de su propiedad. O sea, el EP electrónico, aun cuando puede construirse sobre las bases expuestas: nunca podrá distinguirse en su actuación de la programación de servicios y funciones de la sede central.

127. A. di Majo, *La responsabilità contrattuale*, Torino, 1997.

128. L. Díez Picazo, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Madrid 1993, p. 402. La eficacia refleja del web-hosting con el IPS "Cuando un contrato repercute en la órbita ajena en virtud de un fenómeno de conexión entre diversas relaciones jurídicas. Eficacia refleja o de repercusión en la relación derivada, subordinada o coexistente."

Por tanto, si de lo que se trata es de atribuir rentas al EP del no residente en el Estado de situación; no puede recurrirse, como se hace, a la comparación de sus relaciones económicas con la sede central, basado en los precios de transferencia, como si fuera entidad separada; pero, menos aun, si el EP es electrónico. El ComMOCDE postula el análisis funcional entre el EP y la sede central para establecer el precio de la transacción para su comparación con el que sería practicado por una empresa independiente en condiciones normales de mercado (at arm's length).

La remuneración de las funciones realizadas, los riesgos incurridos y los activos de los que dispone en propiedad determinan el precio de la transacción entre el EP y la sede central y permitirían su comparación con iguales elementos de un tercero independiente.

El análisis funcional, en terminos de precios de transferencia, permite la determinación de las responsabilidades por funciones de cada parte de la operación realizada, asignando costes y rendimientos sobre esta base. El análisis permite establecer la cadena de valor de la empresa, el valor añadido de las funciones en cada etapa y documenta el flujo intrafirma de bienes, servicios, e intangibles¹²⁹.

El núcleo del análisis funcional consiste, básicamente, en la premisa que a mayor riesgo asumido de las funciones, mayor será la remuneración y viceversa .v.g. una empresa vinculada corre más riesgos si produce, tiene inventario, comercializa, gestiona la tesorería, el crédito, que si no lo hace o ejecuta solo y específicamente alguna función en particular. (Price-Waterhouse Coopers, 1999).

El interrogante es si el análisis funcional del EP electrónico permite el anclaje en la determinación de los precios de transferencia, at arm's length.

La respuesta es claramente negativa. Y ello no solo porque el EP virtual tiene encomendada funciones mínimas, usa o dispone de activos de limitado valor y sus riesgos son nulos o casi; sino, porque, el análisis funcional no contribuye a la determinación significativa de la renta producida en el marco de la empresa multinacional.

No hay otra figura real que no sea la casa central. La propiedad, la gestión y la función permanecen en el centro de dirección efectiva de la empresa no residente, por lo que la asignación de costes y rendimientos al EP virtual no deja de ser una pura unilateralidad.

129. L Eden, *Taxing multinationals. Transfer pricing and corporate income taxation in North America*, Toronto, 1998, p. 455.

El caso del EP virtual, con propiedad o no de servidor, es un ejemplo límite de la impracticabilidad del criterio de entidad separada comparable a una empresa independiente en condiciones normales de mercado.

La alternativa razonable debe ser el sistema de imposición unitaria y global en base a una fórmula de reparto que permita al Estado de la fuente, la atribución de rentas al EP en una proporción relacionado con la facturación total de la actividad del no residente.

El sistema unitario de imposición se basa en una fórmula de reparto que permite gravar, proporcionalmente, la parte de actividad del conjunto mundial del no residente, por razón de sus ventas, capital, valor añadido, al que se aplica el respectivo impuesto¹³⁰.

La fórmula de reparto desarrollada en el EP virtual podría ser una excepción al principio de at arm's length. Y hay un precedente en los EE.UU. que resulta de sumo interés.

En los EE.UU. la fórmula de reparto se utiliza no solo a nivel federal (California, Idaho, Montana, North Dakota); sino, además, en global trading, relativo a las transacciones continuadas que se realizan en Tokio, Londres, New York, sobre productos y servicios financieros, durante las 24 horas del día. La asignación de costes y la atribución de rentas, en estas condiciones, se convierte en teórica.

El IRS, desde 1994, utiliza una fórmula de reparto que se funda en el valor de la transacción, el riesgo comercial asumido, la actividad en el lugar. Estos elementos permiten medir el valor de las actividades y dividir los rendimientos entre las partes que, simultánea o sucesivamente, actúan en tres Estados diferentes; en el marco del procedimiento de acuerdos anticipados de precios.(APA)

La atribución de rentas al EP electrónico es un ámbito conveniente para aplicar la fórmula de reparto como una alternativa más simple y menos costosa que la utilización del análisis funcional propuesto en el ComMOCDE. Y ello, con la asistencia de la APA.

De otra forma, las actividades de la multinacional hace imposible la correcta atribución de la renta multinacional entre las jurisdicciones competentes.

130. "El sistema unitario se aplica sobre actividades que tienen unidad de operación, gestión y propiedad. Cuando estas tres unidades están presentes, el grupo multinacional debe proveer un informe cubriendo sus operaciones mundiales, para la aplicación de la fórmula que cálculo que permita sabe cuanto de sus beneficios quedan sujetos al impuesto del Estado." A. Ogleby Principles of international tax. A multinational perspective. 1995, p. 170; Eden, op. cit. p.563

RESPONSABILIDAD POR LAS DEUDAS DEL NO RESIDENTE

El gravamen separado de las rentas no limita la responsabilidad del contribuyente no residente, respecto a las deudas y obligaciones tributarias exigibles en relación con cualquiera de ellas.

Las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente contemplan tres supuestos de responsabilidad solidaria:

1. El pagador de rendimientos
2. El depositario de los bienes que originan la renta
3. El gestor de los bienes o derechos productores de renta

La responsabilidad a secas está referida al patrimonio del no residente, cuyos bienes, como se sostiene, con todas las cautelas, podrán ser objeto de agresión por la presión tributaria de la Administración, estén o no en el territorio¹³¹.

La responsabilidad solidaria en los casos del depositario o gestor transita por la norma general que la regula: debe verificarse un acto administrativo previo de derivación de responsabilidad y es necesario el ejercicio inicial de la acción frente al sujeto no residente.

Ello no ocurre, en cambio, respecto al pagador de los rendimientos devengados el que puede ser objeto de la actuación como responsable solidario sin necesidad del acto previo de derivación de responsabilidad sobre el contribuyente; “pudiendo entenderse las actuaciones de la Administración Tributaria directamente con el responsable” (art. 8 LIRNR).

El pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente es responsable solidario del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos satisfechos, sin que, a su respecto, sea preceptivo el acto administrativo previo de derivación de la responsabilidad. La Administración puede, a este efecto, actuar directamente contra el pagador o, en su caso, contra el contribuyente.

Vaya por delante que la disciplina establecida es distinta de la que afecta al depositario o gestor de los bienes o derechos del no residente, que en

131. Micheli p. 41 Riforma Tributaria e Diritto Commerciale, Milano, 1978.

virtud de su responsabilidad tributaria exigen la existencia de un acto de derivación y, previamente, al ejercicio de la acción frente al contribuyente.

La diferencia es importante porque implica y presupone que el pagador de los rendimientos, en sentido estricto, no es responsable de la obligación tributaria del no residente, sino que aparece como sustituto del contribuyente.

El depositario o gestor patrimonial del no residente tiene una función precisa: garantizar la posición de la Administración Tributaria, en caso de incumplimiento por parte del no residente sin EP. Es responsable del tributo junto al sujeto pasivo principal y, en defecto de pago, el sujeto activo derivará el cobro sobre tales sujetos pasivos auxiliares. El pagador, en cambio, no tiene el perfil del responsable, sino del sustituto que actúa en lugar del contribuyente, del cual es deudor por la renta devengada y, por ello, su responsabilidad por deuda ajena no exige la acción previa contra el contribuyente ni tampoco la derivación: hay un vínculo solidario de la deuda tributaria entre el contribuyente y sustituto de cara a la Administración tributaria.

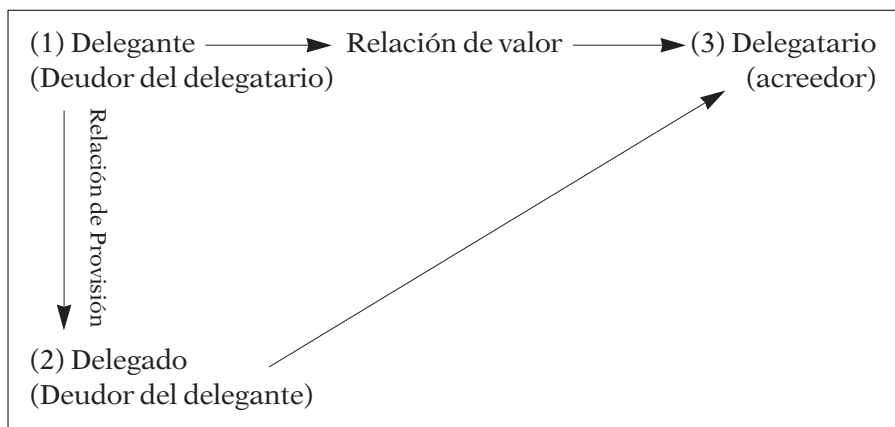
El único modo de extinción de la responsabilidad solidaria es en el caso de sustitución completa por parte de la Entidades gestoras del mercado de Deuda Pública por inversiones en Letras del Tesoro y otras formas de deuda pública (art. 31 LIRNR), en el cual se produce el desplazamiento completo del contribuyente y la indicación de pago a la entidad gestora de marras. En todos los demás casos, vale decir, en la sustitución parcial, incluida la retención, no podría sostenerse la decidida eliminación de responsabilidad solidaria entre el no residente y el sustituto. Es decir, el incumplimiento del deber de pago por el pagador o la no retención e ingreso de la deuda tributaria, producen la hipótesis de responsabilidad solidaria, sin perjuicio de otras consecuencias administrativas para el sustituto incumplidor –sanciones administrativas -. Si esto fuera correcto, la única explicación fundada se puede formular en términos del instituto de la delegación de pago. El pago por delegación (arts. 1023, 1025 y 1026 CC.), en su modalidad de “*delegatio promittendi*”.

La delegación de la deuda

La delegación es una operación trilateral en la que participan el delegante (contribuyente), el delegatario (Hacienda Pública) y el delegado (sustituto).

En la delegación de deuda (*delegatio promittendi*) el delegado (sustituto) asume el deber de pago de la deuda tributaria del delegante ante el acreedor delegatario (Hacienda Pública).

El delegado (sustituto), por ley, se convierte en deudor del delegatario (Hacienda Pública), sustituyendo, total o parcialmente al delegante (contribuyente). El delegado sustituto puede ser deudor único del delegatario –Hacienda Pública o, añadirse al deudor originario el delegante contribuyente- en caso de la llamada delegación cumulativa.¹³²



Hay tres relaciones; una, entre el contribuyente-delegante y el delegado-sustituto, en base a una relación subyacente de provisión, concretamente, la satisfacción de los rendimientos devengados; otra, entre el contribuyente-delegante y el acreedor delegatario, a la sazón la Hacienda Pública, por la deuda tributaria *ex lege* designada como relación de valor o fundamental, y de la que resulta que el pago por el tercero delegado siempre es por cuenta del deudor delegante¹³³; y, por último, la tercera, entre el sustituto retenedor y el delegatario por la obligación *ex lege* que asume.¹³⁴

Entre el contribuyente delegante y el sustituto delegado se produce una relación obligacional en cuya virtud éste último es deudor del dele-

132. La delegación es la operación jurídica tripolar o trilateral por la cual un deudor, denominado delegante, propone a su acreedor, llamado delegatario, a uno de sus deudores, el delegado, que consiente en obligarse personalmente ante el delegatario. Billiau, M. La delegation de créance, París, 1989, p. 426

133. Di Majo A., L'Adempimento dell'obbligazione, Bologna, 1993, p.88

134. Lacruz Berdejo J. G., Sancho Rebullida F. A., Delgado Echevarría J., Rivero Hernández F., Elementos del derecho civil II, Derecho de Obligaciones, 1º, Barcelona, 1985, p. 464.

gante por los rendimientos que le satisface y, a la vez, su acreedor por la retención de las sumas que debe practicar a favor del delegatario. En Italia una hipótesis señalada de *delegatio promittendi* se halla en el pago de las cotizaciones sindicales por parte del empleador. La empresa retiene de los salarios la cantidad que por ley está obligada para su ingreso, por cuenta del trabajador, al sindicato, delegatario.¹³⁵

El sustituto retenedor delegado está obligado a asumir ante el delegatario –Hacienda Pública– la deuda que sustenta el delegante respecto al mismo acreedor.

El acreedor delegatario –Hacienda Pública– no libera al delegante en la hipótesis de incumplimiento del delegado retenedor. Si este no cumple nada impide que el acreedor pueda exigir su deuda al delegante originario. La delegación de deuda es *cumulativa*; en cuanto la deuda tributaria, la relación subyacente de valor, no se cumpla.¹³⁶

En su diseño típico la *delegatio promittendi* implica que el delegante (contribuyente) es deudor del delegatario (Hacienda Pública). Lo que se conoce como relación de valor y acreedor del delegado (sustituto), lo que se conoce como relación de provisión o de cobertura.

La delegación no supone necesariamente la *novación* por cambio de deudor. La doctrina civil, en su conjunto, diferencia claramente la delegación de la novación.¹³⁷

Esto no significa que en determinado supuesto no pueda producirse efecto novatorio, cómo se verá en un único caso de sustitución total¹³⁸. Pero, ello no es de recurso en las relaciones trilaterales entre el contribuyente, sustituto y la Hacienda Pública. Hay una operación jurídica tripolar en base a tres obligaciones fundamentales y autónomas: la obligación entre delegante y delegatario, la obligación entre el dele-

135. Bessone M. *Instituzioni di diritto privato*, Torino, 1994, p. 469.

136. La función general de la delegación civil permite la extinción de obligaciones mediante el cumplimiento del *idem* debido por el delegante al delegatario a través de un tercero delegado. “A” acreedor de “B” y deudor de “C” invita a su propio deudor, “B”, a convertirse en deudor de su acreedor.

137. Sancho Rebullida, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, t. XVI, vol 1º, 1980, p. 638

Albacar-Santos Briz *Código Civil* t. IV, Madrid 1991, p. 392

Diez Picazo *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II*, Madrid, 1993 p. 854; contra Santos Briz J. que incluye la delegación pasiva en la novación por el cambio de deudor.

Comentario del Código Civil, Sierra Gil de la Cuesta I., 6, Madrid, 2000, p. 428

138. Sancho Rebullida, op. Cit. P. 637, dicha coexistencia exige ciertas condiciones: obligación preexistente, la delegación de deuda y no de pago, que la nueva delegación no se contraiga mediante estipulación titulada: *id quod*. En particular, añado, cuando falta el *animus novandi* en forma expresa e indubitada, ya que la novación no se presume.

gado y el delegatario y, la que vincula, solidariamente, al delegante y al delegado.

La delegación de deuda que se propone es la delegación simple, en cuya virtud, excluida la novación, el acreedor público no libera al deudor originario hasta que el tercero delegado ejecute completa y totalmente la prestación de su cargo.¹³⁹

De modo que, la delegación simple conserva la deuda del delegante y el crédito del delegatario, en función del cumplimiento de la obligación por parte del delegado. Si éste falta a su compromiso, por ejemplo, no ingresando el importe de la retención; el delegatario puede perseguir al delegante, si aceptase que éste, cumulativamente, sigue siendo el deudor principal. La delegación, entonces, provoca la conexión entre obligaciones autónomas, pero vinculadas con una suerte de codependencia (solidaria) ante el acreedor delegatario, en las obligaciones que vinculan al contribuyente con el sustituto-retenedor.

El incumplimiento por parte del delegado faculta al delegatario a dirigirse contra él o, en su caso, contra el delegante, cuya calidad de deudor principal no se ha extinguido por razón de la delegación.

A la inversa cuando en el supuesto incumplimiento por el delegado, reacciona el delegante, ejecutando la prestación debida, extinguirá la responsabilidad del tercero delegado ante el acreedor principal, que no podrá exigir que la misma deuda se liquide por duplicado. No surge, entonces, efecto liberatorio para el contribuyente, porque no hay delegación pasiva novativa, cuando el retenedor no ingresa la suma a su cargo. La Hacienda Pública podría dirigirse contra el contribuyente en caso de impago puesto que, en el caso del retenedor delegado, no supone que pierda el crédito tributario respecto al contribuyente.

La jurisprudencia civil describe con acierto la situación jurídica desprendida de la intromisión de un nuevo deudor (el delegado) en la relación obligacional del pago en la que no es parte (la que une al delegante con el delegatario). El primitivo deudor (el contribuyente) no queda liberado sino que a la obligación prístina que se mantiene intacta, adhiere un tercero en modo cumulativo, acumulativo o de refuerzo, que consolida el resultado del pago con lo que coadyuva el propósito de feliz término y cumplimiento de la primitiva obligación.¹⁴⁰

139. En esta hipótesis –señala Billiau– la operación no presenta ningún riesgo para el nuevo acreedor... Un nuevo deudor se añade al antiguo sin que éste sea liberado.

140. Sentencias 28/9/1960, 7/12/1971, 17/6/1987, 22/3/1991. Garcí de Marina M. La novación, Barcelona, 1993, p. 86.

La sustitución tributaria y la delegación de deuda

La sustitución tributaria, según Berliri, puede ser total o parcial. La sustitución total, es una sustitución en la cual el tercero ocupa completamente el lugar del contribuyente, que resulta apartado de la obligación tributaria.

La sustitución parcial significa que el tercero se sitúa al lado del obligado tributario principal al pago, en posición prevalente, de modo que no lo expulsa del todo por lo que, consecuentemente, el que debiera ser único obligado podría, en casos excepcionales, responder ante el sujeto activo.

En ambas situaciones la existencia del hecho imponible, la medida de la base imponible y las eventuales exenciones se determinan en relación al sustituido y no al sustituto.¹⁴¹

Blumenstein, por su parte, identifica ambos supuestos bajo la denominación de sustituto privativo (total) o acumulativo (parcial), siendo éste último una responsabilidad solidaria del sustituto y sustituido.¹⁴²

D'Amati, defiende la valoración de la relación trilateral en términos de transferencia (cesión) de crédito. El legislador en lugar de instituir a cargo del contribuyente el deber de pago directo de la suma debida, sea por causa del impuesto o a cuenta, constituye como obligado tributario a quien está encargado de satisfacer el rendimiento, imponiéndole la retención correspondiente a la prestación debida por el contribuyente. Se verifica una transferencia (cesión) de una parte del crédito del perceptor a favor del retenedor, el cual, a su vez, deviene deudor del Tesoro. La tentativa de d'Amati, sin embargo, no clarifica uno de los aspectos determinantes de la relación trilateral entre cedente, cesionario y Tesoro, cual es la retrocesión sobre el contribuyente del crédito transferido cuando el cesionario retenedor no ingresa la cifra legalmente establecida. La Administración puede actuar, en caso de impago, sea contra el cesionario cuanto sobre el cedente, de modo que no hay un único deudor frente al Fisco, sino, al menos, dos. Esto es importante porque el fundamento de la cesión de d'Amati reside, en constatar el papel del contribuyente como parte fundamental de la cesión jurídica, puesto que la inserción de un tercero no implica que el hecho imponible se refiera a otro sujeto diferente.¹⁴³

141. Berliri A. Principi di Diritto Tributario, vol. II T.I, Milano, 1957, p. 139

142. Blumenstein, Sistema di Diritto delle imposte, Milano. 1954, p. 63

143. D'Amati N. Le basi teoriche del diritto tributario, Bari, 1993, p. 189

En Betti se advierte la precisa bifurcación entre el sustituto siempre parcial y acumulado o sumado al sustituido y el mero auxiliar de pago designado por la ley al solo cumplimiento de una deuda ajena, es decir, indicado al pago.

La sustitución en la deuda, la verdadera sustitución, aparece diferenciada de la sustitución en el cumplimiento de la deuda por un tercero. Betti afronta la trilateralidad de la relación que se instaura entre la Administración, el que ocupa el puesto de otro sujeto (sustituto) y el verdadero deudor del tributo (contribuyente). La sustitución en la relación obligacional ocurre entre sujetos conectados entre sí y ambos con respecto a la Administración. La responsabilidad del sustituto emerge por su poder de control sobre (las percepciones) del contribuyente. La responsabilidad del contribuyente deriva de la situación de beneficio que ocupa y a la que correlativamente grava el impuesto.

En la sustitución en el cumplimiento, en cambio, solo se produciría una indicación pasiva de pago, una obligación de satisfacer una deuda ajena, que, a diferencia de la delegación de pago, no implica, sino que excluye la asunción de una nueva obligación. Perfectamente, podría, entonces, la sustitución asimilarse a una forma de delegación de pago; así como el auxiliar de pago sería un *adiectus solutionis causa*. O, lo que es igual, que el sustituido nunca resulta totalmente desterrado de la relación obligacional del sustituto y viceversa.¹⁴⁴

Cocivera reduce a una, las dos figuras diseñadas por Betti: precisamente, el sustituido no es sino un auxiliar de pago. La sustitución tributaria es una forma de indicación pasiva de pago. La noción de sustitución presupone la existencia de una obligación entre la Hacienda Pública y el sustituido. El deber del sustituto está ligado y subordinado a la existencia de la deuda tributaria del sustituido. No se ve como el sustituto pueda cumplir el deber de pago del impuesto en lugar del verdadero sujeto pasivo sin que preexista una relación obligacional.

Al expresar la relación entre el sustituto y el sustituido, niega que contraiga una nueva obligación con Hacienda Pública, considerado como un nuevo deudor que se agrega al deudor originario, que quedaría como obligado secundario.

Ello sirve al autor para rechazar que la potestad tributaria pueda ejecutar al sustituido en caso de incumplimiento por parte el sustituto.

El sustituto es totalmente extraño a la obligación del sustituido puesto que solo esta obligado al cumplimiento del pago, “interviene en el

144. Betti E. Teoria generale delle obbligazioni, II-IV, Milano, 1950, p.70.

momento ejecutivo de la obligación, cuando ésta deba cumplirse, a la cual es extraño”. Es una declaración (pasiva) de pago. La conclusión es que la Administración Tributaria no podrá ejecutar al sustituido en caso de insolvencia del sustituto.¹⁴⁵

El contribuyente, para decirlo en palabras de Jarach, no es una figura teórica, abstracta de orden ético-jurídico más bien que jurídico positivo. El retenedor es deudor acreedor del contribuyente y éste no deja de ser deudor de la Administración Tributaria, que puede hacer valer su crédito cuando no le sea satisfecho por el retenedor, “aunque éste se haya vuelto insolvente después de haber exigido el pago del contribuyente”. La retención no ingresada no libera al contribuyente.¹⁴⁶

El fenómeno jurídico del incumplimiento de la obligación a persona distinta del acreedor puede configurarse como indicación de pago (art. 1162 CC) o por delegación (arts. 1023, 1025, 1026 CC).

La indicación para el pago significa que el deudor puede pagar con efecto liberatorio a una persona distinta del acreedor, pero designada por éste o expresamente autorizada por el juez o la ley para recibir el pago, persona que es un medio o cauce del acreedor para recibir la prestación del deudor. (*adiectus solutionis causa*). El deudor está legitimado para cumplir eficazmente y con efecto liberatorio en manos del tercero que actúa como medio del cobro del crédito por cuenta del acreedor. Se paga al acreedor por medio del tercero.¹⁴⁷

Cocivera, como se ha visto, explica la sustitución mediante la indicación de pago. Hay una relación obligacional entre el contribuyente y la Hacienda Pública y otra entre el sustituto y la Hacienda Pública para el cumplimiento de la deuda del contribuyente, como auxiliar de pago a modo de la indicación de pago. El sustituto actuando en lugar del contribuyente es el canal por el que el acreedor obtiene la prestación que le adeuda el contribuyente, un instrumento de cooperación para el cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente.

La posición del autor ilustra la trilateralidad o tripolaridad del proceso; pero, desde la figura del indicado al pago, aunque su defensa no es persuasiva.

En primer lugar, las obligaciones del contribuyente y del sustituto no son total y absolutamente autónomas entre sí; hay una suerte de vincula-

145. Cocivera B. Il sostituto d'imposta, RDFSF, 1959, p. 327 y sigtes.

146. Jarach D., El hecho imponible, Buenos Aires, 1971, p. 185

147. Rosembuj T. La indicación de pago : la entidad de depósito en el procedimiento de recaudación tributaria, REDF, 84, 1994 y bibliografía ahí citada.

ción (¿solidaria?) que se activa en caso de incumplimiento por parte del sustituto: la Administración puede ejercer su acción contra el contribuyente si no hay ingreso de las cifras retenidas. Pero, en segundo lugar y, por lo anterior, porque la actuación del sustituto no tiene efecto liberatorio respecto al contribuyente aunque éste hubiera satisfecho la retención, si la suma no se ingresa en el Tesoro Público. No puede afirmarse, como se hace, que el sustituto es el único deudor del impuesto. El contribuyente deberá responder ante la Administración Tributaria por el pago de la obligación tributaria si la retención no se ha realizado, o, si habiéndose hecho no se produjo el ingreso.¹⁴⁸

Russo señala las diferentes entre la sustitución y la delegación, concretadas en los siguientes aspectos.

Primero, el sustituto está legalmente obligado al cumplimiento de los deberes de retención e ingreso respecto al contribuyente; así como que es la ley la fuente de su obligación con el delegatario.

Segundo, el sustituto siempre dispone de la relación de cobertura o provisión, ya que siendo deudor del delegante puede ejercitar la deducción sobre los importes adeudados.

El sustituto se presenta, para este autor, como un encargado *ope legis* del cumplimiento total o parcial de la prestación del sustituido y por cuenta del mismo. Hay dos obligaciones autónomas, siguiendo el esquema de Allorio en la responsabilidad principal y dependiente, pero ligadas por un nexo funcional e instrumental: la obligación tributaria del contribuyente es elemento constitutivo del presupuesto de hecho de la obligación del sustituto. La consecuencia, con alguna matización, es que el incumplimiento de la obligación por parte del sustituto de retener e ingresar impide cualquier efecto liberatorio del sustituido, quedando obligados ante la Administración Tributaria tanto uno como el otro. "(...) la Administración no puede pretender el cumplimiento de ambas obligaciones: si paga el sustituido queda sin fundamento el elemento constitutivo del hecho del cual se origina la obligación del sustituto; si, en cambio, el que paga es el sustituto extingue la obligación del sustituido".

Precisamente, la clave de la colocación del instituto de delegación como delegación de deuda es la única forma de justificar su eventual carácter cumulativo o de refuerzo, circunstancia que, el propio Russo reconoce, no se verifica en la indicación de pago.¹⁴⁹

148. Lupi R. Omessa effettuazione di ritenute d'acconto e successiva fasi di applicazione delle imposte dirette, RDFSf, 1985 II, 16.

149. Russo P., Manuale di diritto tributario, milano, 1994, p. 153 y sigts.

Cortes Domínguez, coincide con esta colocación del sustituto, al afirmar que se pone en lugar del sustituido, pero solo en la medida que será llamado en primer lugar al pago de la obligación tributaria, sin que ello signifique el desplazamiento del contribuyente a todos los efectos y menos su desaparición del mundo de los deudores. No obstante, el autor define el tema términos de responsabilidad principal y subsidiaria, lo cual no precisa algo fundamental: ambas responsabilidades son principales, autónomas pero vinculadas a ciertos efectos.¹⁵⁰

Cortés Domínguez, mantiene una posición sugestiva, pues salvando sus conclusiones, describe la sustitución en modo próximo al que podría resultar de una posición trilateral, cualquiera que ésta fuese. De esta guisa puede interpretarse su afirmación que el sustituto se pone en el lugar del sustituido, pero solo en la medida en que será llamado en primer lugar al pago de la obligación tributaria, sin que ello signifique el desplazamiento del contribuyente a todos los efectos y menos su desaparición como deudor. No obstante, la configuración del sustituto como deudor principal, negando que pueda incurrir en responsabilidad solidaria o subsidiaria, no explica que la pretensión de la Administración, si se determina su insolvencia, pueda recaer sobre el contribuyente, cuyo cumplimiento extingue la obligación principal del sustituto. De modo que las responsabilidades del contribuyente y del sustituto son autónomas, pero pueden ser vinculadas a ciertos efectos. Así como, el impago de la prestación obligada por el sustituto consiente su reclamación al contribuyente; el pago de la deuda por cualquiera de los sujetos produce efectos liberatorios para ambos. Esto, cualquiera que sea la posición que adopte, es la piedra de toque que señala una coobligación solidaria dependiente entre el contribuyente y el sustituto. Pero, en defecto de su designación legal expresa adquiere relevancia la explicación del instituto de delegación, puesto que la delegación de deuda, que no de pago, supone en caso de incumplimiento del delegado su carácter solidario, cumulativo, de refuerzo y, por tanto, la facultad delegataria de exigir su crédito al contribuyente-delegante. Las obligaciones son autónomas, pero su objeto es idéntico.

El nuevo deudor se agrega al contribuyente –delegación cumulativa, de refuerzo- y, el acreedor público, si el delegado no cumple, puede exigir la deuda al delegante.

De otro modo, cabría interpretar que la aparición del sustituto significa la liberación del contribuyente, produciéndose una novación subjetiva: la

150. Cortés Domínguez op. cit. I, p. 395.

obligación originaria se extingue mediante la constitución de una nueva obligación que tiene por deudor a otro sujeto. El delegatario no puede revivir la obligación primigenia, si el delegado no paga, contra el contribuyente delegante. Pero, esta posición no se confirma ni en el ordenamiento jurídico ni en la doctrina.

La obligación del sustituto no produce el desplazamiento del contribuyente que continua ligado a la Administración no solo por sus propios actos, sino por los que deriven del incumplimiento de las obligaciones de retención e ingreso, excepto por su propia responsabilidad de naturaleza sancionatoria. No puede, por tanto, sostenerse que el sustituto sustituye plenamente al retenido y su responsabilidad excluye la del contribuyente.

En verdad, ello sería defendible –Betti, Cocivera- en el supuesto de indicación al pago, puesto, que en ese caso, la función estricta del delegado es pagar la deuda tributaria, sin necesidad de que se conforme ninguna relación obligacional entre el retenedor y el delegatario y la ausencia de vínculo entre el delegante y el delegado. Y, por consecuencia, el efecto liberatorio sería total para el contribuyente delegante. Un mero auxiliar de pago del acreedor público, cuya insolvencia no afectaría de modo alguno al deudor originario, cuyo mejor y único ejemplo es el del Art. 31 de la LIRNR.

El instituto de la delegación de deuda explica la compleja trama de la sustitución por retención, total o parcial, de impuesto o a cuenta, poniendo en evidencia la simetría de las obligaciones de los tres polos, reflejada en la eficacia liberatoria del cumplimiento por cualquiera de ellos y, a la vez, la eficacia cumulativa, de refuerzo, que deriva del incumplimiento.

La sustitución por retención en el IRNR

El retenedor no produce el desplazamiento completo del contribuyente. No hay una novación subjetiva por cambio de deudor. El efecto novatorio supondría que el contribuyente no continuará como obligado principal ante el Tesoro cumulativamente con el retenedor. Esta perspectiva de delegación privativa, pasiva, liberatoria, no se compadece con la identificación legal del contribuyente y los efectos que produce la conducta del sustituto sobre su responsabilidad última. La responsabilidad aflora cuando el retenedor no cumple ni práctica el ingreso debido y el contribuyente

no declara ni ingresa la deuda tributaria propia o deduce la suma ilegítimamente.

La consecuencia es que si la delegación no es privativa o novativa la continuidad del contribuyente se acumula, reforzando la garantía del acreedor público, en supuesto de incumplimiento del sustituto por retención.

El contribuyente está obligado a presentar declaración determinando e ingresando la deuda tributaria pertinente; la obligación deja de ser exigible cuando sobre los rendimientos satisfechos se practica la retención o se efectúa el ingreso a cuenta. Las obligaciones del contribuyente y retenedor aparecen vinculadas desde su origen y dependientes entre sí.

Cuando el retenedor practica la retención y el ingreso, no existirá la responsabilidad material del contribuyente que resulta liberado de su obligación tributaria y, además, materializa la deducción del importe correspondiente. Pero si no lo hace pueden suscitarse dos situaciones:

Primero, que sea el propio contribuyente que mediante autoliquidación satisfaga la deuda tributaria, extinguiendo la responsabilidad del retenedor, salvo que derive de su propia condición y por el incumplimiento. El contribuyente libera al retenedor de su prestación material, ya que no podría pretenderse el doble pago de la deuda tributaria (doble imposición prohibida).

Segundo, que al incumplimiento por parte del retenedor se une el del contribuyente.

Ante esta situación cabe a la Administración la facultad de dirigirse contra cualquiera de los deudores principales, el retenedor (en primer lugar) o el contribuyente. La responsabilidad o “una suerte de vínculo solidario”¹⁵¹, o “vinculación entre obligaciones autónomas”¹⁵² es, en verdad, idéntica a la responsabilidad solidaria del pagador por rendimientos devengados por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente.

La responsabilidad no existirá siempre que el sustituto practique la retención e ingreso a cuenta. La omisión del retenedor obliga al contribuyente a autoliquidar e ingresar la deuda tributaria. En la hipótesis de omisión doble por incumplimiento tanto de un sujeto como del otro; parece razonable admitir que la Administración pueda entenderse directamente con cualquiera de ellos y se produzca el efecto liberatorio del que obre en conformidad a la ley, sobre el que no se ajusta.

151. Tesoro Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 1998 p. 118.

152. Lupi, Manuale Professionale di Diritto Tributario, Milano 1998 p. 469.

La responsabilidad (se entiende) solidaria entre contribuyente y tercero no existe cuando resulta de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta, sin perjuicio de la responsabilidad que derive de la condición de retenedor (art. 30 LIRNR).

La omisión de retener o ingresar a cuenta origina la responsabilidad (solidaria) del contribuyente.

Una equívoca primera lectura concluirá en la exclusión de la responsabilidad del contribuyente que obtiene rendimientos inmunes a la retención e ingreso. Pero, esto no es persuasivo.

El contribuyente está obligado a declarar y liquidar la deuda tributaria que le corresponde, excepto si se le ha practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta¹⁵³. Cuando el retenedor no efectúa sus obligaciones, además de su específica responsabilidad, emerge el deber de autoliquidación e ingreso del contribuyente, de su deuda tributaria.

La extensión del deber de retención en el IRNR no supone contradicción ni restricción con la responsabilidad solidaria del pagador, distinta de la responsabilidad que espera al depositario o gestor.

El retenedor es un sustituto cuyos deberes consisten en retener e ingresar una cantidad equivalente a la que resulta de aplicar la ley para determinar la deuda tributaria del contribuyente que actúa sin mediación del establecimiento premanente o sin CDI que podría modificar su disciplina en el territorio.

La retención, viene a representar lo mismo que la deuda tributaria, porque el resultado se desprende de la actuación de normas equivalentes.¹⁵⁴

El retenedor es un sustituto que, responderá en primer lugar de la cantidad que está obligado a retener e ingresar, lo haya hecho o no; sin efecto liberatorio sobre el contribuyente, en defecto de cumplimiento (se dice que “estamos ante un régimen que se aproxima bastante a la sustitución”¹⁵⁵, cuando en realidad estamos ante una clase de sustitución, precisamente, por retención). El retenedor tiene, por un lado, el deber de retención y, por otro, el deber de ingreso, sin que el incumplimiento del primero pueda excusar el incumplimiento del segundo¹⁵⁶. Y su específica responsabilidad pervive inclusive cuando por inercia no ejercita sus obligaciones por reco-

153. LIRNR, art. 27.3.

154. Sin perjuicio de lo cual, como bien sostiene Martín Abril, la cuantía de la retención y del Impuesto prácticamente van a ser siempre coincidentes, p. 333 *Fiscalidad para No Residentes*, C.E.F., 12, 1999.

155. E. García Novoa, *Estudios del IRPF*, Valladolid, 2000 p. 142.

156. Art. 30.3 LIRNR.

nocimiento de exenciones improcedentes o inexistencia de pago del impuesto por el contribuyente¹⁵⁷.

Pero, sería erróneo extraer la conclusión del sustituto como único deudor del Impuesto en lugar del contribuyente o, lo que es igual, provocando el definitivo desplazamiento de la responsabilidad que a éste le corresponde.

El contribuyente que acata el precepto legal, vinculado a la manifestación de capacidad económica gravada y declara, extingue la responsabilidad dependiente del obligado retenedor porque, en otro caso, se produciría doble imposición (prohibida).

Las consecuencias de la omisión de las obligaciones del retenedor y contribuyente apuntan a calificar la autonomía de las mismas en términos de vinculación cumulativa, de refuerzo, idéntica a la solidaria.

Esta interpretación explica el interés del legislador por acentuar el ingreso de la deuda o cantidad equivalente, antes que el propio deber de retención.

En efecto, el incumplimiento del deber de retener no excusa el de efectuar el ingreso en el Tesoro¹⁵⁸. El retenedor debe ingresar sin que el incumplimiento de la obligación de retener pueda excusarlo de ello. La Administración puede exigir el pago de la cantidad que hubiese debido de retener, sin que pueda alegarse en su contra que la retención se ha ejecutado. El acento está en el ingreso. Pero, si esto es así, nada obsta para que el contribuyente, y no el retenedor, lo realice, declarando o ingresando la deuda tributaria que le corresponde.

Así como no es exigible la declaración del contribuyente cuando se verifique la retención o ingreso; tampoco será exigible el ingreso al retenedor cuando lo hace el contribuyente, sin perjuicio de las sanciones que le toquen. Esta interconexión entre obligaciones autónomas puede señalarse como expresión de la solidaridad aludida.¹⁵⁹

A la inversa, si el contribuyente manifiesta falsamente el pago del impuesto o la procedencia de una exención, consintiendo que el sustituto no retenga ni ingrese, sólo éste será responsable por el incumplimiento de sus deberes, por la retención o el ingreso a cuenta no efectuados.¹⁶⁰

157. Art. 14 RIRNR.

158. LIRNR art. 30.3.

159. Martín Abril, p. 332: "Los contribuyentes tienen el lógico derecho a declarar y pagar su impuesto, si se da esta circunstancia, es decir, si el contribuyente acredita el pago del impuesto NO existirá obligación de retener."

160. RIRNR, art. 14.2.

De modo que, la retención o ingreso no es obligada cuando el contribuyente acredita real y efectivamente la procedencia de una exención o el pago del impuesto. Pero, si esto no ocurre, sea por dolo o simple negligencia del retenedor, el reproche legal prescinde de cualquier otro responsable que no sea de él mismo. En otras palabras, el incumplimiento del contribuyente no libera de sus obligaciones al retenedor. El pagador de rendimientos devengados por contribuyente sin mediación de establecimiento permanente es sustituto, definitivo o a cuenta; caracterizado por su relación de deuda hacia el sujeto pasivo principal. Es deudor del sustituto por importes cuya satisfacción al Tesoro realizan un hecho fiscalmente relevante¹⁶¹.

El residente es deudor del no residente y obligado tributario en primer lugar por los pagos de rendimientos que ejecuta. Pero, no implica el desplazamiento absoluto del contribuyente, que conserva su responsabilidad en la medida en que no se verifique el pleno cumplimiento del sustituto de los deberes a su cargo.

La delegación de deuda explica la coparticipación de los intereses en relaciones jurídicas que se entablan entre contribuyente, sustituto, Tesoro, por mandato legal. El delegante, delegado y delegatario exhiben las funciones que la trilateralidad tributaria impone. El carácter cumulativo, de refuerzo, solidario, de la figura no es sino el efecto más relevante de complejidad de la operación jurídica realizada.

Los deberes del retenedor consisten en efectuar la retención e ingreso en el Tesoro Público. El deber del contribuyente consiste en declarar su renta y, en su caso, ingresar la diferencia luego de efectuar las deducciones de la base que, en algunas de sus categorías, como las actividades económicas o la cuota, le otorga la Ley. Pero, eventualmente, la declaración puede derivar ya no en un ingreso, sino en un crédito fiscal o, en otro caso, no hay identidad perfecta entre la retención y la deuda fiscal a liquidarse.

Las obligaciones del retenedor y contribuyente están vinculadas entre sí porque satisfacen, funcionalmente, el interés fiscal de la Administración. Pueden hipotetizarse tres escenarios. Primero, el retenedor cumple con sus obligaciones y libera de toda obligación que no sea fiscal al contribuyente. Segundo, el retenedor no cumple con su obligación, pero si lo hace el contribuyente que declara y liquida la renta obtenida, con lo cual exonera de responsabilidad al retenedor sobre el que podrán aplicarse

161. Lupi, p. 456, Tesouro, p. 114.

sanciones por su omisión. Tercero, no cumple el retenedor ni declara el contribuyente. Ante ésta situación, la Administración puede dirigirse contra cualquiera de los dos para el cobro de su crédito, pero, ello en base a que la relación entre ambas obligaciones es cumulativa, de refuerzo y, describen la responsabilidad solidaria, siempre que no se practiquen ni la retención o la declaración de la renta.

Por eso, la interpretación correcta es que **la responsabilidad solidaria no existe siempre que el retenedor cumpla. En caso de incumplimiento, previa comprobación de la omisión en la declaración del contribuyente, resulta obvio que se revive la coobligación entre retenedor y contribuyente en cumplimiento de los deberes a su cargo.**

El retenedor es responsable por no retener o ingresar; así como el contribuyente lo será por no declarar ni liquidar.

La sustitución completa y la indicación de pago

La norma legal puede prever un presupuesto de hecho en el que el sustituto por retención desplace total o parcialmente al contribuyente, excluyendo cualquier responsabilidad a su cargo, incluso por incumplimiento o impago. Siguiendo a Berliri, Ferreiro define como retención completa aquellos supuestos en que la ley obliga a pagar al sustituto y ordena a la Hacienda Pública que exija el pago al sustituto y sólo al sustituto sin que pueda en ningún caso dirigirse al contribuyente sustituido. Aunque el sustituto no pueda pagar ni pague por ser insolvente. Tachando incluso como inválido el pago hecho por el contribuyente y no por el sustituto¹⁶².

La retención completa, como se afirma, desmiente la función de garantía de la sustitución. Pero, además, impide considerar extinguida la obligación principal por el simple nacimiento de la obligación subsidiaria.

La sustitución completa convierte en deudor único al nuevo deudor, en reemplazo del contribuyente, que queda liberado ante la Hacienda Pública, cualquiera que sea la conducta del sustituto completo que no tiene naturaleza de garantía, sino facilitar el cobro de la deuda tributaria. El pago de los rendimientos al contribuyente comporta la paralela satisfacción definitiva del impuesto por una tercera persona, cuya interven-

162. Ferreiro Lapatz J.J., Curso de Derecho financiero español, II, 2000, p. 63.

ción legal extingue la deuda originaria y libera de cualquier responsabilidad al contribuyente. El sustituto completo aparece entonces ordenado al pago por el acreedor de una deuda que solo a él le afecta. El esquema jurídico entre el sustituto y la Hacienda Pública, por definición legal, le indica como medio de cobro de una nueva obligación, que ya no es la del contribuyente. Es un instrumento del acreedor, que no del contribuyente.

Un ejemplo de sustitución completa es el de las inversiones de no residentes en Letras del Tesoro y en otras modalidades de deuda pública¹⁶³. Las entidades gestoras del mercado de Deuda Pública en anotaciones en cuenta, como sustitutos del contribuyente, deben retener e ingresar el importe del impuesto por los rendimientos que satisfagan a no residentes sin establecimiento permanente, que no se hallen exentos.

La denominada *sustitución completa*, en esta hipótesis, es una aplicación de la *indicación de pago*, en la que el sustituto es un mero instrumento exactor del acreedor público para recibir la prestación, *adiectus solutionis causa*. El tercero sustituto, a la sazón indicado al pago, es el modo elegido por el acreedor para recibir la prestación debida: el deudor paga al acreedor por medio del tercero¹⁶⁴.

El caso ilustra sobre una forma de sustitución que se configura como una modalidad de cumplimiento de la obligación tributaria por un sujeto pasivo distinto del que realiza el hecho imponible. El sustituto aparece legalmente obligado al pago y asumiendo la plena responsabilidad, exclusiva, de su obligación. A diferencia de la sustitución parcial la realización del hecho implica la directa e inmediata novación subjetiva por cambio de deudor y, prescindiendo o no del obligado tributario, procede la liberación del contribuyente desde el momento en que se produce. El deudor al pago es el único responsable del cumplimiento de la obligación tributaria en cabeza de otro. La relación entre contribuyente y Hacienda Pública es inexistente porque ni siquiera alcanza el nivel formal de la declaración de los rendimientos obtenidos, sometidos a retención e ingreso definitivo, a título de impuesto.

La sustitución completa, en consecuencia, puede integrarse en la categoría de pago por tercero, en su especificidad de indicación al pago por el acreedor. La sustitución de un tercero al deudor en la fase ejecutiva de realización obligacional en palabras de Nicoló, tiene un carácter emi-

163. LIRNR art. 31.

164. Di Majo, p. 94.

mentemente práctico: la recepción del acreedor del mismo bien y las mismas utilidades que esperaba de la prestación del deudor¹⁶⁵.

La sustitución completa identifica la indicación (de pago) perfecta: aquella que realiza una novación por cambio de deudor, en la que el indicatario acepta con el nuevo deudor la extinción de su crédito frente al antiguo¹⁶⁶. El sustituto completo se limita a ejecutar la prestación que la ley fija a favor de Hacienda Pública, reemplazando y desplazando cualquier obligación preexistente del contribuyente. El incumplimiento no acarrea sino la propia responsabilidad única del sustituto, puesto que su intervención o designación legal implica el efecto liberatorio del contribuyente. El deber de prestación del indicado al pago es distinto de la configuración cumulativa como deudor del sustituto a cuenta. En verdad, la clave de la diferencia radica en que la asunción de la deuda le compromete a su satisfacción cumulativamente con el contribuyente.

En suma, el sustituto por retención es un delegado del contribuyente-delegante a cumplir con su obligación tributaria en ventaja del Tesoro-delegatario, mediante la asunción de la deuda del contribuyente. Es la delegación de deuda o promisoría (el delegado promete efectuar el pago).

A su vez, el sustituto completo o definitivo en un indicado a ejecutar el pago, la prestación, al acreedor-delegatario. Se verifica una indicación perfecta por novación en el cambio de deudor, extinguiéndose la obligación originaria –que el contribuyente la cumple en manos del sustituto que es su deudor- y con, eficacia liberatoria ante el delegatario. Es la indicación de pago o solutoria.

La sustitución por retención es distinta de la sustitución completa. Conviene insistir que en la primera de las fórmulas la actividad del tercero se califica en base a las relaciones de valor y provisión entre el contribuyente delegante y la Hacienda Pública-delegataria y las que vinculan al delegante-contribuyente con el delegado-sustituto. Es decir, en base a la delegación de la deuda. En un único acto de prestación el delegado sustituto se obliga al mismo tiempo a un pago del contribuyente-delegante a causa del rendimiento obtenido en concepto de suma retenida y un ingreso en concepto de pago al delegatario-Hacienda pública. Con la particular referencia que la insolvencia del sustituto delegado extiende al delegante contribuyente la responsabilidad por la deuda tributaria, a la que nunca será ajeno hasta su efectivo cumplimiento. A esto Ferreiro llama sustitución incompleta o preferente, en cuya virtud la Administración en

165. Nicolo R., *L'adempimento dell' obbligo altrui*, Milano, 1936, p.15.

166. Díez Picazo, p. 854, Lacruz Berdejo, p. 465.

primer lugar puede dirigirse al sustituto o, si éste no retiene ni paga y es insolvente dirigirse también al contribuyente, que no haya sido objeto de retención y que no haya satisfecho por sí la deuda.

Pero a este resultado solo puede llegarse encajando el cumplimiento de pago por tercero como delegación de deuda, puesto que autoriza la definición provisional del pago a cuenta como un acto único realizado por el retenedor-sustituto que no produce efecto liberatorio en defecto del cumplimiento en el contribuyente-delegante. Contemporáneamente, le permite a éste cumplir por sí mismo la obligación propia o ejercitar la devolución en caso de retención excesiva o incorrecta y, al límite, responde solidariamente ante la prestación de la Administración, con sus bienes, con los bienes y derechos integrados en la sociedad de gananciales o, por causa de muerte, en cabeza de sus herederos.

¿Puede explicarse la delegación de deuda en el propio sistema del IRPF?

El régimen general de la retención en al art. 82.5 LIRPF

Los no residentes que operan sin mediación de establecimiento permanente están obligados a retener e ingresar a cuenta en lo que respecta a los rendimientos de trabajo que satisfagan y otros que constituyen el gasto deducible para la obtención de rentas. La base imponible de los rendimientos de actividades y explotaciones económicas es la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento, de materiales incorporados a las obras y trabajos y de suministros.

Los sustitutos por retención tienen la obligación de efectuar el ingreso al Tesoro sin que el incumplimiento del deber de retener pueda excusarles del deber de ingreso.

El art. 82.5 establece el régimen general de las retenciones. En primer lugar, el perceptor de rendimientos sometidos a retención debe computarlos por la contraprestación íntegra devengada. En segundo lugar, la ley concede el derecho a la deducción de la cantidad efectivamente o teóricamente objeto de retención: la cantidad detrída o la que debió retenerse. En tercer lugar, el perceptor de las rentas conserva el derecho a la deducción de la retención teórica, siempre que por causa imputable al retenedor no se hubiera practicado o lo fuera en un importe inferior al

debido. En cuarto lugar, si el perceptor de la renta no prueba la contraprestación íntegra devengada, la Administración puede efectuar la elevación al íntegro, es decir, calcular un aumento en la base imponible de una cantidad íntegra, de la cual una vez restada la retención teórica procedente, se conozca la efectivamente percibida. El contribuyente deducirá, en este caso, de la cuota la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro en concepto de retención teórica.

Por último, que el perceptor solo puede deducir las cantidades efectivamente retenidas en el caso de retribuciones legalmente establecidas, pagadas por el sector público, Expresamente, además, la exoneración de responsabilidad del retenedor puede producirse por defecto imputable al propio perceptor que transmite datos falsos, incorrectos o inexactos al retenedor, normalmente en rendimientos de trabajo¹⁶⁷. Ello impide la deducción de la parte no retenida y la realización de una infracción grave sancionable sobre el perceptor.

Todo el sistema aparece preordenado a reclamar la retención del sustituto, convirtiendo su omisión en comportamiento sancionable. Pero, en cualquier caso, cuando pueda imputarsele la causa de la retención inexistente o inferior a la establecida.

El derecho a la deducción de la retención teórica aparece condicionada por la causalidad responsable del retenedor. Pero, si esto no se produjese, no solo quedaría exonerado éste, sino que el perceptor de las rentas tampoco podría utilizar su derecho a la deducción.

Es legítimo entender, entonces, que la causa de exoneración de responsabilidad en sentido amplio (art. 1105 CC) evita al mismo tiempo la reclamación de la retención y la deducción. Y en ello concurren todos los supuestos que en la materia recoge el derecho: *factum principis*, auxiliares del deudor, huelgas, suspensión de pagos o quiebra, fenómenos naturales, etc. La imposibilidad sobrevenida excusa al retenedor incumplidor, impidiendo, a la vez, la ejecución al contribuyente de la deducción de la retención teórica.

Por el contrario, el sistema se recupera cuando la causa imputable al retenedor es inexcusable e inexorable. A menos que el contribuyente, previamente, no hubiera declarado y liquidado los rendimientos íntegros percibidos, sin realizar la deducción de la retención teórica. Si esto sucede, la actividad del sustituido extingue cualquier responsabilidad del sustituto que no sea de sanción administrativa por incumplimiento de los deberes a su cargo.

167. Art. 89.3 LIRPF.

El perceptor que declara por la contraprestación íntegra devengada y no ejercita el derecho a la deducción de la retención teórica, cuya causa sea imputable al retenedor, extinguirá el deber de retención con la declaración del impuesto.

La declaración del contribuyente íntegra y completa de la renta obtenida libera al sustituido. Al mismo tiempo no podría pretenderse el importe de la retención porque supondría una duplicación ilegítima de pagos¹⁶⁸.

Efectos de las obligaciones del sustituto-sustituído

El retenedor tiene dos obligaciones expresas: primero operar la retención sobre los importes que en concepto de rendimientos liquida o satisface al contribuyente y, segundo, efectuar al Tesoro el ingreso de una cuantía idéntica a la suma retenida.

El retenedor es deudor por la renta y acreedor del contribuyente por la cantidad equivalente a la obligación legal de retener. Este, a su vez, es deudor del primero y perceptor de una cifra que siempre será inferior al rendimiento íntegro devengado (el hecho fiscal relevante).

El contribuyente que soporta la retención adquiere el derecho a la deducción de su importe, de su total obligación tributaria. El derecho a la deducción del contribuyente es inmutable, aunque el retenedor operando la retención, no ingrese la cantidad al Tesoro. En este caso, retención efectuada y omisión de ingreso, podrá la Administración exigir la responsabilidad, pero solo y exclusivamente al retenedor. El contribuyente podrá deducir la retención practicada en su autoliquidación, aunque el ingreso no se hubiera producido. El contribuyente que no soporte la retención, debe declarar el rendimiento íntegro y carece del derecho a la deducción

168. Casi e materiali di diritto tributario, Parte generale, Andrea Fedele (coord.) E de Sena R. V. Ficari, G. Frasoni, P. Rossi, N. Vantaggio, Padova, 1997, p. 275.

“Si, por lo tanto, es fácil concluir que el sustituto sea liberado por incumplimiento de los deberes por parte del sustituido, es más complejo explicar el presupuesto del que deriva. En doctrina la explicación se basa en que los deberes del sustituto y del sustituido, teniendo contenidos diversos, se configuran con obligaciones vinculadas por su idoneidad para satisfacer el mismo interés de un mismo sujeto (la Administración financiera). Por tanto, cuando ese interés sea satisfecho decae la posibilidad para el único acreedor de dirigirse a otro sujeto para obtener una prestación que no sería funcional a un interés específico del acreedor.”

“La doctrina considera que el efecto liberatorio para el sustituto descendería no del pago del impuesto por el sustituido –pago que representa una circunstancia eventual- sino de la inclusión de la renta en la propia declaración. Las dos posiciones jurídicas subjetivas respecto a las que existiría la vinculación serían la de pagar la retención y la de declarar la renta.”

de algo que no se ha realizado. La Administración puede exigir el ingreso al retenedor de la suma no efectuada. Pero, esto expone una situación compleja de resolver.

El contribuyente que no sufre la retención declara los rendimientos percibidos, sin deducir la retención inexistente. Los efectos inmediatos supondrían la liberación del retenedor de su obligación, sin perjuicio de las sanciones que correspondan por el incumplimiento. El cumplimiento de la obligación tributaria por el contribuyente tiene su eficacia contra la responsabilidad material del retenedor que no ha retenido. Lo cual significa que no siempre la omisión de la retención obliga al ingreso al retenedor, porque si el contribuyente declara y liquida, sería absurdo pretender que el retenedor vuelva a pagar. La duplicación del impuesto sería inevitable e ilegítima. La retención omitida acompañada por la declaración y liquidación del contribuyente del rendimiento obtenido establece una suerte de coobligación solidaria entre los sujetos partícipes. En efecto, el cumplimiento del contribuyente de su propia obligación supone el ingreso del impuesto debido, aunque no se hubiera concretado mediante la retención. La Administración no sufre perjuicio económico porque el contribuyente, prescindiendo de la retención, liquida su deuda tributaria. Precisamente, esta vinculación entre ambas obligaciones, del retenedor y contribuyente, es lo que establece ese trazo de coobligación solidaria de deudores, en el bien entendido, como afirma la doctrina, que si la Administración pretendiese del sustituto el importe de retención se verificaría una doble imposición o duplicación indebida del impuesto¹⁶⁹.

La deducción de la retención teórica

El perceptor solo puede ser deducir la retención teórica si no hay exoneración de responsabilidad del sustituto, puesto que si la hubiera, la deducción sería injustificable.

Hay dos supuestos en los que el retenedor legitima el derecho a la deducción de la retención teórica.

En primer término, cuando no se efectúa la retención, y, en segundo, cuando hubiera sido de importe inferior al debido.

169. Lupi R., p. 468.

Tesouro F., p. 118.

Falsitta G., Manuale di diritto tributario, Padova, 1995, p. 278.

El contribuyente calcula la renta por su cantidad íntegra, aplicando la retención, como si hubiera sido efectiva. Pero, de ésta forma el contribuyente –deudor principal- cumpliendo con su propio deber sustituye al retenedor, extinguiendo la obligación que le corresponde. En tal caso, el fisco no sufre pérdida de recaudación, en cuanto los impuestos serán enteramente pagados por el mismo sustituido¹⁷⁰. El contribuyente aplicando el derecho de deducción, suple con el pago del impuesto la retención inexistente.

Si el contribuyente no declara ni liquida la renta inmune a retención alguna, la Administración podrá entonces, dirigirse a uno u otro, sea por el impuesto o la retención y evitando la duplicidad de pago, el cobro sobre el sustituto y/o sustituido producirá efecto liberatorio sobre cualquiera de ellos. Y todo esto porque la ley autoriza el derecho a la deducción de una retención que nunca se efectuó. De modo que no es correcto sostener que la obligación propia del retenedor está desvinculada de la que asume el contribuyente por los rendimientos obtenidos: **la retención inexistente equivale jurídicamente a retención efectivamente realizada y los efectos que le siguen perfilan la vinculación (solidaria entre obligaciones autónomas) es decir, igual que en el caso del No Residente.**

La retención inferior a la debida, en cambio, no limita el derecho a la plena deducción de la retención debida, gozando el sustituido del crédito pleno conforme a la ley, si declara la contraprestación íntegra. La diferencia entre lo retenido y la cantidad deducida solo podrá recuperarse por vía de la actuación administrativa contra el retenedor. La Administración puede recurrir al procedimiento de la elevación al íntegro cuando el contribuyente no puede probar el importe íntegro realmente devengado. La elevación al íntegro del rendimiento neto provoca un mayor rendimiento a liquidar y, simétricamente, una mayor deducción de la cuota por retención.

El fundamento de la elevación al íntegro es contrarrestar el acuerdo o pacto privado entre particulares relativos a los rendimientos pagados y cobrados al neto de retención... “para casos en que se pactan rendimientos netos o en general para salir al paso de situaciones como las contempladas en el art. 36 de la LGT que prohíben sean alteradas por actos o convenios de los particulares la posición del sujeto pasivo.”¹⁷¹

La elevación al íntegro, en este sentido, es un reconocimiento de pacto entre contribuyente y sustituto destinado a la obtención de contra-

170. Lupi p. 469. .

171. A. T. Oviedo Ss. 13-12-83 y 19-9-85, A.T. de la Coruña, 1-3-1988.

prestaciones libres de retención. Esto, en la práctica, se traduce en un impulso del contribuyente a la ocultación de la respectiva contraprestación. La solución de la elevación al íntegro conduce a “un claro perjuicio para la entidad pagadora y un trato beneficioso para el perceptor de las rentas”¹⁷².

El interrogante es si esto es congruente con el principio de capacidad económica. La obligación del retenedor no responde a una manifestación propia de capacidad económica que siempre es la del obligado principal. El objeto del tributo no consiste en que, por efecto del pacto, reste desgravado el contribuyente. Al contrario, el primer responsable de la ocultación es el sujeto pasivo y es él quien debiera soportar de lleno las consecuencias de la sustracción de renta íntegra: ninguno puede asumir contractualmente, afirma De Mita, inclusive sin efectos con relación al Estado, la carga inherente al concurso al gasto público debido por otro sujeto.¹⁷³

En consecuencia, la elevación al íntegro nunca podrá culminar en el ejercicio de una retención teórica inexistente que, además, beneficia al obligado principal, sin perjuicio que, una vez calculada, se proceda contra el comportamiento infractor del sustituto. Por otra parte, como en el caso de la retención inexistente, si no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, su determinación administrativa, conduce a la deuda (de impuesto o de retención) sobre cualquiera de los sujetos partícipes en el acuerdo.

El pago por parte de perceptor de rentas extingue el deber del retenedor y el incumplimiento del retenedor, que no ha efectuado la retención al momento del pago de la renta y, si lo hace sucesivamente, legitima el derecho a la deducción teórica resultante de la elevación del íntegro. Si esto no ocurre, el pago de la retención, pierde cualquier justificación legal el derecho a la deducción concedido al contribuyente, puesto que se revela, claramente, como un modo de enriquecimiento injustificado.

El fundamento pacticio de la evasión (de retención) entre contribuyente y sustituto no puede concluir, simplemente, en el privilegio del primero y el sacrificio del segundo, por mor de la capacidad económica menguada. Por ello el retenedor que hubiera debido pagar por la elevación al íntegro y la posterior acción administrativa de reclamación de intereses de

172. Gordillo-Jimenez-Nuñez-Rey. El Impuesto sobre la Renta, Madrid, 1999, p. 599, .

173. De Mita, Interesse fiscale e tutela del contribuyente, Milano, 1987, p. 69 “... el sustituto y sustituido no pueden negociar el impuesto en modo que, pese a la práctica de retención, el sustituido sea integrado a la situación patrimonial precedente a la imposición” p. 67.

demora y, en su caso, sanción, tiene derecho a exigir al contribuyente beneficiado el **reparto proporcional de los perjuicios**, puesto que como bien se afirma. “No olvidemos que este último no es el contribuyente, habiéndole colocado la norma en la posición de sustituto muy a su pesar...”¹⁷⁴. Y por tanto, la solución es la que propone el ordenamiento civil en la relación interna en la deuda solidaria¹⁷⁵. El retenedor puede reclamar del contribuyente codeudor la parte que le corresponde. Y si no puede cumplir por insolvencia deberá suplirlo en la parte alícuota.

La retención sobre la transmisión de inmuebles

El contribuyente del IRNR que transmite bienes inmuebles situados en el territorio soporta sobre la contraprestación un pago a cuenta del adquirente del 5% como obligación de retención e ingreso al Tesoro Público (LIRNR art. 24.2).

El comprador sobre el que recae el deber de retener e ingresar a cuenta el porcentaje mencionado no elimina el deber correlativo del contribuyente de declarar e ingresar en su caso el impuesto definitivo, compensando en la cuota el importe retenido e ingresado por el comprador. La Administración devuelve al contribuyente el exceso que se hubiera producido.

La retención e ingreso en la adquisición de inmuebles establece la conexión entre las obligaciones del contribuyente y del retenedor. De este modo, explícitamente, el incumplimiento del retenedor desemboca en la responsabilidad por afección del contribuyente.

Los bienes transmitidos quedan afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención y el impuesto correspondiente.

La responsabilidad del retenedor es la responsabilidad limitada por afección que regula el art. 41 LGT. , Una garantía *ope legis* a favor de la Administración.

La declaración del impuesto definitivo por el contribuyente produce la liberación del sustituto que no hubiera efectuado la retención e ingreso, siempre, que no compense importe alguno en la cuota en concepto de retención e ingreso no practicado.

174. Sánchez Pinilla F., Notas del IRPF, Madrid, 1989, p. 591.

175. Art. 1145 CC.

La retención e ingreso del sustituto consiente la dicha compensación del contribuyente en su impuesto definitivo.

El incumplimiento del deber de retener o ingresar supone la responsabilidad del adquirente por afección de los bienes por el importe que resulte menor entre el impuesto correspondiente al no residente (35%) y el de la retención o ingreso a cuenta. La afección se traduce en una nota registral por la cantidad que responde de la finca. La cancelación de la carga se verifica si se presenta carta de pago –del impuesto, o certificación administrativa que acredite la no sujeción (LIRNR art. 24.29) o prescripción de la deuda. La responsabilidad del sustituto por afección se efectúa siempre que el contribuyente no declare e ingrese el impuesto definitivo, ante la defección del retenedor y, como es natural, evitando deducir de la cuota del impuesto definitivo el pago a cuenta que no se practicó.

Si el contribuyente no declara y el retenedor no actúa el pago a una cuenta quedan afectos los bienes transmitidos al crédito tributario, sin perjuicio de otros efectos sancionatorios sobre el retenedor.

El representante del no residente

El contribuyente del IRNR está obligado a nombrar una persona física o jurídica residente para que le represente “en relación con sus obligaciones” por el impuesto¹⁷⁶.

La Ley es vinculante en tres supuestos:

Cuando opere mediante establecimiento permanente.

Cuando realice actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente, en especial, prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería.

Cuando debido a la cuantía y características de la renta obtenida así lo requiera la Administración tributaria.

El representante del establecimiento permanente coincide con el que figure inscrito como tal en el Registro mercantil o, si así no ocurriera, en el que esté facultado para contratar en su nombre. Si éste fuera un no residente, deberá designarse un residente.

El representante del contribuyente sin establecimiento permanente tiene deberes materiales y formales conectados con la admisión de determinados gastos deducibles de la renta íntegra y, en lo esencial, a la cir-

¹⁷⁶. Art. 9 IRNR.

cunstancia de retenedor del no residente siempre que satisfaga sueldos y salarios a residentes.

El representante discrecional depende de la cuantía y de las características de la renta que se procura el no residente.

El nombramiento del representante, en caso de obligatoriedad, exige la aceptación del mismo y su puesta en conocimiento de la Administración tributaria en el plazo de dos meses a partir de su fecha.

El representante obligatorio del no residente acusa una configuración diferente a la del representante voluntario, utilizado como presentador de declaraciones o domiciliatario para recibir notificaciones.

En efecto, la función del representante excede la actuación formal de apoderamiento. El representante obligado contrata, compra, paga, por autorización expresa del contribuyente, con referencia al conjunto de sus obligaciones, materiales y formales, ante la Administración. La referencia alude a que el representante obligado no es un sustituto de la voluntad del representado; sino un complemento exigido al contribuyente para que éste pueda cumplir con las obligaciones legales a su cargo. El representante, en estos términos, está autorizado por el no residente para desarrollar su propia iniciativa, asumiendo, en primera persona, los efectos jurídicos que derivan de su comportamiento. La autorización del no residente al representante significa, en el ámbito propio del cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquel, una responsabilidad propia por la actividad aceptada. Y esto es claro con respecto a la vinculación mediante establecimiento permanente; pero, asimismo, cuando se suscitan actuaciones de minoración de renta íntegra u obligación de retener, en el supuesto que no exista establecimiento permanente. El representante, entonces, cooperador obligado por las consecuencias jurídicas que se desprenden de la autorización que le fuera otorgada: es un responsable coobligado dependiente de la obligación principal del contribuyente. A ello coadyuva que el domicilio fiscal del no residente para rentas distintas de las inmobiliarias es el de su representante o el del responsable solidario¹⁷⁷. Efectivamente, el representante es responsable junto al contribuyente, de carácter subsidiario, sometido a la exigibilidad de la deuda tributaria, previa derivación de responsabilidad.

El representante obligado o necesario establece una situación de responsabilidad tributaria en cuanto realizará en nombre propio, en su propia área jurídica, actos realizados en interés del contribuyente. Es decir, es un negocio autorizativo que se trasunta en la representación, pero, cuyo contenido revela la actuación del representante autorizado en nombre propio

177. Art. 10 b) y c) LIRNR.

si bien siempre en interés del contribuyente que lo faculta¹⁷⁸. “...Pero la autorización no es un acto productor de meros efectos negativos sino que es capaz de conferir determinadas facultades positivas como ocurre, por ejemplo, en los casos de delegación, en que una persona autoriza a otro para que por cuenta de aquella asuma una obligación...”¹⁷⁹.

Las obligaciones del contribuyente que asume el representante por cuenta de aquel no son meramente auxiliares, sino respecto a todas sus obligaciones materiales y formales. Ello impulsa la idea de su responsabilidad tributaria, si bien subsidiaria, puesto que su diligencia compromete directamente la posición del contribuyente: modificaciones en su domicilio, comparecencias, declaraciones, pagos y retenciones e ingresos a cuenta, incluyendo, las reclamaciones y recursos jurisdiccionales que afecten al autorizante.

El representante obligado resulta determinado por su conexión a la gestión de los negocios del no residente que actúe mediante o sin establecimiento permanente. La defección del contribuyente supondría la desviación de la responsabilidad sobre el representante como deudor inmediato de la Administración, esto mismo ocurre cuando la Administración por discrecionalidad unilateral, requiera el nombramiento del responsable por la cuantía y características de la renta.

El responsable representante fiscal es un ordinario garante del crédito del IRNR que pudiera devengarse mediante su actividad, y, probablemente, el único nexo que permite la Administración la exigibilidad de las obligaciones materiales, por ejemplo, en gastos inexistentes o retenciones e ingresos omitidos o solicitud de devolución del impuesto. La responsabilidad deriva del presupuesto sustantivo de la participación en los efectos económicos y jurídicos de su comportamiento con referencia a las obligaciones del contribuyente y que ponen de manifiesto que, en los casos de obligatoriedad legal, no resulta extraño ni ajeno a las consecuencias tributarias. El representante necesario que interviene en las actividades económicas descritas por la Ley participa en la adquisición e los rendimientos y, por tanto, responderá, si bien subsidiariamente, del pago del impuesto o su liquidación, como garante del cumplimiento de la deuda o prestación exigible, o que, solicita.¹⁸⁰

178. Leon Alonso José R., Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, Tº XXI, Vol. 2 Madrid, 1986, p. 29.

179. Cossio A. Instituciones de Derecho Civil, I, Madrid 1978, p. 272.

180. Véase, por ejemplo, que el representante fiscal en LIVA de las personas no establecidas en la Comunidad está obligado por los deberes formales y de procedimiento y es responsable solidario por las devoluciones improcedentes, pudiendo la Hacienda Pública exigirle caución a dichos fines.

EL FIDUCIARIO

El fiduciario es una condición que adorna el desdoblamiento de la titularidad y el ejercicio de la propiedad. El fiduciario esta legitimado para el amplio ejercicio de un derecho que no lo ve como titular.

La condición subjetiva del fiduciario supone, entonces, la actuación plena del poder de disposición sobre el bien o derecho cedido por su titular, para la realización de la gestión encomendada por su titular sustantivo, sea en su interés o en interés de un tercero por encargo suyo.

EL pacto de fiducia no equivale a simulación. El acuerdo o acto unilateral es querido por las partes y verdadero en sus efectos. El poder del fiduciario no compromete el dominio del derecho que pertenece al fiduciante; pero, es el resultado de una investidura de su disposición, cuyo ejercicio es uno de los efectos de la fiducia. Así se habla de propiedad sustancial y material y propiedad aparente o formal.

La fiducia, desde el punto de vista tributario, impulsa la consideración subjetiva del fiduciario puesto que, en hipótesis, es el que obtiene o percibe la renta producida u originada por la gestión, administración, disposición de los bienes o derechos que constituyen el objeto de la fiducia.

La fiducia, no supone la transmisión auténtica y efectiva de la propiedad en cabeza del fiduciario. Este recibe o resulta encargado de ejercitar, en favor del fiduciante, o, del tercero que se señale, el derecho del que no es titular material. Pero, con la capacidad bastante como para sacrificar o debilitar el propio derecho, mediante el poder de disposición que le corresponde.

De modo que, en suma, el fiduciario aparece como si fuera el propietario, aunque no lo sea, y su derecho, que no lo tiene, sirve al interés del dueño o de un tercero, porque su legitimación le permite disponer del propio derecho del propietario inclusive.

El pacto de fiducia, que no se encuentra expresamente mencionado en el C.C., ha sido desarrollado por la jurisprudencia suprema. La doctrina actual no acepta, sin embargo, sus conclusiones en orden a la transmisión plena de los bienes al fiduciario (teoría del doble efecto). Al contrario, parece afirmarse la convicción que el poder jurídico que recibe el fiducia-

rio está limitado, acotado, favorecido por el domino impropio o formal que no el material o propio del fiduciante¹⁸¹.

El fiduciante asigna, con una finalidad específica, un bien o derecho al fiduciario, a pacto de su retrocesión al fiduciante o a un tercero, cuando se cumpla la finalidad prevista.

El fiduciario, en el curso de su gestión, es, asimismo, contribuyente por la renta o patrimonio que administra y dispone.

La Junta de Compensación

La Junta de Compensación urbanística, que, probablemente, es el único ejemplo de titularidad fiduciaria en el derecho positivo. Por eso, aunque no parezca pertinente, esa disciplina fiscal de la Junta podrá iluminar la comprensión del trust anglosajón en la condición del trustee.

El sistema de compensación es uno de los que se preve legalmente para la ejecución del planeamiento urbanístico. Los propietarios incluidos en el polígono o unidad de actuación, a su iniciativa, asumen a su costa la urbanizaciones y aportan los terrenos de cesión obligatoria en régimen de solidaridad de beneficios y cargas¹⁸².

El sistema exige la constitución en Junta de Compensación, funcional y estructuralmente destinada a la realización de las obras de urbanización.

La Junta de Compensación tiene naturaleza administrativa y personalidad jurídica propia y plena capacidad para cumplimentar sus fines. (L.S. art.158.3 y 24 R.G).

La Junta de Compensación adquiere su personalidad jurídica mediante inscripción de la escritura pública de constitución en el Registro Administrativo de Entidades Colaboradoras.

La debatida naturaleza jurídica de la Junta de Compensación oscila entre su consideración **como organismo público que responde a la técnica de autoadministración, actuando funciones públicas en**

181. Rosembuj T., El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario, Madrid, 1999, p. 344; Fuenteseca C., El negocio fiduciario en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Barcelona, 1997, p. 231.

182. Parejo Alfonso L. ,A Jimenez -Blanco, L. Ortega Alvarez, Manual de Derecho Administrativo, V. 2, Madrid, 1998, p.532.

lugar de la Administración¹⁸³, o su consideración como organismo de interés particular (ex. arts. 35.2 y 36 C.C.), solo definido público en sentido teleológico. Ese carácter de base personal privada calificaría la Junta de Compensación como una entidad sujeta por las reglas civiles o mercantiles que significan su actividad, en favor de los socios que la integran.

Una vez constituida, la Junta de Compensación produce su principal efecto jurídico sobre el patrimonio de sus miembros: todos los terrenos del polígono o unidad de actuación quedan directamente afectados a los resultados de la gestión común, pudiendo, inclusive, llegar a ser beneficiaria de la expropiación forzosa de propiedades del los que debiendo hacerlo, no se han incorporado. (arts.127,129 L.S. y 168 R.G.) Para el cumplimiento de sus fines, los socios, sin perjuicio de la afectación para ello, **pueden transmitir el pleno dominio o la titularidad fiduciaria de los terrenos para la realización de las actividades encomendadas a la Junta.**

La transmisión de los inmuebles no se presupone, sino que debe constar en los estatutos. Pero, en cambio, **si se presume que la Junta actúa como fiduciaria con pleno poder dispositivo sobre las fincas de los propietarios, sin mas limitaciones que las estatutarias.** O sea, la previsión legal se inclina por el ejercicio fiduciario de la Junta antes que por su transformación en propietaria real y efectiva de los terrenos de sus miembros. (art.129.2 L.S.)

Y es, precisamente, la titularidad fiduciaria el núcleo de la naturaleza jurídica privada de la Junta de Compensación. No es por la función administrativa urbanística que se define el carácter público de la junta. Al contrario, su adecuación correcta consiste en que realice diligentemente la gestión encomendada por los propietarios: realización a su costa de la urbanización y aportación de terrenos de cesión obligatoria. El conjunto de los miembros cede la disposición fiduciaria para que le sea devuelto su terreno en forma de finca urbanizada por las obras ejecutadas. Cosa bien diferente es que, para el mejor ejercicio de su fiducia cuente con privilegios administrativos excepcionales, en orden a la expropiación forzosa, vía de apremio, que pretenden facilitar la realización del sistema de actuación.

183. T.R. Fernández, Manual de derecho urbanístico, Madrid, 1987, p.159. Ese carácter administrativo marca la actividad en nombre y por cuenta de la Administración actuante y es recurrible ante la misma.

• Asociación entre particulares

La Junta de Compensación es una asociación de interés particular, fiduciaria de sus miembros y terceros interesados, que goza de personalidad jurídica a partir del momento de su inscripción en el Registro de Entidades urbanísticas colaboradoras. (art.26.2 R.G.).

La Junta de Compensación es una asociación de interés particular, civil o mercantil, que persigue un fin de lucro o ganancia partible entre los socios. (art.35.2 C.C.). La inscripción en el Registro, como en el caso de la sociedad civil, refuerza la separación entre la entidad y sus miembros ante terceros, que fue creada por la voluntad individual de sus integrantes¹⁸⁴.

La Junta de Compensación es pacíficamente considerada sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Pero, en cuanto se les refiere su carácter de asociación de interés particular; las consecuencias no resultan del todo convincentes¹⁸⁵.

En efecto, la inclusión de la Junta en el IS no obsta para que se arguya que carece de fin o ánimo de lucro, para justificar la exención parcial de sus actividades: “pero en si misma no desarrolla una actividad dirigida al enriquecimiento propio, sino que serán los miembros los que obtendrán el resultado que corresponda”¹⁸⁶.

La presencia pública en la actividad de la Junta de Compensación es consecuencia directa de la responsabilidad directa que, por ley, le corresponde.

En efecto, tiene que realizar la urbanización completa de la unidad de actuación y, en su caso, la edificación de los solares resultantes (art.130 L.S.).

La función consiente la exorbitancia de facultades que dispone para su cumplimiento, que, en otro caso, serían incompatibles con su carácter de asociación de interés particular, producto del contrato de sociedad y cuya capacidad està en los Estatutos sociales que se da. (art.35.2 L.C.)

184. “El interés particular es la obtención de lucro o ganancia partible entre los asociados” (art.1665 C.C.; art.116 de C.) L.Diez -Picazo - A .Gullon, Sistema de derecho civil, V.1, p.651 Madrid, 1982.

185. Eguinoa M., La problemática tributación de las Juntas de Compensación, Impuestos, 1997; consulta de la DGT de 13 de diciembre de 1993 y Resolución del TEAC de 1 de febrero da 1995.

186. M.J.García Torres Fernández, Tratamiento tributario de las Juntas de Compensación, p.80, en Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna, Coordinador J.A.. Sánchez Galiana, Granada, 2000.

Los privilegios administrativos de la Junta: la expropiación forzosa de la cual puede ser beneficiaria, la vía de apremio para el cobro de las cantidades adeudadas (art.130.2 y 3 L.S.); así como, la participación administrativa en el órgano rector (art.127.4 L.S.), la prohibición de interdicto de retener y recobrar la posesión por sus miembros (art.187 R.G.) o finalmente, los recursos de alzada ante la Administración de los acuerdos (art.127.5 L.S.), refuerzan la convicción de su carácter privado o particular.

Primero, porque si de su naturaleza pública dependiera, conllevaría la coactividad e imperatividad de todos sus actos como si ejercitara una potestad administrativa en sentido enfático.

Segundo, los propietarios se constituyen en Junta de Compensación (art. 126 L.S.) y es, precisamente, ese momento genético, el que solo corresponde a los propietarios, señalando sus derechos y obligaciones y la transmisión o no de los terrenos a la naciente Junta. Pero, siempre, consintiendo la transferencia del poder de disposición sobre los mismos para habilitar la fiducia de la Junta, con le finalidad determinada de obtener resultados de la gestión común encomendada y devolver las fincas urbanizadas o, si cabe, edificadas.

- **La Junta Fiduciaria**

La Junta de Compensación actúa como fiduciaria de sus miembros propietarios.

La fiducia, en sentido técnico, cumple con la premisa que la distingue: hay una disociación entre el derecho de propiedad de los miembros en favor de la Junta y, a la vez, la obligación de ejercitar el poder de disposición en interés del propietario.

Y, con igual sentido, la exorbitancia de la potestad administrativa concedida a la Junta es para que realice su actividad, además, en interés de la Administración actuante, sea para que esta obtenga la propiedad de terrenos de cesión obligatoria, o, el desarrollo completo de la urbanización planificada.

La Junta de Compensación es titular del pleno poder dispositivo sobre las fincas, en los términos estatutarios fijados, para su desempeño en favor de los propietarios, en primer lugar y también de terceros interesados sean públicos o privados (empresas urbanizadoras).

La Junta de Compensación adquiere un atributo formal de dominio, quedando el material en manos del fiduciante. Pero, afectado al resulta-

do de la gestión común, que representa a la finalidad que persigue¹⁸⁷. Pero, no puede confundirse simulación y fiducia, porque es voluntad de los miembros y terceros que la gestión de la Junta de Compensación sea querida y verdadera, lo cual recoge el reconocimiento legal¹⁸⁸.

La reticencia de propietarios se neutraliza confiriendo capacidad expropiatoria de sus fincas a la Junta de Compensación, que siempre será la beneficiaria. Asimismo, la Junta puede reservarse parcelas para su enajenación a fin de afrontar los gastos de la urbanización.

La aprobación del proyecto de compensación posibilita, la ejecución de las obras de urbanización, que serán a cargo de la Junta.

La Junta es una sociedad de interés particular cuya gestión aparece tutelada, en algunos momentos puntuales, por la actividad de soporte administrativo, concurrente en su propio interés y en el general, sea para que se cumple la cesión obligatoria en su favor de los terrenos afectados cuanto que se evite por la Junta el perjuicio difuso por infracciones graves en el uso de sus atribuciones. (art.183 RG).

Es una sociedad que debe, por fuerza, desplegar una actividad económica que garantice el reparto de los beneficios y cargas entre todos los propietarios del polígono, en proporción a sus aportaciones.

La actividad económica significa que la gestión urbanística tenderá al equilibrio entre costes y ingresos para su ejecución: que la actuación urbanística debe guiarse por el criterio del equilibrio entre los gastos, costes e ingresos y cobros.

No es necesario -afirma Galgano- determinar que de la actividad productiva el empresario privado se propone obtener un lucro: basta que la actividad productiva de bienes o servicios se presente de per se idónea para reembolsar, mediante la contraprestación de los bienes o servicios producidos, a los factores de la producción empleados¹⁸⁹.

La cobertura de los costes de urbanización, en una palabra, con las cuotas de los propietarios o los fondos que resulten de la venta de las parcelas reservadas o los derechos expropiados.

187. Rosembuj T., El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario, Madrid, 1999, p.344. .

188. Contra J.M.Fernández -R.D.Natera Hidalgo -J.Rodríguez Marquez, Aspectos tributarios de las Juntas de Compensación Cordoba, 2000, p. 30, negando la existencia del negocio fiduciario porque no existe transmisión de la propiedad, lo cual, señalo, no es preceptivo de dicho negocio; no hay pacto voluntario, sino creación legal, lo que tampoco es determinante puesto que la ley reconoce la fiducia que se decide en los Estatutos y, por último, se quiere que la fiducia sea oculta confundiéndola con la simulación.

189. Galgano, Diritto privato, Padova, 1988, p 431.

Por eso, negar que la actividad de la Junta sea económica supondría inventarse un agente artificioso y sin contenido. Si, en cambio, la premisa es el desarrollo que despliega del método económico de su gestión que, pese a todo, puede generar excedente o beneficio o pérdida, resultará innecesario recurrir al superado concepto del ánimo de lucro para su definición.

• **La Junta es sujeto pasivo pleno del I.S.**

La Junta de Compensación es sujeto pasivo del IS y, por tanto, idóneo para la realización del hecho imponible: la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen. (art. 4 LIS)

La doctrina anima la exención de la Junta de Compensación, aun cuando, expresamente, la disposición normativa no lo contempla.

La situación no deja de llamar la atención.

La calificación de la Junta como organismo administrativo o “agente descentralizado de la Administración” que actúa en su lugar (T.R. Fernández) no se compadece con la disciplina fiscal. El I.S. no otorga exención total a la entidad como hubiera sido lo propio, atento su naturaleza equiparable a la Administración Pública. Esto no ocurre (art.9 LIS), ya que “no estamos ante un Ente Público”¹⁹⁰.

Efectivamente, la Junta de Compensación tiene naturaleza de entidad privada, fruto de la voluntad de sus miembros, que se plasma en los respectivos Estatutos.

No obstante, la doctrina persevera en una consideración extrema de la Junta de Compensación en cuanto a los efectos de su naturaleza societaria privada y halla espacio para su defensa de la exención parcial del IS (arts.133 a 135 LIS) como institución sin ánimo de lucro y por tanto, asociación protegida en su objeto y finalidad específica, “abarcando la exención exclusivamente aquellos aspectos en los que la Junta actúa en lugar de la Administración Pública: recepción de los terrenos aportados por los miembros de la Junta, adjudicaciones de los nuevos terrenos urbanizados o entregas en metálico, siempre en proporción a las aportaciones iniciales de terrenos realizadas en su día por los junteros, así como los actos de expropiación”. (TEAC 9-4-1997 y 1-2-1995)

En primer lugar, la Junta de Compensación no puede ser asimilada a una asociación sin ánimo de lucro.

190. Martín Fernández y otros, cit.p.41.

En segundo lugar, ni la ley ni disposición normativa alguna merituan la exención subjetiva, aunque parcial, de la Junta de Compensación.

A la inversa: la Junta de compensación es sujeto pasivo del IS porque realiza el hecho imponible de la obtención de renta derivada, principalmente, de su actividad de gestión urbanizadora y lo hace con ánimo de ganancia partible entre sus miembros, de los que es fiduciaria en el pleno ejercicio del poder de disposición sobre sus fincas o terrenos. La Junta de Compensación es una asociación de tipo particular, una sociedad constituida para la gestión y ejecución de la urbanización de una unidad de actuación por los mismos propietarios del suelo comprendido en su perímetro (Art. 126 LS), que tiene una responsabilidad directa ante la Administración para completar la urbanización que es su objeto.(art.130.1 L.S.)

El deber de costear y en su caso ejecutar la urbanización es esencial al comportamiento del propietario de suelo urbano. (art. 14 2 B e) LS V)

La constitución de una sociedad para la realización de la actuación urbanística obliga a los distintos propietarios del polígono a formar la Junta de Compensación, entidad especialmente reconocida como colaboradora, que no puede disolverse mientras no conste el cumplimiento de las obligaciones pendientes, y, para lo cual el acuerdo de la Administración es insoslayable. (art. 30.2 RG)

La redacción de los Estatutos y las bases de actuación de la Junta constituyente deben contener algunos puntos preceptivamente: en particular, **las bases deben fijar las reglas de distribución de los beneficios y pérdidas.** (art.167 k. Rc3-). **O sea, la actividad es susceptible de generar excedentes sobre costes o no, como cualquier otra actividad económica.**

Nada se opone, en breve, a que se afirme claramente que requisito mínimo esencial de la actividad de empresa es la economicidad de la gestión y no el ánimo de lucro.

- **La Junta tiene actividad económica**

No resulta aceptable la doctrina que postula que la actividad ejercitada por la Junta de Compensación constituye una actividad económica, que no comercial, al carecer de ánimo de lucro¹⁹¹.

La Junta realiza la gestión y ejecución del proyecto de urbanización, que está a su cargo y del cual responde directamente ante la Adminis-

191. Martín Fernández y otros, op. cit. p.43 y García Torres Fernández op. cit. p.80. F. Mínguez Jiménez, Las juntas de compensación, Carta Tributaria, 4/2001.

tración actuante. El contenido de su actividad es económica, asumiendo el riesgo de su resultado final, tendencialmente vocado al equilibrio entre beneficios y pérdidas. Pero, esto vale aunque se conciba a la Junta como asociación sin ánimo de lucro, ya que lo que releva es si ejercita una explotación económica.

La exención parcial no le corresponde a la Junta de Compensación porque su objeto social es, precisamente, la concreción de una explotación o actividad económica: la ordenación de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios, a su riesgo y ventura.

La responsabilidad tributaria ocupa a la Junta de pleno. Sea que los propietarios aporten o no los terrenos de su propiedad, resulta que la realización del hecho imponible **se verifica en cabeza del fiduciario en cuanto titular del poder de disposición sobre los mismos y para su gestión. El fiduciario es el sujeto pasivo titular de un poder pleno de disposición sobre los bienes productivos o susceptibles de producción de renta, en interés de los propietarios de la Junta. Pero, el desdoblamiento o disociación entre la legitimidad del dominio formal y el interés del dominio sustancial conduce a la posición subjetiva del fiduciario en cuanto contribuyente del IS, justamente, por la titularidad que ostenta de la disponibilidad jurídica y material de los terrenos, para la gestión encomendada.**

La ganancia partible entre los socios puede derivar de distintas fuentes: intereses, arrendamientos de bienes, dividendos. O, más aún, por la venta a terceros de parcelas urbanizadas reservadas, menores costes de urbanización, aportaciones de obra por empresas urbanizadoras. Estas ganancias partibles que, la doctrina encuentra fuera de la pretendida exención parcial, son beneficios de la Junta de Compensación sometidos a gravámen y, en su caso, repartibles entre los miembros.

La Junta es fiduciaria por principio, se aporten o no las fincas en propiedad de los socios, para la gestión y ejecución de las urbanizaciones. Esa característica acompaña la actividad económica emprendida, teniendo en cuenta, además, que la Junta tiene una personalidad jurídica propia, un patrimonio suyo, distinto del de su patrimonio personal de los componentes. La Junta fiduciaria es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que obtiene, a las que tiene derecho o está legitimada a su percepción.

La adjudicación al socio no implica la realización de una ganancia patrimonial porque el fiduciante conserva el derecho a la retrocesión del bien aportado, una vez que se culmina la urbanización. Por tanto, el

fiduciario no es un mero prestanombre, sino un gestor cualificado, con todas la facultades y poderes conectados a la titularidad de uno de los principales atributos del derecho de propiedad, cual es el pleno poder de disposición sobre los terrenos afectados.

La sujeción de la Junta al IS tropieza con dos limitaciones, ambas derivadas de la fiducia legal. Por un lado, la aportación de terrenos por los socios o su expropiación forzosa para su restitución como solar, en proporción a la misma, es consecuencia de la disociación o desdoblamiento del negocio fiduciario. El deber de restituir se produce cuando se materializa el interés del propietario o titular del dominio sustancial. El derecho de propiedad de la Junta o su pleno poder de disposición retorna al interesado, una vez que se concreta la gestión y ejecución de la urbanización. En términos civilísticos, es **la verdadera naturaleza de la ganancia partible, cuya no sujeción resulta, única y exclusivamente, del reconocimiento legal de la figura de la Junta como fiduciaria, siempre y en todo caso, de los propietarios, hayan o no aportado sus terrenos.** No sería lógico trabar un gravámen sobre el mecanismo predispuesto para la gestión y ejecución de la compensación y urbanización. Por otro lado, la cesión gratuita y obligatoria de los terrenos al uso afectado o patrimonio municipal es la condición legal necesaria para que se apruebe el proyecto de compensación y, asimismo, uno de los motivos del interés administrativo en la actuación de la Junta. Esa transmisión de suelo es una prestación legal coactiva patrimonial (art. 31 C.E.) que, en si misma, no puede ser gravada ya que es el efecto jurídico deseado de la urbanización legal y, la contrapartida, de la exorbitancia de facultades fiduciarias de la Junta. En general, la cesión obligatoria y gratuita de suelo a la Administración (art.14.2.B L.S) exhibe una forma directa de participación pública en las plusvalías generadas por la actuación urbanística. (art. 47 CE).

Pero, restringida la fiducia en estos dos aspectos, todo el resto de la actividad económica de la Junta está gravada y no exenta, total ni parcialmente, en cabeza, de quien ostenta el pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los propietarios u obtiene resultados de la gestión común de los terrenos aportados en su favor o expropiados. El origen o fuente de la renta significan al fiduciario, como centro de referencia subjetiva del IS, en cuanto responsable de la actividad económica llevada a cabo: es, en verdad, el titular de la gestión y ejecución de la urbanización, por todas las obligaciones emergentes, incluidas las tributarias y hasta su total cumplimiento.

Los miembros de la Junta adquieren la condición de contribuyente en el supuesto exclusivo que el valor de las adjudicaciones exceda la proporción acordada en base a la aportación de los terrenos, cuando, en suma, obtienen un rendimiento inapropiado a su participación.

El trust

El fiduciario -Junta de Compensación- sujeto pasivo del IS, indica la reflexión análoga sobre la función discrecional del **Trustee** en el **Trust complejo o acumulativo**.

Concepto

El trust anglosajón es una institución desconocida en el ordenamiento positivo, sin perjuicio de su reconocimiento explícito en convenciones internacionales.

Del trust no puede pretenderse una calificación funcional en su derecho de origen, para, luego, encajarlo en una figura afín del foro. Es evidente que por su unidad de objeto no se deja calificar fácilmente, aunque se persevera en la equivalencia de alguna de sus partes -sea a través del negocio fiduciario, las reglas del mandato, la adjudicación de bienes con la obligación de transmisión a terceros, etcétera-, o desmembrando sus efectos jurídicos propios y originales. La ley española, la ley aplicable, consagra el desconocimiento de la institución del trust **ex lege fori**¹⁹².

Pese al desconocimiento del trust, como tal, no puede negarse que partes de la institución o reflejos de su estructura aparecen dispersos en el ordenamiento positivo, aunque nominalmente distintos, además, de lo ya dicho, sobre el expreso reconocimiento del trust en la legislación local por virtud del tratado internacional -CDI con los EE.UU., Canadá-. Por ejemplo, los fondos de inversión colectiva que, en forma de trust, asientan sobre su organización al gestor, depositario, inversores o partícipes¹⁹³.

El trust, en la definición de la Convención de La Haya de 1 de julio de 1985, son las relaciones jurídicas creadas por una persona, el constituyente

192. G.A. Carrillo Salcedo, Comentarios al C.C. y Comp. For.,cit.,Vol.I, Madrid,1978, p.433, N.Checa Martínez, El trust angloamericano en el derecho español, Madrid, 1998, p.27.

193. F. Rodríguez Artigas, Instituciones de inversión colectiva, Sociedades y fondos de inversión, Nuevas entidades, figuras, contractuales y garantías en el mercado financiero, Madrid, 1990, p.129, Gota Losada A., Tratado del I.S. ,T.III, Madrid,1989, p.84.

–**settlor**–, con acto inter vivos o mortis causa, cuando los bienes han sido situados bajo el control de un fiduciario –**trustee**–, en interés de un tercero beneficiario –**cestui que trust**– o con una finalidad determinada. (art. 2).

El trust implica que se transfiere la propiedad de bienes o derechos a un fiduciario, a cuyo cargo quedan, para afectar su renta o capital en favor de otro beneficiario.

El trust nace de la confianza y del fraude, sobre todo, en materia fiscal¹⁹⁴.

El eje de la institución es la figura del fiduciario: entre la propiedad legal que se le transmite, y a la cual accede como el verdadero propietario, y su obligación con el propietario en equidad (el beneficiario), actúa un desmembramiento o desdoblamiento del derecho de propiedad, que es la principal clave del trust.

Primero, el trustee deviene propietario legal de los bienes cedidos por el settlor, que, sin embargo, son un patrimonio separado de su patrimonio personal.

Segundo, el trustee tiene el poder-deber de administrar, gestionar, disponer de los bienes según la forma del trust.

Tercero, el beneficiario carece de la propiedad legal, pero es titular de la expectativa de derecho o crédito sobre los bienes trustales o sus frutos: hay un desdoblamiento de la propiedad entre el **trustee como titular legal y el beneficiario del trust con el dominio útil**.

La propiedad legal corresponde al fiduciario, que está legitimado para administrar y disponer libremente de los bienes trustales y la propiedad en equidad compete al beneficiario, aquél en cuyo interés se transmitieron los bienes y derechos por el constituyente, y que tiene la expectativa a la percepción de los frutos y, en su caso, el capital¹⁹⁵.

La particularidad del trust está en el modo en que se produce la circulación jurídica del patrimonio.

La transmisión de la propiedad al fiduciario, con afectación de su interés último o de la finalidad perseguida por el constituyente, se resuelve en la propiedad legal del fiduciario, aunque con separación o segregación de su patrimonio personal. El vínculo final establecido obliga al trustee a la atribución del patrimonio consignado al beneficiario (propietario en equidad), que goza de la expectativa de derecho o crédito sobre el devengo de los frutos o del capital trustal.

194. Schnitzler, Le trust et la fondation dans les conflits de lois, R.I.D.C., 1965, p.479, 482.

195. Afschrift T., Kirkpatrick J., Malhenbe J., Lagae J.P., Glineur P., Rombouts A., Dememeppe B., Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt, Bruxelles, 1996, p.217.

El patrimonio trustal no tiene solo fuerza entre las partes, sino que es oponible a terceros y consiente la tutela real perseguible (tracing) al beneficiario sobre la actividad desarrollada por el fiduciario. ("El trust, es, en efecto, un bien confiado a la buena fe de una persona, en beneficio y para la utilidad de otro" –Lehr-Dumas-).

El desmembramiento o desdoblamiento entre la propiedad legal del trustee y la propiedad en equidad del beneficiario conforma un patrimonio de afectación sin personalidad jurídica del cual, desde la transmisión inicial hasta la final, ninguno es propietario pleno, en el sentido de reunir en si mismo el poder de disposición y disfrute de la propiedad trustal.

Características

Las características del trust aparecen en la Convención de La Haya. (art.2)

- Los bienes trustales conforman un patrimonio separado o segregado del patrimonio propio del fiduciario.
- La titularidad sobre propiedad trustal se establece a nombre de los fiduciarios o de otra persona que los represente.
- El fiduciario tiene el poder y la obligación, respecto a los que ocurre la rendición de cuentas, de administrar, gestionar o disponer de los bienes de acuerdo con los términos del trust y las reglas particulares impuestas al fiduciario por la ley.

El hecho que el constituyente se reserve ciertos derechos y prerrogativas y que el fiduciario pueda por si mismo tener derechos como beneficiario no implica necesariamente que sea opuesto a la existencia del trust (aunque fiscalmente no sea así).

La potestad –legal ownership- del fiduciario no excluye que el beneficiario –equitable ownership- quede totalmente despegado del control y seguimiento de la propiedad trustal.

En efecto, el beneficiario, sea que su derecho se resuelva en expectativa o en crédito, siempre ostenta una acción reivindicatoria sobre los bienes (trace) en manos de cualquier persona, que no sea un comprador por precio de buena fe, acción tutelar que está destinada a protegerle de la actuación indebida del fiduciario.

El trust puede ser expreso o implícito. El constituyente, en el primer caso, manifiesta claramente su intención de fundar un trust mientras que,

en el segundo, la intención deberá deducirse de los términos o de los actos.

El trust puede ser simple o complejo. Por el primero, el fiduciario no tiene otra obligación que la de permitir que el beneficiario goce de la propiedad trustal, siguiendo sus instrucciones. Por el segundo, el fiduciario ostenta las obligaciones de gestión y administración de un propietario.

El trust puede crearse por acto **inter vivos** o **mortis causa**. Tradicionalmente, también, se distingue entre el **fixed interest trust**, **discretionary trust** y **accumulation trust**.

El fiduciario puede estar obligado a efectuar las retribuciones al beneficiario en el momento y por las cuantías establecidas o puede decidir a su solo criterio cuando y por cuanto las efectuará o, en última instancia, si no existirá distribución, sino acumulación de la propiedad trustal.

Finalmente, si el constituyente se reserva o no al derecho de revocación de su transmisión, podrá existir el trust revocable o irrevocable¹⁹⁶.

El trust carece de personalidad jurídica. La propiedad trustal es un patrimonio separado, de afectación, diferenciado del patrimonio del fiduciario.

No obstante la aceptación convencional del trust respecto a los EE.UU. y Canadá define a los trust como “personas” en cuanto incluidas en la locución “cualquier agrupación de personas”. El trust puede acogerse al CDI, siempre que las rentas que obtiene estén sujetas en su Estado de residencia por obligación personal, como rentas de un residente.

La residencia del trust, siguiendo la orientación de la Convención de la Haya (art. 7) podría formularse en torno al criterio de proximidad con la ley aplicable (the most closely connected rule), que toma en cuenta, en orden sucesivo, la sede de administración del trust; el lugar de situación de los bienes trustales; el lugar de residencia o negocios del fiduciario y, por último, los objetivos del trust y los lugares donde deben cumplirse¹⁹⁷.

En doctrina, se indica que la sede de la dirección afectiva del trust o de los fiduciarios sirve para estimar el Estado de residencia¹⁹⁸.

El problema de aquellos ordenamientos jurídicos, como es el caso de España, en los que el trust es una institución desconocida, implica que la

196. Tripet F., *Trust patrimoniaux anglosaxons et droit fiscal français*, Paris, 1989, p.5.

197. Checa Martínez, op. cit.; la determinación en del domicilio del trust consiste en fijar el ordenamiento jurídico más estrechamente vinculado, p.56; Tripet, op. cit., p.45: “Operando la síntesis de estos criterios, se debe admitir que el trust es residente del país donde está el fiduciario, donde gestionan los activos y eventualmente donde se encuentran los activos”.

198. Corasaniti G., *il modello OCSE di Convenzione bilaterale contro la doppia imposizione e i trusts*, en *Corso di diritto tributario internazionale*, V. Uckmar, Padova, 1999, p.449.

aplicación del CDI no será sobre el trust, sino por la atribución de rendimientos sea al fiduciario o, en su caso, a los beneficiarios, que sean residentes en su territorio.

Adicionalmente, el control de la propiedad trustal por el fiduciario, elemento señalado en la configuración del trust, podría inducir a vincular la residencia del trust con la nacionalidad del fiduciario, a modo de criterio alternativo (“Assets placed under the control of the trustee”).

La localización artificial del trust no implica su reconocimiento, por ningún otro Estado que no lo regula. Si un constituyente elige algún Estado que regule la institución, fija ahí su lugar de administración o la residencia habitual del fiduciario, pero su patrimonio está, por ejemplo, en España, ésta, de firmar la Convención de la Haya, no estará obligada a su reconocimiento.

El reconocimiento indirecto del trust

España no conoce la institución del trust. Al mismo tiempo, ningún Estado, bajo la Convención de La Haya, está obligado a reconocer un trust cuyos elementos significativos, excepto por la elección de la ley aplicable, la sede de su administración o la residencia habitual de los trustees, están más estrechamente conectadas con Estados, como España, que no prevén la institución del trust (art. 13). Por tanto, ni se conoce el trust externo ni un trust interno que gozara, probablemente, de reconocimiento fuera.

La disposición bloquea la utilización del trust en fraude de ley, con referencia a la legislación doméstica aplicable, que lo desconoce, por parte de los ciudadanos a ella sometidos. La limitación del trust-shopping tiende a evitar la importación de la institución en ordenamientos que la ignoran. Por ejemplo si un ciudadano español transfiere su patrimonio en España a un trust amparado por la ley inglesa, porque así la ha elegido o designado un fiduciario inglés¹⁹⁹.

España no ha firmado ni ratificado la Convención de La Haya. En consecuencia, el trust angloamericano continua siendo desconocido en la medida de su validez, respecto a la ley aplicable y con los efectos intrínsecos que lo califican por la jurisdicción de equity en el common law. De este modo, sigue incierto el derecho aplicable, especialmente en el principio de los lazos más estrechos, en defecto de su elección por el constituyente.

199. L. De Angelis, Trust e fiducia nell'ordinamento italiano, en Corso di Diritto Int. cit., p.469.

Esto implica que la cláusula convencional expresa resulta ineliminable cuando de trust se trata. Así ocurre con el CDI de los EE.UU. y Canadá.

La entrada del trust en el derecho doméstico, por mor de su integración internacional en el ordenamiento, obliga al intérprete a la calificación de la naturaleza previa del trust, mediante reenvío a la legislación que le gobierna y en conformidad con la cual tiene la conexión más próxima: la sede de administración, el lugar de residencia del fiduciario, el sitio del patrimonio trustal y los objetos del trust.

Consecuentemente, aflora la categoría del trust en cuestión. Por ejemplo, si es un trust simple o complejo, si resulta revocable o irrevocable por el fundador, si es discrecional o no en las facultades que el ejerce el fiduciario, si el beneficiario está legitimado a la renta en la medida en que se devenga o si, siendo acumulativo, carece de un derecho patrimonial inmediato en su favor.

No obstante, el reconocimiento del trust en el derecho convencional tributario obliga al intérprete a descubrir los elementos que le caracterizan, conforme a la naturaleza de la institución y el alcance de la ley aplicable en las relaciones internas que le son propias.

Las consecuencias fiscales del trust aparecen relacionadas con distintos de sus aspectos constitutivos.

La atribución de la renta en cabeza del beneficiario es lo adecuado en el **fixed interest trust** o **simple trust**, cuando los rendimientos del corpus se reparten a medida que se devengan y realizan. El beneficiario es titular de un claro derecho de crédito respecto al fiduciario, que le señale como el beneficiario efectivo del trust sobre el rendimiento que origina. Y, por tanto, suya sería la renta imponible, cuando le sea aplicable la norma convencional respectiva.

La atribución de la renta será en cabeza del constituyente, fundador o creador del trust, siempre que el trust sea revocable o prevea la retrocesión de la propiedad transferida (grantor trust). El producto del trust debe gravarse en su constituyente. El problema mayor atiene a los **complex trust**, en los que domina acumulación respecto a los rendimientos y la discrecionalidad del fiduciario, en la administración y gestión.

El fiduciario aparece como el propietario y beneficiario efectivo del trust²⁰⁰.

200. ...”En el caso en que el trustee sea considerado el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta generados por el patrimonio del trust y disponga de una amplia discrecionalidad sobre los tiempos, modos y cuantías de la retribución a los beneficiarios (y estas son las principales características del **irrevocable discretionary trust**) parece difícil negar al trustee la calificación de beneficiario efectivo y, por tanto, la aplicación de las disposiciones convencionales...” Corasaniti, op. cit. p.452.

El **complex o irrevocable discretionary trust** expone la sujeción del fiduciario por la renta y capital derivado del ejercicio pleno de su poder de disposición.

No es solo el **legal ownership**, sino, además, el beneficiario efectivo de la organización productiva de los rendimientos.

Efectos Tributarios

El reconocimiento reaviva la peculiaridad del trust, también válida en materia fiscal. En particular, la propiedad trustal esta separada de la propiedad del fiduciario sin perjuicio de la disponibilidad, jurídica y material, que ostenta en su gestión y administración. El trustee es el sujeto legitimado para actuar como demandante o demandado y comparecer ante fedatario o autoridad pública (art.11 Conv. La Haya).

Así resulta que en ausencia de la personalidad jurídica, los bienes no son detentados por el trust, sino por el fiduciario, sin que le pertenezcan.

La ventaja del reconocimiento del trust como persona supone aglutinar la disciplina de la entidad como tal en el estado de su sede o administración efectiva, evitándose la aplicación singular del CDI sobre cada fiduciario que si fueran varios facilitaría la práctica del **treaty shopping**.²⁰¹

Las rentas del trust que se atribuyen al beneficiario residente, en base a la categoría del mismo, pueden definir dos disciplinas convencionales diferentes.

Primero, si es un trust simple (life interest) y devenga rendimientos periódicos, serán atribuibles en cabeza del beneficiario, concorde a la naturaleza y origen de los mismos: dividendos, intereses, regalías, por ejemplo. No cabe otra solución puesto que en el derecho positivo no hay norma alguna que califique la renta del trust de forma específica²⁰².

El beneficiario, es el beneficiario efectivo de la renta que percibe. Asimismo, la ganancia patrimonial del trust simple solo puede ser gravada en cabeza del beneficiario residente en la medida del derecho que tiene a su concreta percepción, como si fuera renta ordinaria en su favor.

Segundo, el trust complejo (discrecional, acumulativo) apareja la directa imputación al fiduciario. De este modo, los reconocimientos ordinarios y extraordinarios, de capital mobiliario o ganancias patrimoniales,

201. Baker op. cit. p.86.

202. Como el art. 120. 9º C.G.I. de Francia que señala los rendimientos como provenientes de valores mobiliarios emitidos fuera de Francia.

corresponderán al fiduciario. El Estado con derecho a gravar será el de la dirección efectiva del trust. El fiduciario es, en este caso, el beneficiario efectivo de la renta, derivado de su poder de disposición jurídica y material.

En ausencia de una particular clasificación de la legislación doméstica, los pagos a los beneficiarios siguen la naturaleza de la fuente de donde provienen.

La clave del tratamiento fiscal del trust está en su categoría. El trust puede ser simple o estricto, obligando al fiduciario a un reparto regular y periódico de los rendimientos a los beneficiarios o complejo y acumulativo, librado a la discreción del fiduciario la distribución o no de la renta.

Y siempre que, en ambos casos, el fundador no se hubiera reservado el derecho a la revocación del trust, que suscitara la finalidad fiscal exclusiva de su constitución.

El beneficiario o el fiduciario indistintamente son los que realizarán los presupuestos del impuesto, según la categoría del trust.

El Trustee

La subjetividad del Trustee en el trust irrevocable y discrecional se funda en que tiene un título “que le permite cumplir una función de propietario”²⁰³. La disociación entre el derecho del trustee y su ejercicio finalizado al interés de otro.

La titularidad y ejercicio de la propiedad fiduciaria es equivalente en el trust o en el negocio fiduciario. La única (y esencial) diferencia está en que el patrimonio trustal nunca se confunde con el del trustee siendo, como es, una masa separada, segregada, distinta.

Pero, así como el fiduciario, el trustee no deviene dueño pleno, aunque si legal, de los bienes a él transmitidos. Sin embargo, la discusión sería ociosa en estos límites, porque el núcleo no está en la transmisión de la propiedad sino en la mera legitimación al ejercicio del derecho, que conserva el fiduciante²⁰⁴.

En efecto, el núcleo de la potestad del fiduciario reside en modo central en la atribución del poder de disposición sobre bienes y derechos,

203. Fuenteseca C. El negocio fiduciario en la jurisprudencia del Tribunal Supremo Barcelona, 1997, p.219.

204. Gazzoni F., Manuale di diritto privato, Napoli, 2000, p.958; Nussi M., L'imputazione del reddito nel diritto tributario, Padova, 1996, p.563.

que señala la posibilidad jurídica del fiduciario o trustee de ejercitar sobre el bien o derecho un conjunto más o menos amplio de actos o negocios jurídicos, sobre la propiedad fiduciaria o trustal.

El destino de la propiedad fiduciaria exhibe el desplazamiento de la facultad de disponer sobre el bien o derecho desde el propietario a un tercero, con la finalidad de restitución al titular o preparatoria de una disposición jurídica al beneficiario que la propiedad plena indique.

No puede sostenerse que la adquisición del poder de disposición por el fiduciario o trustee no le enriquece. Al contrario, desde la estricta perspectiva del principio de capacidad económica resulta el verdadero contribuyente del Impuesto, puesto que es el efectivo realizador del poder de disposición sobre bienes y servicios que le son atribuidos, tanto en sentido de disposición jurídica como material, en los términos acordados.

Una de las aplicaciones más notorias de la estructura fiduciaria es la relativa a las instituciones de inversión colectiva: "la aplicación de la figura del trust a la inversión colectiva da lugar a la aparición de una organización -el Fondo-, cuyas características se apoyan en tres elementos, el gestor, el depositario, los inversores."(Rodríguez Artigas)

Estas entidades en forma fiduciaria no siendo los propietarios de los fondos que gestionan, administran y disponen; son los que pueden calificarse como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuando, los propietarios en sentido propio son los partícipes o beneficiarios de los fondos de inversión o de pensiones. El fiduciario, titular del poder de disposición, es el contribuyente del Impuesto²⁰⁵. Igualmente, en la Junta de Compensación.

La titularidad fiduciaria es causa suficiente para establecer la referencia subjetiva del presupuesto de hecho, ajena a la propiedad, aunque dotada de poder de disposición sobre los bienes o derechos que confían los inversores o beneficiarios.

El Trust en EE.UU.

El trust americano está bajo la regla de la transparencia: el sujeto pasivo es el beneficiario cuando la renta se distribuye y el propio trust, como

205. Hayton, Kortmann, Verhagen, Principles of European Trust Law, 1999, National Report for Spain, A. Borrás- C. González Beilfuss, p.162 y Gota Losada, op. cit. p. 84: "la sociedad gestora ostenta una cuasi titularidad fiduciaria sobre el fondo lo cual implica que lleve a cabo la representación, administración y gestión del fondo con total plenitud".

entidad separada, cuando la renta no se reparte y se acumula. El “conduit principle” significa que el beneficiario es contribuyente por el importe de la renta que recibe o se imputa y el propio trust lo es por la parte acumulada de la misma.

El residente de un Estado que es beneficiario efectivo de la distribución de renta por el trust podrá someterse al CDI, e inclusive, aventajándose con la imputación del impuesto pagado en el otro Estado, a efectos de su deducción.

Los beneficiarios de un simple trust son gravados por la renta anual obtenida. El trust si fuera residente en España no tiene derecho al CDI en la medida en que está sujeto al régimen de atribución de rentas, no tributando por el Impuesto de Sociedades. Sus beneficiarios, en cambio, podrían acogerse al Convenio, si tienen aquí residencia. Los rendimientos de los beneficiarios se gravan en España, en la proporción que les corresponda, conforme a su fuente u origen disciplinadas en el CDI. Pero, a condición que la ley local lo configure. Así, como beneficiarios efectivos, podrían acogerse al CDI. En Francia se consideran renta del capital mobiliario los productos de los trusts, cualquiera que sea el corpus de los bienes que los componen (art. 120. 9ª C.G.I.) y los beneficios que obtiene un residente de la gestión de activos fuera de Francia en territorio de régimen fiscal privilegiado (art.123 bis C.G.I.).

El grantor trust, el fundador, settlor, en cuya virtud este conserva el beneficio de la propiedad trustal o su control, está gravado directamente sobre la renta que se procura, como si el trust, en tanto que entidad separada, no existiera. El legislador americano entiende que la motivación del trust es esencialmente fiscal y, por tanto, no la toma en cuenta, gravando el rendimiento de la propiedad trustal en la persona del grantor, como si la entidad no fuese.

El fundador, si fuera residente en España, y su propiedad trustal estuviera en los EE.UU., podría ser gravado aquí por la renta que deriva de su trust, en la calificación de beneficiario efectivo del mismo. Pero, siempre que la legislación local lo disponga, ya que, entonces, estaría legitimado para acogerse al CDI.

El complex trust, acumulativo y discrecional, ofrece mayores dificultades. Se trata de una figura que no distribuye su resultado contable entre los beneficiarios designados ni el **corpus** patrimonial durante o a lo largo del año. La norma establece que la atribución de renta se debe efectuar al beneficiario, se haya o no repartido, aunque precisando que una parte de la renta atribuida debe incluirse en la renta íntegra anual del beneficiario, otra en menor medida y alguna no está obligado a incluirla

(two-tier system). Podría decirse que hay una parte de impuesto que afecta al trust como entidad separada y otro que se desplaza sobre el beneficiario.

El trust resulta gravado, en los EE.UU., a dos niveles. Por un lado, en la propia entidad, por aquellos rendimientos devengados a su favor y, por otro, sobre los beneficiarios, en la medida del reparto de la renta. El impuesto pagado por el trust consiente el derecho a la deducción por el beneficiario, del que le corresponde a él. El beneficiario residente queda sujeto por la renta percibida del trust, sin perjuicio del derecho a la deducción del impuesto satisfecho, en tal contexto, en el Estado de la fuente. Pero, a menos que el CDI lo establezca explícitamente, no podrá deducirse el impuesto satisfecho por el trust como entidad.

El fiduciario residente, en cambio, podría gozar del derecho a la deducción del impuesto satisfecho por el trust, en cuanto titular de agrupación de personas susceptible de imposición separada en el Estado de la fuente.

El trust no es una persona jurídica, sino, en términos convencionales, “a body of persons”, un sujeto de derecho. Y su reconocimiento en el ordenamiento deriva de la previsión convencional (Modelo OCDE art. 3).

• Situación actual

Hasta 1996, el concepto de “foreign” o “domestic” trust era el resultado práctico de un conjunto de circunstancias de hecho. Así, el trust extranjero lo podría ser: por cuanto su administración se llevaba fuera de los EE.UU.; los fiduciarios eran extranjeros; los bienes y derechos trustales se mantenían fuera de los EE.UU.; y, por último, no actuaba mediante un representante o agente americano, aunque fuera independiente o con poderes discrecionales.

En 1996 se introduce un criterio doble para determinar la calificación del situs del trust, doméstico o extranjero, lo cual significa su responsabilidad por obligación personal e ilimitada o por pertenencia económica, en base a la renta conseguida desde los EE.UU. (Sec. 7701 (a) (30) (E)).

El trust es americano, doméstico, si un tribunal de los EE.UU. tiene la facultad de ejercitar la supervisión inmediata sobre su administración y, además, uno o más de los fiduciarios americanos tienen la autoridad para controlar las decisiones substanciales del trust.

El trust extranjero es cualquiera que no sea una persona de cara al ordenamiento de los EE.UU., y, lo será, si no cumple con los dos requisi-

tos señalados. Basta que los fiduciarios sean de fuera, para que el trust no pueda considerarse doméstico²⁰⁶.

La Administración tributaria aplica esta disciplina en términos de bloqueo a la administración del trust fuera de los EE.UU.; la gestión efectiva y exclusiva en el territorio y la interdicción de la cláusula de cambio automático de residencia a otro Estado.

La Disciplina Jurídica

La categoría y naturaleza del trust obliga a interpretar el contrato de fundación. Hay una forma: el **grantor trust**, en la cual la propiedad trustal no llega a despegarse de su titular. El constituyente del trust conserva la disposición y control del patrimonio cedido. No puede, en este caso, aplicarse la división o desmembramiento de la propiedad que continua jurídicamente indivisible. El grantor trust puede manifestarse por medio de cláusulas de revocación o reversión en favor del creador, disfrute o goce de los beneficios por su parte o la titularidad de poderes de control y administración sobre el trust.

El grantor trust convierte a su fundador en contribuyente directo del impuesto por la renta o capital que lo conforma. El beneficiario es el propio fundador o constituyente del trust.

La disposición jurídica y material de los bienes por el settlor impide conjugar la autonomía del fiduciario. Por tanto, si es residente, será titular de toda la renta, inclusive la acumulada en el Estado de residencia. Por el contrario, su renta seguirá el tratamiento, de acuerdo a su origen, reservado a las personas o entidades no residentes. En presencia de CDI la conclusión más destacada debe ser que el fundador residente en alguno de los Estados contratantes será gravado por los rendimientos según las modalidades previstas, pero, haciendo caso omiso, desconociendo la calificación de trust al respecto.

Probablemente, desde la perspectiva tributaria, el único trust que no puede solicitar su calificación es el grantor trust, pese a que, en general, la conservación de prerrogativas y poderes por el settlor no se considera un obstáculo para su propia existencia (art.2 Convención de La Haya).

Hay una corriente que defiende como "Renta no mencionada expresamente"(art.21 Modelo OCDE), los pagos del trust al beneficiario. Esto

206. International Taxation, J. Isenbergh, V.I., 1997, 4.14.

implicaría que, ante un CDI, solo el Estado de residencia del beneficiario tendría derecho a gravarlo.

El principio de imposición de las **Otras Rentas** corresponde, entonces, al Estado de residencia del beneficiario. No obstante, puede darse, a la vez, la imposición en el Estado de residencia y de la fuente, en cuyo caso resultaría aplicable el crédito de impuesto previsto. O, privilegiar al Estado de la fuente respecto al de la residencia.

El CDI hispano-canadiense denomina como **Otras Rentas** las que percibe un residente español de una fiducia de Canadá. La cláusula autoriza a que se someta a impuesto en el Estado de la fuente de acuerdo con su legislación y, a la vez, limita el poder de imposición de España, que, en caso de gravar al beneficiario no puede exceder del 15% del importe bruto percibido.

La renta del trust, como la de cualquier otra entidad, debe responder a su origen. Es contradictorio con el propio sistema de atribución de rendimientos en el IRPF y con la consideración del trust como sujeto de derecho, propiciar una renta del trust inespecífica como si su tránsito le hiciera perder las características propias. El reparto al beneficiario tiene la definición que le toca por el tipo de rendimiento que obtiene. Así, será dividendo, interés, canon, ganancia patrimonial, etcétera, objeto de particular detalle convencional. Pero, no parece defendible que los pagos efectuados por el trust entren en una categoría residual –otras rentas–, pensada para situaciones que no encajan en las previsiones ordinarias del CDI. (v.g. los cánones percibidos por el director de orquesta en la venta de discos, de cuya obras no es el autor.)

La fiscalidad del trust anglosajon declina de la atribución de renta, optando por la transparencia. El trust y el beneficiario aparecen sujetos pasivos separados y diferentes, pero, al igual que la persona jurídica, funciona el sistema de imputación: el beneficiario goza de una deducción en su impuesto por el que el trust ha soportado en si mismo. A la inversa, el trust puede minorar su renta con la que se imputa al beneficiario. Así, en los EE.UU. y Gran Bretaña²⁰⁷.

El trust es ignorado por el derecho positivo. Su régimen local no es otro que la atribución de los rendimientos o pérdidas a sus socios o partícipes, siguiendo la renta su cauce en el origen. A diferencia de Francia, no hay disposición legal que afirme la asimilación de los rendimientos del

207. Corporations, partnerships, estates and trusts, Hoffman, Raabe, Smith, Maloney, Ohio, 2001, 19-2, Tiley-Collison, UK Tax Guide, London, 2000, p.531, Davies, Principles of tax law, 1996, p.177.

trust a los de valores mobiliarios emitidos fuera de Francia (art. 120-9^a C.G.I.).

Pero, en caso de CDI, configurándose el reconocimiento separado y distinto del complex trust respecto al beneficiario (v.g. EE.UU. y Canadá), no puede aplicarse, sin cláusula de salvaguardia, la atribución de rentas. Es menester aceptar que dicho reconocimiento apareja, en paralelo, la disciplina de la transparencia fiscal, en los términos recogidos por el propio ordenamiento positivo local. Por tanto, el trust y el **trustee** son las “personas” identificadas a efectos del impuesto. Si el trust ha liquidado su impuesto en el Estado de residencia ofrece al beneficiario la oportunidad de la deducción del impuesto satisfecho por la entidad de su propia renta.

El reconocimiento de la **persona trust** supone el **crédito de impuesto** para el beneficiario por el impuesto satisfecho por la entidad en el otro Estado. Probablemente, sea ésta la consecuencia más relevante de su inclusión en el CDI, siempre que no se hubiera incorporado una cláusula de reserva²⁰⁸.

El CDI es la fuente que reconoce la **persona trust** y si su forma es **acumulativa** y la disposición esta ejercida **discrecionalmente**, será el trustee el sujeto pasivo a individualizar de la entidad que gestiona, administra y dispone. **Su residencia será, a la vez, la sede de la dirección efectiva del trust.**

La residencia del trust está donde radica el poder de disposición de su fiduciario. Consecuentemente, es relevante la residencia del trustee como medio de individualización de la trust. La dirección y administración efectiva a observar es la del fiduciario, que no la de la entidad. Podría arguirse que, en este sentido, el criterio fiscal de la conexión más estrecha aplicable es el lugar de la gestión, administración, decisión del trust por parte del trustee, y con el simple argumento, utilizado por la legislación inglesa, basado en que es el sujeto habilitado para percibir la renta: “they are entitled to the income in that they can sue for it and they may be said to receive it”²⁰⁹.

208. Gouthiere B. Les impôts dans les affaires internationales, 1995-1996, Paris, p.504.

209. Tiley-Collison, UK Tax Guide, London, 2000, p. 532.

CONTROLLED FOREIGN CORPORATION. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

La transparencia fiscal internacional. Concepto

Bajo la denominación de transparencia fiscal internacional se aplica el Impuesto sobre Sociedades (art.121) a sujetos pasivos por obligación personal que sean socios o controlen entidades no residentes, mediante la inclusión en las respectivas bases imponibles de determinadas rentas positivas, obtenidas fuera del territorio, y que hubieran soportado una tributación inferior a la propia del Estado de residencia²¹⁰.

España se suma, de este modo, al modelo inaugurado en EE.UU. con las disposiciones Subpart F Income (I.R.C., 951), con un doble propósito:

Evitar el desplazamiento y acumulación de beneficios de sus residentes en otros Estados de baja presión fiscal relativa, al amparo de sociedades aparentes y el diferimiento del impuesto a pagar en el Estado de residencia de los socios o titulares, mediante el aparcamiento de los rendimientos conseguidos en otro Estado²¹¹.

La técnica empleada consiste en imputar, como propia, la renta de la entidad no residente al socio o titular residente, para su gravámen. La imputación directa al socio o titular importa el deber de integración en su base imponible de ciertas rentas positivas que se produjeron o cuya fuente es el territorio de otro Estado y mediante un sujeto distinto²¹².

El diseño Subpart F. de EE.UU.

El modelo americano, orientado a definir el carácter subjetivo de la entidad no residente, se funda en la calificación previa de la sociedad

210. LIS, Impuesto sobre Sociedades, L.43/1 995 de 27 de diciembre, art.121.

211. MALHERBE J., Droit Fiscal International, Bruxelles, 1994, p. 647 sgt.

212. SANZ GADEA, Transparencia fiscal internacional, Madrid, 1996.

como Controlled Foreign Corporation, e implica el gravámen directo a sus accionistas respecto a algunas clases de rentas obtenida por aquella, como si la dicha sociedad fuera transparente (pass-through entity²¹³).

La CFC es una sociedad no residente en la que más del 50% del derecho a voto o del valor de las acciones pertenece a socios residentes, cada uno de los cuales posee al menos el 10% de los citados derechos.

El efecto inmediato de la disciplina, consiste en transportar a la base imponible del accionista de la entidad no residente los beneficios no distribuidos que detenta, en proporción similar a la que hubiera obtenido en caso de distribución como dividendo.

La calificación subjetiva no excluye que el objetivo del legislador persiga, en esencia, las rentas que no son activas, derivadas de actividad empresarial, sino, las rentas pasivas (dividendos, intereses, cánones, arrendamientos), desvinculadas de iniciativa económica productiva²¹⁴, o con la finalidad fiscal exclusiva de evitar obligaciones tributarias en el Estado de residencia de la sociedad matriz.

La sociedad no residente -base company- aparece como depositaria de beneficios, en Estados de baja presión fiscal, para evitar su tributación en el Estado de residencia del accionista. "La principal función de una sociedad aparente es la de recibir beneficios que sin su existencia serían percibidos directamente por el contribuyente y colocarlos a cubierto de la imposición en su país de residencia"²¹⁵. Pero, por otra parte, los beneficios, o ciertos de ellos, pueden quedar a cubierto, si se pospone o retrasa su repatriación hacia el Estado de residencia de la sociedad matriz. Los beneficios de la sociedad filial en el exterior no resultan gravados sino cuando son distribuidos como dividendos a la sociedad matriz. No hay sujeción al impuesto en el Estado de residencia hasta que los beneficios de la sociedad no residente son distribuidos a su accionista matriz.

En 1962 el Congreso de los EE.UU. Limita el Tax deferral de algunas entidades no residentes para imputar directamente los beneficios en cabeza de sus socios, obligándoles a su inclusión en sus bases imponibles, hayan sido o no distribuidos, distinguiendo entre diferimiento lícito e ilícito del impuesto²¹⁶.

213. RAPAKKO A, Base Company Taxation, Deventer, 1989, p.1 15 y sigts.; SCHOLLES M-WOLFSON M., Fiscalité et strategie dentreprise, Paris 1992, p.304 y sigts.; MC DANIEL P-AULT H.J., Introduction to United States International Taxation, Deventer, 1989.

214. OCDE, L'evasion et la fraude fiscales internationales, Paris, 1987. p.30 y sigts.

215. OCDE, op.cit. p. 66.

216. MC DANIEL- AULT, op.cit.p.1 18.

El accionista resulta gravado en el año en que obtuvo el beneficio la sociedad no residente, aunque no soporta gravámen cuando con posterioridad resulte distribuido como dividendo. El accionista debe incluir en su renta la participación que le corresponda en el beneficio de la CFC.

El método subjetivo y el método cedular

La aplicación del modelo CFC, con todas sus variantes, no deja de suscitar interrogantes. La justificación de un régimen que incorpora renta extraterritorial en la renta propia de un sujeto por obligación personal, que ya ha sido gravada por la jurisdicción de la fuente, dispara sobre principios comúnmente aceptados de derecho fiscal internacional o, dicho en otros términos, corroe el paradigma de fiscalidad internacional adoptado en el Modelo OCDE y N.U.²¹⁷

El primer punto hay que centrarlo en la aproximación subjetiva o cedular a la renta extraterritorial del no residente. El método subjetivo postula la imputación de renta ajena en la propia renta del socio, derivada de sociedades que en ningún caso pueden dejar de estar sometidas al régimen CFC. Hay un tipo fiscal subjetivo que propone unos efectos jurídicos determinados que no pueden ser evitados, como, por ejemplo, en el régimen interno de transparencia fiscal²¹⁸. El perfil de la CFC utiliza el partnership approach, "to tax each partner as though he were directly conducting his proportionate share of the partnership business" (American Law Institute), referencia que se hace explícita en las últimas propuestas de modificación del Internal Revenue Code tendentes a la eliminación del tax deferral, mediante el desconocimiento de la sociedad no residente como entidad fiscal distinta de sus socios y la consideración de éstos como miembros de una asociación sin personalidad jurídica. La consecuencia es que no hay clases de renta, sino renta global obtenida por determinado tipo de sociedades en el exterior, que se imputan a la sociedad matriz.

217. SANDLER D., Pushing the boundaries: the interaction between tax treaties and controlled foreign company legislation, London, 1994.

218. La transparencia fiscal interna, art.75 LIS, precisa el tipo de entidad que obligatoriamente queda sujeta: sociedad de mera tenencia de bienes o valores, propiedad en más del 50% de un grupo familiar o 10 o menos socios, sociedad cuyo 75% de ingresos proceden de actividad profesional o el 50% de artistas y deportistas; .MALHERBE, op. cit. p.657.

El método cedular supone configurar algunas clases de renta positiva de la entidad no residente que, bajo ciertas circunstancias, se deben incluir en la base imponible del residente, sin que pueda establecerse la existencia definida de un tipo fiscal subjetivo. Pero, esto aparece ignorar que la obtención de la renta -cedular- se produce fuera del territorio y su fuente está vinculada a la pertenencia personal de otro sujeto pasivo, distinto y autónomo, sometido a una jurisdicción diferente.

La captura de alguna clase de renta que, de acuerdo a las circunstancias pueden o no ser susceptibles de imputación al residente, significa desconocer que el hecho imponible lo realiza otro sujeto pasivo sometido a distinta jurisdicción.

La perspectiva de ambos métodos cuestiona la actividad de la sociedad no residente en términos excluyentes: no hay actos de la persona jurídica, sino de los socios o miembros que la componen y la renta obtenida no la tiene como titular del dominio, sino que ab initio pertenece jurídicamente a éstos.

No obstante, aunque el tipo subjetivo y el método cedular lleguen al mismo resultado, lo hacen en forma diferente. El método CFC predetermina desde el Estado de residencia la recuperación de base imponible extraterritorial, sin parar mientes en el carácter u origen de la base company. El método cedular predetermina las categorías de renta y, por lo tanto, obliga, a la referencia de la fuente y la persona jurídica que les da origen, entre otras razones, porque puede que no sea TFI de una única ocasión y para siempre.

El carácter real de la renta extraterritorial se opone frontalmente al reconocimiento y calificación por otro ordenamiento legal de un sujeto con plena capacidad jurídica y legítimo en su objeto social, al que tampoco le alcanza algún reproche infractor.

En otros términos, la negación afecta a la sociedad, y a la renta que posee, directamente imputable, a los socios propietarios. Si esto es correcto, la imputación real de renta al socio significa que la sociedad es declarada por otro orden jurídico, inactiva, inerte, estéril en su manifestación potencial de actor, cuyo desempeño sólo corresponde a la sociedad matriz en otro Estado y bajo legislación fiscal distinta. La sociedad aparente es una sociedad, de cara al régimen TFI, irresponsable. "Si el sistema de imposición sobre la renta está regido, entre otros, por el principio del gravámen de la renta total, cualquiera que fuera el lugar donde se hubiere producido, la coherencia de dicho sistema exige que el principio referido no puede ser preterido median-

te la desviación de rentas hacia entidades no residentes en el territorio español”²¹⁹.

El sujeto pasivo por obligación personal está sometido al criterio de la renta global derivada de su propia actividad, pero, la imputación real exige el salto de jurisdicción, negando que la renta que obtiene otro sujeto distinto y autónomo en otro territorio no es suya, sino ajena. La desviación de rentas para obtener ventajas fiscales ilícitas son supuestos de evasión o de elusión fiscal, pero, limitados por la eficacia de aplicación del ordenamiento tributario a su propio ámbito de actuación, puesto que si lo trasciende propende al desconocimiento de la eficacia de otros ordenamientos jurídicos sin perjuicio de su clara y expresa aceptación por medio de convenios internacionales.

El régimen TFI y el paradigma Modelo OCDE

La justificación del régimen TFI difícilmente puede enmarcarse en la doctrina del abuso de la personalidad jurídica de sociedades mercantiles. En efecto, los presupuestos de aplicación del “levantamiento del velo” insisten en la desestimación o desconocimiento de la entidad cuando se utilice para cometer abuso de derecho o fraude de ley y su recurso como última ratio, cuando el caso no pueda ser afrontado mediante otros institutos jurídicos²²⁰. Si esto es así, va de suyo que no se puede soportar el cimiento de la sociedad TFE en dicha doctrina que cierne sus conclusiones en manera específica, excepcional, subsidiaria y, sobre todo, en el propio ordenamiento jurídico que autoriza o permite la personalidad jurídica autónoma y separada de sus miembros. El levantamiento del velo parece excesivo si se aplica sobre otro sujeto sometido a ordenamiento jurídico distinto, que no impugna su propia existencia.

La desestimación, absoluta o relativa, de la persona jurídica no residente lleva a interpretar que la renta extraterritorial pertenece al socio, de modo que la tributación es la que se “hubiera producido en caso de obtener el socio directamente la renta”²²¹.

219. SANZ GADEA, op.cit.p.14 .

220. ROSEMBUJ T., El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario, Madrid, 1994; la simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria, Madrid, 1 996.

221. DIBOUT P., L'article 209 B du C.G.I. estil compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire?, Droit Fiscal, 1990, 44, p.1487.

La sociedad desconsiderada no es ni propietaria de la renta ni titular de los frutos que de ella derivan. A lo sumo, será gestora o depositaria de rentas ajenas de titularidad y goce extraterritorial.

La referencia subjetiva de hechos imponibles simbólicos -presupuestos subrogatorios- a entidades aparentes, para su conexión territorial al sujeto residente altera la definición normativa preexistente de tipo societario reconocido y aceptado por el derecho fiscal internacional.

En efecto, asumiendo que el control ejercitado por una sociedad sobre otra no residente deja incuestionada su carácter de entidad legal autónoma e independiente, debería reflexionarse sobre los efectos jurídicos que suponen la imputación directa o inmediata de todos o algunos de sus beneficios en cabeza de los titulares o propietarios residentes en otra jurisdicción.

En otros términos, como se calificaría una sociedad filial que no sólo carece de autonomía de voluntad e iniciativa propia, sino que los beneficios que genera y cuya expectativa legítima le corresponde, se frustra por virtud de ley extraterritorial.

La equivalencia de resultados jurídicos consiente, sin riesgo, en establecer que la entidad no residente es órgano de la sociedad matriz²²². La dependencia organizativa, económica, financiera, anula su autonomía jurídica o la declara inexistente a fines fiscales, transformándola en rama o sucursal de otra residente dentro del Estado. Si es cierto que la ley fija que son los socios los que obtienen directamente la renta positiva “formalmente enclaustrada”²²³ en la persona jurídica no residente en territorio español, no lo es menos que la dicha entidad antes que filial es calificable como sucursal, al límite como mero establecimiento permanente en el Estado de la fuente de la renta.

La transformación de la filial en sucursal por el ordenamiento interno del Estado entra inevitablemente en contradicción con el criterio que la sociedad filial, a propósito de la imposición, constituye una entidad legal independiente (Modelo OCDE 5,7). O sea, la llamada cláusula antiórgano.²²⁴

No es ilógica la conclusión, puesto que en evitación del diferimiento o desviación de rentas, el legislador describe aquellas situaciones en las

222. BUHLER O., Principios de derecho internacional tributario, Madrid, 1968. ROSEMBUJ T., Algunas consideraciones sobre la teoría del órgano, en El Hecho de Contribuir, Buenos Aires, 1975.

223. SANZ GADEA, op.cit, p.18. .

224. BUHLER O. op. cit., p. 135,V: VETCO Inc.V.Comm (Tax ct 1990) Donde la Administración pretendía sin éxito equiparar filial-sucursal- IRC. 954d13.

que la sociedad o algunas de sus rentas son actuaciones de sucursal, puesto que en esa hipótesis habrá un único sujeto pasivo de Impuesto y un único beneficio sometido: si una sociedad opera en el exterior mediante sucursal su beneficio se incluye en el conjunto del resultado gravado en la sede de la sociedad matriz.

El régimen legal TFI desmonta la heterogeneidad subjetiva entre la sociedad no residente y sus socios, en base a determinadas circunstancias, sin construir un perfil propio de la sociedad como tal respecto a toda su renta, provocando que la homogeneidad sociedad no residente-socio controlante o titular conduzca a la imputación única del resultado obtenido en el exterior. La empresa del Estado residente aparece como realizadora en primera persona del beneficio obtenido por la sociedad instituida en otro territorio²²⁵.

La sociedad filial no residente, ente jurídico distinto y separado de la sociedad matriz, “tiene relaciones jurídicas independientes y patrimonio propio y separado del de sus accionistas, cerrando en definitiva, de forma completa y absoluta un ciclo empresarial completo”²²⁶. No es la ausencia de autonomía de gestión lo que motiva a su cambio de calificación como establecimiento secundario de la empresa, sino, fundamentalmente, la imputación de su renta, resultado fisiológico de la actividad que tiene como objeto, en cabeza del accionista principal, residente en otro Estado, en concepto distinto al de dividendo o utilidad distribuida. La sociedad filial aparece como sucursal de la sociedad matriz, pese a su personalidad jurídica autónoma y ello desencadena un efecto principal y otro secundario. Primero, la imputación directa del beneficio obtenido a la matriz. Segundo, la responsabilidad de la sociedad matriz por la actuación fiscal de la sociedad no residente que, en defecto de mejor opinión, es una responsabilidad patrimonial extracontractual de carácter tributario y, por tanto, de carácter solidario²²⁷.

La filial-sucursal que postula el régimen TFI es contradictoria con la idea vigente en materia de convenio para evitar la doble imposición. Por un lado, de cara a la llamada cláusula antiórgano, que resulta desbordada, ya que la filial-sucursal no podría ser calificada de otro modo que como establecimiento permanente de la sociedad matriz, aun cuando

225. DOUVIER P-J, *Droit fiscal dans les relations internationales*, Paris, 1996, p.407 y “L'article 209 B de CCI. et ses limites d'application, BF, *Cronique*, 10/91,627.

226. DIAZ RUIZ E., *Régimen jurídico de las sucursales en derecho español*, Madrid, 1994, p.49.

227. GULMINELLI. *Responsabilidad por abuso de la personalidad jurídica*, Buenos Aires, 1997 “...que la responsabilidad del controlante torpe es siempre una responsabilidad extracontractual y, por tanto, de carácter solidario”, p.172.

goce de personalidad jurídica independiente y ello desde el Estado donde está situada²²⁸.

Por otro, como surge de alguna doctrina, porque lo impediría, salvo cláusula de reserva, al artículo 7.1 del Modelo OCDE, asumido normalmente en los tratados bilaterales, según el cual una empresa de un Estado no puede ser gravado en el otro Estado contratante a menos que ella no ejerza en ese Estado una actividad por medio de un establecimiento permanente allí situado²²⁹.

La evolución del régimen TFI, derivado de las disposiciones defensivas Subpart F de los EE.UU. y adoptado por la mayor parte de los Estados industrializados está en la frontera de la inseguridad jurídica en el plano internacional... “en los límites que el principio de soberanía tributaria permite sobre sociedades de otros países, puede incluso decirse que ha modificado esos límites... al aprovechar en su favor, al proceder contra el accionista del país, los beneficios obtenidos en el extranjero con un resultado económico final semejante al que más o menos produce la teoría del órgano, rechazada en todos los países, excepto Alemania”²³⁰.

El sistema Subpart F no tuvo otros propósitos, en sus orígenes, que el de establecer barreras a la utilización de territorios calificados como paraísos fiscales mediante la constitución de sociedades aparentes apropiadas para la acumulación de beneficios exentos o escasamente gravados y el diferimento del impuesto correspondiente en el Estado de residencia de la sociedad matriz o accionista principal. La caracterización subjetiva de la entidad sometida al régimen Subpart F pretendía circunscribir su aplicación a los socios sobre la base de presupuestos de hecho que descartaban cualquier otra finalidad que la meramente fiscal.

Pero, la posterior apertura del régimen a cada vez más supuestos apareja, en la actualidad, una situación de incertidumbre jurídica y complejidad difícilmente justificable²³¹.

La expansión de la ultraterritorialidad, a través de estos mecanismos, van más allá de sus propósitos iniciales, propiciando la necesidad de repensar el paradigma existente sobre los principios de derecho fiscal internacional²³².

228. FROMMEL S.N. Imposición de filiales, sucursales y subsidiarias, Madrid, 1981, recuerda que, en 1965, Alemania declara formalmente su renuncia a tratar una filial en unidad económica con su matriz como establecimiento permanente de esta última, respecto al entonces proyecto de cláusula antiórgano del Modelo OCDE, 1963, p.53.

229. DIBOUT, art. cit.; SANDLER, op. cit; DOUVIER op. cit.

230. BUHLER O., cit.p. 157.

231. DOERNBERG R., International taxation, p. 250; MC DANIEL-AULT, op.cit.p.120.

232. TANZI V., Taxation in an integrate world, Washington, 1995.

Desde otra perspectiva la conclusión está condicionada por la construcción normativa, antievasión.

La calificación legal subjetiva, de la clase Subpart F, anticipa la inexistencia de atributos de autonomía jurídica y de derecho de empresa -beneficio propio- de ciertas sociedades no residentes, desvelando lo que no tiene para justificar el tratamiento análogo al de un establecimiento secundario de la matriz o accionista principal. En otros términos, una sociedad que está carente del derecho (subjetivo) de empresa que le pertenece a su propietario principal²³³.

A esto se une que la presencia de un tipo fiscal societario específico rechaza, de entrada, la heterogeneidad subjetiva, organizando los efectos jurídicos inmediatamente en cabeza de los socios, antes que sobre la sociedad.

La calificación legal objetiva, real o cedular, de la clase TFI, impugna el derecho (subjetivo) de empresa de la sociedad no residente sólo y en cuanto a la naturaleza y categoría de algunas de sus rentas, a las que expropia para imputarlas directamente a los socios. Pero, esto aporta un elemento fáctico de autoregulación fiscal del contribuyente. En efecto, el ejercicio del derecho de empresa, caracterizado en su contenido por un poder complejo de gestión, integrado por múltiples facultades y deberes, puede llevar a la conservación de la heterogeneidad subjetiva, si la sociedad no genera determinada clase de renta o realiza actividad productora de otras categorías de rentas; como a su negación, si las previstas son las que se imputan a los socios o su actividad es objeto de reproche legal²³⁴. Una sociedad TFI no significa que lo sea para siempre, y, por tanto, de su poder de gestión depende considerarla filial o establecimiento secundario.

Los requisitos del régimen TFI

La aplicación del régimen TFI depende de tres factores: la participación del residente en la sociedad no residente, la naturaleza de la renta

233. NICOLO R., *Riflessioni sul tema dell impresa*, en *Il diritto privato nella società moderna*, Bologna, 1971, p. 385.

234. BISBAL J., *La SA unipersonal*, en *La Reforma de la L.S.A.*, Madrid, 1987. p.98, sostiene que la negación de heterogeneidad subjetiva no es necesariamente un mecanismo de sanción del abuso, como es el caso del régimen TFI, sino que se califica por la norma aplicable al socio.

incorporable en su base imponible y el nivel de gravámen soportada en el exterior.

El residente por sí solo o en conjunto vinculado debe poseer una participación igual o superior al 50% en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la sociedad no residente, en la fecha de cierre del ejercicio social de ésta última. (LIS, art. 16)

La participación que tienen las entidades vinculadas no residentes se computa por el importe de la participación indirecta que determine en las personas vinculadas residentes.

La primera reflexión es que la sociedad no residente aparece externamente como sujeto autónomo, pero, en verdad, su derecho de empresa está predeterminado y condicionado por el socio o partícipe residente. Pero, el control o la propiedad no determina la sujeción al régimen TFI, que se producirá sólo en cuanto la sociedad controlada obtenga determinada categoría de rentas.

El dominio o control del poder de decisión no implica en sí mismo la actuación del régimen TFI, si no está acompañado de renta transparente y, por tanto, imputable directamente al socio o partícipe principal.

El cálculo del porcentaje de control se efectúa en base al capital, fondos propios, resultados y derechos de voto. El requisito de control se puede verificar respecto de sus magnitudes y automáticamente. No obstante, la renta se imputa a la sociedad residente, primero, en razón a su derecho de participación en el resultado de la no residente y, en su defecto, en la proporción que ostente de capital, fondos propios o derechos de voto.

De la determinación legal resulta claro que la imputación de beneficios de la sociedad no residente al sujeto residente se funda en la presunción de que la primera está dentro del segundo y el beneficio obtenido no le pertenece, sino que está bajo el dominio de la sociedad residente, pese a su origen y fuente extraterritorial, y habiendo soportado, aunque mínimamente, un impuesto análogo o similar al Impuesto sobre Sociedades.

Es, precisamente, la referencia a los resultados extraterritoriales que se someten al impuesto local lo que fundaría la doble imposición económica desde el estado de la fuente: gravar por la misma renta en dos Estados distintos a dos personas jurídicas diferentes. No obstante, por congruencia, la pretensión y propósito del régimen TFI, más en general el de "controlled foreign company", reforma la doble imposición desde el estado del residente, puesto que, por sus fines, unifica distintos en un único sujeto y por un único beneficio o renta. Es decir, la base del TFI es que no existen contribuyentes distintos por la misma renta, sino el mismo

contribuyente en distintos Estados²³⁵. En sustancia, doble imposición jurídica en sentido estricto.

La base imponible del residente debe incluir determinada categoría de rentas obtenidas por la no residente, en modo cedular o analítico.

El criterio de selección de rentas imputables al residente obedece a una doble ratio: carencia de poder de decisión y de gestión del derecho (subjetivo) de empresa por parte de la sociedad no residente y obtención de rentas (o aplicación de gastos) con finalidad fiscal exclusiva.

En ello se fundaría el desborde jurisdiccional sobre otro Estado y otra persona jurídica independiente y separada de la sociedad matriz.

Las rentas que la ley obliga a incluir son las que derivan de las siguientes fuentes:

- Titularidad de bienes inmuebles o derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectados a una actividad empresarial o cedidos en uso a entidades no residentes de un grupo consolidado de sociedades (art. 42 C.Com.).
- Participación en fondos propios de cualquier entidad (dividendos, participaciones en beneficios) y cesión a terceros de fondos propios (rendimientos implícitos, explícitos y mixtos de capitales propios).
- Renta de actividades crediticias, financieras, aseguradoras, prestaciones de servicios, excepto las directamente relacionadas con exportaciones, realizadas con residentes que integren un conjunto vinculado por las operaciones que determinen gastos fiscalmente deducibles, siempre que los ingresos que obtiene el no residente procedan hasta el 50% de sus ingresos totales de la realización de operaciones con personas del conjunto vinculado.
- Rentas que provienen de la transmisión de bienes y derechos mobiliarios e inmobiliarios, que generen plusvalías en el residente no relacionadas con actividades empresariales.

El legislador establece la frontera de la legitimidad en la existencia de actividad empresarial. En ausencia de derecho de empresa considera que las rentas deben imputarse porque prevalece en su obtención la finalidad fiscal exclusiva.

El hilo conductor de las normas pretende aislar la renta imputable, la renta transparente, de la que proviene de actividad empresarial, sea en

235. DIBOUT, art. cit.

materia de rendimiento de capital inmobiliario-presumiendo legalmente el tal carácter en la que proviene de grupo consolidado-, de capital mobiliario- para lo cual excluye la que puede derivar de propiedad intelectual, industrial, asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, rentas vitalicias que tienen como causa la imposición de capitales- plusvalías realizadas desconectadas de cualquier actividad empresarial y, por último, gastos transformados en renta de la residente por consistir en “operaciones artificiales tendentes a disminuir la bases imponibles de las personas y entidades residentes en territorio español”²³⁶ desligados de actividades económicas productivas.

Asimismo resultan excluidos activos tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias, activos que incorporan derechos de crédito derivados de actividades empresariales, intermediación en mercados oficiales de valores, y actividades de las entidades de crédito en ejercicio de sus funciones.

La renta imputable TFI se identifica con la renta mobiliaria o inmobiliaria, las plusvalías y ciertos gastos deducibles transformados en rendimiento, que carecen de gestión económica propia de la no residente en el mercado. Esta renta son los resultados que se procura directamente la sociedad matriz residente en el territorio del Estado y por tanto le es plenamente imputable.

Finalmente, como último elemento, el régimen TFI exige que el importe satisfecho por la sociedad no residente por razón de gravámen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades sea inferior al 75% del que hubiera correspondido con las normas del mismo.

La estructura TFI define sus términos de actuación con respecto a la imputación local de rentas obtenidas en el exterior por titulares sin derecho (subjetivo) de empresa, aisladas de su decisión y poder de gestión. Son rentas a las que se atribuye finalidad fiscal exclusiva sea para eludir la norma local equivalente, mediante el diferimiento del impuesto (tax deferral) o evadirla, a través de actos de simulación. No obstante, la opción real y cedular del régimen TFI instala en la provisionalidad y la interinidad sus efectos jurídicos más destacados: no siempre la sociedad no residente conservará, por única vez, la obligación de someterse al régimen, pudiendo autoregularse para modificar sus consecuencias v.g. recuperando poder complejo de gestión de su actividad ni, asimismo, la renta pasiva, de finalidad fiscal exclusiva, queda encuadrada en única ocasión

236. SANZ GADEA, op.cit. p.94.

y para siempre, puesto que, en circunstancias, será renta activa no transparente.

Los hechos imponibles subrogatorios o suplementarios, que configuran el régimen TFI, se instrumentan a través de presunciones legales relativas²³⁷.

No parece persuasivo situar el régimen TFI en la esfera de las ficciones jurídicas. No existe una verdad artificial creada por el legislador al margen de y prescindiendo de la correlativa realidad jurídica y fáctica al contrario, la imputación de ciertas rentas de entidades no residentes sólo es factible si concurren las circunstancias que se preven, sujetas a prueba en contrario²³⁸.

La sociedad aparente y el derecho de empresa

La sociedad no residente bajo control, beneficiaria de un régimen fiscal privilegiado en orden al Impuesto de Sociedades local queda sometida a la TFI cuando su renta es calificada como renta pasiva, derivada de inversiones meramente patrimoniales o renta evadida, cuando se deslocalizan gastos-renta con finalidad fiscal exclusiva.

La reacción del ordenamiento tributario mediante un sistema de presunciones legales relativas consiste en la creación simbólica de hechos imponibles, con el empeño simultáneo de recuperar base imponible emigrante a otra jurisdicción mediante la imputación directa a los accionistas o socios principales residentes.

En primer lugar la renta pasiva (passive income) es la que se origina de una actividad pasiva (passive activity); actividad carente de ejercicio de poder complejo de gestión por parte de su titular²³⁹. La renta no es fruto de la actividad de la sociedad, sino de fines extrasocietarios preestablecidos por los socios o controlantes. La sociedad no residente es una

237. El legislador integra en el régimen TFI supuestos dirigidos de modo específico a evitar gastos deducibles anormales, exagerados o inexistentes en países de baja fiscalidad, invirtiendo la carga de la prueba en la línea del art. 238, A CGI de Francia, añadiendo elementos ambiguos jurídicamente ajenos al propio régimen, y aunque la pretensión de la ley se oriente a la presunción absoluta; ello no parece admisible en el contexto del IS.

238. CAAMAÑO ANIDO M.A., Algunos problemas que suscita la transparencia fiscal internacional en Temas pendientes de derecho tributario, Barcelona, 1997. p.137.

239. MARASÁ G. Le "società" senza scopo di lucro, Milano, 1984, p.614, Campobasso G. F., Diritto Commerciali, 2, 1997, p.29.

sociedad aparente, en cuya virtud aparece la simulación ante terceros de una relación societaria que no existe²⁴⁰.

En segundo lugar, la renta evadida, en el seno del conjunto vinculado a través de gastos ficticios para ocultación de beneficios indica, también, el acuerdo de simulación, salvo prueba en contrario sobre la realidad jurídica de las operaciones efectuadas.

En ambas situaciones, el fenómeno de simulación, los efectos internos llevarían directamente a la infracción; pero, la proyección ultraterritorial de la TFI no puede alcanzar a la persona jurídica no residente, si no es mediante la imputación de la renta de la sociedad aparente, en cabeza de los socios principales residentes.

El régimen TFI rechaza la heterogeneidad subjetiva, porque la sociedad no residente es aparente -simulada-, generando dos efectos: la imputación de la renta pasiva/evadida en los socios residentes y la responsabilidad tributaria de estos sujetos para el cumplimiento de la obligación tributaria. Pero, esto no significa que la sociedad aparente pierda su personalidad jurídica, simplemente, que en estas circunstancias, es inoponible, porque la ley lo establece e irresponsable porque el estado de residencia del socio carece de fuerza ejecutiva para obligarla.

La sociedad aparente es la titular de renta pasiva evadida; pero, deja de estar en TFI si funda su actividad en el ejercicio de actividad de empresa, actividad de contenido patrimonial finalizada a la producción o cambio de bienes o servicios²⁴¹.

La ausencia de actividad de empresa, de derecho subjetivo de empresa, consiente la función normativa denegatoria de la heterogeneidad subjetiva, puesto que, salvada la personalidad jurídica, esa sociedad es, en sus propios términos, una sociedad defectuosa: "la actividad no está dirigida a la producción de nuevas utilidades para el mercado. Esta característica se presenta en las sociedades que desarrollan actividades de mero goce"²⁴². La no empresarialidad propia porta como consecuencia que la sociedad aparente sirva como elemento de intestación de bienes o derechos autónomamente productivos²⁴³.

La sociedad aparente es una sociedad imperfecta, por lo que la imputación de renta a sus accionistas principales y la responsabilidad por la deuda tributaria presupone descalificar su carácter de sociedad mercantil,

240. ROSEMBUJ T., La simulación..cit, p. 50.

241. CAMPOBASSO, Diritto Commerciale, p.9.

242 MARASÁ, op. cit. p.612.

243. NUSSI M., L'imputazione del reddito nel diritto tributario, 1996, p.529.

precisamente, por defecto de uno de sus atributos constitutivos, cual es la actividad económica en común de sus socios con dirección al mercado.

La reacción del régimen TFI está condicionada por el ejercicio de la actividad y gestión del derecho de empresa de la sociedad no residente. La frontera es fluida a diferencia del régimen interno de transparencia fiscal o del diseño CFC, una sociedad puede o no según las circunstancias, dibujar una actividad pasiva o activa. El legislador es más preciso y exigente cuando define los requisitos y los elementos de la entidad de transparencia fiscal interna (art. 75 I.S.), incidiendo en el perfil obligatorio de sometimiento de ciertas entidades que reúnen la tenencia y titularidad de activos en manos de un grupo reducido de socios o familiares, en proporción a la actividad o denominado la actividad profesional, artística, deportiva, como origen de la renta societaria. Es más preciso, en el sentido del tipo fiscal subjetivo de sociedad que no puede ser sino transparente.

A la inversa, la movilidad preside el régimen TFI. La sociedad no residente puede ser potencialmente activa, así como la que no lo es puede incurrir en actividad pasiva. El problema, en cualquier caso, afecta a la sociedad TFI que no desarrolla su derecho de empresa, deviene pasiva. Es evidente que la ausencia sobrevinida de ejercicio de empresa no podría, en principio, justificar la inclusión sic et simpliciter de su renta en la de los socios residentes, en la medida que su origen sea conexo o vinculado a la actividad preexistente de empresa.

La imputación de renta exterior a los accionistas locales concluye la configuración del sujeto pasivo único con un único resultado global, atendiendo las circunstancias de hecho que reclama el régimen TFI. Pero, esto suscita otros interrogantes. La existencia de empresa multinacional implica la actividad económica simultánea en distintos ámbitos territoriales y jurisdiccionales y, por tanto, la valoración singular de una de sus partes como actividad pasiva no excluiría la actividad empresarial en el conjunto. Y esto lo reconoce el propio legislador respecto al grupo de sociedades (art.42 C. Com), aunque no se extiende a grupos de sociedades no consolidados fiscalmente. La imputación de renta multinacional trae como consecuencia la recuperación de una parte de base imponible total, situada fuera del territorio de la matriz para el Estado de residencia, convalidando la orientación del beneficio del conjunto como referencia para su imputación en la residencia del accionista principal, tal como sucede, por otra parte, en la perspectiva americana respecto a los precios de transferencia.²⁴⁴

244. ROSEMBUJ T., Impuestos, 9/1997,17, Operaciones vinculadas y subcapitalización en el Impuestos sobre Sociedades.

Renta pasiva y activa

La fluidez apreciada en la distinción entre renta pasiva y activa, entre actividad pasiva y empresarial se trasunta en el régimen TFI cuando diseña el marco de las rentas de la sociedad no residente excluibles porque no son pasivas.

La renta de la sociedad TFI se excluye de la imputación cuando deriva de otras entidades en las que participa en más del 5% siempre que ejerza el poder complejo de gestión sobre las mismas: -derecho de empresa mediante la organización de medios materiales y personales y que, a su turno, las entidades participadas obtengan sus ingresos de la actividad de empresa en, al menos, el 85% del total.

La renta pasiva, por otra parte, es activa, excluyéndose de la base imponible del accionista principal si procede de entidades participadas, por la sociedad TFI, directa o indirectamente, en más del 5% y los ingresos totales de las entidades participadas deriven en, al menos, el 85% de la realización de actividades empresariales²⁴⁵.

Tampoco se excluyen en la imputación las rentas procedentes de bienes inmuebles, de capital mobiliario y plusvalías, cuando la suma de los importes de las mismas sean inferiores al 15% de la renta total de la sociedad TFI o al 4% de sus ingresos totales. Estos límites pueden referirse a la renta o a los ingresos obtenidos por el conjunto de las entidades no residentes pertenecientes a un grupo de sociedades ex art.42 C. Com.

En ningún caso pueden incluirse una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

Queda patente la voluntad del legislador de limitar la ultraterritorialidad a las actuaciones de sociedad aparente perceptora de dividendos, intereses, cánones arrendaticios, plusvalías, desplazados y acumulados al abrigo de la fiscalidad vigente en el Estado de residencia, hasta que no se distribuyan al accionista o socio matriz.

245. BARNADAS F., *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*, Barcelona 1997, p.148.

La compatibilidad del régimen TFI y el derecho fiscal internacional

El origen de las disposiciones Subpart F fue el de evitar el “tax deferral”, en cuanto que los beneficios obtenidos por una sociedad filial no residente serán gravados en el Estado de residencia de la sociedad matriz sólo cuando se reparten como dividendo en cabeza del accionista principal. El diferimiento ofrece evidentes ventajas fiscales si el impuesto que grava la sociedad no residente es mínimo o, al límite, inexistente.

En la actualidad el régimen TFI tiende a una clara finalidad antievasión fiscal, que excede la rectificación del mero diferimiento o aplazamiento en el reparto de beneficios a los socios residentes²⁴⁶.

En efecto, el foco de la normativa en cuestión se dirige, sobre todo, a neutralizar aquellas actuaciones de socios residentes que desvían o acumulan renta pasiva en sociedades aparentes no residentes, situadas o no en territorios considerados paraísos fiscales. La utilización de sociedad simulada para ocultar renta no directamente empresarial en otro Estado y sometida a un tratamiento fiscal privilegiado respecto al del propio Estado²⁴⁷.

En suma, el presupuesto del régimen TFI es el diferimiento de impuesto fundado en simulación o abuso de formas jurídicas, al amparo de otra jurisdicción tributaria.

El ordenamiento jurídico, que se siente afectado, reacciona mediante la concurrencia de simulación en fraude de ley.

La sociedad aparente simulada encubre el diferimiento ilícito del pago del impuesto en el Estado de residencia del accionista principal, tendente a evitar la aplicación del mayor impuesto que le supone. La sociedad aparente, en esta concepción, no puede servir de vehículo de fraude de ley, utilizando el objetivo de eludir el ordenamiento jurídico tributario de residencia.

La conmixtión simulación-fraude es el argumento básico de la doctrina tributaria clásica que no concibe fraude sin abuso ni abuso ni fraude: el efecto de la combinación se traduce en la ejecución de la ley eludida - régimen TFI- sin sanciones²⁴⁸.

246. OCDE, Controlled Foreign Company Legislation, 1996, Paris.

247. Paradis fiscaux et opérations internationales, E.F.LEFEBVRE, Paris, 1997, p.151; GOUTHIERE B., Les impôts des affaires internationales, 1995-1996, Paris, 1994, p. 683.

248. HENSEL, Diritto tributario, Milano, 1956, p.146.

No obstante, es necesario advertir que esta perspectiva, inherente al Estado de residencia de la sociedad matriz, resulta conflictiva con la que corresponde al Estado de la fuente donde está la sociedad filial, en los términos en los que el Modelo OCDE de Convenio para Evitar la Doble Imposición orienta las diferentes soluciones.

No puede omitirse que desde el otro Estado, su ordenamiento jurídico tributario reconoce en la sociedad (aparente) un sujeto pasivo autónomo, independiente, separado, de la sociedad matriz, plenamente reconocido y cuyo beneficio empresarial no pierde su carácter porque se lo denomine, desde otra jurisdicción, como pasivo o no empresarial. La aplicación ultraterritorial del régimen TFI en cuanto pretende la captura del beneficio localizado en la sociedad no residente, reconocida y aceptada por otra jurisdicción, implica apartamiento de los criterios establecidos para evitar la doble imposición. Empezando por el propio concepto de doble imposición. Aquello que para un Estado, el de residencia, se trata como doble imposición jurídica, para el otro, el de la fuente, es doble imposición económica.

Desde la perspectiva ideológica del régimen TFI subyace una renta única de un único titular efectivo al que le pertenece: gravámen sobre el mismo sujeto pasivo respecto a la misma renta en el mismo período impositivo.

Al contrario, en la perspectiva del ordenamiento jurídico tributario huésped de la sociedad filial y origen de la renta, aparece la misma renta gravada en el mismo período impositivo en cabeza de sujetos pasivos diferentes en cada una de las jurisdicciones territoriales. El contraste va más allá de la expresión lingüística.

Desde la doble imposición jurídica, régimen TFI, se desborda el límite de la cláusula antiórgano, presente en el Modelo OCDE, promoviendo la definición normativa de la filial como si fuera es establecimiento secundario (sucursal) de la sociedad matriz en el otro territorio. A la inversa, desde la doble imposición económica se conserva en sus términos la independencia entre personas jurídicas autónomas, pese al control que puede ostentar la matriz sobre la filial, considerando como separadas la renta respectiva obtenida por cada una de ellas, al menos, hasta el momento de su reparto en forma de dividendos.

El régimen TFI, en la congruencia del Modelo OCDE, sienta la premisa del abandono de la doble imposición económica y al apoyarse en la doble imposición jurídica introduce elementos contradictorios respecto a los tratados internacionales, sobre la identidad o pluralidad de sujetos implicados, la identidad o pluralidad de renta originada en distintas jurisdicciones, y por último, la regla de distribución de base imponible entre ellas.

El principio definido en el Modelo OCDE, recogido en los CDI firmados por España, es claro: una empresa de un Estado no puede ser gravado en el Estado contratante a menos que ella no ejerza una actividad en ese Estado por medio de un establecimiento permanente allí situado, (art. 7.1).

En la medida en que la sociedad no residente está sometida a la ley en el Estado de su localización; su renta no podría sujetarse a impuesto en España, salvo que fuera obtenida por un establecimiento permanente de la misma, situado aquí.

Las conclusiones son inequívocas. En la línea señalada por Sandler, puede indicarse que, en general, el régimen TFI contraría el Modelo OCDE, art.7, al gravar el beneficio de una entidad no residente, al gravar una sociedad por el mero hecho de ser extranjera y, finalmente, porque es una aplicación excesiva de ultraterritorialidad de la norma tributaria local²⁴⁹.

No es ésta, sin embargo, la posición que sustenta la OCDE y que es adoptada por la Administración tributaria, en tanto preconizan la compatibilidad de las normas sobre TFI y los convenios bilaterales suscritos para evitar la doble imposición²⁵⁰.

La proyección del derecho interno hacia el exterior

La OCDE ha desarrollado la defensa ideológica de las normas del género TFI (Subpart F. Controlled Foreign Corporation), manifestando que no sería contrario a los CDI que el Estado de residencia atribuya a la sociedad la renta de la no residente, aún cuando la sede de dirección efectiva se halle en otro Estado y no posea su establecimiento permanente en el territorio del primero.

La sociedad pantalla juega el papel de simple intermediario, agente, depositario o mandatario del contribuyente residente. Así puede interpretarse que el beneficiario efectivo de la renta obtenido no es la sociedad no residente, sino su accionista, “como el verdadero beneficiario de la renta recogida por tal sociedad”.

Y ello en base a las normas internas relativas al abuso de derecho o a la “prevalencia del fondo sobre la forma”²⁵¹.

249. SANDLER, op.cit, p. 113.

250. OCDE, L'evasion... cit., Comentarios al Modelo OCDE, art. 1,22-26.

251. OCDE, L'evasion...p. 38.

La sociedad aparente, en esta idea, no sería sino un mero órgano de gestión por cuenta ajena de las partes interesadas (el accionista de la misma)²⁵².

La OCDE, hasta aquí, no hace sino la glosa de la posición ya expuesta, sobre la definición de un único sujeto pasivo sometido a una renta que le pertenece, y que resulta imputado de la que se procura en otra jurisdicción mediante sociedad aparente. Pero, sin que supere la perplejidad que suscita su defensa, de cara a los principios de la tratadística fiscal internacional.

Recientemente abunda sobre los trazos de la legislación comparada TFI (CFC)²⁵³.

“Con la creciente movilidad del capital llega la creciente capacidad de los residentes de un país para eludir sus normas tributarias. En ausencia de cooperación internacional los países deben preservar la integridad de sus sistemas tributarios a través de la acción unilateral”:

La reacción unilateral no es otra cosa que la ultra-territorialidad de la norma interna o local del Estado para recuperar fuente de riqueza o renta de sus residentes a las que entienden como propia.

El régimen TFI no penaliza la elusión o evasión fiscal, en base a las instituciones propias del Estado, sea *fraus legis*, abuso del derecho, sustancia sobre forma o penetración de las formas; sino la extensión ultraterritorial sobre la renta producto en jurisdicciones ajenas o terceras, genéricamente calificadas como de baja fiscalidad.

La preservación unilateral de la integridad del sistema tributario de cada Estado no puede legitimar la ultraterritorialidad de su ordenamiento jurídico, proyectado sobre otro u otros ordenamientos, a menos que existan tratados o acuerdos que expresa y explícitamente lo consientan.

No es comparable que el Estado aplique a sus residentes las normas o cláusulas generales contra la elusión o evasión fiscal con la prolongación de los efectos de su legislación sobre otros ámbitos territoriales dotados de poder tributario.

La metodología TFI (CFC), en cualquiera de sus modos, “transaccional o jurisdiccional approach”, se funda en la territorialización de renta extraterritorial con fundamento en la naturaleza de los rendimientos que se obtienen (renta pasiva), lugar de su obtención o ambos simultáneamente en términos de ventajas fiscales para el accionista residente.

252. BAKER P., *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, London, 1994, p.229.

253. OCDE, CFC... p.15.

El problema consiste en que por vía unilateral se pone en tela de juicio el entramado jurídico fiscal internacional representado en los CDI que adhieren al Modelo OCDE.

La territorialización transaccional utiliza un tipo fiscal subjetivo (v.g. Sección 951 EE.UU.) que impulsa el transporte de toda su renta a los accionistas residentes: es una sociedad que no es autónoma de sus propietarios o titulares y, por tanto, jurídicamente dependiente y falta de beneficio propio de empresa, ya que lo que se procura es directa e inmediatamente de aquellos. Resulta difícil interpretar que una entidad CFC constituya una entidad legal independiente²⁵⁴, y no un mero establecimiento permanente.

La territorialización transaccional debe interpretarse en combinación con el tratamiento del establecimiento permanente y los beneficios empresariales (arts. 5 y 7 Modelo OCDE).

La territorialización jurisdiccional discrimina en contra de la actividad desarrollada en determinados Estados mediante sociedad aparente, identificados en lista negra o blanca, si la cantidad de impuesto pagado por dicha sociedad es inferior a la del Estado donde reside su accionista. En esta hipótesis la legislación TFI, cedular y por comparación, convoca no sólo los conceptos antes señalados, sino, además, su compatibilidad con las definiciones convencionales respecto a cada una de las rentas imputadas, singularmente consideradas. Así, "se examinará la composición de las rentas, que pueden ser diferentes- beneficios industriales o comerciales, intereses, cánones)- que tienen su fuente en el país pantalla o en otro país y se aplicará la disciplina convencional relativa a esos elementos²⁵⁵". Es el caso de los dividendos u otras rentas de capital que tienen su fuente en el Estado donde se halla radicada la sociedad aparente. (art. 10 Modelo OCDE) o conjunto Vinculado (art.9 Modelo OCDE).

El régimen TFI participa de una de las características comunes a todos los esquemas CFC. El residente debe pagar en su Estado por beneficios no distribuidos ni dividendos repartidos de una sociedad constituida al amparo de otro ordenamiento jurídico estatal, de menor fiscalidad. La imputación de renta no excluye que el régimen en su conjunto deba indicarse como una manifestación distorsionante, como se verá, en base a la elevación de la ultraterritorialidad unilateral como instrumento sancionador sobre otros Estados.

254. OCDE, Comentarios al Modelo CDI, art. 5,7,40.

255. OCDE, L'evasion...cit.p.80.

La doble imposición jurídica

El régimen TFI desconsidera la sociedad aparente no residente como persona jurídica distinta y separada de la sociedad matriz, imputándole la renta obtenida por aquella en forma directa.

“...El juego de la presunción establecida... conduce así, por el solo efecto del derecho interno, al equivalente de una situación de doble imposición jurídica porque la empresa... se considera como imponible en los dos países sobre los mismos beneficios” (Dibout).

De este modo, la renta de la sociedad no residente queda sujeta a impuesto en el Estado de residencia de la sociedad matriz, sin que sea visible que ejerza actividad alguna en dicho Estado por medio de un establecimiento permanente en él situado.

Hay una contradicción clara que surge entre el régimen TFI y el principio de gravámen del beneficio empresarial, ex. art.7, parag.1 Modelo OCDE²⁵⁶.

El contenido del criterio establecido en los tratados internacionales enfatiza que no puede gravarse el beneficio empresarial de una sociedad no residente, a menos que actúe en él mismo a través de un establecimiento permanente. Si este régimen se aplica al residente en proporción a la imputación de la renta de la no residente lo que se está haciendo es “gravar el beneficio de una sociedad no residente” (Sandler)²⁵⁷.

El concepto de “beneficios empresariales” no explica ninguna restricción, en el Modelo OCDE, a su contenido. Y esto es relevante, puesto que de ello debería inferirse la distinción entre renta activa y pasiva, punto al que da sobrada respuesta, en cambio, el Modelo EE.UU., 1996, en cuanto interpreta que “The term “business profits” is defined generally in paragraph 7 to mean income derived from any trade or business”²⁵⁸.

Pero, asimismo, la ruptura del principio de gravámen del beneficio empresarial extraterritorial en el Estado de residencia del accionista principal ocasiona el supuesto de doble imposición jurídica, pues desconoce la separación e independencia entre personas jurídicas diferentes que

256. BATAILLON J.J., *Antiavoidance measures in France and the E.U.*, p. 49, en *International Tax Planning*, CAMPBELL D., London, 1995.

257. Cfe RUIZ GONZÁLEZ R., *La TFI y los convenios de doble imposición*, Carta Tributaria, 3/1 996.243.,.

258. DOERNBERG R.- VAN RAAD K., *The 1996 U.S. Model tax income convention*, Den Hagg, 1997, p.298.

actúan en jurisdicciones distintas, lo cual convertiría a sociedades filiales en establecimiento permanente de la matriz residente²⁵⁹.

El tratamiento de los dividendos

El artículo 10.5 Modelo OCDE sanciona la interdicción del Estado de la fuente para exigir algún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad establecida en su territorio. El dividendo distribuido puede gravarse en el Estado de residencia de la sociedad que lo hace.

El hecho que la sociedad que reparte los dividendos los haya generado por beneficios obtenidos en un Estado distinto al de su residencia no autoriza a ese Estado a pretender que los dividendos tienen su fuente en su jurisdicción y a percibir gravámen sobre esos dividendos.

Esta cláusula de prohibición de la imposición extraterritorial tiene dos únicas excepciones: si el dividendo se paga a un residente del Estado de la fuente o si la participación que origina el dividendo se conecta a un establecimiento permanente de la sociedad que lo distribuye en el Estado de la fuente.

La interdicción incluye la exigencia de impuesto sobre beneficios no distribuidos de la sociedad, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes del Estado de la fuente.

La prohibición de extraterritorialidad significa que si una sociedad del Estado A obtiene beneficios en el Estado B, mediante una sociedad filial y los distribuye a sus accionistas, esos beneficios no pueden ser gravados en el estado B, así como tampoco puede serlo la sociedad del Estado A por los beneficios no distribuidos producidos en el Estado B.

El dividendo, en consecuencia, no se puede gravar en el Estado de la fuente, donde reside la sociedad filial, hasta que se satisface al accionista en el estado de residencia de la sociedad matriz.

El equilibrio de la solución consiste, precisamente, que un Estado no puede afectar la renta no satisfecha y el otro sólo puede hacerlo cuando se satisface²⁶⁰.

259. ROSEMBUJ T., La pertenencia personal y económica en el IRPF e IS. Residencia. Fuente. Establecimiento permanente, Impuestos, 2/1997.

260. VOGEL K, On double taxation conventions, Deventer, p.61 8.

La limitación de imposición extraterritorial del dividendo pagado tiene su correlación lógica y jurídica con el reconocimiento al Estado de la fuente a gravar los beneficios que consiguen en su territorio las sociedades. “La renuncia del país de origen al gravámen de los dividendos pagados, cuando marchan al extranjero, fue considerada como compensación a que ese Estado ya grava por su parte los beneficios de las sociedades que hacen efectivos esos dividendos” (Buhler).

Es evidente que la imposibilidad de exigir algún impuesto sobre el dividendo pagado aparece que su gravámen en el Estado de residencia del accionista no ocurra, al menos, hasta que se satisfaga, colocando los fondos a su disposición en el modo requerido por relaciones contractuales o usuales²⁶¹.

El régimen TFI no puede imputar dividendos al accionista residente sino en el momento en que se materialice su reparto. La OCDE rechaza que esta norma convencional se oponga al régimen TFI (CFC) en razón que no se refiere sino al Estado de la fuente y por tanto, es ajena a la imposición del residente afectado por las medidas en cuestión. Asimismo, confina el alcance del parágrafo 5 del artículo 10 a la sociedad y no al accionista²⁶².

Entrando en contradicción con sus propios comentarios, la OCDE considera que la imputación de renta al residente se funda en que es el beneficiario efectivo de la misma, que no la sociedad pantalla empleada; e ignora, al mismo tiempo, que los dividendos pagados, que no puede gravar el Estado de la fuente, son del perceptor accionista, que no de la sociedad²⁶³. “Además no debe gravarse a los accionistas de esas sociedades (extranjeras), excepto si tienen su residencia en ese Estado y están sometidas por ese motivo a la soberanía de dicho Estado...”.

Por otra parte, tampoco es convincente sostener que esta cláusula sólo interesa a la imposición en el lugar de la fuente de renta y por tanto no concierne a la imposición en el lugar de residencia del accionista en virtud de disposiciones defensivas.

En efecto, la limitación de la extraterritorialidad sobre los dividendos pagados desautoriza la ultraterritorialidad de la norma sobre los dividendos no satisfechos: el Estado de residencia no puede territorializar la renta por dividendos en la de su accionista hasta que no se la paguen: el dividendo no se presume.

261. BAKER P.op.cit.p.227;SANDLER, op.cit.p.75.

262. OCDE, op.cit. Levasion...p.80.

263. OCDE, Comentarios al Modelo, art.10,33.

El Régimen fiscal privilegiado

El régimen TFI solicita la presencia de propiedad o control del residente, sobre una filial no residente, que obtiene determinada clase de rendimientos, sobre los que tributa menos de lo que hubiera correspondido en la legislación local: en caso de que el impuesto sobre sociedades pagado en el extranjero sea inferior al 75% del impuesto análogo que le corresponde de acuerdo a la norma española.

El “comparable tax approach” se fija sobre dos elementos:

- cantidad pagada en el extranjero por un impuesto idéntico o análogo al Impuesto local.
- cantidad que hubiera correspondido pagar por aplicación de las normas propias del Impuesto sobre Sociedades local.

Es menester recordar que, justamente, el régimen TFI es una reacción de determinados Estados justificado por un ambiente internacional caracterizado por la “gran desigualdad de los niveles de imposición” y que “no debiera ser aplicable en el caso en el que el nivel de fiscalidad es comparable al del país de residencia del contribuyente”²⁶⁴.

El tipo de gravámen del IS es del 35%, en forma tal que, en ausencia de cualquier beneficio fiscal, el mecanismo de la imputación se desencadena a partir del 26,25%²⁶⁵.

El interrogante previo consiste en si esta forma de comparación tiene alguna validez que sirva a su pretensión. La respuesta forzosamente será negativa. El problema es de principios-residencia o fuente.

La tesis de K. Vogel

K. Vogel cuestiona ciertos tópicos formulados en materia de fiscalidad internacional. En primer lugar, cuestiona la premisa de la doctrina clásica que presume implícitamente que entre los Estados sólo el factor costes e impuestos son diferentes. Vogel incorpora los costes de transacción al análisis, los costes derivados de usar el mercado, llegando a la primera

²⁶⁴. OCDE, op.cit. L'evasion... p.79.

²⁶⁵. BARNADAS, op.cit., p.151... “si el impuesto imputado en origen es superior al tipo del 26,25% no deberá imputarse renta alguna”.

conclusión que no se puede aislar el coste fiscal de la inversión internacional del conjunto de costes y beneficios inducidos en el Estado. "Los efectos de los impuestos no pueden aislarse del conjunto de los efectos de todos los costes y beneficios inducidos del Estado". La comparación de impuestos entre Estados es insensata si se refiere a la legislación positiva de los mismos, pero, aún más, si es a los impuestos que corresponden a cada empresa en particular.

En segundo lugar, ningún Estado es capaz de asegurar a través de su sistema tributario que la inversión de sus residentes está sujeta a los mismos costes públicos inducidos. Aunque un Estado eleve su nivel de imposición añadiendo impuestos a los que establece el Estado extranjero, carece de toda influencia sobre los costes de transacción en que incurre la inversión extranjera, (sistemas de protección legal, seguridad pública, eficiencia administrativa, servicios). En tercer lugar, no hay neutralidad fiscal sin que se tome en cuenta la legalidad y las instituciones que afectan la inversión, en suma, el ambiente legal de la empresa que determina los costes de transacción. La eficiencia no sólo depende de la productividad y el intercambio, sino, también de la minimización del consumo público improductivo, v.g., orientando e incentivando la inversión hacia aquellos Estados que mejoren su eficiencia administrativa.

Finalmente, la conclusión de Vogel es clara: el criterio de la fuente satisface mejor las exigencias de neutralidad, como él expone, que el criterio de la renta mundial.

El criterio de la fuente implica idéntica presión fiscal para el residente y no residente que realizan actividad de empresa en el mismo Estado y soportan costes de transacción análogos.

El criterio de la renta mundial, en cambio, no es neutral, porque en la medida en que el nivel de imposición del Estado de residencia es superior al del Estado de la inversión implica costes añadidos, aunque conceda créditos fiscales por los impuestos allí pagados. Es mediante estos costes añadidos que el criterio de la renta mundial influye en la decisión de invertir, apartándose de la neutralidad²⁶⁶.

En la misma línea, Tanzi propugna el criterio de la fuente frente al de residencia y renta mundial, atendiendo las dificultades legales, técnicas y políticas de su implementación (de nuevo los costes de transacción)²⁶⁷.

266. VOGEL K., *Taxation of cross border income, harmonization, and tax neutrality under F.C. Law*, Deventer, 1994.

267. TANZI V.op.cit.,p.137.

El cálculo de la renta presunta

La cuantificación de la renta positiva a incluir en la base imponible del residente se mide de acuerdo con las normas del IS para su determinación, lo cual supone ajustar el resultado contable de la entidad no residente para su compatibilidad con las normas contables y fiscales de la sociedad residente²⁶⁸.

La determinación de la base imponible desarrolla el mismo eje de reflexión enunciado: un único sujeto, con un resultado obtenido en jurisdicciones distintas.

No llama la atención, entonces, la acentuada vocación ultraterritorial de la ley abocando un procedimiento de comprobación que exige la valoración de normas en vigor en otro Estado, a fin de establecer sus propias conclusiones²⁶⁹.

Es equívoco afirmar que la “entidad participada deberá llevar unas cuentas de acuerdo con las normas del país o territorio en que reside y no estar vinculada a la Hacienda Pública Española por relación jurídica alguna”²⁷⁰ puesto que la realidad indica exactamente lo contrario.

Esto significa un ulterior agravamiento de la interferencia en el ordenamiento jurídico de residencia de la entidad afectada, puesto que presupone el derecho a la revisión de actuaciones administrativas de otro Estado, unilateralmente modificables en base a principios y criterios contenidos en el sistema jurídico fiscal, mercantil, contable de la sociedad matriz, con prescindencia absoluta de criterios objetivos de comparación que puedan justificarlo.

Si hay CDI, una norma de este tipo esteriliza alguna de sus cláusulas, en este caso, el conjunto vinculado (art. 9. Modelo OCDE), ya que hace virtualmente inaplicable el ajuste bilateral, a menos que, expresamente, ambos Estados compartan la misma perspectiva respecto a los motivos que lo fundan.

El cálculo de la base imponible conforme al I.S. exhibe una prerrogativa administrativa directa sobre la sociedad no residente, desmintiendo,

268. VANN, art.cit. afirma, precisamente que la legislación CFC supone la consolidación contable de la sociedad, convirtiendo en irrelevantes los artículos del Modelo OCDE sobre conjunto vinculado y dividendos.

269. DOUVIER, op.cit.p.368, señala.

270. SANZ GADEA, op.cit.p.51.

por si ello fuera necesario, que el régimen TFI concierna al accionista residente antes que a su sociedad.

Asimismo, la renta positiva susceptible de impuesto no es cada una de las categorías de rentas previstas, sino el resultado o renta total determinado, o sea, el beneficio empresarial de la sociedad no residente obtenido en otro Estado. La renta positiva total imputable no sigue, sino a fines de cálculo la descripción real de cada una de ellas, puesto que, al final, se imputa la renta total según los criterios del IS, obtenida por la sociedad no residente.

La renta global positiva de la sociedad no residente -beneficio empresarial en su Estado de origen- es distinto de las partes que lo componen. Pero, la renta imputable es una configuración de renta presunta, sobre circunstancias que no revelan capacidad económica en el territorio y que, en verdad, se sustituyen a los hechos imponibles reales y efectivos de carácter extraterritorial. La renta presunta de la no residente equipara en el IS circunstancias que representan hechos imponibles verificados en otro Estado y en cabeza de un sujeto distinto al contribuyente. Por eso, la única legitimidad jurídica para someter a impuesto la renta presunta es, precisamente, que la realidad la confirme.

Una presunción de renta confirmada por la obtención efectiva de la renta por parte del residente. No se entendería que ello no se produjera por cuanto, en la propia lógica del régimen TFI, el anticipo o avance de gravámen responde al diferimiento o postergación del reparto de beneficios al residente.

Ello implica, por una parte, que el régimen TFI excluya de su cómputo los beneficios realmente distribuidos que ya fueron gravados como beneficios no distribuidos y, por otra parte, que los beneficios generados en el exterior efectivamente se distribuyan.

No se integran en la base imponible los dividendos en la parte que corresponda a la renta positiva (presunta) que haya sido incluida en la base imponible. Una misma renta positiva (presunta) sólo puede ser objeto de inclusión por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

“Las rentas imputadas en la base de la matriz no volverán a gravarse cuando se perciban realmente en forma de dividendos, se traduzca en una plusvalía de enajenación de acciones o sean susceptibles de nueva inclusión por formar parte de la renta transparente de otra filial” (D.G.T., 10/11/95).

En verdad no hay una doble renta, sino renta distinta. La renta presunta no es equivalente a la distribución de beneficios.

Si hay reparto de beneficios (subsequent dividends) se confirma la presunción legal y, obviamente, no se puede duplicar el gravámen ya aplicado. Pero, en cualquier caso, el interrogante reside en saber los efectos que se pueden producir en caso que los beneficios no se repartan ni se distribuyan, quedando el accionista residente gravado sin que haya obtenido materialmente la renta.

El tema no es incidental, puesto que está relacionado con los denominados upstream loans. En lugar de remitir los dividendos, la sociedad filial presta a la matriz los fondos equivalentes, con lo cual evita el gravámen sobre los beneficios y posterga el impuesto a devengarse hasta el momento en que el préstamo genere gastos deducibles por intereses. Así como en el conjunto vinculado se aplicaría, en su caso, la norma sobre infracapitalización, los intereses serían considerados como dividendos; ello no se verifica si no lo hay, a no ser que se entienda que la filial es un establecimiento permanente de la sociedad residente (16, j), lo cual implica su integración como conjunto vinculado. Pero esto apareja otros efectos jurídicos.

La renta imputada a la sociedad matriz se grava sin que se perciba realmente en forma de dividendos, plusvalías, participación en beneficios, no dando lugar a “subsequent dividends”.

Esta renta presunta desautorizada para la irrepartibilidad del beneficio empresarial obtenido en el exterior no podría apelar a la calificación de dividendo anticipado y, por tanto, por vía la disciplina convencional aceptada. en concreto art. 21 .2 Modelo OCDE tendría como referencia “Otras Rentas”, conseguidas mediante establecimiento permanente en el Estado donde se halla la entidad no residente y, en consecuencia, sería aplicable en toda su extensión la cláusula relativa a beneficios empresariales (art. 7 Modelo OCDE) susceptibles de ser gravados por el Estado de origen.

Con ello, en congruencia con lo ya mencionado, resulta claro que el régimen TFI está dirigido a la captura de beneficios de sociedades residentes en otro Estado lo cual es indiscutible en el momento en que el reparto de beneficios no se produce. La renta imputada, que no realizada, podría entrar en contraste con el propio principio de capacidad económica, representativa de hechos y circunstancias que no se verifican.

Conclusiones

Ultraterritorialidad Ofensiva

El régimen TFI convoca problemas destacados de derecho fiscal internacional. Básicamente, el equilibrio entre los principios de autolimitación del Estado y la ultraterritorialidad de su poder jurídico y administrativo.

La autolimitación es el mecanismo de conciliación entre la soberanía y la obediencia al ordenamiento jurídico internacional producido por la acción cooperativa entre los Estados²⁷¹.

La ultraterritorialidad es el ejercicio de la soberanía sobre bienes o personas que se encuentran en estados o territorios extranjeros²⁷².

Cada uno de los Estados aparece condicionado en su soberanía por la red de principios, criterios, obligaciones de fondo internacional y por su propia reflexión autolimitativa.

El régimen TFI debe examinarse en relación con los elementos caracterizadores de la ultraterritorialidad que no de la autolimitación. Un medio de presión económica inspirado contra terceros Estados, o, la faz pacífica de las represalias.

El proceso comienza en 1962 en los EE.UU., Subpart F del IRC, destinado a obstaculizar la acumulación de rentas por filiales constituidas en territorios de baja o nula fiscalidad, al amparo de impuestos locales y americanos y ello mediante la eliminación de tax deferral respecto a ciertas clases de sociedades (Controlled Foreign Corporation).

En 1987 la OCDE acepta, con alguna divergencia, la aplicación de medidas defensivas del tipo Subpart F contra la utilización de sociedades aparentes para “lograr que fuguen del impuesto ciertas rentas”.

En 1996 la OCDE examina la legislación TFI (CFC) en 14 Estados con la premisa que “en ausencia de cooperación internacional los países deben preservar la integridad de sus sistemas tributarios a través de la acción unilateral²⁷³”.

271. COMBACAU J.- SUR S., *Droit international public*, Paris, 1995, p.253.

272. GARBARINO O., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990. CARREAU D., *Droit international*, 1997, Paris, p.553.

273. OCDE op.cit.CFC... p.97.

El régimen CFC fue adoptado recientemente por Italia (introducción del artículo 127 bis en Texto único de los impuestos sobre la renta, L. 21/11/200, n. 342). Su aplicación comprende, por un lado, cualquier residente que detente un control societario en el exterior y, por otro, cualquier empresa, sea

La acción unilateral del Estado no está exenta de consecuencias.

En primer lugar, el régimen TFI, en sentido estricto, tiene que ver con la evasión fiscal: el comportamiento ilícito del particular incumpliendo el deber de prestación patrimonial que origina la realización del hecho imponible.

En segundo lugar, la evasión depende de la simulación practicada mediante sociedad aparente.

En tercer término, los efectos de la evasión por simulación en cualquier ordenamiento tributario, conducen a la infracción y sanción tributaria, en modo general o específico.

De esto se desprende que, en principio, no puede confundirse el efecto del diferimiento de impuesto con la simulación societaria.

El régimen TFI, en verdad, tiene como objetivo esencial la recuperación de base imponible por parte del Estado, renta que se entiende fugada hacia otro territorio de baja fiscalidad o de régimen fiscal privilegiado respecto al del Estado de residencia.

Pero, si esto es así, resulta discutible que la diferencia entre sistemas tributarios derive en una sanción impropia unilateral sobre un orden jurídico distinto. Con el mismo criterio, también podría ser objeto de represalia la diferencia de costes del trabajo, de primeras materias, de aduanas, etcétera. O sea, podrían sancionarse las diferencias de desarrollo entre Estados.

En cambio, resulta indiscutible que la evasión mediante sociedades forma parte de la potestad sancionadora propia de cualquier Estado y, en especial, cuando son los residentes los que infringen la ley penal tributaria.

El régimen TFI disculpa al residente de su responsabilidad evasora, desplazando la sanción impropia sobre un Estado tercero, que actúa las instituciones que le son propias.

o no individual, que controle a un sujeto extranjero asimilable a empresa. El objeto CFC requiere que la persona/empresa extranjera sea residente o tenga su localización en un país o territorio con régimen fiscal privilegiado. Este concepto se refiere a la presencia de un nivel de tributación sensiblemente inferior respecto al de Italia o la ausencia de un adecuado intercambio de información u otros criterios equivalentes.

El contribuyente, a cuyo cargo está la inversión de la carga de la prueba, puede quedar excluido del régimen CFC siempre que demuestre que realiza una actividad industrial o comercial a través de la entidad controlada o que su participación financiera no tiene propósito de ahorro fiscal ilícito. El control sobre la entidad extranjera puede resultar de la mayoría en el capital social, de la influencia dominante, aunque se carezca de mayoría o, asimismo, en base vínculos contractuales. Los efectos son los ya conocidos: los rendimientos de la sociedad extranjera controlada localizada en ámbitos de fiscalidad privilegiada, se imputan sean o no distribuidos al sujeto residente, en proporción a su participación.

No es la diferencia entre sistemas tributarios la causa de la evasión, sino la elevada fiscalidad en el Estado de residencia. (Véase la tesis de K.VOGEL, enunciada.)

El régimen TFI al que irónicamente se describe como medida defensiva es una actuación ofensiva sobre otros ordenamientos jurídicos que aplican la legalidad que les propia sobre las sociedades allí establecidas; medida ofensiva que descarta la sanción sobre el propio ciudadano o residente, para concentrarse en la captura de la renta que técnicamente tiene su origen y dominio en un territorio ajeno al cual se le niega su intrínseca capacidad o aptitud de fuente de derechos y obligaciones. (Al principio se aplica sobre microEstados definidos como paraísos fiscales, posteriormente se avanza sobre regímenes privilegiados de la empresa en otros Estados y al final se llega a afectar zonas de especial tratamiento fiscal en Estados que no son paraísos fiscales).

Los efectos no deseados del régimen TFI son previsibles, al menos desde el punto de vista conceptual, y son paradójicos.

Por un lado, ofrece argumentos a los Estados de la fuente para considerar como razonable que las sociedades filiales instaladas en su territorio no son personas jurídicas distintas y separadas de sus matrices, con la posibilidad de tratarlas como establecimientos permanentes de sus respectivas matrices: la filial de una sociedad TFI (CFC) es un establecimiento permanente. Por otro, y más importante, justifica el recurso a sistemas de imposición unitaria, en el modelo del Estado de California, determinando la parte de renta única que le corresponde al Estado de la fuente sobre el total de la del grupo de empresas vinculadas o asociadas. La propia OCDE, aunque lo rechaza, reconoce que la imposición unitaria es una alternativa al régimen CFC, precios de transferencia, infracapitalización, reconociendo en la actividad de la empresa multinacional un único conjunto económico²⁷⁴.

La Ausencia de Cooperación Internacional

El reproche al régimen TFI, en ausencia de tratado, adolece de cuadro normativo de referencia para su encauzamiento. Una vez que se constata su carácter ofensivo unilateral, básicamente dirigido, con-

274. OCDE ip.cit. CFC... p.19. OGLELEY op.cit.171.

tra el Estado de instalación de la filial no residente, no existen marcos explícitos de cooperación internacional para que se considere no sólo la medida defensiva que se pretende cuanto la contramedida si llega a producirse.

La existencia de zonas baja de fiscalidad, fuera y dentro de cada Estado, la existencia de paraísos fiscales generales y especializados, no permite, por otra parte, la acción coordinada para que su control sea efectivo.

Por lo que el recurso a la fiscalidad privilegiada sirve para que cada Estado trate de integrar en su jurisdicción la renta, directa o indirecta, de sus residentes aún cuando se obtenga fuera de sus límites de ejercicio de la potestad tributaria²⁷⁵.

La difusión de listas, positivas o negativas, de micro Estados o territorios intraEstados de baja fiscalidad confirma la aplicación del instrumento fiscal como medio de retorsión, pero, al mismo tiempo, las limitaciones, ya señaladas, del criterio de renta mundial con respecto al de la fuente.

Las rentas del capital, bajo el criterio de la fuente, aunque conseguidos en más de un Estado sólo se gravan en aquél en que se producen, asegurando paridad de tratamiento entre las empresas residentes y no residentes que actúan en la misma jurisdicción. Es compartible, por tanto, la afirmación de Vogel cuando dice que la adhesión del derecho fiscal internacional al criterio de la fuente haría posible la competencia fiscal²⁷⁶. El corolario es que los paraísos o nichos fiscales son los efectos indeseados de la adopción del principio de residencia y renta mundial por los Estados industrializados²⁷⁷.

La progresiva extensión del concepto de fiscalidad privilegiada lleva, además, a la convicción que, dentro de su actuación, puede llegar a comprenderse cualquier otro Estado distinto al de residencia si, por caso, establece ventajas fiscales superiores en favor del inversor o empresa.

La evasión fiscal del residente no es motivo para desplazar su sanción sobre terceros Estados, sino de aplicación de las propias normas internas del ordenamiento jurídico, sea a través de las fórmulas anglosajonas del

275. LEVINE P., La lutte contre l'évasion fiscales de caractère international en l'absence or en présence de conventions internationales, París, 1988, p.63 y sigts.

276. VOGEL K. art. cit. p.30.

277. TANZI V. op cit. p.1 44, afirma J. SLEMROD: aunque no es deseable gravar el capital con el criterio de la fuente; no es administrativamente viable hacerlo de acuerdo al criterio de residencia.

tipo de “disregard the veil” o continentales europeas tales como el fraude de ley o abuso del derecho.

El régimen TFI y el modelo OCDE

El régimen TFI afronta difícil compatibilidad, en caso de CDI, con el Modelo OCDE predominante.

La tendencia prevalente en los países OCDE defiende la disciplina TFI, sin que, explícitamente, considere ni tan siquiera la conveniencia de su incorporación pactada, como cláusula de salvaguardia, en los tratados para evitar la doble imposición²⁷⁸.

No obstante, existe una significativa discrepancia doctrinal que abunda en la crítica del régimen TFI respecto a su naturaleza ultraterritorial y al conflicto objetivo que plantea con referencia a determinados aspectos, ya examinados, del Modelo OCDE: en particular, arts. 7.1; 5.7; 10 entre otros²⁷⁹.

La doctrina crítica coincide en interpretar que el régimen TFI es contrario a los principios de los CDI y resulta una aplicación unilateral y ultraterritorial del derecho interno.

En esta línea de reflexión, el régimen TFI no podría aplicarse, si el respectivo CDI no contiene una cláusula de salvaguardia expresa y explícita que lo autorice.

En primer lugar, la regla de *pacta sunt servanda* (art. 26 Convención de Viena) postule el respeto a las obligaciones contraídas y legalmente aprobadas: “todo tratado vigente vincule a las partes y debe ser ejecutado por ellas de buena fe”. Ello implica que una parte no puede unilateral o discre-

278. IFA, *How domestic antiavoidance rules affect doubletaxation conventions*, 1995, The Hague. Ratificando la posición OCDE, R.GUSTAFSSON afirma que las provisiones tipo Subpart F pueden aplicarse aún si no existe acuerdo expreso entre los Estados contratantes, p.44, y G.LAULE entiende que esta legislación está en línea con la ley internacional y no vulnera ningún tratado de doble imposición..p.30. La posición discrepante corresponde a H.TORRIONI, que, en línea con las observaciones efectuadas por Suiza a las conclusiones de la OCDE, afirma que si en un CDI vigente no hay cláusula de salvaguarde, el beneficio del tratado debe otorgarse aún cuando se considere impropio en base al *pacta sunt servanda*, p.17.

279. SANDLER op.cit.,p... “la premisa es que la legislación CFC es, per se, contraria, al Modelo OCDE p.12 en igual sentido DIBOUT, DOUVIER, ed. F. Lefevbre cit. “es legítimo demandarse si el hecho que la administración francesa incluye en el protocolo al tratado franco mexicano -y al franco español añadido- una cláusula particular previendo expresamente que el art. 209 BCGI es aplicable en el cuadro de dicha convención no es muestra de las dudas que la propia administración tiene en la materia”, en *Paradis fiscaux*, p.90. Asimismo, BATAILLON, cit. En España, RUIZ GONZÁLEZ, CAA-MAÑO ANIDO,cit.

cionalmente modificar o rechazar las obligaciones que ella ha aceptado. Al contrario, puede renunciar voluntariamente a los derecho que ostenta, sin quedar desvinculado del tratado²⁸⁰.

El régimen TFI significa la modificación unilateral del tratado sin que la otra parte abandone su derecho o competencia sobre idéntica materia. La única forma de legitimación de la ultraterritorialidad, vía CDI, es la renuncia al ejercicio de su poder tributario por parte del otro Estado contratante.

Si esto es cierto, la consecuencia es que una parte no puede invocar las disposiciones de su derecho interno como justificante de la no ejecución de un tratado (art. 27 Convención de Viena). La obligación internacional contraída no puede ser erosionada unilateralmente, so riesgo de incumplimiento de tratado.

En este sentido, en uno de los primeros casos resueltos, en Francia, respecto al art. 209 B.G.I., equivalente al régimen TFI, se declara su incompatibilidad con el CDI franco suizo de 9/9/ 1996 puesto que no se hace mención expresa de la posibilidad de aplicarlo, hecho que sí ocurre con los que Francia ha firmado con EE.UU., Japón, México, Venezuela, España. "No resulta de las estipulaciones del CDI mencionado que la circunstancia de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal que figura entre los objetivos del acuerdo permita a los Estados contratantes derogar las reglas que enuncie para evitar las dobles imposiciones". (Tribunal Administrativo de Estrasburgo, 10/12/1996, RJE 2/97, 124)²⁸¹.

En segundo lugar, el régimen TFI, inaplicable sin previsión en el CDI, requiere, para su acuerdo, la formulación de una cláusula de salvaguardia que tome en cuenta los intereses legítimos de ambos Estados contratantes. Si esto se produce, entonces, el régimen TFI se integre en el ámbito de aplicación del CDI.

En caso contrario, es preceptivo la actuación del principio de *pacta sunt servanda*²⁸².

En suma, ambos Estados contratantes deben acordar la cláusula que consienta la actuación del régimen TFI, puesto que de su inexistencia

280. CARREAU, op.cit.p.55, "no se podría ser más claro en cuanto a la afirmación de la superioridad total del derecho internacional de origen convencional".

281. En sentido opuesto se sostiene que el art.209 B CGI es aplicable a una sociedad francesa que detente el capital total de una sociedad establecida en Suiza, si ésta soporta una tributación claramente inferior a la que rige en Francia. La resolución es del Tribunal Administrativo de París, 21/11/1995, RJF 2/97.

282. TORRIONI H., op.cit. IFA,p.43.

expresa deriva la imposibilidad jurídica de una de las partes para imponer su ultraterritorialidad sobre la otra. El régimen TFI es incompatible con los CDI vigentes, que no contemplan su inclusión.

LA COMPETENCIA FISCAL LESIVA

Los principios generales del derecho

El artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia dispone que la Corte, cuya función es decidir, conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar: los principios generales del derecho reconocidos por las naciones civiles (art. 38.1.c).

La referencia es universal, a cualquier Estado cuya mera existencia le instala en el orden civil internacional, cualquiera que sea su filiación cultural jurídica.

Cada sistema jurídico alienta elementos que pueden ser comunes a los demás que los hace idóneos para su trasposición internacional. Los principios generales del derecho son el resultado de la transformación de reglas internas, presentes en todos los sistemas jurídicos, susceptibles de trasposición internacional, precisamente porque la generalidad las distingue²⁸³.

Los principios generales del derecho, si bien en subsidio de los tratados y de la costumbre, que prevalecen, proponen la orientación de las soluciones de casos no previstos en las normas de superior jerarquía. Pero, no puede dudarse que tienen valor de derecho positivo y su autoridad es independiente de la fuente escrita. El juez cumple una función

283. Combacau-Sur, *Droit International Public*, París, 1995, p. 109; Carreau, *Droit International*, París, 1997, p. 280.

declarativa, porque una vez conformados sirven para justificar jurídicamente la aplicación al caso concreto²⁸⁴.

Puede predicarse la determinación de los principios generales, inclusive, en el ámbito internacional, en países de cultura jurídica afín, extrayendo su concreción, de la vecindad y familia de sistemas jurídicos inspirados en tradiciones y desarrollos similares. El carácter del principio general no sería solo el de servicio a la interpretación extensiva de la norma, en los casos no previstos por la ley, sino, su implícito tono subyacente, a descubrir, justamente, porque pueden ser conocidos y comprendidos en su generalidad, universalidad o identidad²⁸⁵. Principios generales que no necesiten corpus de derecho internacional.

La doctrina, se muestra dividida sobre el alcance de los principios generales. Algunos autores admiten, en sentido restringido, que solo puede hablarse de principios generales como fuente material cuando exista la disposición de un tratado que contenga una dirección explícita sobre ello²⁸⁶.

Pero, no es menos cierto, que, paulatinamente, se despliegan posiciones que acordes con la internacionalización y globalización de las relaciones económicas y comerciales, exhortan el recurso a principios generales aunque no aparezcan anclados a disposición convencional alguna; el conjunto de principios comunes a los grandes sistemas de derecho contemporáneos y aplicables en el orden internacional (Carreau).

Esos principios pertenecen a los grandes sistemas jurídicos y, pese a sus matizaciones, resultan susceptibles de trasposición internacional, con un grado suficiente de fuerza obligatoria, en razón, de su universalidad y generalidad.

La coincidencia cuantitativa de un conjunto de reglas en distintos foros domésticos permite el salto a su traducción jurídica internacional, transformación que proyecta una suerte de reconocimiento obligado cuando se constata su existencia. (V. El Hecho Lesivo, pág. 274).

La elusión de Estado

De principios generales también puede hablarse en derecho internacional tributario y, en particular, en materia de elusión y evasión. Según

284. Perelman, *Logica jurídica, nueva retorica*, Milano, 1979. p. 124.

285. Monateri, *Pensare il diritto civile*, Torino, 1997, p. 29.

286. Giuliano-Scovazzi-Treves, *Diritto internazionale*, Milano, 1991, p.230.

Vogel, el principio antielusión -tax avoidance- debe considerarse universal y, por tanto, contemplado en el ámbito de su aceptación común por parte de las naciones. Sus efectos alcanzan a los particulares y a los Estados, siempre que el presupuesto consista en la circunvención o rodeo de un convenio o tratado²⁸⁷.

La circunvención del tratado, similar en el Estado y en los particulares, fuerza a su rectificación, en base a principios generales que son fuente de la ley internacional. El principio -dice Vogel- que establece que una operación artificial, inadecuada, debería juzgarse de acuerdo a su sustancia antes que a su forma, es un principio general reconocido, también, aplicable a los Estados contratantes.

El reconocimiento del principio antielusión, en los términos expuestos, adolece de eficacia.

Por un lado, porque aparece nítidamente adherido al incumplimiento de un deber contractual entre Estados o a su actuación sobre los particulares. Por otro, porque si del propio convenio no resulta expresamente, resulta difícil aceptar que pueda originar -el principio general- una orientación en contrario de los pactos adoptados, sin que sea objeto de procedimiento destinado a ello por ambos Estados contratantes.

El interrogante que aparece es si puede concebirse un principio antielusión, cuya percepción sea autónoma del tratado o no requiera de la existencia de éste para su propia actuación²⁸⁸.

El principio general es una fuente específica del derecho internacional, junto a los tratados y la costumbre. Si bien, la jerarquía de las normas del derecho internacional apuntan a la subordinación del principio general ante el tratado y la costumbre en contrario, no es menos cierto que, en ausencia de contradicción, el principio general, por si mismo, puede calificar situaciones jurídicas en razón de su carácter global, preexistente, en ciertos casos, a las disposiciones convencionales o a la regla de la costumbre.

Así, la propia doctrina enumera principios generales declarados por la jurisdicción, de carácter común para los sistemas jurídicos. Por ejemplo, la C.P.J.I. utiliza la expresión "principio general del derecho" cuando afirma que toda violación de un compromiso comporta la obligación de reparar (asunto de la fábrica Chorzow, 13/9/1928) o, asimismo, el abuso de derecho engendra la responsabilidad del Estado que lo comete²⁸⁹. La cir-

287. Vogel, *On double taxation convention*, Deventer, 1991, p. 57.

288. Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, Milano, 1990, p. 39; sostiene que dichos principios no son fuente de derecho internacional.

289. Fernández-Flores, *Derecho internacional público*, Madrid, 1980, p. 589.

cunvención o rodeo del CDI por los particulares no puede asimilarse a la que el Estado signatario puede generar.

El tratado debe contemplar expresamente la cláusula antielusión en su contenido y definiendo los comportamientos incluidos de los particulares. Solo de ese modo, el tratado podrá adquirir plena eficacia con respecto a las disposiciones de orden local o doméstico. Pero, no parece que el presupuesto de la cláusula antielusión sobreviva sin la existencia de tratado. No parece que las distintas cláusulas antielusión que adornan los distintos sistemas jurídicos y sus fundamentos respondan a la homogeneidad y similitud suficiente que permita su trasposición al orden internacional. Dentro mismo de la U.E. los Estados adoptan medios y figuras diferentes -abuso de derecho, fraude de ley, step transaction, válido motivo económico- que distan de establecer un cuadro simple de aplicación general. Probablemente, el único elemento común traducible es que la elusión no supone un comportamiento ilícito por parte del que lo realiza. Pero, hoy por hoy, esto no parece suficiente para elevarlo a principio general, ni tampoco objetivamente cierto.

En cambio, bien puede postularse la existencia del principio general antielusión respecto a los Estados, puesto que, en cualquier caso, exista o no tratado, aquella legislación que produzca divergencia con referencia a los acuerdos, si es que se verifican, o, infrinja intereses de otros Estados en general, cuando no los hay, suscitan un comportamiento inamistoso que puede originar la respuesta de otros Estados en razón de su autotutela. En otros términos, la ley del Estado no puede ser portadora de procedimientos de elusión destinados a facilitar la actividad de residentes de otro Estado o estimular dichos procedimientos por sus residentes en otro Estado. La ley internacional consiente la adopción de medidas de retorsión que, aún sin fundarse en tratado, pueden legitimarse en base al derecho de autotutela que es intrínseca a la noción de Estado, perjudicado en su interés fiscal²⁹⁰.

Podría, entonces, afirmarse que la elusión de Estado podría dar lugar a perjuicios potenciales en el interés fiscal de otros agentes internacionales, en la objetividad de su legislación específica.

La elusión de Estado se manifiesta en el establecimiento de regímenes fiscales preferentes, especiales o excepcionales, para favorecer el des-

290. El interés fiscal supone el reconocimiento de un interés general a la recaudación de los tributos porque es lo que permite el regular funcionamiento de los servicios públicos... "haciendo posible que las sumas a pagar lleguen regularmente al Tesoro, para que pueda afrontar sus exigencias presupuestarias", De Mita, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, p. 96.

plazamiento de inversiones entre Estados motivado por consideraciones exclusivamente fiscales, lo cual no solo falsifica la asignación de recursos económicos, sino, y más destacado, compromete el interés fiscal de los Estados que la padecen.

La elusión objetiva de Estado es uno de los soportes, junto con el de evasión, de la competencia fiscal lesiva o dañosa entre Estados²⁹¹.

La definición del principio general de elusión de Estado, se concentra en el presupuesto de creación de regímenes preferentes motivada exclusivamente por finalidades fiscales, en perjuicio del interés fiscal de otro Estado.

La fiscalidad privilegiada aplicable a no residentes, manteniendo en un segundo plano su implicación extrafiscal en el movimiento o desplazamiento geográfico, puede interpretarse como elusión de Estado. Si hay tratado, las partes contratantes deberán establecer cláusula de salvaguardia que contraste sus respectivos intereses (fiscales). En caso de inexistencia de tratado, la aplicación del principio antielusión o lleva a la ultraterritorialidad agresiva o a la eliminación de aquellos factores de competencia fiscal lesiva que se cuestionan²⁹².

El principio de elusión de Estado, como signo de competencia fiscal lesiva, no exhibe cooperación con la ocultación de renta o de riqueza, sino, solamente, la predisposición de un régimen jurídico laxo por su nulo nivel de exigencia tributaria que, por ello, alienta o estimula el desvío de renta o riqueza no residente, o, promueve impropriamente a la residente.

291. Alemania entiende que la inscripción de las filiales de sociedad alemana en el IFS de Dublin (Irlanda) implican una práctica abusiva y, por tanto, desconocen las ventajas derivadas de la aplicación del CDI entre Irlanda y Alemania y consideran las rentas producidas por las filiales como rendimientos gravables en Alemania, donde residen las sociedades matrices. Como se ve, la aplicación unilateral, desborda inclusive una fuente de jerarquía superior, como es el tratado, y, ello en base, a un principio general que no puede ser otro que el de competencia fiscal lesiva, Fichera, Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario, Milano, RDFS, 1, 1998, p. 132.

292. La Administración francesa reclama la compatibilidad con la normativa comunitaria de su disposición sobre transparencia fiscal internacional -art. 209-B-C.G.I. puesto que entiende que la libertad de establecimiento no puede dejar sin efecto las normas de represión de la elusión fiscal. "Con esto -afirman Gallo-Melis- se ha abierto la posibilidad de aplicar dicho artículo inclusive a la zona de Madeira, Dublín, centros de coordinación belgas, etcétera..." Gallo-Melis, L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l'esperienza della Comunità Europea, en Istituto Brasileiro de Estudos Tributarios, Vitoria, 1998, p. 165.

La elusión fiscal del Estado mediante sociedad aparente - Foreign Sales Corporation

La elusión de estado es un principio general del Derecho internacional e ilustra uno de los soportes de la competencia fiscal lesiva. Su presupuesto consiste en que la ley del Estado no puede configurar procedimientos de elusión destinados a facilitar, por consideración fiscal exclusiva, la actividad de residentes de otro Estado en su propio ordenamiento o estimular a sus residentes mediante dichos procedimientos para su actividad en otro Estado, provocando perjuicio en su interés fiscal²⁹³

El Panel de Apelación de la Organización Mundial del Comercio, en el informe emitido sobre "United States-Tratamiento fiscal para Foreign Sales Corporations" (WT/DS 108/1), de 22 febrero 2000, establece que la disciplina FSC conforma un subsidio prohibido a la exportación, en un modo que resulta o amenaza con producir la circunvención (de los EE.UU.) de sus obligaciones en materia de subsidios a la exportación.

En consecuencia, los EE.UU. actuaron en forma inconsistente con sus compromisos como miembro de la OMC.

La decisión condenatoria de la OMC ofrece elementos destacados de reflexión sobre la competencia fiscal lesiva.

Primero, el régimen FSC es un procedimiento guiado exclusivamente por finalidad fiscal para la promoción de la exportación de los bienes o productos de las empresas residentes en los EE UU: el beneficio fiscal a los residentes, en perjuicio del interés fiscal de otro u otros Estados.

Segundo, el régimen FSC es incompatible con las reglas de ordenación del comercio internacional, en cuanto emplea el beneficio fiscal al residente como subsidio ciego u oculto a la exportación.

Los EE.UU. desarrollan en 1971 la disciplina DISC (Domestic International Sales Corporation). La DISC se configura como una sociedad dedicada prevalentemente a la venta en el exterior de productos americanos, concediéndosele el diferimiento de impuesto sobre el 50% de los beneficios obtenidos de la exportación, hasta el momento de su imputación a los accionistas. La parte restante se grava en la forma regular que corresponde a cualquier sociedad. El régimen DISC concreta un estímulo fiscal directo a la exportación bajo el aplazamiento o postergación de una parte significativa de la renta vinculada al comercio exterior²⁹⁴.

293. ROSEMBUJ, La competencia fiscal lesiva, Impuestos, 3 febrero 1999.

294. Mc DANIEL-AULT, Introduction to U.S. International Taxation, 1989, pg. 149.

Las reglas GATT, predecesoras de la OMC, sancionan los subsidios a la exportación consistentes en la disminución o reducción fiscal, salvo que la actividad económica generadora de la renta se localice fuera del territorio del país exportador²⁹⁵.

El Panel de Expertos del GATT concluye, en 1976, que la DISC es un ejemplo de subsidio a la exportación bajo la cobertura del diferimiento del impuesto, significando, en la práctica, un préstamo sin interés del Tesoro al contribuyente²⁹⁶.

La reacción del ordenamiento americano fue doble. Por un lado, conserva el régimen DISC siempre que no supere diez millones de dólares, aplicando, al interés básico del Tesoro el aplazamiento del impuesto. Si antes el préstamo era gratuito, ahora devenga interés. Por otra, orienta el estímulo a la exportación mediante el nuevo régimen de FSC.

La FSC, regulada desde 1984, es una sociedad no residente cuyo objeto es la venta de productos americanos fuera de los EE.UU., sea por compra a la empresa americana o como agente de ventas.

La FSC es una sociedad que, a diferencia de la DISC, tiene su domicilio social y actividad en el extranjero. En particular, en cualquier otro Estado con el cual los EE.UU. tiene convenio en vigor para evitar la doble imposición siempre que contenga la cláusula expresa de intercambio de información, en países del Caribe que hubieran celebrado acuerdo de intercambio de información y dependencias territoriales de los EE.UU. (v.g. Islas Vírgenes).

El principal atractivo de la fórmula FSC radica en que una parte de la renta obtenida por exportación esta exenta de impuesto en los EE.UU., beneficiando su reparto al accionista sin gravamen ulterior. La FSC se configura como un canal de venta al extranjero de la sociedad residente en los EE UU.

La FSC funciona como "foreign base company", en cuanto a sus ventas de exportación de bienes adquiridos a la compañía vinculada.

Los requisitos exigidos para la calificación como FSC exponen que no pueden contar con más de 25 accionistas ni poseer acciones preferentes. Asimismo, su presencia extranjera está garantizada por su despacho en el país donde lleva su contabilidad y la inclusión de al menos un no residente en el Consejo de Administración.

La renta de la FSC se divide en exenta y no exenta. La renta exenta tiene por contenido la exportación de productos, industriales o agrícolas,

295. MALHERBE, *Droit fiscal international*, Bruxelles, 1994, pgs. 719 y sigts.

296. FROMMEL, *Imposición de filiales, sucursales y subsidiarias*, Madrid, 1981, pg. 46.

americanos y servicios de ingeniería o arquitectura de proyectos en el extranjero. La renta exenta puede calificarse como extranjera desvinculada de actividad empresarial en los EE.UU. La FSC está exenta de impuesto en los EE.UU. sobre el 32% de su beneficio derivado del comercio exterior [Sec. 921 (a) IRC].

La distribución de dividendos a la sociedad residente, ligada a renta de exportación, supone un crédito de impuesto del 100% para su perceptor. La renta FSC puede repatriarse, a su accionista, sin coste fiscal alguno. Por último, la renta FSC no se toma en cuenta para la determinación de la imputación relativa al accionista bajo el sistema Subpart F de transparencia fiscal internacional.

La renta no exenta se grava como cualquier otro rendimiento sujeto al impuesto y, asimismo, se recorta la deducción del dividendo recibido en cabeza del accionista, puesto que se califica como rendimiento efectivamente vinculada a actividad de empresa en los EE.UU. [Sec. 921, d.2 y d.3, 245 c. 1B) IRC]. Se trata de renta conseguida por el FSC de la venta de propiedad cuyo uso final se practica en los EE.UU. o transacciones financiadas mediante subvención pública o inversiones. Si el ingreso no se entiende derivado de comercio exterior, carece de exclusión de impuesto.

El régimen FSC funciona mejor en un ambiente de inmunidad fiscal, o, mejor aún, de paraíso fiscal, puesto que, como señala la doctrina, su valor disminuye si el Estado de localización no exhibe escasa o nula fiscalidad sobre la sociedad y retención sobre el reparto del dividendo²⁹⁷.

La renta exenta de la FSC, procurada mediante actividades de exportación, soporta la exigencia de la presencia en el exterior. Esto se materializa en un doble orden de requisitos. Primero, la gestión de la FSC en el extranjero y, segundo, que los procesos económicos generadores de renta se realizan fuera de los EE.UU.

La gestión en el exterior significan que las reuniones de los administradores y juntas de accionistas se deben celebrar en el exterior, como la cuenta bancaria principal de la compañía debe abrirse fuera de los EE.UU. Por lo mismo, los pagos a los accionistas y trabajadores deben provenir de cuentas extrajeras.

Los procesos económicos atienden a cada operación en particular y significa la participación de la FSC en la oferta, negociación, conclusión del respectivo contrato de venta y absorción del 50% de los costes direc-

297. ISENBERGH, *International Taxation*, III, 1997, 49.6; Doernberg, *International taxation*, Minnesota, 1997, pg. 344.

tos de la transacción (promoción y publicidad, entrega del bien, transporte, facturación, asunción del riesgo de crédito).

No obstante, también se afirma que las obligaciones fijadas para gozar de la exención Sec. 921 IRC pueden ser formales, dado que todos los elementos críticos de la venta de exportación pueden realizarse en los EE.UU. por la matriz bajo un contrato de agencia²⁹⁸

La parte de renta exenta de la FSC se sitúa en el 30% de la renta íntegra de exportación si su determinación obedece al valor normal de mercado con relación a la sociedad matriz de la que la FSC integra el conjunto vinculado ("arm's length price", 482 IRC). Pero puede optarse por la aplicación de reglas administrativas de precio de transferencia, que, a la postre, resultan más generosas que el criterio del valor normal de mercado.

Una de estas reglas administrativas supone que el 23% del rendimiento sujeto combinado realizado por la FSC y la sociedad matriz se considera derivado de la FSC (925 a.2, IRC). En otros términos, se asigna el beneficio presunto entre la matriz -77%- y la FSC. Adicionalmente, puede elegirse otra regla administrativa de precio de transferencia consistente en el 1,83% del ingreso íntegro generado por la operación de la FSC (925, a.3 IRC). En ambos casos, el 70% del rendimiento de la transacción estará exento.

La FSC reúne los elementos propios de la elusión fiscal de Estado, una forma de competencia fiscal lesiva.

La circunvención o rodeo de las reglas de comercio internacional se produce mediante la renta exenta de exportación. Es una vía de estímulo a los residentes mediante medidas de finalidad fiscal exclusiva. Podría argüirse que la promoción de las exportaciones legitima la extrafiscalidad del beneficio fiscal concedido; pero esto no es verosímil, puesto que la FSC, filial "offshore" de una sociedad matriz residente, acusa la crítica referida a su real existencia jurídica como empresa. En efecto, pese a los requisitos de presencia extrajera conviene recalcar que la FSC es un tipo aparente de sociedad, cuyo control, dirección efectiva, actividad económica, se predetermina desde la sede matriz del conjunto vinculado, una compañía, intrínsecamente, inexistente.

La decisión de la OMC es sumamente importante.

Primero, porque desde el comercio internacional hay una especificación de la competencia fiscal lesiva en términos de elusión fiscal de Estado.

298. McDANIEL-AULT, op. cit., pg. 156, añadiendo, proféticamente, que está por verse si estos requisitos formales de la FSC la protegerían de la exigencias GATT, lo cual, como se deduce, no ha ocurrido.

Segundo, porque el propio medio empleado para promoción de los residentes se configura en un tipo societario aparente de mera finalidad fiscal.

Tercero, porque como la propia OCDE afirma, la manipulación de los precios de transferencia puede convertirse en un mecanismo de competencia fiscal lesiva²⁹⁹.

Por último, la renuncia al ejercicio del poder tributario es propio de cualquier Estado. El coste de la subvención fiscal para el Tesoro de los EE.UU. se calcula en torno a los 3,5 billones de dólares anuales. Esto no parece, en sí mismo, reprochable: el Estado puede definir sus prioridades tributarias en los límites y con el alcance que pretende. Pero, en cualquier caso, el mensaje es que esto no puede realizarse en detrimento del interés fiscal e otro u otros Estados o falseando las reglas de la competencia internacional, incluyendo la competencia fiscal.

La utilización de sociedades aparentes, usualmente domiciliadas en paraísos fiscales en favor de los residentes no puede merecer premio fiscal, a menos que no se respeten principios de Derecho internacional. En particular, derivados de compromisos de orden comercial, pero, no menos, de orden tributario internacional.

El sacrificio fiscal de la recaudación, aun cuando está inspirada en razones extrafiscales, tiene como frontera la defensa de los acuerdos y principios generales que orientan la competencia global³⁰⁰.

D.G.T. Consulta vinculante 28/5/2001

Hay una **consulta vinculante de la DGT de 28 de mayo de 2001**, que afronta la solución a una propuesta de cambio de residencia de una sociedad británica basada en la sede de dirección efectiva.

Se trata de una entidad constituida en Gran Bretaña, que forma parte de un grupo bancario multinacional dedicado a la banca de inversión. Su Consejo de Administración, es el titular de la dirección efectiva, tiene su sede en España y está compuesto en su mayoría por personas físicas residentes y aquí celebra sus reuniones.

La Administración tributaria sostiene que... “aun cuando la consultante se haya constituido conforme a las leyes del Reino Unido y tenga en el

299. La OCDE denuncia la manipulación administrativa de los precios de transferencia alterando la base de cálculo de la actividad, Rosembuj, cit.

300. A. RIAHI-BELKAOUI, Significant current issues in international taxation, Westport, 1998, p. 147, la FSC es un vehículo para reducir los impuestos de las empresas EEUU, en sus exportaciones.

mismo su domicilio social, sin embargo, será residente en el territorio español siempre que en él se tomen de forma efectiva las decisiones de la empresa que permiten su **normal** desarrollo dado que ello supondría que en dicho territorio tendría su sede de dirección efectiva, siendo su domicilio fiscal el lugar donde se realice dicha **gestión o dirección** de sus negocios, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8 de la LIS.”

Ninguno de los elementos aportados, por la consultante como por la Administración, permiten concluir rotundamente que se produzca una sincronía entre los conceptos de “central management and control” y la sede de la dirección efectiva. Es más, parece exactamente lo contrario.

La pregunta es ¿Quién es titular de la potestad estratégica de dirección de la compañía (directing powers)? No parece suficiente que el Consejo de Administración se reúna aquí y se halle integrado por residentes. Puede ser un órgano de gestión normal y ordinaria de la sociedad subordinada a la dirección última y decisiva de otro órgano o persona residente en Gran Bretaña. Si esto fuera comprobado, por vías de hecho, la sociedad, aunque argumentara que tiene aquí su sede de dirección efectiva, no podría contradecir que sigue siendo residente en el otro Estado si su dirección estratégica allí se encuentra.

La Administración tributaria define la sede de dirección efectiva en términos de gestión normal y ordinaria de la actividad que no significa, precisamente, el lugar donde se toman las grandes decisiones, que permite definir el centro (el poder) de la dirección de la sociedad. Y, entonces, residente en Gran Bretaña.

La interpretación de “place of effective management” no es igual para la Administración española que para la británica. La residencia dual está planteada: la sociedad consultante, de cara al Estado de constitución y dirección central sigue, probablemente, considerada como residente y, simultáneamente, resulta así adoptada como tal, por virtud de la consulta vinculante, en España.

Pero, si la respuesta a la consulta no es convincente, lo es menos cuando se explicita que la solicitud para acogerse a la residencia en territorio español tiene como finalidad prevalente acogerse al régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) de la LIS.

O sea, la sede de dirección efectiva no puede calificarse en base a la gestión normal y ordinaria de la sociedad, sino a la localización real del poder de decisión sobre la misma, que puede o no coincidir con la identificación de sus Consejeros y sus reuniones. Pero, asimismo, todavía es más dudoso si el traslado de la sede ambiciona el amparo de un régimen

de favor fiscal, pensado exclusivamente para sociedades españolas que detentan participaciones de valores extranjeros.

- **ETVE**

El art. 129 LIS permite acogerse al régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) a las que tienen por objeto, entre otros, la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en el territorio, mediante la organización de medios materiales y personales.

El beneficio fiscal de la ETVE consiste en la exclusión de su base imponible de la renta derivada de los dividendos, participaciones en beneficios y plusvalías derivadas de sus participaciones en entidades no residentes.

La función de la ETVE no es sino la de servir de vehículo para atraer inversiones de terceros Estados, en franca competencia fiscal con otras entidades holding similares en la UE (Holanda, Luxemburgo, Francia, Bélgica); lo cual la convierte en “una figura altamente atractiva para socios no residentes”³⁰¹.

La sociedad inglesa no residente, según la consulta tributaria, un vez residente en el territorio, a causa de la localización de su sede de dirección efectiva, puede acogerse al régimen ETVE.

La particular situación conectada a la consulta vinculante tiene una amplia onda expansiva. Por un lado, porque presupone valorar el régimen ETVE de cara al concepto de ayuda fiscal ex art. 87 del tratado UE y, por otro, si no puede calificarse de elusión de Estado o una manifestación de competencia fiscal lesiva.

El desplazamiento de la sociedad inglesa desde su país a España está motivado por finalidad fiscal exclusiva o prevalente, lo cual modifica la localización de la actividad económica previa y, al mismo tiempo, causando perjuicio económico al Estado de su residencia de origen³⁰².

- **La Ayuda Pública**

El artículo 87 establece la incompatibilidad comunitaria de las ayudas estatales, tales como subvenciones, beneficios fiscales o tasas parafisca-

301. Luelmo Fábregas, ETVE Vs. Holding holandesa, Rese 37; Laórden-Arqués, Comentarios al IS, T. II, Madrid, 1998, p. 2225.

302. Rosembuj T. La elusión fiscal de Estado mediante sociedad aparente, Quincena fiscal, abril, 2000.

les, que implican financiación pública del Estado concedente y que favoreciendo algunas empresas o producciones (criterio de selectividad) inciden en el intercambio entre los Estados miembros o distorsionan la competencia.

La norma pretende evitar que el Estado mediante disposiciones de favor fiscal aventaje a algunos agentes económicos respecto a la competencia en el ámbito del mercado común³⁰³.

No puede sostenerse que, en principio, el régimen especial de ETVE vulnere el art. 87.

En efecto, el régimen si bien especial tiene un ámbito irrestricto para aquellos sujetos que cumplan los requisitos legales establecidos.

No se trata de ayudas fiscales a algunas empresas o producciones; sino de un sistema de beneficio tributario de carácter general, que no es ni selectivo ni excluyente.

El régimen ETVE no aparece, en primera aproximación incompatible con el art. 87. Se trata de un conjunto de beneficios fiscales de amplio radio, que no indica favor específico para algunas empresas o producciones.

Hay ayudas fiscales que no provocan en si mismas distorsiones en la competencia. Pero, esto no obsta para analizar si estas ayudas pueden significarse como perjudiciales para otros Estados miembros, como medios de competencia fiscal lesiva.

• **La ETVE y la Competencia Fiscal Lesiva**

El régimen ETVE es una ayuda fiscal especial, aunque no selectiva en el sentido predicado por el art. 87 del Tratado. Por lo tanto no afecta el comercio entre los Estados ni distorsiona la competencia entre empresas de la U.E.

Pero, cabría preguntarse si no le cabe el reproche en términos de competencia fiscal lesiva. No es necesario profundizar que la finalidad del diseño legal consiste en servir de vehículo a las empresas, facilitando sus proyectos de reorganización económica desde la pura consideración fiscal³⁰⁴.

Por esto, no puede sostenerse que la competencia fiscal lesiva no tiene apenas conexión con la prohibición de ayuda pública ex. art. 87.

303. Fichera F., Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario, RDFSF, 1998.

304. Laorden-Arquès... "permitir la reorganización económica en grupos internacionales... sin costes fiscales" op. cit. P, 2209.

Toda vez que cualquiera de los Estados miembros desplieguen regímenes, institutos, beneficios fiscales específicos, que estimulan, por mera finalidad fiscal, el desplazamiento o deslocalización de capitales dentro de la UE, pueden ser examinados bajo el prisma de la competencia fiscal lesiva, sea en su aspecto de elusión o de evasión de Estado.

El perjuicio económico hacia el Estado tercero no es solo un problema de su pérdida de ingresos tributarios: es el empleo de instrumentos tributarios para motivar decisiones de inversión que, en otro caso, podrían no producirse.

Precisamente, el criterio de competencia fiscal lesiva supera el presupuesto del privilegio tributario obstaculizante o distorsivo, para imponer un comportamiento de Estado respecto a los otros, en el seno de la UE.

Se afirma, en sentido contrario, que así como el art. 87 del Tratado provee bases legales para la intervención de la Comisión respecto a medidas fiscales específicas, cuando arrastran la consideración de subvención y distorsionan la competencia en el mercado único; ello no sucede con la competencia fiscal lesiva entre los Estados miembros. Y esto porque con ella se afecta el Tesoro de los Estados, mientras que las medidas fiscales son ayuda pública reprochable, porque afectan la posición competitiva de las empresas en el mercado³⁰⁵.

“Con respecto a la pérdida de ingresos no hay buena o mala competencia. Esto solo puede plantearse respecto del impacto de las medidas fiscales no distorsionantes de la competencia en el mercado de la UE.”

La interpretación es reductiva. Por un lado, el Código de Conducta Monti data desde 1997 y, por otro, porque, en su desarrollo ulterior aparecen individualizadas las medidas lesivas o desleales en los Estados miembros, al margen del alcance ordinario y regular del art. 87 del Tratado.

Por lo tanto, supondría retroceder gratuitamente en el tiempo preguntarse sobre la existencia o no de un criterio que, por de pronto, se está aplicando, tanto a nivel comunitario como internacional³⁰⁶.

305. Vanistendael F., Fiscal support measures and harmful tax competition, EC tax review 2000-3, y, reprografiado, Janus with two faces, or the many faces of tax competition, abril, 2001.

306. Rosembuj T. La competencia fiscal lesiva, Impuestos, 3/2/1999.

Conclusiones

El ruling de la Administración tributaria española es oportuno para contrastar la aplicación del régimen ETVE en términos de competencia fiscal lesiva.

La residencia acordada a la compañía inglesa en base a su sede de dirección efectiva adolece de correspondencia con la exigencia de la Administración británica que diferencia con claridad entre gestión estratégica y gestión ordinaria, significando que la residencia está donde se halla la sede de la primera, que no de la segunda.

La residencia para acogerse al régimen ETVE señala con claridad que la finalidad del traslado es puramente fiscal.

La identificación concreta del caso en examen implica una valoración crítica de la consulta vinculante en orden a la competencia fiscal dañosa o lesiva, mediante la atribución de ventajas al solicitante que afecta directamente el interés fiscal de otro Estado miembro. Al límite, la consulta vinculante crea una situación derogatoria más favorable para una empresa que la que puede deducirse de la disciplina general, si ésta no fuera, en si misma, cuestionable, lo cual también, podría ser motivo de reflexión³⁰⁷.

La ETVE puede reunir los mecanismos intrínsecos de la elusión fiscal de Estado, una de las manifestaciones de competencia fiscal lesiva. O sea, no ha de excluirse apriorísticamente que pueda constatarse que “numerosos holdings tienen por única o principal finalidad razones de índole fiscal. En particular, los holdings pueden constituir eficientes mecanismos para concentrar o repartir los beneficios empresariales”³⁰⁸.

Y ello es particularmente sensible cuando, por ejemplo, ocurre por las resoluciones o rulings acordados administrativamente. La competencia fiscal lesiva requiere un diseño legal predispuesto o inclinado a facilitar por consideración fiscal exclusiva o prevalente la actividad de residentes otro Estado en su propio ordenamiento o estimular a sus residentes mediante dichos procedimientos para su actividad en otro Estado, provocando el perjuicio en su interés fiscal.

307. Easson A, Tax competition and investment incentives, EC tax journal, 1997, comenta la discrecionalidad administrativa en los **advance rulings** que pueden crear beneficios específicos cuando no resultan así de la norma. V. Central Management and Control, p. 49.

308. Bayona Giménez J.J., Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas en Quincena Fiscal, Abril 2000.

La utilización de ETVE mediante la calificación artificial de la residencia es un supuesto que, de no armonizarse en el seno de la UE, concluye en la circunvención o rodeo de las reglas de competencia fiscal lícitas en el ámbito del Tratado, a efectos de una pura finalidad fiscal: el otorgamiento de la residencia como expresión de amparo y cobertura para el disfrute de ventajas tributarias que, en principio, están destinadas a los residentes efectivos.

Y, como consecuencia, si la búsqueda de residencia se produce en el marco de un CDI, parece obvio encuadrar su valoración en el marco del treaty shopping.

Un supuesto de residencia que, en principio, es cuestionable u opinable en si mismo; no puede conducir a un régimen especial de favorecimiento tributario, en perjuicio del otro Estado, sin que ello no apareje, al mismo tiempo, un caso de competencia fiscal lesiva. La consulta vinculante, en este caso, es el supuesto que habilita al no residente al acogimiento de un sistema de beneficios fiscales específicos orientados preceptivamente a los residentes efectivos.

La evasión de Estado

La elusión de Estado, como elemento de competencia fiscal lesiva, no puede identificarse, no obstante, con la evasión de Estado.

La evasión de Estado supone la cooperación activa con la ocultación de renta o riqueza no residente, al tiempo, que se perjudica el interés fiscal de terceros Estados. Un comportamiento ilícito de otro sujeto público cooperador.

La existencia de CDI propone la disposición entre los Estados contratantes para compartir la potestad punitiva en los supuestos que detalle. No parece suficiente la mera mención al objeto, para ampliar los efectos del tratado, puesto que, legalidad y tipicidad penal exigen que la conducta infractora de los residentes adopte contenidos concretos y específicos³⁰⁹.

Sin embargo, cabría admitir, en la ausencia de convenio, la determinación de un principio general antievasión fiscal internacional, a pacto de determinadas precondiciones.

309. Por ejemplo: Convenio contra la doble imposición y la evasión fiscal.

La admisión de dicho principio general no es unánimemente aceptado. “En el estado de la sociedad internacional y del derecho internacional, no existe ningún principio general que obligue a los Estados soberanos a prestarse asistencia recíproca para combatir la evasión fiscal internacional”³¹⁰.

Pero, la realidad presente, propicia el reconocimiento del principio antievasión en contra de aquellos países que ofrecen ocultación institucional a no residentes para que puedan reducir el impuesto que de otro modo les correspondería³¹¹.

La referencia clara se dirige a los denominados paraísos fiscales. Pero, siendo compartido el propósito, la declaración de la evasión fiscal internacional como reproche susceptible de retorsión por los Estados perjudicados en contra de los así calificados tax havens; requiere que, sea cada Estado en particular, el que tipifique la evasión como infracción en su propio ordenamiento jurídico.

La trasposición internacional del principio antievasión no se agota en la contradisposición relativa a la lista de paraíso fiscal; sino tipifica con precisión el comportamiento infractor del residente.

De otro modo, si no se preve dicha conducta como ilícita en la legislación interna, lo que se alienta es el desplazamiento aleatorio de sanciones (impropias) sobre otros Estados, con el fin de recuperar base imponible, lo cual no es, exactamente, lo que se pretende. El Estado ofendido en su interés fiscal por el otro Estado debe calificar el comportamiento ilícito de su contribuyente con carácter previo. Solo de esta manera puede legítimamente reclamar por los perjuicios que le provoca la cooperación del otro Estado en la ocultación ilícita de la renta o riqueza evadida.

En otros términos, a partir del ilícito local podrá definirse la responsabilidad internacional del Estado que brinda protección (ilícita) de renta o riqueza en su territorio.

La diferencia básica entre la elusión y evasión está en la naturaleza ilícita de ésta y su inmediato referente sancionatorio. El acto o hecho ilícito internacional no pierde su calidad por la significación lícita que le concede el orden jurídico interno. Pero, simétricamente, aquello que no es ilícito en el plano local, difícilmente, puede trasponerse al orden internacional. Sería un error entender que el principio antievasión, de interpretarse que puede actuar inclusive en defecto de tratado, solo se refiere a los territo-

310. LEVINE, op. cit. p. 142.

311. OCDE, Harmful tax competition, Paris, abril, 1998, p.39.

rios paraísos fiscales. En efecto, los flujos de la evasión, también, se dirigen a los países industrializados³¹².

Los presupuestos de la evasión fiscal se cumplen, entonces, más allá, del paraíso fiscal, toda vez que un comportamiento infractor en el ámbito local, dispone de cobertura para su impunidad en otro Estado. El encubrimiento del hecho ilícito de evasión, es el componente típico de la responsabilidad internacional puesta en juego.

La competencia fiscal lesiva es el resultado de la elusión o evasión de Estado en cuanto provoca perjuicio al interés fiscal de los otros; principios generales que son comunes a todas las naciones y, por tanto, susceptibles de trasposición.

El nuevo sentido de la retorsión

El punto de reflexión de la competencia fiscal lesiva suscita en los Estados y organizaciones internacionales (OCDE) la defensa de disposiciones de reacción para contrarrestarla, medidas que adoptan el carácter de retorsiones frente a comportamientos que se juzgan agresivos o, al límite, inamistosos³¹³.

La calificación de inamistoso implica que la competencia fiscal lesiva legitima y justifica actos de retorsión internacional, por la violación de principios generales del derecho internacional tributario: elusión y evasión de Estado-. Las reacciones de los Estados tienen por fundamento la autotutela en preservación de su interés fiscal³¹⁴. Las reacciones no surgen en singular, sino que son promovidas y tamizadas por la OCDE.

312. Tanzi, Taxation in an integrating world "A lo largo de los años, estos depósitos generaron billones de dólares que no fueron gravados por el gobierno de los EEUU, porque los titulares de éstas cuentas no eran residentes en EEUU y no eran gravados por los gobiernos de los países donde los titulares residían porque la Administración fiscal no tenía información para ello. La posibilidad disponible a los latinoamericanos para depositar sus ahorros en cuentas libres de impuestos en los EEUU presiona a la baja los tipos de gravamen que los gobiernos latinoamericanos pueden establecer sobre las rentas de capital que los individuos generan en sus países", p.81.

313. OCDE, cit. p. 39 "Los gobiernos no pueden abstenerse mientras sus bases imponibles son erosionadas a través de las acciones de países que ofrecen a los contribuyentes vías para utilizar paraísos fiscales y regímenes preferentes..."

314. Giuliano-Scovazzi-Treves, opcit.p. 441; Combacau-Sur, op cit. p. 214-215, donde se afirma respecto a la autotutela que el Estado que se estima víctima dispone de la facultad de reaccionar directamente por medio de medidas dirigidas contra el autor responsable de ese comportamiento. El es, a la vez, juez y autoridad de ejecución de su propia causa".

El contenido de las Recomendaciones de la OCDE adquiere un significado preciso: es lícito adoptar retorsiones dirigidas a modificar comportamientos inamistosos de algunos Estados, en violación a los intereses fiscales de otros, empujando su responsabilidad internacional.

La retorsión no es un instrumento ignorado por el derecho tributario. No obstante, adopta un significado diferente al que le era peculiar. La retorsión de impuesto, conforme a Blumenstein, es un determinado tratamiento fiscal de los contribuyentes que, por su nacionalidad o pertenencia territorial integran un estado extranjero, en consideración al trato que éste último hace a aquellos contribuyentes que por la nacionalidad o la pertenencia territorial deben considerarse como compatriotas³¹⁵.

En su significado tradicional, la retorsión era operativa respecto a otro Estado cuando de su disciplina fiscal resultaba discriminación negativa en contra de contribuyentes extranjeros.

El estado de residencia de los contribuyentes mediante sus disposiciones tomaba reacción contra la discriminación cumplida por parte del otro Estado.

En su actual significado, la retorsión es una reacción del Estado al tratamiento de privilegio u ocultación de renta propia por parte de otro Estado, en favor de sus propios contribuyentes. Así como el presupuesto de la retorsión era el comportamiento tributario inequitativo del otro Estado con respecto al contribuyente nacional o residente; ahora, es exactamente lo opuesto. El fundamento de la retorsión es la colaboración del otro Estado en la creación de ventajas fiscales, en perjuicio del Estado de residencia de los contribuyente. Y solicita del Estado la previsión legal en su ordenamiento: la aplicación de las medidas de retorsión deben estar previstas en el derecho interno porque de otra forma las Administraciones no estarían autorizadas para ejercerlas (Blumenstein). Efectivamente, la retorsión siempre debe contar con la norma de que la autorice y, en lo que aquí sirve, sea por la elusión o evasión de Estado.

El principio general de competencia fiscal lesiva

La OCDE es, en la actualidad, una de las fuentes primeras de principios generales del derecho internacional tributario. Las Recomendacio-

315. Blumenstein, Sistema di diritto delle imposte, Milano, 1954, p. 109.

nes de la organización, aunque carentes de fuerza obligatoria en sentido estricto, son actos que, a la vez, exponen la realidad intergubernamental de sus miembros y el efecto reflejo sobre los no miembros, por el peso y significado de las opiniones implicadas. Puede advertirse que siendo las Recomendaciones actos unilaterales, coronan el pensamiento compartido de los Estados miembros y se irradian sobre los terceros Estados que no lo son.

La Recomendaciones sobre competencia fiscal lesiva sientan la premisa, discutible o no, de comportamientos correctos e incorrectos de los sujetos de derecho internacional, con respecto a la elusión y evasión de Estado; pero, aún más importante, produciendo la identificación de la responsabilidad internacional consiguiente, que lleva a la defensa de las retorsiones, en otro caso, ilícitas o ilegítimas.

Las Recomendaciones OCDE vienen a reforzar la vigencia de los principios generales antielusión y antievasión, puesto que prenden en el derecho interno de los Estados miembros (y no miembros) y retornan como criterios generales y comunes válidos para todos los Estados: es lo que alguna doctrina acepta como derecho anticipador, latente, que precede a los tratados y costumbres, pero, alienta su generalización internacional, en la medida en que se incorpora a los respectivos derechos positivos internos de los Estados miembros³¹⁶.

La OCDE influye (o es influida) no solo en sus miembros, sino también sobre terceros Estados, puesto que la concertación intergubernamental previa a sus recomendaciones y la posterior incorporación de sus contenidos al derecho positivo interno, conforma un corpus que sirve de referencia al contenido actual de los principios que inspiran el derecho internacional tributario. En consecuencia, los principios de elusión y evasión de Estado, cuyo efecto es convertir en dañosa la competencia fiscal, adquieren su musculatura, de la ideología OCDE y, a su través, se implantan local e internacionalmente.

La competencia fiscal lesiva, en esta línea de ideas, exhibe los rasgos de comportamientos inamistosos o directamente ilícitos o cuasi por parte de algunos Estados, en perjuicio de los intereses fiscales de los otros. Las Recomendaciones OCDE son el trasunto de la reacción de los que se consideran lesionados por la competencia fiscal desleal y tienen el carácter de retorsión contra los causantes, con funciones de protección, ejecución, represión.

316. Carreau, *Droit International*, París, 1997, op.cit. p.249, que, precisamente, cita como ejemplo, los principios directores de la OCDE sobre las empresas multinacionales, 1976.

El problema del conjunto de Recomendaciones OCDE es que no resulta suficientemente preciso el punto en que la competencia fiscal se transforma en lesiva, y ello, porque aparecen indebidamente mezcladas situaciones diferentes.

Una vez que se individualiza la elusión de Estado y la evasión de Estado como componentes de la competencia fiscal nociva; los efectos de las retorsiones en ningún caso deberían afectar a terceros Estados que no incurrir en dichas conductas, puesto que desbordan la proporcionalidad que debe presidir la retorsión en el plano internacional.

Por ejemplo, no puede advertirse competencia fiscal lesiva por el mero hecho de constatar diferencias en el nivel de la carga tributaria o disparidad en los impuestos sobre la renta o beneficios, sin prestar atención a la desigualdad de desarrollo económico y social, o, en igual sentido, confundiendo regímenes promocionales o incentivantes con infundado privilegio fiscal.

La deslocalización de renta o inversiones hacia Estados de menor presión fiscal, que no son paraísos fiscales ni establecen zonas de preferencia, puede significar erosión lícita de base imponible de otro Estado; pero, sin que se incurra en elusión o evasión reprochable por parte del Estado receptor.

La competencia fiscal lesiva no puede ser un pretexto de exoneración de la responsabilidad propia del Estado que se siente víctima, con respecto a la defensa legal, en su territorio, de las prácticas de elusión y evasión de sus residentes. O sea, no debe servir de excusa para desplazar sanciones impropias sobre terceros Estados que no realizan comportamientos inamistosos o ilícitos. Estos Estados huéspedes de creación y aplicación de las normas tributarias; aunque muestran baja presión fiscal, no representan necesariamente las circunstancias de daño o lesividad predicadas.

Por eso, hay Recomendaciones OCDE que no cuadran con su propósito, porque tienen un carácter que excede el de la retorsión, para interpretarse como manifestaciones (indeseables) de ultraterritorialidad agresiva (v.g. Recomendación 1, concerniente a las C.F.C.).

La utilización indiscriminada de retorsiones sobre terceros Estados que no pueden calificarse como competencia fiscal lesiva consentirían que éstos, a su turno, adoptaran retorsiones en su propia tutela como reacción. Así, si una sociedad filial controlada no se reconoce como legalmente autónoma de su matriz -disposiciones Subpart F-; recibiría la configuración de establecimiento permanente de la sociedad matriz, y una parte del beneficio restaría asignado al Estado de la fuente donde se halla³¹⁷.

317. V. p. 190.

Asimismo, por genérica, debe refutarse el trazo de asimilación entre competencia fiscal lesiva y restricciones al método de exención de renta extranjera. En efecto, la renta de origen extranjero no se califica para la aplicación del método de exención, destinado a eliminar la doble imposición, siempre que derive o de zonas de fiscalidad preferente (elusión) o de paraísos fiscales (evasión). Pero, esto no equivale a “prácticas fiscales consideradas como constitutivas de competencia fiscal lesiva” (OCDE, Recomendación 3), si la renta exenta no tiene origen dudoso.

El esfuerzo de comprensión de los principios generales antielusión y antievasión supone el enfoque y la percepción total de la competencia fiscal lesiva, como un viaje que no es solo de ida, sino de ida y vuelta. La responsabilidad internacional compromete tanto a los Estados de llegada de la renta como de partida. El flujo de recursos transita desde los países desarrollados a los emergentes y viceversa. Y en ambos polos puede verificarse actividad fiscalmente dañosa. No es paradójico que la crítica a un Estado por su bajo nivel fiscal, coincida con su impotencia para aumentarlo, so pena de deslocalización de capitales hacia aquellos países que la formulan.

Límites

No hay competencia fiscal lesiva sin la participación de un Estado en la elusión o evasión de renta por parte de no residentes de su territorio o en la asistencia impropia a sus residentes.

La cooperación entre el Estado y la comisión por particulares de actos dañosos respecto a un Estado de pertenencia personal deviene responsabilidad internacional, sea porque existe un tratado, la costumbre o, como aquí se sostiene, porque contrasta con principios generales del derecho tributario internacional.

La retorsión es la reacción de un Estado a un comportamiento, competencia fiscal lesiva, considerado inamistoso o ilícito por otro Estado, básicamente, porque hiere uno de sus intereses principales como es el interés fiscal que le caracteriza.

La responsabilidad internacional derivada conduce a la reparación adecuada del daño o perjuicio provocado, que, según se trate de elusión o de evasión de Estado, pondera la cooperación en la reforma de la ley de elusión o el deber de información, colaboración en la inspección, recau-

dación y aplicación, en su caso, de las sanciones que correspondan al sujeto evasor.

La única forma de justificar el empleo de retorsiones, sin violentar el entramado internacional, consiste en determinar su efecto con referencia a una vulneración de la ley internacional imputable a un sujeto de derecho internacional, que ha causado con su comportamiento lesivo un daño al interés fiscal de otro sujeto de derecho internacional y que entraña, en consecuencia, su obligación de reparar. La reparación debe tender a eliminar aquellas medidas legales, vehículos de elusión y el descubrimiento material y procesal de la renta oculta y su titular, en beneficio del Estado víctima del ilícito.

La competencia fiscal entre Estados no solo no es perjudicial en sí misma, sino que, además, resulta inevitable. Los diferentes niveles de desarrollo alimentan diferentes niveles de imposición y la disparidad entre Estados no significa competencia fiscal nociva. Esta implica la intencionalidad del Estado de facilitar la elusión o la evasión mediante su propio compromiso legal y administrativo, sea su grado de fiscalidad alto, medio o bajo.

La atracción de inversiones dominadas por la ventaja fiscal, al amparo de leyes que estimulan su deslocalización, v.g. creaciones de zonas de preferencia, centros de coordinación, sociedades holding, centros de servicios financieros, etcétera, perturban el interés fiscal de otros Estados, en cabeza de sus propios contribuyentes, sobre el criterio de decisiones de inversión subordinadas al factor fiscal (tax-driven).

La elusión de Estado implica la composición de un marco legal predispuesto a la instalación por razones básicamente fiscales, lo que “arriesga falsificar la asignación de recursos económicos y comprometer la recaudación fiscal de los Estados”³¹⁸.

Ello orienta la definición de los otros Estados perjudicados hacia la eliminación de aquellas medidas tributarias que inciden directamente en la localización de las actividades productivas, de lo cual es buen ejemplo el Código Monti de 1-12-1997.

La evasión de Estado implica la asistencia de un Estado a la ocultación ilícita de renta o riqueza extranjera. El medio propuesto en el intercambio de información, lo cual, en la práctica propulsa la eliminación o levantamiento del secreto bancario ante procedimientos de comproba-

318. Comisión de la C.E., La política tributaria en la Unión Europea. Relación sobre el desarrollo de los sistemas tributarios. Com (96) 546, Bruselas, 1996.

ción o investigación administrativa. En conexión con la evasión ilícita resulta evidente que el secreto bancario es fuente de competencia fiscal lesiva³¹⁹.

Pero, no puede admitirse una lectura extensiva, apta para vehiculizar sanciones impropias sobre terceros Estados, solo y exclusivamente porque sus sistemas tributarios son de incidencia menor que otros. O, tampoco, la ultraterritorialidad fiscal agresiva de algunos Estados v.g. mediante Disposiciones Subpart F.o. C.F.C, en contra de los que son ajenos a cualquier participación o cooperación con fórmulas de competencia lesiva; perspectiva en la que, aparentemente, la OCDE sesga su orientación en favor de sus Estados miembros.

Por estos motivos la idea de competencia fiscal lesiva, al introducir un límite internacional sobre el ámbito y contenido del ejercicio del poder tributario y la potestad administrativa de imposición de los Estados, en el que comparecen obligaciones tributarias sometidas a distintas leyes nacionales, alimenta, en la línea advertida por Buhler, colisiones o conflictos afines, pero distintos, a los que disciplina el derecho internacional privado³²⁰.

El conflicto y la excepción de orden público

La globalización es un estado complejo de la realidad internacional, vocado a transformar los criterios de autoorganización de los Estados, al menos en su sentido tradicional, lo cual promueve la difícil convivencia actual entre la voluntad de autonomía y la creciente interdependencia política y económica internacional.

La protección de los intereses superiores de una sociedad se ve forzada a contemplar la libertad de movimientos de capital, bienes, personas, en un marco que, pese a todo, preanuncia una etapa de construcción de un orden económico más abierto, más inclinado a la apertura que a la autarquía nacional. De algún modo, la competencia fiscal lesiva es una de

319. Señala Luxemburgo, que no adhirió al Informe OCDE, que el propósito del mismo parece antes destinado a abolir el secreto bancario que a contrarrestar la competencia fiscal lesiva. Es lógico, porque sin secreto bancario protegido quedaría ciertamente debilitada la estructura de ocultación institucional de la renta evadida.

320. Buhler, Principios de Derecho Internacional Tributario, Madrid, 1968, p.98.

sus expresiones, justamente, porque las libertades económicas atemperan y moderan los efectos de la clausura soberana de los territorios entre sí.

Esta situación, no deja de influir en la actuación de la exclusividad de la norma tributaria. La territorialidad, según la doctrina dominante, impide que se puedan plantear conflictos de leyes como en el derecho internacional privado, destinados a resolverse por una opción, porque un mismo litigio no puede solventarse aplicando dos normas contradictorias, ya que exclusivamente se aplica la ley del Estado. Dogmáticamente la norma tributaria actúa en el territorio del Estado, excluyendo, en principio, la eficacia de las leyes extranjeras dentro del mismo territorio.

No se admiten conflictos de leyes en materia tributaria, atendiendo que está en juego “la soberanía estatal y la territorialidad de la vigencia de las leyes”³²¹

Sin embargo, el pensamiento heterodoxo, representado por Blumenstein y Buhler, entre otros, anticipó la proximidad al derecho internacional tributario, de institutos del derecho internacional privado en materia de conflicto de jurisdicciones, cuando uno y el mismo objeto del litigio es sometido por ambas partes al mismo tiempo en distintos Estados y, asimismo, conflicto de leyes por extralimitación del ejercicio de los respectivos poderes tributarios³²².

La respuesta de derecho internacional fue el encauzamiento de los conflictos de leyes y jurisdicciones a través de los convenios de doble imposición. Pero, al mismo tiempo, sin precluir el efecto impeditivo de la aplicación de la ley extranjera manifiestamente incompatible con el orden público interno.

La globalización paradójicamente propone la reactivación de la llamada excepción de orden público como instrumento de tutela jurídico del ordenamiento local frente a situaciones o relaciones de tráfico externo que desborden los límites -por ahora imprecisos- de la competencia fiscal lesiva, para exhibir formas de ultraterritorialidad fiscal agresiva, de otros sistemas jurídicos, incompatibles con el derecho interno³²³.

La aplicación de una ley tributaria extranjera, en defecto de tratado, es inadmisibles, cuando su eficacia jurídica colisiona con el orden público del derecho local.

321. Sampay, El derecho fiscal internacional, Buenos Aires, 1951, p.71.

322. Buhler, op. it. p.97; Blumenstein, Sistema di diritto delle imposte, Milano, 1954, p.94 y ss.

323. M.L.T. Garcia, Las excepciones de orden público y fraude de ley en las recientes codificaciones europeas de Derecho internacional privado, Revista General de Derecho, p. 11.290 y ss. 1998.

La norma tributaria interna y la extranjera, cuando son incompatibles en los términos de los principios jurídicos básicos inspiradores de la primera, provoca la substitución de la ley extraña por las definiciones propias de la ley local en la materia.

La existencia de tratado no supondría, en la práctica, la renuncia a la excepción de orden público, a menos que se exprese lo contrario, y, por tanto, no sería un obstáculo para la evicción del supuesto concreto regulado por la ley del otro Estado. Por ejemplo, las normas sobre transparencia fiscal internacional (CFC) podrían estar expuestas a la citada excepción, a menos que por convenio internacional se las aceptara expresamente³²⁴.

Las leyes de orden público no son sólo las destinadas a proteger la seguridad colectiva, sino, también, aquellas que desarrollan los principios constitucionales determinantes de la organización económica y social de una determinada comunidad³²⁵.

Hay recomendaciones de la OCDE, por ejemplo las concernientes a sociedades CFC, y equivalentes, que podrían dar lugar a la declaración de manifiesta incompatibilidad con la legislación del Estado que las acoge, en base a la excepción de orden público. Y esto porque la sociedad CFC suscita la conflictualidad, ya que hay un único e idéntico objeto, desde la perspectiva del Estado de residencia de los contribuyentes, sometido a soluciones concurrentes, al mismo tiempo y por distintos Estados. La excepción de orden público decreta la evicción de los efectos jurídicos derivados de la ultraterritorialidad impresa en las normas de tipo Subpart. F. Es decir, es una legislación extranjera manifiestamente incompatible con los valores superiores de la ley local de cualquier forma de Estado que no sea paraíso fiscal ni sede de zonas de privilegio fiscal, a menos que si hubiera producido su aceptación convencional.

324. Pérez Vera-Abarca Junto y otros, *Derecho Internacional Privado*, Madrid, 1990, p. 150, que entienden que la voluntad del Estado de obligarse por un texto acordado internacionalmente no implica la aceptación de la legislación del otro Estado contratante en su conjunto y mucho menos la de su legislación futura y la renuncia a la excepción de orden público en tales casos, no puede presumirse sino que debería ser expresa.

325. Farjat, *Droit privé de l'économie*, París, 1975, p. 306: la defensa de los principios fundamentales, de los intereses superiores de una sociedad). La norma tributaria integra el bloque jurídico de orden público económico constitucional y, en consecuencia, activa la excepción de orden público, cuando la ley extranjera es incompatible con el orden jurídico local: "por integrar la Constitución la cúspide del orden jurídico en el que subsume el orden público, a ella debe atenderse para decidir sobre la aplicación o no de una norma extranjera, accediendo en su caso a la excepción de orden público" (Auto del Tribunal Supremo de 24-10-1979).

Toda vez, que el derecho interno califique una sociedad, dotada de su propia personalidad jurídica, distinta de la de sus miembros, que ejerce una actividad económica en dicho Estado, aunque sea en su mínima expresión; promueve la exclusión de la ultraterritorialidad de la ley extranjera, con fundamento en la excepción de orden público, a menos que el Estado de residencia de los contribuyentes pudiera establecer el fraude de ley a las disposiciones locales.

Pero, aún así, en el supuesto que la entidad local fuera un recurso en fraude de ley para obtener el resultado que, de otro modo, no hubiera podido; no podría sustraerse la disposición local porque esta persona jurídica aparente o simulada sería un establecimiento permanente, sometido a la ley donde se halla, como ley normalmente aplicable a la situación real existente³²⁶.

Las Recomendaciones OCDE concernientes a las sociedades en transparencia fiscal internacional y fondos de inversión en el extranjero (1 y 2), por ser susceptibles de canalizar prácticas fiscales dañosas, son buenos ejemplos de ultraterritorialidad agresiva de los Estados de residencia. La aplicación de la competencia fiscal perjudicial aparece como sanción impropia sobre otros sistemas jurídicos, con la finalidad de recuperar base imponible de los propios contribuyentes. En otras palabras, los regímenes TFI y FIE disculpan al residente de su propia responsabilidad ante su Administración tributaria, desplazando la sanción impropia sobre otro Estado, que actúa las instituciones conforme a sus principios básicos, expresión de orden público (económico)³²⁷.

Estas Recomendaciones OCDE, a menos de su aval mediante tratado, levantan la excepción de orden público del derecho local, estableciendo la predilección de la *lex fori* frente a la eficacia de la ley extranjera o sus efectos jurídicos directos, cuando es manifiesta su incompatibilidad con los principios superiores que la inspiran.

Los Estados que no son paraísos fiscales ni sede de regímenes fiscales privilegiados, motivados en la competencia fiscal lesiva, pueden refutar la ultraterritorialidad de las normas TFI o FIE, proponiendo el efecto impeditivo de la aplicación de las mismas, por medio de la activación de la excepción de orden público.

Sobre el régimen TFI y FIE caen de pleno, los requisitos de procedibilidad de la excepción de orden público: primero, la gravedad de la incom-

326. Aguilar Navarro, Derecho internacional privado, vol. I, Tº II, Madrid, 1975, p. 134-136; Rigaux, Derecho internacional privado, parte general, Madrid, 1985, p. 401.

327. Rosembuj, op. cit., p.100 y ss.

patibilidad entre la ley extranjera y los principios básicos del derecho local; la naturaleza y extensión de los efectos de la ley extranjera y, por último, la intensidad de la conexión de la situación o presupuesto de hecho con el derecho interno.

En primer lugar, la desconsideración de una persona jurídica o entidad reconocida como tal por el derecho del Estado donde se halla radicada o domiciliada y la consiguiente imputación directa del beneficio obtenido a la sociedad matriz o socios del Estado de residencia.

En segundo lugar, la captura del beneficio localizado en la sociedad o entidad sometida al derecho local por parte de la ley extranjera, lo cual supone un efecto incompatible, además de desproporcionado, de su actuación.

En tercer lugar, la pertenencia personal de la sociedad o entidad con el Estado de su domicilio establece, al menos, la necesidad de considerar el lazo suficiente para justificar la evicción de la ley extranjera.

Es perceptible, entonces, que las Recomendaciones OCDE son funcionales solo y exclusivamente si media convenio o tratado entre los Estados que impliquen la aceptación expresa de la legislación propuesta. Pero, es difícil aceptar que el régimen TFI y FIE identifica prácticas fiscales lesivas, cuando, ello no ocurre ni siquiera bajo la ley del Estado de residencia (entendiendo como tal, la calificación jurídica de comportamiento ilícito de tales prácticas por el contribuyente). El único modo en que las Recomendaciones OCDE se podrían incardinar en uno de los aspectos de competencia fiscal lesiva sería si, de la previa configuración del comportamiento ilícito del contribuyente del Estado de residencia, puede deducirse la colaboración del otro Estado para la ocultación de la renta o riqueza.

En ningún caso, puede fijarse la responsabilidad del Estado que, no siendo paraíso fiscal o promotor de regímenes fiscales privilegiados, reconoce la constitución de una sociedad o entidad, bajo su legislación, que desarrolla una actividad de empresa, aunque sea mínima, bajo el control de socios o sociedad no residente. Y si esto es correcto, la práctica fiscal lesiva a través de la aplicación de renta transparente o en fondos de inversión es un problema estricto del Estado de residencia del contribuyente, al cual corresponde su calificación jurídica y, en su caso, su sanción.

La exhortación de las Recomendaciones OCDE para la adopción de legislaciones TFI y FIE esta coja de definición: si el Estado de residencia no interpreta que su empleo es una infracción por evasión resulta inaceptable denominarla como práctica fiscal lesiva, porque el otro Estado de domicilio de la filial o del Fondo no ejercita sino, el propio poder que surge de su sistema jurídico.

Puede constatarse, por el contrario, que el propósito subyacente es la reintegración de base imponible, emigrante desde el Estado de residencia a otro de baja fiscalidad. Pero, si el Estado huestped no es paraíso fiscal ni promotor de zonas de fiscalidad preferente; no es plausible, como competencia fiscal lesiva, sancionar al país porque su nivel de imposición es inferior o más bajo que el de residencia de la sociedad matriz o su accionista. En efecto, la mera disparidad de nivel de imposición no convierte aquella más baja en competencia fiscal lesiva, sino, al máximo, en competencia fiscal, lo cual no es reprochable.

Sin embargo, bien puede definirse como lesiva la competencia del Estado que acepta, el desplazamiento de renta o capital desde los Estados de menor fiscalidad, en busca de ocultación, aunque aparezca como de fiscalidad mayor.

Régimen fiscal privilegiado

Los incentivos y los premios en derecho tributario son beneficios fiscales, verdaderas sanciones positivas (Bobbio) dedicadas a promover cosas o sujetos que el legislador entiende dignos de tutela por lo que resultan excluidos del deber de contribuir al gasto público. Los beneficios fiscales integran el derecho promocional y, por tanto, no están dirigidos a satisfacer el interés fiscal, ejercitando una actividad de gasto público que no de deber de contribución.

El Estado renuncia a su interés fiscal, que le asegura la disponibilidad de recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades públicas, sacrificando la regular recaudación de tributos, porque valora la procura de otras ventajas (extrafiscales) para la colectividad que las que suponen el perjuicio recaudatorio.

Los beneficios fiscales son la consecuencia de un disciplina derogatoria del sistema ordinario, más favorable para el contribuyente, en función promocional³²⁸. Los beneficios fiscales, por definición, envuelven un régimen de privilegio para su titular.

328. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Napoli, 1992, p.56, en la que define los tratamientos de sustracción del tributo como aquellos que son derogatorios respecto al tratamiento ordinario, mas favorables para determinados presupuestos, inspirados en principios propios en función promocional, institutos que crean beneficios fiscales.

El privilegio puede recaer en contribuyentes, cuya pertenencia personal está adscrita a un Estado diferente, y, por tanto, se aventaja de una disciplina tributaria de favor, notoriamente inferior a la de su Estado de residencia.

El otorgamiento de beneficios fiscales a no residentes, con función promocional, no lleva en si que el Estado sea necesariamente reputado como paraíso fiscal o de sustento de zonas de preferencia fiscal en su territorio.

La comparación de impuestos entre Estados, en presencia de regímenes promocionales, es arriesgada, puesto que el punto de partida no es causar un perjuicio al interés fiscal de otro Estado; sino, la renuncia voluntaria a la tutela del interés fiscal propio, mediante el sacrificio recaudatorio que esto significa, si bien buscando la compensación (extrafiscal), que es inherente a la actividad promocional. El único reproche pausable sería aquella fiscalidad privilegiada que no es reproducible en presupuestos de hecho iguales, discriminando entre situaciones o circunstancias que son similares o pares. Pero, esto afectará en cualquier caso a la virtualidad de los principios legales tributarios del Estado que lo establece; (igualdad, capacidad económica, legalidad), en particular, el alcance de los fines extrafiscales consentidos por su ordenamiento.

La pretensión de generalizar, a partir de la dimensión meramente cuantitativa de los deberes tributarios, en otro Estado de imposición inferior, conduce al puro arbitrio; al suponer que aquello que legitima el sistema tributario es que el nivel de imposición sea más elevado. En los EE.UU. -afirma Fouquet, la fiscalidad de las empresas no es la que era hace cinco años. No estoy seguro si Francia hubiera conservado su tipo de impuesto sobre sociedades del 50%, la aplicación del criterio de la doctrina administrativa (francesa) a un país como los EE.UU. no hubiera conducido a la conclusión que se trataba de un país de fiscalidad privilegiada³²⁹. Los niveles de imposición difieren entre Estados, adecuados a los respectivos momentos de su evolución económica y social. De ello no puede inferirse la práctica fiscal lesiva del que es inferior. Ni, tampoco, cuando organiza su función promocional, con renuncia a su interés fiscal, para el estímulo de la inversión extranjera³³⁰.

329. Fouquet, *Fiscalite internationale*, T.2, Paris, 1989, p.36, *Notion de pays a fiscalité privilegée et ses consequences*.

330. "Considero metologicamente insostenible limitar la discusión generalizada de los efectos de los impuestos sobre inversiones extranjeras sin incluir los costes-beneficios inducidos del otro Estado. Es insensata una comparación exclusiva entre impuestos de los diferentes Estados si se refiere al derecho positivo de los países o, aún más, a los impuestos aplicables por una empresa en particular". Vogel, *Taxation of cross border income, harmonization, and tax neutrality under E.C. law*, Deventer, 1994.

Por eso, es del máximo interés aclarar de que hablamos cuando hablamos de régimen fiscal privilegiado.

El artículo 238 A.C.G.I. de Francia

El artículo 238 A.C.G.I. de Francia dispone que los intereses, regalías, retribuciones de servicios o licencias satisfechos por un residente o una persona establecida en Francia a un residente de un país o territorio con régimen fiscal privilegiado o a una persona establecida en el mismo no son deducibles, salvo que el deudor aporte prueba de que las operaciones son reales y que no presentan un carácter anormal o exagerado. Los gastos que, en estas circunstancias, no puedan justificarse se reintegran en la base imponible del impuesto.

La Administración francesa estima la existencia de un régimen fiscal privilegiado cuando el residente soporta un impuesto inferior a un tercio, al que le sería aplicable en Francia. Esta cláusula del tercio que en Alemania es del treinta por ciento y en Gran Bretaña al menos del veinticinco por ciento correspondiente, signa el privilegio de Estado de menor tributación³³¹.

La cláusula de la cantidad o porcentaje indica el enunciado del problema, con referencia a aquellos países que no siendo paraísos fiscales ni utilizando zonas fiscales de preferencia, o sea, que no realizan elusión ni evasión de Estado; establecen regímenes de privilegio fiscal lícito en favor de no residentes.

La existencia de un convenio de doble imposición no permite la aplicación de la norma francesa, a menos que sea expresamente aceptado por el otro Estado contratante; sin perjuicio que sería contradictorio un tratado en el que, al mismo tiempo, una de las partes interpreta que la otra expone una fiscalidad privilegiada respecto a sus residentes. No obstante, la cláusula de salvaguardia o la reserva formal de aplicación se impone³³². El punto se complica en defecto de tratado o convenio.

La jurisprudencia francesa adopta la noción de país con régimen fiscal privilegiado en modo relativo y no autoriza la aplicación del artículo 238 A.C.G.I. en forma mecánica. Frente a la posición de la Administración francesa, inclinada a la mera comparación cuantitativa, la postura del Consejo de Estado es más puntillosa, ya que centra el privilegio fiscal en

331. Douvier, *Droit fiscal dans les relations internationales*, París, 1996, p.366; Plagnet, *Droit fiscal international*, París, 1986, p. 135.

332. Neuer, *Fraude fiscale internationale et repression*, París, 1986, p.120.

la situación del beneficiario de los pagos y no con respecto al régimen del país. Es decir, primero se establece el perfil tributario del beneficiario de los pagos en el exterior y, en segundo término, su imposición efectiva. La consecuencia es la posibilidad de admitir el carácter privilegiado de un régimen fiscal “en lo que solamente concierne a la imposición de ciertas categorías de empresas³³³”. No es el país, sino el beneficiario el que puede gozar de un tratamiento privilegiado, lo cual exige prestar atención a su estatuto jurídico y la naturaleza de la actividad que realiza³³⁴. La experiencia francesa denota, a partir de la corrección de la jurisprudencia, las dificultades que se observan para diferenciar nítidamente la fiscalidad privilegiada, de los paraísos fiscales o zonas de preferencia fiscal.

El artículo 238 A tiene su origen en la legítima pretensión de desconocer como gastos deducibles de los beneficios de las sociedades de pagos satisfechos a residentes en paraísos fiscales, a menos que sean reales, normales y proporcionados. Pero, posteriormente, los límites se amplían, por vía administrativa, a cualquier privilegio demostrativo de menor tributación que la existente en Francia³³⁵. Es por ello que compete a la jurisprudencia ajustar estrictamente su alcance: en particular, para aquellos Estados de fiscalidad a geometría variable, según afortunada expresión, que no son paraísos fiscales, y en los que, por fuerza, la fiscalidad privilegiada obedece a razones distintas. “Hay que examinar el perfil particular de la empresa extranjera. Pueden existir países cuya fiscalidad es globalmente normal, pero que presenten para ciertas categorías jurídicas una tributación privilegiada en relación a la fiscalidad francesa³³⁶”.

El eje del problema está precisamente en la geometría variable. No es comparable el privilegio fiscal, que se produce en Estados dotados de un ordinario sistema tributario en comparación con la transferencia disimulada de beneficios a paraísos fiscales. Y sobre todo, no puede reducirse a la simple confrontación cuantitativa. En cualquier caso, en los países que no pueden reputarse paraísos fiscales, atendiendo su sistema y gestión administrativa, las definiciones de privilegio fiscal deben efectuarse empresa por empresa o, mejor dicho, el perfil fiscal de cada beneficiario³³⁷.

333. Martín, *Notion de pays à fiscalité privilégiée et ses conséquences*, *Fiscalité internationale*, T.2, op.cit. p. 18.

334. C.E., 25/1/2989, Douvier, op cit. p.368.

335. Gest-Tixier, *Droit fiscal internationale*, París, 1985, p. 488.

336. Martín, op. cit. p. 41.

337. “El Consejo de Estado admite que las sociedades comerciales establecidas en el cantón de Ginebra no están sometidas a un régimen fiscal privilegiado. No hubiera adoptado la misma actitud respecto a las sociedades fiduciarias establecidas en el cantón: Suiza es un paraíso fiscal en ciertos casos, pero no en otros”, op. cit. p. 44.

La comparación de niveles de imposición

La fiscalidad privilegiada en un país no identificable globalmente como paraíso fiscal ni como protagonista de zonas fiscales de preferencia, no puede caracterizarse en base a la comparación genérica de su nivel de imposición.

La puesta en ejecución de regímenes de promoción utilizando instrumentos tributarios excepcionales y derogatorios del tratamiento normal, en favor de determinadas categorías de actividades o sujetos no residentes es plenamente legítima y justificada, puesto que la renuncia al interés fiscal propio como estímulo extrafiscal no apareja automáticamente perjuicio alguno para el interés fiscal de otros Estados, o, daños imputables al Estado que los establece³³⁸.

No pueden llegarse a la competencia fiscal lesiva por la mera comparación de los niveles de imposición entre Estados. Ello conduciría a la absurda conclusión que su desarrollo es patrimonio exclusivo de los Estados cuya presión fiscal es más baja que la de otros, a modo de único criterio de normalidad tributaria, cuando, como es notorio, el elevado nivel fiscal de algunos Estados no prejuzga sobre la eficiencia de su sistema tributario ni excluye islas de evasión o elusión en su interior.

La amplitud del concepto de competencia fiscal dañosa lamenta su probable exageración.

La proposición de regímenes fiscales privilegiados por parte de un Estado que posea un nivel de imposición sobre la renta o beneficio más bajo que el de otros Estados y que, sin veladuras, renuncia a su recaudación previsible, con finalidad extrafiscal, no puede concebirse como elusión o evasión de Estado. Y, por tanto, no entra en el texto y contexto de la competencia fiscal lesiva³³⁹.

La competencia fiscal activa o positiva no hiere o perturba ningún criterio internacional puesto que la atracción al territorio no depende única y exclusivamente del beneficio fiscal de la actividad o del sujeto no residen-

338. OCDE, Harmful.. Cit. P. Pag 27 y 84: "La competencia fiscal y la interacción entre los sistemas tributarios pueden tener efectos que algunos países pueden ver como negativos o lesivos ... y otros no..... Hay circunstancias en que los incentivos tributarios pueden ser necesarios para compensar desde la perspectiva del país desventajas no tributarias."

339. Otro tema, pero que solo compete al Estado que lo asume, consiste en la nubosa efectividad de gran parte de los regímenes fiscales privilegiados en los Estados de bajo nivel de imposición. En efecto, frecuentemente la difusión de los incentivos a la inversión dista de conseguir los resultados que se propone, introduciendo cotas de regresividad, a cambio de nada. A la renuncia al interés fiscal no sigue la creación de inversión o actividad productiva pretendida.

te, al plasmarse en el Estado, la pertenencia personal o cuasi personal mediante la conexión de empresa o interés económico substantivo.

Las diferencias entre mercado único y plural

El alcance de la competencia fiscal lesiva, es posible, que deba su ambigüedad al trasplante mecánico efectuado por la OCDE de las conclusiones del Consejo ECOFIN del 1 de diciembre de 1997 en materia fiscal sobre la base de las medidas dirigidas a contrastarla, presentado por la Comisión de la Comunidad Europea. (GUE C 2,6 enero 1998).

En el Informe Monti se levanta el problema de la competencia fiscal entre los Estados y se sostiene que en un mercado único y, además, con moneda única la competencia entre Estados es fisiológica, pero hay formas de competencia desleal y dañosa que deben removerse.

El propósito de la coordinación fiscal es la de conseguir la reducción de las distorsiones y la pérdida de recaudación provocadas por la patología competitiva, entre los estados miembros en la búsqueda de capitales e inversiones en sus respectivos territorios, a fin de evitar confrontaciones entre ellos³⁴⁰.

En la construcción del mercado único aflora la necesidad de coordinar la política fiscal de los Estados y establecer algunos criterios de conducta que impidan la atracción desleal de inversiones, por medio de la ventaja fiscal, a sus ámbitos de poder. El mensaje es que cada Estado ejerza su poder y potestad tributaria sin interferencias, pero, respetando la compatibilidad de sus objetivos con los de la U.E. y adecuando los medios empleados en ese propósito (dual federalism and federal comity)³⁴¹.

Es lógico, entonces, que el Código Monti en el plano de federalización gradual de la U.E. afronte, en primer término, la competencia fiscal, partiendo de la utilización indeseada del nulo o bajo nivel de imposición en un Estado miembro, respecto a su propio nivel general de tributación, con la finalidad fiscal exclusiva de atracción de inversiones o capitales localizados en otros Estados de la U.E.

340. Break, *Intergovernmental fiscal relations in the United States*, Washington, 1967, p.23, apunta la competencia fiscal como uno de los problemas del federalismo.

341. Hesse-Wright, *Federalizing Europe*, London, 1996, 371: "Bajo la regla de *federal comity*, todos los niveles de gobierno están obligados a ... minimizar interferencias con las funciones asignadas a otro nivel de gobierno. En esta idea, el gobierno central debe elegir formas de intervención que respeten al máximo la autonomía de los Estados miembros, mientras éstos deben perseguir sus propios objetivos a través de medios que sean compatibles con la Unión...".

El Código Monti pretende que la competencia fiscal legítima no degenerare en una guerra fiscal entre los Estados. Pero, cabe reiterar aunque parezca obvio que el entorno dominante es la armonización e integración económica entre diferentes Estados. No es persuasivo trasponer el principio de competencia fiscal nociva, en esos términos, a los Estados en general que no están imbricados en un proceso de mercado único.

No resulta predicable la disparidad de nivel de imposición fuera del contexto de mercado único como criterio básico de competencia fiscal lesiva. Es un hecho que no depende solo de las propias circunstancias históricas y políticas de cada Estado y su grado de desarrollo económico, sino, también, al límite, de la suficiencia de los recursos públicos que requiere para satisfacer las necesidades públicas. Las disposiciones que establecen un grado de imposición efectiva netamente inferior al nivel de imposición general del Estado considerado no las identifican, sic et simpliciter, como lesivas, si están encuadradas en su ordenamiento jurídico como regímenes promocionales, excepcionales, de beneficios fiscales a no residentes, que aportan actividad económica, aunque en su mínima expresión, al Estado en cuestión.

La OCDE define, asimismo, como régimen fiscal lesivo las preferencias cuyo punto de partida es un bajo o inexistente tipo de gravámen sobre la renta, cualesquiera que sean los medios empleados, (tipo de gravámen nominal, base imponible restringida o cualquier otro elemento esencial del tributo).

El error de la OCDE consiste en que su punto de partida, ajustado a un mercado único; es punto de llegada en un mercado plural y competitivo abierto.

La baja o nula fiscalidad promocional no indica daño, si aparece combinada con indicadores o signos de actividad económica o de empresa real y efectiva en el lugar donde se halla. Los beneficios fiscales que se otorgan son simétricos a la pérdida de recaudación fiscal. Las ventajas son equivalentes a la renuncia al interés fiscal.

La deslocalización de empresas en ámbitos de baja fiscalidad no es en si mismo reprochable, en términos de competencia desleal, si obedece a fundamentos objetivamente razonables como puede ser, aunque parezca de perogrullo, el ahorro lícito de impuestos. Exactamente, en sentido opuesto, la elevada presión fiscal de algún Estado no prejuzga sobre la presencia de regímenes preferenciales perjudiciales (centros de coordinación en Bélgica, sistema de holding en Holanda, centros de offshore en Gran Bretaña, Mónaco y Andorra en Francia, San Marino en Italia, etcétera).

La connotación de bajo nivel de imposición no conduce por regla y en cualquier caso a la competencia desleal. La denotación de alta fiscalidad no significa siempre prácticas leales.

La elusión de Estado requiere algo más que disparidad de tratamiento tributario, y, son tales factores los que pueden convertir el régimen fiscal preferencial en un problema de Estado.

La elusión de Estado mediante regímenes preferenciales

La elusión de Estado mediante regímenes preferenciales consiste en la realización por parte del sujeto internacional de actos inamistosos, dirigidos contra el interés fiscal de otros sujetos, con la finalidad de procurarse ahorro e inversiones de no residentes, basados exclusivamente en reducciones fiscales o asistir inpropiamente a sus residentes.

Se trata de la creación de espacios jurídicos o administrativos que no persiguen la actuación efectiva de la función promocional, sino la inmunidad fiscal de los que se acogen.

La circunvención de la competencia fiscal, principio general reconocido por las naciones civiles, a través de la norma o la actuación administrativa, destinada a la sustracción de renta o riqueza extranjera, a cambio de su virtual inmunidad tributaria.

Hay elusión de Estado toda vez que se establece un ambiente jurídico o administrativo de captura de la renta o riqueza no residente, exclusivamente fundado en la ventaja fiscal, y que, en defecto de la presencia de ésta quedaría sin presupuesto de realización. El régimen preferencial, no se apoya en criterios de pertenencia económica, personal o cuasi personal; sino, solo y únicamente en razones fiscales. Asimismo, la elusión puede ser -F.S.C.- de asistencia inadecuada a los residentes.

El acto de competencia se califica como lesivo puesto que provoca o es susceptible de provocar un daño al interés fiscal de otros Estados en forma incorrecta, inamistosa.

La elusión de Estado, como la misma definición de elusión, se establece por los modos en que se efectúa y los resultados que pretende.

Al objeto de la oferta de inmunidad al no residente o a sus operaciones, se organiza una serie de espacios, legales o administrativos, que aunque en sí mismos lícitos aspiran al resultado último de la nula o insigni-

ficante tributación. El dominio de la finalidad fiscal condiciona la conclusión del régimen preferencial, infiriendo daño en contra del interés fiscal del Estado de pertenencia personal o cuasipersonal del contribuyente.

Los indicadores o signos que conciertan la elusión, o mejor dicho, la delatan, pueden ser de distinta configuración.

Primero, el régimen preferencial es un ghetto dentro del sistema económico local: excluye a sus beneficiarios de entablar relaciones de mercado con el interior y, al mismo tiempo, impide a los residentes que aprovechen de sus ventajas³⁴²

Segundo, el régimen preferencial establece sus favores a los no residentes sin tan siquiera exigirles actividad empresarial o presencia sustantiva dentro del Estado. Extrañamente, este factor que es clave para el Código Monti no aflora en las Recomendaciones de la OCDE. Es evidente que un régimen preferencial a domicilio, basado en "paper companies", sin constitución de empresa, ni tan siquiera en su mínima expresión, conforma una señal inequívoca de la exclusiva finalidad fiscal pretendida por el Estado. Y aún más, permite distinguir y aceptar el legítimo régimen promocional de aquél fundado en la elusión de Estado.

Tercero, el régimen está rodeado de opacidad. Las disposiciones legales y administrativas resultan manipulables por sus autores, creando discriminaciones difíciles de justificar entre contribuyentes en circunstancias análogas. La falta de transparencia aparece reforzada por el propio Estado en cuanto, obstaculiza o es reticente al intercambio de información con el Estado de pertenencia del no residente beneficiario.

La OCDE elenca algunos otros factores que pueden servir para la identificación de regímenes fiscales lesivos, algunos de los cuales son francamente caprichosos. Así, por ejemplo, no puede considerarse incurso en competencia fiscal lesiva, un país apegado al criterio de la fuente que exonera de impuesto la renta de origen extranjero o interpreta, a su favor, las normas de transparencia fiscal internacional que le afectan, modificando su práctica.

La OCDE, en estos casos, despliega la defensa de la ultraterritorialidad agresiva de algunas de las propuestas de los Estados miembros, que, en ningún caso, deberían condicionar la definición precisa del principio general: una cosa es la defensa de los efectos de leyes tributarias extranjeras que son incompatibles con la competencia correcta y otra

342. OCDE, op. cit. p. 27: A el hecho que un Estado sienta la necesidad de proteger su propia economía del régimen por su exclusión ofrece una fuerte indicación que el régimen podría crear efectos lesivos sobre bases imponibles extranjeras".

bien distinta es utilizar este principio para atacar a los países que se protegen de las leyes extranjeras que perturban su sistema institucional tributario.

Ni la adopción estricta del criterio de la fuente ni la simétrica adecuación de los métodos de cuantificación de la deuda tributaria del no residente a resultas de la existencia en su país de normas CFC sirven para señalar prácticas lesivas.

En cambio, parece razonable aludir al riesgo de la inaplicación de los criterios de precios de transferencia. (OCDE, Recomendación 6), según los principios de la OCDE, para convertir al país que lo hace en un intermediario fiscalmente atractivo.

La cuestión se refiere a la forma de determinación de los beneficios respecto de las actividades internas de las empresas multinacionales y, en síntesis, se traduce en la manipulación administrativa del valor de las transacciones, sea que no se corresponda con la actividad o fijándolo aunque la actividad sea inexistente, alterando la base de cálculo o mediante el uso inapropiado de los acuerdos anticipados de precios.

El conflicto puede suscitarse entre los criterios tradicionales de la OCDE- Valor comparable de mercado, cost-plus, precio de reventa- y los métodos transaccionales guiados por la lógica del beneficio, que prefiere EE.UU.³⁴³.

Los métodos transaccionales son: el reparto de beneficios globales, comparación de beneficios, el margen neto, el reparto global según fórmulas preestablecidas.

En conclusión, esta elusión de Estado, a través de regímenes preferenciales artificiales o inadecuados, persigue la nula tributación del no residente a través del favorecimiento de la insularidad de su actividad en el territorio respecto al mercado, la ausencia de actividad de empresa efectiva, la opacidad y la desinformación sobre los alcances de los beneficios fiscales y su forma de implementación. A ello se une la manipulación de valores ficticios en los precios intrafirma de la empresa multinacional.

La elusión de Estado es un comportamiento inamistoso, de competencia fiscal lesiva.

343. Rosembuj, op. cit. p. 28; Douvier op. at. p.576: " La OCDE precisa que en el curso de la discusión previa a la adopción de los principios directores una ambigüedad fue introducida en la medida que Estados Unidos parece querer que los métodos transaccionales de beneficios se clasifiquen en el mismo nivel, y no como subsidiarios, tal cual se desprendería de los comentarios oficiales".

Elusión en sentido estricto o amplio

La elusión de Estado puede describirse en sentido estricto, conforme a los elementos que apuntan el Código Monti y la OCDE o en sentido amplio.

En el primero de los sentidos, la elusión de Estado sólo adquiere relevancia internacional cuando los requisitos expuestos se concentran en un determinado régimen de favorecimiento fiscal para no residentes, concedido por autorización administrativa -ruling- cuyo contenido, por norma, será carente de actividad de empresa y vedado a los residentes en el territorio del Estado.

La zona financiera de los Docks de Dublín (Irlanda) está exclusivamente reservada a los no residentes que quieran desarrollar sus actividades en calidad de prestatarios de servicios sin participar del mercado local (actividades financieras, seguros, reaseguros). Los sujetos que acceden tienen como beneficio principal un tipo reducido de Impuesto sobre Sociedades -10%-, la ausencia de retención en la fuente para las transferencias de intereses o dividendos a beneficiarios no residentes, y una amortización acelerada en bienes del inmovilizado material. El régimen está previsto que se prolongue hasta el 2005.

La Administración francesa, en base al artículo 238 A, opina que la zona de los docks de Dublín impone un régimen fiscal privilegiado, pese que se trata de una consecuencia habilitada por la propia Unión Europea. (O.M. 6/3/1992). El principio de libertad de establecimiento en la Unión Europea no puede postergar la aplicación de la norma local contra la elusión fiscal. En igual sentido, se inclina la Administración alemana³⁴⁴.

La autorización comunitaria predispone la supremacía del derecho de la Unión Europea respecto al de cada Estado miembro, sobre todo, respecto al principio de no discriminación. No obstante, crea incertidumbre que, por un lado, se estigmatice la competencia fiscal lesiva y, por otro, autorizar centros que sirven para ello en el interior del mercado único. Objetivamente, la zona de los docks de Dublín reúne todos los requisitos necesarios para que se le considere un régimen fiscal dañoso.

La creación de la zona especial de la Isla de Madeira (Portugal), con autorización comunitaria, hasta 2017, reproduce la situación de Dublín. Es una zona franca que permite actividades industriales, un centro financiero

344. Lamorlette-Rassat, *Stratégie fiscale internationale*, Paris, 1995, p. 203; Radler, Lausterer, Blumenberg, *Tax abuse and EC Law*, *EU Tax Review*, 1997, p.66; Gallo-Melis, *op cit.*, 193.

off-shore, sociedades de servicios, registro internacional de naves, contando los sujetos implantados con una virtual exoneración total de impuestos directos³⁴⁵.

El marco de competencia lesiva puede ampliarse cuando existen configuraciones jurídicas específicas que consienten a sus beneficiarios privilegios específicos desconectados de la actividad productiva en sentido estricto, o sea, figuras predispuestas para los servicios de seguros, reaseguros, publicidad, centralización contable y administrativa, centralización de operaciones financieras y cobertura de riesgos resultantes de fluctuaciones de los tipos de cambio de las monedas, así como, en general, todas las actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar para las sociedades de un grupo de empresas, de carácter multinacional. Los centros de coordinación, por ejemplo, administrativamente autorizados, en Bélgica, Luxemburgo o Francia, y cuyas actividades son dedicadas al servicio del grupo que pertenecen³⁴⁶. La fiscalidad de los centros de coordinación se sustenta en el método cost-plus: la base imponible del Impuesto sobre Sociedades soporta un porcentaje, negociado con la Administración, sobre los gastos en los que incurre, a excepción de los gastos de personal y cargas financieras. El porcentaje reducido aplicable sobre los gastos deducibles cuantifica el importe sobre el que opera el Impuesto sobre Sociedades. Además, los centros de coordinación están exentos de retenciones respecto a dividendos, regalías, intereses.

Los centros de coordinación podrían ejemplificar la elusión de Estado en sentido amplio en cuanto son utilizables para desplazar beneficios producidos en otros Estados hacia formas de organización menos gravadas³⁴⁷. Otra de las muestras serían las sociedades de regalías en Holanda

Las entidades prestan un servicio, como concesionarias, en el terreno de los derechos de propiedad intelectual e industrial, así como en los derechos de imagen de artistas y deportistas. Los rendimientos que obtienen se reducen desde un máximo de base imponible del 7% hasta un mínimo del 2%. El privilegio fiscal se obtiene mediante acuerdo previo con la Administración fiscal, cuyo período dura cuatro años.

345. Ed. Francis Lefebvre, *Paradis fiscaux et opérations internationales*, París, 1997, p.300) Igual que en Dublín, no se hace difícil considerar lesivo el régimen portugués.

346. Es una instalación fija permanente de una empresa o a un grupo internacional cuya sede social está en el extranjero y que ejerce en beneficio del grupo funciones de dirección, de gestión, de coordinación o de control, en un sector geográficamente determinado -Nota de 9-5-1975, oficiosa de la Administración francesa-.

347. Comité Económico y Social de las CCEE, Informe respecto a la fiscalidad directa e indirecta, Bruxelles, 1995, p.4.1.6).

La elusión de Estado puede considerarse una técnica patrimonio de Estados de organización jurídica, social, política y económica normal. No se trata de entidades artificiales o de carente significación internacional. Al contrario. Se trata de Estados cuyo sistema tributario refleja una estructura y función similar a la de cualquier agente público ordenado, a excepción de paréntesis específicos y particulares que promueven la elusión fiscal de no residentes o privilegios a sus residentes.

El Estado crea circuitos de elusión especializados que atraen determinadas clases de rentas, facilitando su emigración hacia paraísos fiscales: sirven de estaciones intermedias entre los Estados de elevada presión fiscal y los de baja o inexistente. Ello ocurre mediante la amplia red de tratados internacionales signados, lo cual permite la puesta en comunicación entre los puntos altos y los bajos, a un coste fiscal reducido o nulo³⁴⁸. Hay Estados que facilitan el acceso a un dilatado entramado de convenios para evitar la doble imposición. La inexistencia de retención sobre rentas de capital que se perciben y la ausencia de ellas en las que se pagan, posibilitan el transporte de los beneficios hacia el tax haven, sin que se suscite alguna responsabilidad tributaria relevante en el estado de paso, o, al máximo, una responsabilidad previamente pactada a través de rulings³⁴⁹.

Prácticamente, todos los Estados poseen subsistemas de elusión propiciados por su red de tratados, en materia de renta de no residentes. No es casual que el acceso a una amplia red de convenios sea una probable fuente de promoción de regímenes fiscales lesivos de alguno de los firmantes³⁵⁰. La elusión de Estado en sentido amplio -zonas de preferencia y configuraciones jurídicas subjetivas- es la respuesta adecuada a la competencia fiscal lesiva, puesto que, en caso contrario, sería difícilmente admisible la justificación y legitimidad de la retorsión discriminatoria entre Estados que siguen una u otra vía. La diferencia, apuntada en la Recomendación 11 de la OCDE consiste en que la exclusión de ciertas entidades específicas, desconociendo sus efectos jurídicos, sólo puede plasmarse mediante cláusula expresa en los CDI. Del mismo modo que se exige una previsión expresa para aceptar la eficacia de la normativa CFC; otro tanto es menester, para la aplicación de exclusiones de figuras jurídicas inadecuadas de cara a la elusión fiscal. La elusión de Estado puede hallarse en los países ya mencionados y, además, en Luxemburgo (hol-

348. Levine, op.cit., p.70.

349. Ogley, op.cit., p.110.

350. OCDE, op.cit.par.76.

ding puros de 1929 y ordinarias), Suiza (sociedades de domicilio y asimiladas), Túnez, Marruecos, Malasia, Singapur.

Recomendación 11 de la OCDE: concerniente a una lista de previsiones específicas de exclusión en tratados: que el Comité prepare y mantenga una lista de normas utilizadas por los países para excluir de los beneficios de los convenios tributarios ciertas entidades específicas o tipos de renta y que la lista sea usada por los Estados miembros como un punto de referencia cuando se negocien tratados y como base de discusión en el Forum.

El contenido de la evasión de Estado

La evasión de Estado es la construcción y entretenimiento de sistemas institucionales de ocultación de renta y riqueza extranjera, a veces independientes y otras territorialmente dependientes de Estados regulares, aunque, asumiendo, desde el inicio, que la condición de supervivencia del paraíso fiscal es su relación con Estados de fiscalidad elevada.

Paraíso fiscal es uno de aquellos conceptos de los que todos saben de su significado; pero que, ninguno atina en su definición³⁵¹. Y, sin embargo, el concepto de paraíso fiscal debe, por fuerza, distinguirse de situaciones que, como la elusión de Estado, no son símiles.

El paraíso fiscal es un microEstado o dependencia territorial de otro Estado que se ofrece a sí mismo por su nula o inexistente exigencia tributaria; la localización y ocultación conveniente de renta o riqueza imponible extraña, "permitiendo escapar del impuesto que es debido en los países de fiscalidad elevada (OCDE)".

El tax haven supone la ocultación institucional de riqueza extraterritorial, al amparo de un sistema tributario exiguo e insuficiente³⁵².

El encubrimiento institucional de renta ajena se produce a través de dos elementos. Por un lado, la inexistencia o casi de sistema tributario

351. OCDE, *L'evasión et la fraude fiscales internacionales*, Paris, 1987, p.21: "Se puede sostener que el concepto de paraíso fiscal tiene un carácter tan relativo que no sería de ninguna utilidad consagrar esfuerzos para tentar su definición".

352. Ogleby op.cit.p.89: "pequeñas economías cuyos ingresos públicos se satisfacen mediante imposición indirecta o por una combinación de fiscalidad indirecta y baja imposición directa".

regular (no tributo) y, por otro, la disimulación de la renta no residente mediante el secreto bancario y mercantil, con fines de opacidad fiscal (no información).

El binomio no tributo/información supone un óptimo grado de ocultación institucional, superadora de la protección lícita de los intereses de los particulares³⁵³. La complejidad de la situación estriba en la conexión entre el paraíso fiscal y los residentes de Estados de elevada presión fiscal. Ello implica que una parte de la solución radica en la configuración jurídica del sistema tributario del Estado del residente: una zona de baja presión fiscal -afirma Levine- no deviene paraíso fiscal sino cuando entra en comunicación con zonas de alta presión fiscal y sus ventajas son accesibles para los residentes de éstas últimas³⁵⁴ o, inclusive, cuando el Estado normal aparece patrocinando dicha circunstancia (Holanda-Antillas holandesas; Gran Bretaña-Mann, Jersey, Guernsey, Gibraltar, Bahamas, Bermudas)³⁵⁵.

Diferentes Estados utilizan listas, que individualizan paraísos fiscales y, al hacerlo, quitan convicción jurídica -opinio iuris- a su práctica dilatada en el tiempo. El primer efecto de la lista es rehusar el tax haven como resultado de la costumbre.

La producción de listas sirve de vehículo de reenvío no recepticio de un concepto práctico acuñado internacionalmente, al derecho doméstico de cada Estado, paso previo necesario para establecer los efectos jurídicos de los que evaden mediante su empleo.

La evasión de Estado en colaboración con no residentes inspira la retorsión, comenzando por la lista, los efectos propios internos y, al límite, la sanción típica, por utilización del paraíso fiscal por el residente del Estado perjudicado.

La confección de listas de paraísos fiscales levanta algunas dudas. Primero, por los efectos que ocasiona a los que aparecen en ella. Segundo, con referencia a los que aún siéndolos objetivamente, resultan excluidos. Además del coste político que implica³⁵⁶.

Sin embargo, la lista tiene la virtud de quebrar hipótesis de costumbre internacional y, al mismo tiempo, hace pública la retorsión por la complici-

353. Tanzi, op.cit., p.78.

354. Op.cit., p.87.

355. Lo cual, a partir del Informe Edwards en Inglaterra despierta preocupación, puesto que la evasión fiscal en las Islas del Canal suele rebotar, en contra, de los intereses fiscales ingleses, a causa del secreto y la opacidad de las actividades, International Herald Tribune, 27-10-1998.

356. Sanz Gadea, Transparencia fiscal internacional, Madrid, 1996, p.98: "No es políticamente atractivo declarar oficialmente que un determinado país o territorio con el que se tienen relaciones diplomáticas es un paraíso fiscal".

dad del sujeto con el contribuyente, en la realización de una actividad ilícita, en perjuicio del interés fiscal del Estado de residencia.

El salto de calidad de la lista se verifica a partir de su consagración por la OCDE. En efecto, hay una sugerencia para identificar mediante lista a los tax haven existentes (Recomendación 16). Pero, aún más importante, se exhorta a los Estados que tienen vinculación política o económica con los paraísos fiscales a "asegurar que estos lazos no contribuyen a la competencia fiscal lesiva" y, en particular, a aquellos países cuyas dependencias territoriales son paraísos fiscales a que garanticen que sus relaciones no sirven para incrementar o promover la competencia fiscal dañosa. (Recomendación 17). En idéntico sentido se manifestaba el Código Monti: asegurar que los criterios de competencia leal se aplicarán en los territorios dependientes o asociados de los Estados de la U.E. (cláusula M).

La lista. Efectos jurídicos

La lista, entonces, es el instrumento jurídico básico para la individualización del paraíso fiscal. Podría afirmarse que la lista, desde la perspectiva del derecho internacional, es un reenvío no recepticio, o sea, el reenvío desde el orden nacional al internacional para que el primero pueda determinar algunos de los elementos de sus propias normas. Dice la doctrina que esta forma de reenvío se refiere a cualidades jurídicas o a valoraciones jurídicas que dependen del derecho internacional o algunos de sus principios o conceptos³⁵⁷.

La lista, es el vehículo del reenvío al concepto paraíso fiscal, que permite la actuación de los presupuestos, que operan las consecuencias jurídicas previstas en el derecho local.

No hay una fuente única de la lista ni siquiera una forma común adoptada mientras que algunos Estados dan curso a la lista por ley o disposición análoga; otros lo hacen por resolución administrativa o, inclusive, por circular oficiosa.

Hay países, como España, que adoptan la lista única bajo forma de Decreto (D.1080/1996 de 5 de julio) otros como Italia, que establecen la doble lista, enumerando en una de ellas los paraísos fiscales y en la otra ciertas clases de sociedades del país que menciona que puede no figurar en la anterior, v.g. Suiza: sociedades de domicilio o auxiliares (D.24/4/1992).

357. Morelli, *Nozioni di diritto internazionale*, Padova, 1967, p.84.

En Bélgica se confeccionaban tres listas. Primero, enumeración de los países en los que las sociedades no están sujetas al impuesto análogo al belga o tipos de sociedades en situación similar. Segundo, identificación de países cuyo impuesto sobre sociedades es notablemente más ventajoso que en Bélgica. Tercero, consideración de las sociedades holding y de financiación de determinados países como beneficiarios de un trato fiscal exorbitante respecto al derecho común (Moniteur Belge, 24/8/1991).

Sin embargo, hay otros Estados en los que la lista es interna y oficiosa. En Francia, por ejemplo, la lista transita en forma pública pero no oficial. Su contenido se divide en dos categorías: paraísos fiscales con fiscalidad directa nula o que excluyen del impuesto sobre la renta, algunas de fuente extranjera (gastos financieros, cánones, etc.) y, además, Estados en los que la fiscalidad directa es notablemente menos elevada que en Francia. (Francia, nota no publicada de 9/10/1975, Editions F.Lefevre, op.cit.p.59).

En Japón, desde 1978, los paraísos son clasificados en tres grupos: inexistencia de impuesto sobre sociedades; inexistencia de imposición sobre la renta de fuente extranjera de las sociedades; inexistencia de fiscalidad sobre ciertos beneficios empresariales (Notificación del Ministerio de Hacienda 38, 1978).

Brasil enfoca la definición por la vía administrativa, indicando los doce paraísos fiscales que se consideran.

Tampoco en los EE.UU. la lista es oficial, aún cuando hay indicaciones administrativas, señalando tax havens (Informe Gordon en 1981).

Algunos países toman en cuenta el nivel de tributación al que está sometido la entidad residente en el extranjero.

En Alemania, la lista comprende aquellos países cuyo tipo de gravámen global de sociedades es inferior al 30% con relación a las operaciones al que es aplicable, directamente vinculado al régimen CFC.

En una línea paralela, conectado al régimen CFC, Gran Bretaña entiende como privilegiado el régimen cuyo tipo de imposición es inferior al británico en al menos el 25% del aplicable si la sociedad fuera residente. Pero, la norma CFC se aplica sólo sobre los países con regímenes privilegiados, mientras excluye a todos los demás.

La lista es un instrumento de la máxima relevancia jurídica que sirve no solo para identificar, sino, fundamentalmente, para trasponer en el derecho interno los requisitos que son necesarios para evitar la evasión de Estado.

En primer lugar, hay que evitar la confusión. El paraíso fiscal es un sistema de encubrimiento colaborador del no residente que, en nada puede aproximarse a la elusión de Estado ni, tanto menos, a las normas CFC.

La referencia a impuestos "sustancialmente más favorables" o "exorbitantes del derecho común" o basados en la mera comparación de niveles de tributación entre sistemas tributarios de Estados distintos no sirven sino a la duda. En efecto, el presupuesto de la evasión fiscal internacional, simbolizada en el paraíso fiscal, como parte de la competencia lesiva, responde a criterios totalmente diferentes, basados en la ocultación y opacidad de la renta huida. Por tanto, el paraíso fiscal expresa una realidad jurídica internacional asimismo diversa de la elusión de Estado³⁵⁸. Levine señala que hay Estados de baja fiscalidad que no están ni se perciben en el cuadro de los paraísos fiscales, básicamente, porque no hacen esfuerzo alguno para desviar la materia financiera internacional y permitir su reciclaje internacional.

La responsabilidad internacional del paraíso fiscal

La lista invalida la práctica como convicción jurídica (opinio juris); representando una protesta formal contra la evasión de Estado; una objeción impeditiva de la pretensión eventual por parte de los Estados comprometidos de ampararse en una costumbre consentida internacionalmente³⁵⁹. Pero, además, la lista tiene una segunda función determinante: es una reacción del orden internacional contra la vulneración ilícita del interés fiscal de otros Estados y el principio general de competencia fiscal. Y, como tal, manifiesta una retorsión por la colaboración prestada a la actividad (ilícita) de renta evadida.

La autotutela del interés fiscal del Estado sostiene la retorsión, en cualquier caso, proporcionada, respecto al hecho que la justifica.

La generalización de la lista advierte la aparición de un principio general que le da referencia y contenido. La evasión de Estado es competencia fiscal lesiva y entraña responsabilidad internacional por parte del agente, al vulnerar intereses de otro Estado.

La competencia fiscal del tax haven es, por definición, lesiva, puesto que se basa en la oferta de protección institucional al encubrimiento de renta ajena.

358. OCDE op. cit., p.24 "las money-boxes, beneficios ficticios, secreto bancario, son los objetivos a los que sirven los paraísos fiscales.

359. Carrillo Salcedo, Curso de Derecho Internacional Público, Madrid, 1991, p.93; Carreau, op. cit. p. 267.

La cooperación de un sujeto de derecho internacional o por parte de dependencias sobre las que ejerce potestad tributaria, vulnera el interés fiscal de otros Estados en forma ilícita.

El hecho ilícito de la evasión de Estado, en contra del principio general de competencia fiscal leal, requiere que la conducta de los particulares que se benefician asuma una calificación de ilicitud en su Estado de residencia. No parece razonable solicitar la responsabilidad de la evasión de estado, sin considerar como evasión tipificada en la ley el comportamiento del contribuyente.

En la cooperación entre el Estado y el particular está la responsabilidad internacional de la evasión de Estado.

La responsabilidad, en perjuicio del interés fiscal de otros Estados, mediante la ocultación institucional de renta propia, origina su deber de rectificación e inclusive de reparación con respecto al Estado víctima, del perjuicio provocado.

La fuente ordinaria de la responsabilidad por evasión de Estado será el tratado. Pero, en su ausencia, el principio de competencia fiscal lesiva podría servir de plataforma para la reparación del perjuicio a otros Estados, dado que sin su participación no se hubiera podido llevar a cabo.

La licitud de un acto respecto al derecho local no obsta para considerar su ilicitud desde el punto de vista internacional³⁶⁰

La ilicitud no la determina el derecho local, sino el derecho internacional y esto se aplica tanto al Estado víctima como al victimario por la primacía del derecho internacional respecto al acto lícito interno³⁶¹. La emergencia de la competencia fiscal lesiva-evasión propone la ilicitud de hechos materiales del paraíso fiscal por la lesión intencionada del interés de otro sujeto. No es arriesgado sostener que puede aceptarse en el ordenamiento internacional tributario la existencia de un principio prohibitivo respecto a la conducta de los paraísos fiscales, que puede ir más allá de la lista, en base a medidas de autotutela.

La responsabilidad de evasión de Estado por hecho ilícito, internacionalmente reprochable, requiere que se califique, como, tal, la ofensa punitiva en el derecho doméstico.

La responsabilidad internacional del tax haven no diluye la necesidad que el Estado perjudicado, eleve a infracción tributaria propia y específica

360. "El hecho de un Estado no puede clasificarse internacionalmente ilícito que de cara al derecho internacional. Una tal calificación no podría verse afectada por la calificación del mismo hecho como lícito de cara al derecho interno", art.4, proyecto de C.D.I. (Commission de droit international).

361. Carreau, op.cit.p.427.

la conducta de su residente, cooperando con el otro Estado. No es suficiente acusar de evasión de Estado, sin reprochar legalmente al contribuyente que desplaza la renta oculta. En ese momento podrá definirse en su total eficacia la evasión de Estado.

Elementos de identificación

La OCDE propone algunos criterios de identificación de los paraísos fiscales.

En primer lugar, cuando la jurisdicción carece de sistema tributario o es nominal y se ofrece a sí mismo o es percibido como un lugar para ser utilizado por el no residente para escapar del impuesto en su Estado de residencia.

En segundo lugar, falta de intercambio de información, basada en reglas de secreto y otras protecciones en contra de la investigación de las autoridades fiscales extranjeras.

En tercer lugar, ausencia de transparencia en la operación de las normas legales o administrativas.

En cuarto lugar, la ausencia de cualquier exigencia sobre que la actividad sea substancial, lo que conlleva la idea que la atracción de la inversión se funda exclusivamente en finalidad fiscal³⁶².

En España la legislación anti-paraísos fiscales (R.D. 1080/1991 de 5 de julio) no establece la infracción tributaria específica de la evasión fiscal internacional; sino que, los efectos jurídicos de la lista son empleados como criterios de exclusión:

Los supuestos especiales de exención, rentas que se consideran no obtenidas en España, en el Impuesto sobre Sociedades (art.46,b) no se aplican a intereses o incrementos de patrimonio obtenidos a través de paraísos fiscales.

El régimen aplicable a matrices y filiales de Estados miembros de la U.E. no es operativo cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en un paraíso fiscal.(LIS,46.f)

No hay deducción de gastos derivados de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, a menos que la operación sea efectivamente realizada (LIS, art.14)

362. Owens, Curbing Harmful tax competition. Recommendations by the Committee on fiscal affairs, Intertax, Vol.26, August-September, 1998, p.230; Ogley, cit,p.89: los paraísos fiscales son el refugio ideal en el que esconder beneficios de regímenes fiscales elevados.

Las operaciones realizadas con o por personas residentes en paraísos fiscales podrán valorarse por la Administración por el valor normal de mercado, siempre que la valoración convenida hubiera determinado en España una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado.

La imposibilidad de acogerse a los beneficios fiscales previstos en la LIS para las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial (LIS,art.102.4)

No hay diferimiento del impuesto en el caso de incrementos de patrimonio obtenidos por partícipes en instituciones de inversión colectiva en paraísos fiscales (LIS 74)

No hay deducibilidad de la provisión por depreciación de cartera respecto de entidades situadas en paraísos fiscales (LIS 12.3)-

En el IRPF no pierde su condición de contribuyente la persona fiscal que acredite su nueva residencia en un paraíso fiscal (art.8,3)

De la muestra resulta que la consecuencia del hecho ilícito de evasión de Estado no aparece, particularmente visualizada.

Del concepto de paraíso fiscal solo se derivan o la denegación de algún beneficio fiscal o la inversión de la carga de la prueba para el contribuyente. Sin embargo, el corolario de la lista, como responsabilización de competencia fiscal lesiva en el plano internacional, carece de reflejo en la norma interna. A este punto, también España podría calificarse como paraíso fiscal, por alguno de los Estados enumerados, entendiendo la retorsión injustificada, porque la evasión ilícita internacional no surge por ninguna brecha de la ley.

La evasión fiscal internacional como ilícito

España no se aleja de las disposiciones corrientes en el derecho comparado. La evasión fiscal internacional, indisolublemente ligada a los paraísos fiscales, aparece, en contradicción con su propia definición, recuperación de la base imponible sustraída o reintegración de la renta a la base del contribuyente residente, sin perjuicio, que la operación pueda discurrir por el cauce normal si es efectivamente justificable. O, sea, el efecto jurídico es idéntico a la elusión de Estado.

La contradicción surge toda vez que la calificación de una actividad en un paraíso fiscal, previamente identificado, implica en si misma una actuación ilícita, ya que, significa ocultación de renta bajo la tutela de una jurisdicción que garantiza secreto y opacidad.

Si esto es correcto las disposiciones internas de recuperación de base imponible son necesarias, desde el punto de vista recaudatorio, pero, no son suficientes desde la perspectiva de la evasión de Estado³⁶³.

La reintegración o recuperación de la renta evadida es uno de los elementos del ilícito. Pero, al quedar desprovisto de tipificación sancionadora, devalúa la lista y el propio empleo del concepto de paraíso fiscal.

En efecto, la utilización del paraíso fiscal por el contribuyente indica un comportamiento ilícito deliberado, consistente en la disimulación en el Estado o dependencia territorial receptora que lo ampara, mediante el secreto y la opacidad legal y administrativa.

La competencia fiscal lesiva, por medio de la evasión de Estado consagra la doble ilicitud: del contribuyente y del Estado que colabora.

Hasta ahora, quizá por defecto de principio general, el recurso al paraíso fiscal no implica infracción tributaria, administrativa o penal. No obstante, hay países que así lo interpretan, por ejemplo, Canadá, en el que los procedimientos penales son utilizados para combatir el empleo de paraísos fiscales cuando los medios fraudulentos han sido empleados para disimular renta imponible³⁶⁴.

En una dirección similar, la Administración de los EE.UU. postula las sanciones cuando se alteren los precios de transferencia. Si el ajuste excede el 10% al alza o a la baja o 5 millones de dólares, hay una multa del 20% y del 40% si el ajuste excede el 20% al alza o a la baja o 20 millones de dólares³⁶⁵, en el contexto de las transacciones internacionales la ley en EE.UU. ha comenzado a centrarse en las sanciones. Para estimular el cumplimiento voluntario, que consiste en un aumento del impuesto debido. Estas sanciones pretenden desalentar a los que ignoran la ley.

El reproche internacional al paraíso fiscal es la ocultación de renta o la manipulación de gastos ficticios ante la Administración tributaria del contribuyente no residente. Cualquiera de estos hechos tienen como

363. Véase en ese sentido las consecuencias de la aplicación de la normativa francesa sobre transferencia indirecta de beneficios al extranjero entre empresas dependientes, art. 57 C.G.I., donde se verifica la reintegración de la suma como beneficios distribuidos; los pagos a personas domiciliadas en territorios de régimen fiscal privilegiado no son deducibles, a menos que la operación sea real, no anormal ni exagerada, art. 238 A C.G.I., de donde los gastos indebidamente deducidos se reintegran a la base imponible; la imputación de renta obtenida mediante filial en régimen fiscal privilegiado, norma C.F.C., 209-B-1; la imputación de beneficios obtenidos por la sociedad a la persona que presta sus servicios (artistas, deportistas), art. 155 A C.G.I.); ver en derecho comparado, Malherbe, *Droit fiscal international*, 1994, p. 524 y ss.

364. OCDE, *L'évasion* cit. p.50.

365. Wickhan, *The new US transfer pricing tax penalty*, *International Tax Journal*, 1991-1992, vol. 18; Ruchelman, en *International tax planning*, Ed. D. Campbell, London, 1995, p. 313.

punto de partida la ilicitud, compartida, en este caso, por la indebida protección institucional otorgada.

La infracción paraíso fiscal tiene como soporte documentos y pruebas falsas deliberadamente preconstituidas, idóneas para generar en los terceros la apariencia de una realidad falsa: una estudiada transfiguración de la verdad, un camuflaje de la realidad efectuado, sea simulando lo que no existe sea disimulando, es decir, escondiendo lo que existe ...” una alteración de la verdad, una falsedad realizada mediante cosas, actos apta para el engaño”³⁶⁶. Este es el eje del hecho lesivo.

El elemento paraíso fiscal es una condición necesaria para el hecho ilícito y su mera utilización es un indicio de evasión fiscal internacional.

Es obvio que siempre y en cualquier caso el contribuyente debe gozar de los medios que le permitan demostrar su inocencia. Pero, la criminalización de la infracción paraíso fiscal es de orden lógico necesario, si se aspira a materializar el principio de competencia fiscal lesiva por evasión de Estado.

La lista evoca un comportamiento inamistoso, generador de responsabilidad internacional y las relaciones emprendidas en paraísos fiscales adquieren formalmente carácter ilícito, para el contribuyente residente. No tiene mayor sentido acusar a algunos Estados de ser países refugio y, luego, no sancionar la conducta de los que lo aprovechan como tales.

El, primer paso, como es obvio, es una lista de paraísos fiscales que, serviría para que los Estados coordinen sus respuestas y alienten a tales jurisdicciones a modificar sus políticas. Asimismo, que aquellos Estados unidos por vínculos particulares con tax havens les induzcan a moderar sus prácticas fiscales lesivas (Recomendaciones 16 y 17 de la OCDE).

Sin embargo, hay una coletilla de los fundamentos de la Recomendación OCDE que suscita sorpresa: “Esta lista no obligará a los países a aplicar medidas antiabuso para contrarrestar prácticas fiscales lesivas”.

Una de las dos: o la inclusión en la lista es simultánea a la aprobación de disposiciones locales contra la evasión de Estado o la medida incuriría en un claro despropósito: aunque milagrosamente se enumeran todos los paraísos fiscales existentes, dejaría la puerta abierta a la evasión fiscal internacional en los Estados que no lo son. O sea, daría cauce irrestricto a los denominados paraísos fiscales especiales³⁶⁷.

366. Malinverni, *Diritto penale tributario*, Milano, 1962, p. 220.

367. Levine op. cit. Los paraísos fiscales especiales son los Estados regulares, ordinarios, que observan áreas o circuitos de evasión específicos: Holanda, Irlanda, Dinamarca, Francia o los propios EEUU”: Hay que señalar que, a un cierto grado, prácticamente todos los países desarrollados, constituyen paraísos fiscales especializados en dominios específicos y diferentes” p. 72.

La lista, por tanto, es la condición necesaria por simulación o disimulación, válida tanto en el paraíso fiscal clásico como en el Estado industrializado y susceptible de internacionalizarse por la concurrencia de cualquiera de ellos en su realización³⁶⁸.

En un reciente artículo, Robert M. Morgenthau, "Offshore Havens Undercut the honest market players", apunta la responsabilidad de los países desarrollados respecto a los paraísos fiscales. En este caso se refiere a las Islas Cayman, organizadas para recibir billones de dolares, en razón básica de su secreto. "Las Islas Cayman son una dependencia británica y su gobernador y Abogado General son designados por el gobierno británico. Esto significa que los ingleses podrían poner fin a las prácticas de laissez-faire de las islas. Y desde una perspectiva financiera, estas islas son una dependencia americana. Washington puede parar los mecanismos Offshore, imponiendo controles prudentes sobre los inversores que hacen negocios con entidades en Cayman". Además del secreto, estas Islas no tienen impuesto sobre la renta, sobre las ganancias de capital, sobre el valor añadido, sobre las ventas, sobre sucesiones y no hay convenios de doble imposición.

"Las Cayman son solo parte del problema. La Isla de Jersey, las Islas Vírgenes Británicas, Chipre, Antigua, Liechtenstein, Panamá, Antillas Holandesas, Bahamas, Luxemburgo y, por supuesto, Suiza, ofrecen santuarios offshore. "Hasta que se adopten acciones para eliminar estos paraísos, los contribuyentes e inversores serios sufrirán una desventaja desleal³⁶⁹".

Los paraísos fiscales no pueden ser el alibi para la creación de los centros propios de refugio fiscal o la utilización interesada de aquellos que están vinculados al Estado de fiscalidad elevada. La conclusión es que en cualquier circunstancia, cuando se den las condiciones de no tributo-información, aparece el santuario fiscal ilícito, que correlativamente, merita pertenecer a la lista y penalizar el comportamiento de los contribuyentes que están relacionados con el mismo.

368. Gest-Tixier, Droit Fiscal International, París, 1985, p.30, sobre la ruda concurrencia de los países desarrollados a los paraísos clásicos.

369. International Herald Tribune, 10-11-1998.

El intercambio de información convencional

La Recomendación 8 de la OCDE propone intensificar el intercambio de información respecto a las transacciones en paraísos fiscales y regímenes preferentes que constituyen prácticas fiscales lesivas en los convenios de doble imposición. Un primer paso es el propósito de enmendar el artículo 26 del modelo de CDI extendiendo su objeto a los impuestos no amparados por el tratado.

El artículo 26 del Modelo OCDE autoriza a las autoridades competentes de los Estados contratantes para el intercambio de informaciones que sean necesarias para la aplicación de las cláusulas del tratado o las leyes nacionales de los Estados contratantes, pero, en la actualidad, solo cuando tienen relación con los tributos amparados por el mismo, en la medida que tal tributación no es contraria al Convenio.

La doctrina ya había advertido que tal como está redactado el artículo no excluye la utilización del intercambio de información para luchar contra la evasión fiscal: la referencia a la legislación interna justificaría un tal empleo³⁷⁰.

La ampliación de la previsión, con carácter general, a todos los impuestos refuerza la necesidad del intercambio de información para la aplicación del tratado (“minor information clause”) y, por otro, la que se refiere a la actuación de las leyes nacionales de los Estados contratantes (“major information clause”). Justamente, ésta última orientación es la que permite afirmar que no tiene nada que ver con evitar la doble imposición, sino que está exclusivamente al servicio de los intereses nacionales de los Estados contratantes³⁷¹.

El modelo de las Naciones Unidas es más explícito cuando vincula al intercambio de información con la finalidad de luchar contra la evasión y elusión fiscal en el caso de los impuestos comprendidos en el Convenio.

No obstante, la OCDE va por detrás del Modelo EE.UU. 1996, que con rotundidad manifiesta que la información debe facilitarse al Estado que la solicita, aún cuando la legislación y práctica del Estado, excluya la revelación de la información. La información de la que disponen las entidades financieras, administradores, fiduciarios, agentes; inclusive la identificación de los propietarios e intereses. Es claro -afirman Doernberg - Van

370. Plagnet, *Abus des traites*, D.F.I.F., fasc. 350-A, 1987, p.4.

371. Vogel, *op. cit.*, p. 1210.

Raad- que este llamativo párrafo está motivado por las leyes de secreto bancario en Suiza y otros Estados que frustraron las intenciones de los EE.UU. de obtener información relevante sobre la conducta de sus contribuyentes³⁷². Asimismo, para que no quepa ninguna duda, se provee la obligatoriedad del Estado requerido para que facilite la información, aunque no tenga un interés fiscal propio directo, en la información.

La posición de los EE.UU. viene a aproximarse antes al Modelo NNUU que al de la OCDE, en la idea de un intercambio de información más amplio, menos formal, que el que se verifica en la actualidad entre las Administraciones de los Estados contratantes.

El intercambio de información, en materia de evasión de Estado, conforma la piedra de toque para identificar en el secreto bancario ante el requerimiento administrativo una de las barreras de competencia fiscal leal, sea convencional o unilateralmente (cfe. Recomendación 7, OCDE respecto al acceso a la información bancaria para propósitos fiscales).

Conclusiones

- Los principios generales del derecho internacional sirven para la trasposición de institutos de orden interno con carácter común entre culturas jurídicas marcadas por la afinidad, dando respuesta a las frecuentes situaciones no convencionales que se crean, por obra de la globalización de las relaciones internacionales y con valor jurídico de derecho positivo, aunque provisional.
- La elusión de Estado es un principio general del derecho internacional tributario. Su presupuesto consiste en la creación de regímenes preferentes, motivada exclusivamente por finalidades fiscales (tax driven), en perjuicio del interés fiscal de otro u otros Estados.
- La evasión de Estado supone la cooperación activa con la ocultación de renta o riqueza del no residente. Un doble comportamiento infractor, sea en el residente y en la otra jurisdicción por su encubrimiento. No solo se refiere a paraísos fiscales; su presupuesto también puede verificarse en Estados que no lo son, pero, amparan la impunidad del no residente. El principio general del derecho contra la evasión fiscal es

372. Doernberg-Van Raad, The 1996 US Model Income tax convention, p. 233, London.

usualmente admitido en vía convencional y puede ser objeto de trasposición internacional.

- La elusión y evasión de Estado son el contenido de la competencia fiscal lesiva. Un comportamiento inamistoso de Estado contra otro u otros merecedor de retorsión por autotutela de su propio interés fiscal. Las Recomendaciones de la OCDE pueden interpretarse como fuente de principios generales del derecho internacional tributario no solo para sus miembros sino, también, para terceros Estados. El problema radica en que dichas Recomendaciones mezclan indebidamente elusión y evasión de Estado con desplazamiento impropio de sanciones sobre otros Estados.
- La competencia fiscal lesiva no puede servir de pretexto para vehicular sanciones impropias sobre terceros Estados solo porque sus sistemas tributarios son de incidencia menor que otros o justificar manifestaciones de ultraterritorialidad agresiva, y, entonces, en lugar de facilitar la armonización internacional entre sistemas tributarios comparados, propone conflictos o colisiones de leyes por extralimitación en el ejercicio de los poderes tributarios.
- Hay algunas de las Recomendaciones OCDE sobre competencia fiscal lesiva, por ejemplo las que se refieren a las normas C.F.C., que activan automáticamente la facultad del otro Estado de plantear la excepción de orden público, la evicción de los efectos jurídicos de la ley extranjera que sea incompatible con los valores jurídicos locales.
- La competencia fiscal no es lesiva solo porque difieran los niveles de imposición entre los Estados, al suponer que la legitimación del sistema tributario está en que se más elevado que otro o cuando se organiza la función promocional, con renuncia al interés fiscal inmediato, en estímulo de inversiones productivas. La extrafiscalidad no asimila, exactamente, régimen fiscal privilegiado con competencia fiscal lesiva. A su vez la alta fiscalidad no significa siempre práctica fiscal leal.
- La elusión de Estado implica un régimen de favorecimiento fiscal para no residentes, concedido administrativamente, cuyo contenido será carente de actividad de empresa y vedado a los residentes en el territorio de Estado, o, cuando existan configuraciones o tipos jurídicos específicos que consienten privilegios a sus beneficiarios, desconectados de la actividad productiva, mediante una amplia red de tratados internacionales, o, la asistencia impropia a los residentes (F.S.C.).
- La evasión de Estado define el encubrimiento institucional de renta ajena a través de la no tributación y/o el secreto bancario y mercantil con propósitos fiscales y fines de opacidad. La evasión de Estado se

- halla presente, por definición, en el concepto de paraíso fiscal. Pero, asimismo, puede producirse en Estado de fiscalidad ordinaria.
- La lista de tax havens da consistencia al principio general de competencia fiscal lesiva, que, objetivamente vulnera intereses de otro Estado y entraña su responsabilidad internacional. Pero, no habrá evasión de Estado, sin la previa calificación del comportamiento del residente como ilícito. La reprochabilidad de la conducta del tax haven, hace, asimismo, exigible la ilicitud del residente. La evasión de Estado puede verificarse no solo en el tradicional paraíso fiscal. El santuario fiscal ilícito también puede ordenarse en una jurisdicción normal y de fiscalidad elevada, paraísos fiscales especiales.
 - La revisión de la disciplina del secreto bancario, como fuente principal de ocultación, implica la adopción convencional de disposiciones que encaucen el suministro de información, aún cuando la legislación del otro Estado contratante la excluya, en la línea del Modelo EE.UU. de Income Tax Convention 1996.

EL HECHO LESIVO

La soberanía limitada

No resulta persuasivo establecer en la soberanía el fundamento del poder tributario del Estado. La evidencia de los efectos ultraterritoriales e intraterritoriales derivados de legislaciones y jurisdicciones terceras alumbraba un escenario distinto al que postula la doctrina tradicional. Lo cierto es que la soberanía no puede señalarse como el modo típico de poder exclusivo y excluyente del Estado, sin otros límites que los propios y con libertad absoluta para regular cualquier materia como desea. Y, menos aún, que la imposición es poder exclusivo del Estado y no hay motivos

que funden la limitación de la soberanía por obra de los principios de fiscalidad internacional³⁷³.

La soberanía se resuelve en el ordenamiento constitucional donde queda cristalizado su forma y contenido de expresión jurídica y su alcance está determinado por los principios internacionales: “La aproximación de los Estados a las cuestiones fiscales internacionales está a menudo caracterizada por el pensamiento pasado que ve la soberanía y jurisdicción de los Estados como cesión o restricción por la ley internacional, en lugar de observar que son determinadas por ella”³⁷⁴.

El alcance de la ley estatal está conectado al hecho revelador de capacidad económica previsto en la misma.

Hay un doble problema que se suscita. Primero, cuando el alcance de la ley tiene efecto ultraterritorial sobre hechos imponibles realizados en otro Estado, por sus propios residentes. Segundo, cuando hay un efecto intraterritorial de una ley extranjera sobre el territorio de un Estado con la pretensión de gravar a sus residentes por hechos imponibles realizados en él.

Ultra o intraterritorial son el anverso y reverso del problema. En defecto del Tratado, hay un Estado que funda la captura de capacidad económica que considera suya propia, aún cuando se manifiesta en otra jurisdicción y otro Estado que recibe el pleno efecto de la ley externa sobre manifestaciones de capacidad económica en su territorio que le habilitan para su imposición. O, aún, para otorgarle beneficios fiscales en base a su interés político, económico, social.

El sistema CFC es un ejemplo rotundo de ultraterritorialidad. En ausencia de CDI, no sería desatinado, por parte del Estado huésped de la sustracción de materia imponible, la evicción de la ley extranjera, mediante la excepción de orden público.

El conflicto de leyes

La concurrencia de la ley extranjera con la ley local puede significar un conflicto con el ordenamiento jurídico tributario, por cuanto supone admi-

373. van der Bruggen, State responsibility under customary international law in matters of taxation and tax competition, Intertax, abril, 2001.

374. Jeffery R.J., The impact of State sovereignty on global trade and international taxation, London, 1999, p. 175.

tir que haya contribuyentes en su territorio que, aún cumpliendo plenamente su legislación, resultan gravados por el beneficio obtenido en otro Estado donde no se registra la manifestación de capacidad económica y ello aunque aparezcan, en la realidad, dotados de plena personalidad jurídica³⁷⁵.

La aplicación de la ley del foro, descartando la ley extranjera por evicción, puede connotarse como la respuesta del Estado en la salvaguardia de una política legislativa que entiende menoscabada o disminuida³⁷⁶.

El orden público económico que es digno de tutela encaja con el orden público internacional: hay un conjunto de principios que deben respetarse, aunque la relación jurídica está sujeta a una ley extranjera, siempre que haya una conexión próxima y objetiva con la ley local, en este caso, tributaria-

En otros términos, la proximidad de las circunstancias de hecho con el orden jurídico del foro ponen en evidencia o pueden hacerlo, la justificación de la excepción de orden público.

La calificación del derecho interno de una situación real existente, de una conexión objetiva efectiva, difunde la evicción de la ley extranjera, con fundamento en la excepción de orden público, a menos que el Estado de residencia del contribuyente pudiera establecer la desviación de las disposiciones locales por elusión o evasión de Estado, o sea, por competencia fiscal lesiva.

La excepción de orden público tiene una limitación reconocida cuando el contribuyente aprovecha artificiosamente las circunstancias de las que depende la ley local aplicable y se somete a su cobertura, con la finalidad exclusiva o prevalente de eludir o, más aún, evadir la ley de su Estado.

La conexión objetiva está amparada por la elusión o evasión de Estado. El **forum shopping** implica un fraude de ley o simulación de derecho internacional con intervención de la potestad del Estado o su administración, sobre una situación que no está sostenida objetiva y eficazmente, con suficiencia. El interesado pretende la legitimidad de su comportamiento, apta para su reconocimiento en el orden internacional. Si lo consigue ello es, obviamente, en desmedro de la ley que le corresponde. En consecuencia, los derechos adquiridos pueden ser desconocidos por el Estado de origen, que aplicará su propia composición a la estrategia del

375. Rosembuj, T. La fiscalidad internacional, Madrid, 1998. .

376. Audit, B.; Droit international privé, París, 2000, p. 273.

sujeto, por la actuación de las disposiciones que le son aplicables en su condición de residente del Estado.

La divergencia entre la situación real existente y la que se pretende conduce a la actuación de la ley del otro Estado, por la comprobación de su centro de conexión más estrecha. Para que una sociedad siga siendo residente es suficiente constatar donde está su sede de dirección efectiva; un residente habitual no lo puede ser en distintos Estados a la vez. Las reglas de competencia internacional de las autoridades de un país dado –dice Audit– deben concebirse de tal manera que ellas no se presten al fraude, es decir, que no permitan la intervención solicitada³⁷⁷.

El desconocimiento de los efectos de la **lex fori** no solo se puede predicar ante la elusión de Estado, sino, también y quizá con más énfasis, en la evasión de Estado. Simétricamente, la excepción de orden público, si fundada, respalda la evicción de la ley extranjera. Y es preciso, para la radiografía de la cuestión, establecer que la competencia fiscal lesiva es un trayecto que no tiene dirección única: desde los países con alta presión fiscal a los baja o nula; sino, también, desde los últimos a los primeros.

El hecho lesivo

La práctica fiscal lesiva alude a hechos lesivos para la Hacienda de un Estado por la atracción exclusiva o prevalente de las disposiciones o resoluciones de otro Estado, a efectos de atraer capital o empresa, o ambos, por empleo del poder y potestad tributario.

La competencia fiscal lesiva invoca un perjuicio económico al Estado, que resulta del ejercicio desviado del poder tributario de legislar o de actuar la norma por la Administración de otro Estado.

La desviación puede orientarse en la creación de ventajas patrimoniales para los no residentes mediante la cobertura de sus procedimientos de elusión o la ocultación de sus actos de evasión. O, asimismo, el otorgamiento privilegiado de estímulos fiscales a sus residentes para inversio-

377. Audit. Op. cit. p. 205 y sigts, explica que el esquema más puro de fraude de derecho internacional requiere tres tiempos: una situación sometida a una ley dada es internacionalizada por una conexión a otra ley; la aplicación de esta ley por la autoridad pública; los derechos adquiridos al amparo de la ley de cobertura.

nes o establecimiento en el exterior. (es el supuesto de F.S.C. de los EE.UU.).

La emergencia del concepto de competencia fiscal lesiva se inscribe en la aparición de nuevos principios generales de derecho internacional que afrontan problemas nuevos que no pueden ser resueltos por invocación de precedentes. O, es una manifestación de formación espontánea de derecho que requiere identificar las reglas así formadas y determinar como ellas se manifiestan³⁷⁸.

En general, puede defenderse que este principio general tiene por base la concepción general del derecho. Al fin y al cabo, pertenece a la familia del abuso de derecho y buena fe, ya recogidos en la jurisprudencia internacional³⁷⁹.

La aproximación no legislada (Bolkestein) que tiene por fuente organizaciones internacionales u órganos de la U.E. tiene un claro valor indicativo, aunque no obligatorio, sobre la voluntad de los Estados de anticipar criterios que, naturalmente, están destinados a ser principios generales o normas de costumbre, y, por tanto, representan una fuente indirecta de derecho internacional, inclusive para los que no participan ni son miembros de las organizaciones que las generan³⁸⁰.

El efecto jurídico de los actos en examen no suple el tratado ni la costumbre, pero, puede forjar un principio que supla lagunas en las convenciones o que, por su propia definición, sea el anuncio de una costumbre entre Estados, función propia de los principios generales del derecho.

La aceleración de la confección de una regla de derecho internacional, la conversión en costumbre, está vinculada al reconocimiento del hecho, de la acción u omisión por parte de los Estados representativos, la Unión Europea o la propia OCDE. Así, comienza la referencia de situaciones que adquieren validez jurídica plena, como costumbre, en breves lapsos de tiempo (costumbre instantánea)³⁸¹.

La competencia fiscal real o potencial siempre que desviada de sus objetivos ordinarios, generales, vicarios de las finalidades del Estado,

378. N. Quoc Dinh-Daillier-Pellet, *Droit International public*, París, 1999, p. 349.

379. C.Pj.I Usine de Chorzow, 1928, serie A n° 17; Zones frances, serie A n° 24; C.I.J., *Pecheries Norvegiennes Rec.*, 1951; *Essais nucleaires, Rec.* 1978; *Actions armées, Rec.* 1988.

380. Carreau D., *Droit international*, País, 1997, p. 231, donde afirma que la doctrina y la jurisprudencia están de acuerdo en considerar que los actos concertados de los Estados y organizaciones internacionales deberían incluirse entre las fuentes del derecho internacional contemporáneo....

381. Carreau op. cit. p. 247: "las resoluciones repetidas, no ambiguas, adoptados por los Estados representativos, respetadas por los Estados en su práctica subsiguiente, son susceptibles de contribuir a la prueba de la existencia de una regla de costumbre, sino a crearla". Por ejemplo, las listas de paraísos fiscales, o, el propio concepto de competencia lesiva.

sean económicas, sociales, sectoriales o horizontales, puede proyectarse lesivamente sobre otros Estados, en términos de elusión o de evasión, como expresión legal o administrativa.

La lesividad indica un comportamiento imbuido de finalidad fiscal prevalente o dominante. La disminución o anulación de la carga tributaria como medio o instrumento para conseguir más comercio de sus residentes en el exterior o más capital o establecimiento de los no residentes en su territorio.

El comportamiento lesivo puede ser real, mediante la permisibilidad o la abstención condenable, sobre los contribuyentes o potencial, creando las condiciones para desarraigar la leal competencia económica, favoreciendo la concentración o reorganización de grupos u organizaciones transnacionales.

Pero, el cuadro es insuficiente sin la participación del particular. No hay lesividad, sin el agente económico que aproveche las ventajas legales o administrativas predisuestas. El perjuicio económico al Estado solo ocurre mediante la verificación del hecho lesivo, al amparo del Estado que lo protege.

El centro de gravedad del hecho lesivo es, precisamente, donde se verifica el menoscabo o el daño, en el lugar en que el sujeto tiene la relación o conexión más significativa. Los lazos más estrechos con los efectos del hecho dañoso se observan en la residencia, establecimiento o sede de dirección efectiva del autor con su país de origen. La ley aplicable, será, entonces, aquella del Estado donde se halla el centro de gravedad del hecho lesivo, en y ante el cual se produce la materialización de la pérdida o daño.

La elusión o evasión de Estado, admitiendo que resumen un principio general de derecho fiscal internacional, con sólidos antecedentes en el derecho comunitario y su proyección, por medio de la OCDE, en todo el espectro internacional; son los elementos integradores de la competencia fiscal lesiva: la vigencia de la buena fe y del abuso del derecho está aceptado como principio general por la jurisprudencia internacional.

La ruptura de la regla de derecho internacional, sea cual fuere la posición que se sustente, no se produce solamente por la quiebra de una obligación internacional, derivada de tratado, imputable al Estado. La obligación puede vulnerarse tanto por causa de un tratado, de la costumbre o, inclusive, por una abstención del Estado en orden a su diligencia respecto a los otros Estados o sus ciudadanos, (abstención culpable o ilícita), en cualquier caso condenable. La apreciación de la "due diligence" puede

apoyar una valoración del comportamiento estatal si hay un abuso de derecho o de una facultad establecida por el derecho internacional.

El hecho lesivo puede imputarse al Estado, en cualquiera de sus órganos legislativos o administrativos.

No puede sostenerse que la elusión o evasión tienen como protagonista principal al contribuyente, “posiblemente en cooperación con ciertos sujetos del Estado (tax haven). El acto real que puede crear competencia fiscal lesiva no es la creación del régimen, sino su mal uso por el contribuyente³⁸².

El encuentro entre el contribuyente y el Estado objeto del reproche internacional define **el núcleo esencial del hecho lesivo**.

El contribuyente no puede actuar el acto, negocio jurídico o hecho que pretende si la ley y Administración del Estado no le ofrecen la oportunidad y el estímulo para su realización. Y, aquello que se deduce de la actividad preliminar de la Unión Europea y de la OCDE es que hay regímenes legales y prácticas administrativas que, sin lugar a dudas, advierten sobre la lesividad del comportamiento del Estado infractor. Y la cuestión es más rotunda cuando se refiere a **tax havens**, donde la estructura del Estado está subordinada a la ocultación y la nula o mínima fiscalidad³⁸³.

Pero, aún cuando se pretendiera la ausencia de responsabilidad internacional por el Estado, ante la falta de convención o costumbre precisa y definida; no puede ignorarse que la aparición de Estados calificados como paraísos fiscales y los efectos internacionales que ello supone condicionan a los así mencionados a un comportamiento diferente, puesto que, aún **informalmente, ya han sido sancionados**.

La retorsión, alumbrada pública y expresamente por la mayor parte de los Estados industrializados, es una sanción, en sentido amplio, en contra de los Estados –tax haven que desvela un comportamiento inamistoso y descortés y de cuya licitud, en el derecho internacional, no se discute.

El objetivo de la retorsión contempla, en simultáneo, al contribuyente interesado y al Estado acogedor y encubridor. Y ello ocurre, por, precisamente, la conducta inamistosa, descortés y, finalmente, lesiva del tax haven estado.

La competencia fiscal lesiva, tanto en el seno de la UE como en el resto del mundo, sostiene la rotura de un principio de buena fe consagra-

382. van der Bruggen, art. Cit. p. 133.

383. Trupiano cit. Solo en la UE se han detectado 85 regímenes en los Estados miembros susceptibles de lesividad: servicios financieros y offshore sociedades, medidas específicas, incentivos, etcétera. A esto hay que sumar el análisis de las sociedades holding y las prácticas administrativas en materia de precios de transferencia.

do, hasta ahora, en acuerdos no convencionales –v.g. Código de Conducta de la fiscalidad empresarial o Recomendaciones de organización internacional como la OCDE- y legislaciones unilaterales (listas de estados-tax haven).

No puede arguirse que aquellos compromisos que no se reflejan en tratados, están fuera del derecho o carecen de cualquier virtualidad jurídica- es obvio que, aunque sean non-binding agreements, producen efectos jurídicos sobre los signatarios y, aún, sobre los terceros que no lo son: “en realidad, como las recomendaciones de las organizaciones internacionales, los actos concertados no convencionales sin ser obligatorios, están sujetos al derecho internacional y tienen una portada jurídica que está lejos de ser despreciada”³⁸⁴.

En primer lugar, la conducta inadecuada del Estado infractor aparece declarada y, en consecuencia, enerva la situación previa anticipando la entrada del principio general que le sirve de base, la competencia fiscal lesiva, en la formación de reglas de costumbre, o, aún, el descarte, como costumbre, de los antecedentes que le sirven.

En segundo lugar, los compromisos derivados de los acuerdos informales y organizaciones internacionales proponen obligaciones de resultado que se traduce en la autolimitación de los Estados de nuevas medidas que avancen en la lesividad (stand still) o rectificación de aquellas que incurren.

Y esa fuerza jurídica, particularmente intensa en el seno de la Unión Europea, permite la orientación internacional, tanto en la elusión como en la evasión de Estado.

En suma, el desarrollo del principio general de competencia fiscal lesiva no cierra ninguna de sus posibilidades, ahora informales o a modo de **soft-law**, en cuanto a la formación de reglas convencionales o de tratado y, por de pronto, en las contramedidas respecto a los Estados –tax haven y sus pabellones de complacencia.

El hecho lesivo, cuya realización ocasiona un daño al Estado con el que su autor tiene la conexión más próxima, cercana o significativa, sea por residencia, domicilio o establecimiento o, aún, por la utilización del mercado (long arm jurisdiction), puntualiza la justificación y legitimidad de cada Estado para gravar las manifestaciones de capacidad económica que aprovechan de su territorio.

El hecho lesivo o prima discriminatoriamente a los residentes o lo hace respecto a los no residentes; Pero, en esencia, despojando al otro Estado

384. N. Quoc Dinh, op. cit. p. 388.

de su derecho a la imposición sobre capacidad económica que se verifica en su propio ámbito de ejercicio.

Es un hecho de proyección internacional ilícita porque introduce la cooperación del Estado en el aprovechamiento impropio por el particular de disposiciones o prácticas administrativas que suscitan el perjuicio económico de otro u otros Estados. La elusión o evasión de Estado son comportamientos reprobables, puesto que tienen un fundamento inamistoso y efectos dañosos en el comercio o intercambio internacional.

La evasión de Estado, en particular, convoca el propio Estado en la materialización del hecho lesivo y advierte sobre su responsabilidad, puesto que sin su colaboración no habría forma de realizar el hecho lesivo. No son otros particulares los que permiten su verificación: es la propia configuración del Estado como sujeto de la evasión institucional que lo propicia y de lo cual extrae ventaja el contribuyente no residente.

¿Cuál es el delito que comete el Estado –tax haven?

Es claro que no hay una obligación convencional ni costumbre que permita la ejecutoriedad del preconizado principio general de competencia fiscal lesiva. Pero, como bien se sostiene, el apartamiento de la regla imperativa del *pacta sunt servanda* no lleva al delito internacional³⁸⁵. Pero, no podría defenderse que su incumplimiento no subvierte el orden jurídico internacional.

Y en este supuesto, la participación del Estado en la ocultación y no imposición del no residente indica una conducta, en su persistencia, durabilidad, resistencia a la mínima información y transparencia.

Pero, es una abstención en cualquier caso culpable o ilícita: “El Estado tiene la obligación general de no dejar utilizar su territorio de manera que causa un perjuicio al territorio de un país tercero o los intereses de sus residentes”³⁸⁶.

La inacción o la abstención ante la actividad transgresora y su permisividad confluyen en el comportamiento recriminatorio del tax-haven.

385. N Quoc Dinh op. cit. p. 745.

386. Carreau, op. cit. p. 431: Todo Estado tiene “la obligación de no dejar utilizar su territorio para fines contrarios a los derechos de los otros Estados” *Detroit de Corfou*, 1949; *fonderie du Trail* entre los EEUU-Canadá, de 1941, donde se establece la responsabilidad del Canadá por su inacción ante la contaminación en perjuicio de agricultores americanos.

La interpretación estricta de los EE.UU.

Los EE.UU. aceptan en su Modelo CDI versión 1996 que la información requerida debe facilitarse al Estado que la solicita, aún cuando la legislación y práctica del Estado excluya la exhibición de los datos o no tenga un interés fiscal propio directo en la información reclamada.

Recientemente, la posición de EE.UU. endurece su anterior apertura al principio de competencia fiscal lesiva, en su aspecto de lucha contra la evasión de Estado. Las declaraciones del Secretario del Tesoro de los EE.UU. sostiene que no tiene voluntad de dictar a ningún país, cuales son sus tipos de gravamen o como debe ser su sistema tributario y que no participará en ninguna iniciativa de armonización mundial de los sistemas tributarios. La OCDE a través de su Secretario General Johnston responde correctamente que nunca se tuvo tal pretensión. “La idea es perseguir el secreto que permite la evasión fiscal y el lavado de dinero” (Herald Tribune, junio 2001).

En realidad, los EE.UU. se oponen a un amplio intercambio de información que, no tenga por fuente un CDI, ya que esa es la orientación expresa en su Modelo.

Por lo tanto, cabe pensar, no hay un rechazo al principio general, sino una interpretación estricta de su alcance. En defecto de CDI, la cooperación del Estado-tax haven debe concretar en lo específico del sujeto, objeto y hechos ilícitos que interesen al Estado solicitante.

El Estado evasor será considerado no cooperativo cuando rechace informar y pasible de sanciones. Para que ello no ocurra debe aportar la información que se le requiere del contribuyente de otro país incurso en procedimientos de delito fiscal o infracción tributaria de ocultación.

Pero, a nuestros efectos, no puede entenderse que los EE.UU. se oponen al principio de competencia fiscal lesiva por evasión de Estado.

El nudo es, que predicen su encauzamiento convencional, que no a través de la creación de principios generales que apoyen su aplicación por parte de cada Estado. No obstante esto, en ningún momento, hubo una defensa de los **offshore tax havens** y su negativa contribución en la conexión observable entre evasión fiscal y lavado de dinero.

Lo que sí parece razonable admitir es que la posición previa de los EE.UU. cohonestaba el principio general, aún sin Tratado; mientras que, actualmente, el intercambio amplio de información solo puede derivar por vía convencional; mientras que la actuación del Estado en caso de su inexistencia, solo permitirá acceder a información en poder del Estado tax

haven sobre contribuyente, hechos y situaciones específicas, calificados como actividad ilegal o delictiva, en su país de origen (ésta era la posición **antes** del 11-9, ahora, está por ver qué pasará).

- No tuvo sentido, escribe el Nobel de Economía Joseph Stiglitz, que el Secretario del Tesoro del presidente Bush, rechazara el acuerdo sobre el lavado de dinero de la OCDE. No importa lo que adujera O'Neill el verdadero motivo de su objeción era claro: proteger intereses financieros. Los bancos **off shore** no son un accidente. Existen porque Wall Street y los demás centros financieros del mundo querían refugios seguros, a salvo de reglamentos e impuestos. (*El País*, 11-10-01, Cambiar las prioridades)
- El atentado de Nueva York desvela la oportunidad que los proveedores de Internet puedan cooperar con el FBI en orden a los contenidos de su tráfico de e-mail. El circuito de las comunicaciones a través de correo electrónico puede ser supervisado para detectar información criminal que permita descubrir o completar investigaciones en curso. El FBI tiene sus propios sistemas: DSC1000, que consiste en una caja negra instalada en el IPS para observar su tráfico de comunicaciones.
De modo que, ahora sabemos, el IPS puede ser observado, controlado, supervisado en la identificación de los sujetos que lo utilizan. Ese procedimiento excepcional para conocimiento de los usuarios, eventualmente implicados en actividades terroristas o criminales, también podría ser empleado para determinar la responsabilidad del IPS en materia de evasión fiscal. De este modo, la Administración tributaria, con todas las garantías procesales que sean requeridas, podría obtener información concreta y específica sobre algunos contribuyentes y los mensajes por correo electrónico producidos. Hay tecnología que lo permite, hay voluntad política en tema de terrorismo y criminalidad organizada. En consecuencia, ello podría suceder, asimismo, en el ámbito de la evasión fiscal internacional, en las comunicaciones que se entablen con plazas **offshore**, paraísos fiscales, territorios de régimen fiscal privilegiado. No parece que una medida de esa naturaleza pueda afectar el derecho a la intimidad. Al menos, no en mayor medida que lo podría afectar el levantamiento del secreto bancario. (*International Herald Tribune*, 14-9-01.)
- Después del 11-9, el legislador de los EE.UU. aprueba una amplia y profunda reforma tendente a combatir el lavado de dinero. Esto implica la facultad de la Administración para investigar la fuente de los depósitos extranjeros en los EE.UU.; la prohibición a la banca de tratar con bancos de mentirijilla en el exterior; o sea, banca **offshore** en paraísos fiscales; aplicación de las limitaciones no

sólo a las entidades bancarias, sino a los intermediarios financieros, fondos y compañías de inversión. El telón de fondo es lúcido y transparente; prohibir la cooperación entre la banca americana y otras, basada en el secreto y la ocultación de fondos provenientes del terrorismo, criminalidad organizada y evasión fiscal. (*International Herald Tribune*, 6-7/10/01.)

LA AYUDA ESTATAL EN LA UE

El artículo 87 del Tratado establece la prohibición de ayudas estatales que, bajo cualquier forma, favorezcan determinadas empresas o producciones, afectando los intercambios entre los Estados miembros de la UE y falseen o amenacen con falsear la competencia.

La ayuda comprende “las subvenciones, exenciones de impuestos y tasas, exoneraciones de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses en condiciones preferentes, cobertura de las pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente”³⁸⁷.

El concepto de ayuda es más amplio, por lo que resulta, de la subvención directa, comprendiendo cualquier clase de intervención pública destinada a aliviar las cargas que gravan ordinariamente el balance de la empresa y que le proporcionan una situación de ventaja respecto a otras empresas o productos de su competencia³⁸⁸.

La prohibición de la ayuda estatal atiende cualquier disposición legal, reglamentaria, administrativa que, **en función de sus efectos**, altera la competencia e incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros; atribuyendo ventajas –menor coste fiscal- a sus receptores.

387. D.O.C.E. nº 125 del 1 agosto de 1963.

388. Caamaño Anido M.A.-Calderón Guerrero J.M., *Jurisprudencia tributaria del T.J. de las CCEE 1992-1995*, Madrid, 1997, p. 678; A. Bercovitz en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, II, Madrid, 1986, p. 463 indica la ayuda estatal como la atribución de ventaja patrimonial a favor de empresas determinadas, con cargo a fondos públicos, en condiciones distintas a las que serían normales en el mercado.

Conviene tener en cuenta que la jurisprudencia unifica la vulneración de la competencia y del comercio entre Estados siempre que se modifiquen los costes de producción del sujeto beneficiario de la ayuda. Lo que importa es que “el beneficio concedido sea financiado a través de recursos del Estado”³⁸⁹.

La ayuda estatal se configura, entonces, en un presupuesto complejo: La atribución patrimonial **específica** en favor de empresas determinadas, al aligerar sus costes de producción mediante intervenciones de cualquier clase afecta, en si misma la competencia y el comercio entre los Estados miembros³⁹⁰.

La ayuda estatal cuyo contenido y efecto trae por causa el beneficio fiscal tiene como objetivo límite el criterio de selectividad. En rigor, si se cumplen los requisitos, el reproche se dirige a las intervenciones que, directa o indirectamente, sean selectivas, favoreciendo no a todas, sino a algunas empresas o producciones.

La selectividad es una de las piezas básicas del asistencialismo público, por lo que el establecimiento del contorno o límite asume una relevancia definida.

La ventaja patrimonial puede resultar de la ley, reglamento a actividad discrecional administrativa.

El límite entre selectividad y generalidad está en el respeto a la igualdad de tratamiento, permitiendo que puedan aprovecharse todos los sujetos que objetivamente reúnen las condiciones apropiadas para ello, sin que quepan discriminaciones subjetivas, caprichosas o arbitrarias en la determinación de su otorgamiento y goce.

No son ayudas estatales:

- La fijación de tipos de gravamen, las normas de depreciación y amortización, la compensación de pérdidas, disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal, siempre que sean generales.
- Los beneficios fiscales vinculados a objetivos específicos de política económica, tales como, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo.

Una precisión, creada por la jurisprudencia, resulta de legitimar los beneficios fiscales concedidos que estén justificados por la naturaleza o

389. Goldman B.-Lyon-Caen A., Derecho comercial europeo, Madrid, 1984, p. 680; T.J.C.E. Italia – Commission 173/73; Philip Morris/ Comisión 730/79).

390. Fernández Farreres G., El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea, Madrid, 1993, p. 51).

economía del sistema. (S. 2-7-1974, Italia/Com. 173/73.) No es ayuda estatal aquella disposición excepcional que se desprende directamente de los principios fundacionales del sistema fiscal del Estado.

Ello comporta una aproximación de derecho positivo, país por país y tributo por tributo, en el sentido expuesto por Fichera, para deducir la coherencia de la quiebra de la generalidad con algunos de los criterios (jurídicos) que informan a todo el conjunto normativo que se toma en análisis.

Los hechos dignos de exclusión no tienen nada de excepcional siempre que aparezcan correctamente fundados en la aplicación legal y justificados en base a los valores y principios (jurídicos) informadores del tributo en examen.

La ayuda selectiva o específica en favor de algunas empresas o producciones puede concretarse, según las circunstancias, en el ámbito regional, salvo las propias circunstancias previstas para aquella cuyo nivel de vida sea anormalmente bajo; en las ventajas dirigidas a uno o varios sectores de actividad (inclusive, las medidas que favorecen exclusivamente a los productos nacionales exportados -S. 10/12/1969, Com/Francia) o, asimismo, cualquier disposición destinada al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional (Com. 4/12/1996, "Maribel bis/ter", DO L. 95/25 de 10/4/1997).

La preferencia arbitraria puede exhibirse, también, en la aplicación de tipos de gravamen reducidos en el impuesto de sociedades aunque se extiendan a un entero sector industrial (Dec. Comisión 22/7/1997, "Irish Corporation Tax") y no a la totalidad de la actividad productiva. O, en la concesión de beneficios fiscales a determinadas formas de empresas o determinadas funciones (servicios intragrupos, intermediación o coordinación) o que se basan en el régimen jurídico de empresa pública, ejerciendo una actividad económica (Com. 5/11/1997, ptos. 18, 19 y 20).

La ayuda estatal reprochable no sólo tiene por fuente la ley o el reglamento. Esto puede derivar de la actividad administrativa discrecional, en particular, las consultas que fracturan la disposición común, en favor de alguna empresa o producción, facilitando un tratamiento singular mejor, que el que se desprende de la generalidad de los supuestos (S. 26/9/1996, Francia /Comisión "Kimberly Clark Sopalin").

El efecto resulta de la opacidad de los rulings y de la desvirtuación de la Administración para calificar las normas legales o reglamentarias vigentes.

La discrecionalidad unilateral administrativa se manifiesta en el apartamiento concreto de los principios o criterios que hacen la naturaleza o economía del sistema:

"...si la Administración fiscal puede establecer de forma discrecional plazos de amortización o métodos de valoración diferentes, por empresas

y sectores, en este caso se puede presumir la existencia de ayuda. Esta presunción también existe si la Administración trata las deudas fiscales individualmente, persiguiendo un objetivo distinto del de la optimización de la recaudación de las deudas contraídas por la empresa que se trate” (Com. 5/11/1997, pto. 24).

Las disposiciones tributarias selectivas, por su carácter regional, sectorial en beneficio de algunas empresas o producciones son ayudas contrarias al Tratado de la U.E., en base a su incompatibilidad con el mercado común y, eventualmente, como medios de realización de la competencia fiscal lesiva. “La calificación de medida fiscal perniciosa con arreglo al Código de conducta no afecta a que también pueda ser considerada ayuda estatal. Por el contrario, el análisis de la compatibilidad de las ayudas estatales deberá hacerse teniendo en cuenta, entre otras cosas, las consecuencias de estas ayudas que pondrá de manifiesto la aplicación del Código de conducta” (Com. 5/11/1997, pto. 30).

O sea, ayudas estatales (tributarias) cuyo efecto es dispensar un tratamiento más favorable a las empresas no residentes que a las residentes, para atraerlas al territorio del Estado o la oferta de estímulos fiscales a las sedes centrales o funciones intragrupo de conglomerados multinacionales para propiciar su establecimiento.

El beneficio fiscal de carácter general cuyo ámbito comprende todas las empresas y producciones queda excluido de la calificación de ayuda estatal.

La ayuda fiscal adquiere un componente nuevo en cuanto vocada a la atracción de inversión extranjera, a estimular el desplazamiento de empresas externas o de capitales situados fuera de sus límites.

La ayuda estatal que crea sistemas de elusión, evasión (o acuerdo) para capturar la localización de empresas o inversiones por finalidad fiscal exclusiva o prevalente, afecta el **interés fiscal** del otro Estado miembro, incurriendo en **competencia fiscal lesiva**.

El favor a algunas empresas o inversiones, comporta simultáneamente, una reducción de costes para los beneficiarios; un mayor coste para la Hacienda del Estado en cuestión y, en definitiva, un perjuicio económico para el interés fiscal del otro Estado miembro.

La reducción del coste fiscal

La modificación unilateral del coste fiscal mediante cualquier forma de disciplina –legal, reglamentaria, administrativa- y que en función de sus

efectos, persigue la finalidad tributaria de la instalación o desplazamiento del capital, industria y comercio dentro del territorio comunitario. En suma, una ayuda para atender un objetivo distinto del puramente económico³⁹¹.

La minimización de la carga tributaria tiene que ser ordenada selectiva y específicamente, referida a algunos tipos de actividad empresarial, a algunos sectores económicos, a determinadas ramas de la industria, el comercio o servicios. De modo que, se trata de una preferencia en el coste fiscal predeterminada por la selección, en beneficio de algunas empresas o producciones³⁹².

No entra en discusión la diferencia de la estructura de costes entre los Estados: infraestructura material y bienes públicos, presión tributaria, nivel de educación y formación de los trabajadores, coste de factores de la producción. La distorsión general provocada por disposiciones, precisamente, generales, exceden el concepto de ayuda directa y singular, ex. Art. 87; para interesar, en su caso, la eliminación de las distorsiones que afectan en modo común una determinada materia mediante el art. 96 del Tratado, a través de la directiva que se requiera, o acuerdos concertados informales como el Código Monti.

Pero, la ayuda selectiva, con finalidad y efecto fiscal, perturba la competencia en los Estados miembros, facilitando un apoyo directo a determinadas actividades económicas emigrantes a su territorio base o para impulsar las de sus residentes sobre otros Estados³⁹³.

Así, por ejemplo, la selectividad de la disposición favorecedora puede originarse por el **ámbito de aplicación** a determinadas empresas o sus funciones, aún cuando, no lo resulte en apariencia.

El otorgamiento de beneficios a las sedes centrales o a las empresas que proveen ciertos servicios, dentro de un grupo pueden representar una ayuda estatal a favor de determinadas empresas si ello significa una ventaja fiscal previa de la disciplina trazada. Así, el caso de los centros de coordinación en Bélgica³⁹⁴.

391. SST CE de 10/7/86, asuntos 234/84 y 40/85.

392. Fernández Farreres op. Cit. 34,...."una ayuda destinada a favorecer a todas las empresas del Estado o, más genéricamente, aún, al conjunto de la economía nacional no entra en el campo aplicativo del artículo 92.1".

393. Fichera F. Art. Cit. "a fines de las reglas de la competencia se debe considerar que tales diversidades o pertenecen a las diferencias estructurales que los diversos países miembros presenta y, el ordenamiento comunitario no prevé alguna intervención, o pueden ser objeto, si se considera distorsionantes de la competencia de una aproximación entre las legislaciones, a través de la armonización fiscal...".

394. Hinnekens L., E.C. investigates compatibility of Belgian coordination centre tax legislation with European state aid rules, EC tax review 2000/4 "El punto principal es el ámbito restringido de las actividades autorizadas y funciones de los CC."

La deslocalización de capital o empresa motivada exclusiva o prevalentemente por finalidad fiscal define uno de los aspectos de la ayuda estatal distorsiva, concretamente, la competencia fiscal lesiva en perjuicio de otros Estados miembros. Es una expresión no cooperativa del quehacer tributario, sea legal, reglamentario o administrativo³⁹⁵.

Y esto se corresponde con el interés de la empresa, sobre todo, la multinacional, por el coste fiscal en la localización de sus establecimientos y beneficios.

Los estudios empíricos confirman que el coste fiscal interactúa con la elección de la decisión de invertir o desplazar beneficios. Y, en particular, las empresas con un alto grado de multinacionalización tienden a minimizar su carga fiscal global mediante la deslocalización o no de sus inversiones y beneficios. (Single L-Kramer J., Tax policy and the location of plants and profits, Journal of accounting literature, 15, 1996, p. 108 y la bibliografía citada que lleva a la conclusión que los factores fiscales tienen un importante papel en las decisiones para elegir localización).

En el pto. 9 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, de 5/11/1997, se mencionan como reducciones de la carga fiscal de la empresa; a las que selectivamente adoptan:

- minoración de las bases imponibles (deducciones excepcionales, amortizaciones aceleradas o extraordinarias, inscripción de reservas en el balance).

395. Bordignon M.-Da Empoli D. Concorrenza fiscale in un ' economia internazionali integrata, 1999, Milano, en particular, International tax competition and EU proposals for tax coordination, Gaetana Trapiano, p. 179: La competencia fiscal internacional ocurre **cuando los impuestos son exportados** debido a decisiones fiscales que alteran la base imponible y la situación de los contribuyentes en otro país, sea por modificación directa de los precios de bienes de consumo o **costes de producción** o indirectamente, influyendo sobre los ingresos y gastos del otro Estado, p. 185.

Dassesse, M., Minne, P., Droit fiscal. Principes généraux et impôts sur les revenus. Bruxelles, 2001. "La atención del lector debe fijarse sobre el hecho que la legalidad al respecto del derecho europeo, de los regímenes procesales privilegiados (porque benefician solamente a ciertas empresas principalmente extranjeras, para atraerlas al territorio nacional) está sujeta a crecientes dudas. Cabe, en ese sentido, consultar los trabajos realizados por el Consejo de las Comunidades Europeas en el cuadro del "Código de buena conducta". Bélgica ha sido advertida sobre las medidas adoptadas en orden a los centros de coordinación, los centros de distribución y los centros de servicios, el régimen de las holdings, las ventajas fiscales propuestas para el personal suplementario afectado a la investigación científica y gestión de exportaciones, la deducción por inversiones, etc. En particular, los autores señalan que: "Conviene señalar que la Comisión Europea (DG de la competencia) solicita a Bélgica la modificación del régimen actual de los centros de coordinación en razón que los privilegios fiscales que les son otorgados EQUIVALEN A AYUDAS ESTATALES PROHIBIDAS", p. 198 y 817.

- minoración total o parcial de la cuantía de la deuda tributaria (exención, crédito fiscal).
- el aplazamiento, la anulación o incluso el fraccionamiento excepcional de la deuda tributaria.

El menor ingreso para la Hacienda Pública

El privilegio fiscal mediante la ayuda estatal determina menor ingreso tributario. Para que se conforme el presupuesto de la ayuda de Estado debe coexistir un favor patrimonial a determinadas empresas y que la ventaja se traduzca en mayor gasto o menor ingreso público: la ayuda... debe suponer un **sacrificio financiero** para el Estado, es decir, un coste directo o indirecto para el presupuesto público, sin que la ventaja concedida a la empresa comporte contrapartida a favor del Estado³⁹⁶.

Probablemente, uno de los acentos destacados de la competencia fiscal lesiva está en la renuncia sin contraprestación al interés fiscal propio. El Estado, obviamente, lo hace, siempre que los efectos de su renuncia recaudatoria provoque la migración de inversión o empresa en su territorio.

La ayuda fiscal compatible de **iure** –art.87.2- o que lo puede ser por su motivación económica, social, regional, sectorial, horizontal –ex.art. 87.3- invalida la competencia lesiva. Aquello que corresponde según derecho o aparece justificado por su contenido y fines no construye ni alimenta hipótesis alguna de prohibición.

De modo que, es el sacrificio financiero que concurre con la reducción de coste fiscal en beneficio de algunas empresas, lo que puede configurar una ayuda (lesiva), por razón de competencia fiscal.

Pero, siendo el sacrificio financiero una condición necesaria, no es suficiente. Al fin y al cabo, cada Estado podría definir su autonomía en términos de renuncia (unilateral) a la recaudación tributaria y ello no induciría a someterle a reconversión, en la medida que esa renuncia no erosione otra base imponible que la de sus propios residentes. O sea, toda vez que el sacrificio sea internalizado por el sistema económico del país no puede arguirse una competencia fiscal lesiva, con respecto a otros Estados.

El sacrificio financiero justifica la recriminación cuando, apartándose de los principios tributarios internacionales, opera a través de la elusión,

396. A. Mattera, El mercado único europeo. Madrid, 1991, p. 89.

evasión o, inclusive, formas de discrecionalidad compuesta de carácter administrativo (acuerdos anticipados de precios en materia de precios de transferencia, consultas vinculantes que apoyan el tratamiento favorecedor del consultante v.g. el cambio de residencia artificial para acogerse a determinado régimen destinado a residentes).

La ayuda fiscal lesiva, por mor de la competencia fiscal, convierte el sacrificio financiero propio en un instrumento de agresión contra las bases imponibles de otros Estados, mediante elusión, evasión o acuerdo con los contribuyentes de fuera³⁹⁷.

El sacrificio financiero, en este sentido, se convierte en un medio indirecto para obtener capacidad económica ajena, a expensas de los Estados de pertenencia.

El beneficio arribará por el resultado de la migración a su territorio de capitales o empresas.

El perjuicio fiscal para los otros Estados

La competencia lesiva afecta el interés fiscal de los otros Estados, a través de la erosión de su capacidad económica propia³⁹⁸.

Pero, siempre en la idea que no es un comportamiento objetivo sino fundado en la desviación del compromiso con la UE, y los principios generales de fiscalidad internacional, que esta propugna.

La ayuda estatal y la competencia fiscal

Las bases de la competencia fiscal lesiva no pueden explicarse sin la ayuda estatal, sea en la elusión, evasión o acuerdo del ente público con los destinatarios o beneficiarios de la ventaja atribuida.

Por eso, siempre será positiva, la respuesta a la pregunta sobre si la competencia fiscal lesiva tiene o no, algo que ver con la prohibición de ayuda estatal del artículo 87.

397. Bolkestein F., Taxation and competition: the realization of the internal market, EC Tax review, 2000-2 ... "las autoridades fiscales tienen el derecho de asegurar que las crecientes oportunidades de intercambio e inversión no lleven a una inaceptable pérdida de ingresos fiscales, por arbitraje, elusión o fraude".

398. Monti M. How state aid affects tax competition, EC Tax review 1999-4.

No puede sostenerse que ambos supuestos son diametralmente distintos.

Alguna doctrina entiende que la competencia fiscal lesiva afecta el Tesoro de los Estados Miembros, mientras que las medidas fiscales que constituyen ayuda estatal afectan la actividad económica en su posición competitiva en el mercado. Solo incidentalmente, la una o las otras podrían afectar la recaudación fiscal de los otros Estados o producir distorsión en la libre competencia en el mercado europeo³⁹⁹.

El estado de la cuestión está concentrado en la reducción del coste (fiscal) de la empresa beneficiaria, respecto de las otras, comunitarias.

Si esta circunstancia acontece, simultáneamente, se perturba la competencia y el comercio entre los Estados de la UE⁴⁰⁰.

Pero, aún más, ni tan siquiera sería necesario la ayuda efectiva, siendo suficiente la **potencialidad** lesiva de la misma para falsear la competencia y afectar los intercambios económicos⁴⁰¹.

La nula o mínima imposición y, por tanto, reducción de uno de los costes de la empresa, con sacrificio de recursos tributarios públicos, conduce a falsear la competencia. O, a la posibilidad que ello ocurra por motivos ajenos (concentración) al mercado.

La conexión entre el privilegio fiscal y la distorsión en la competencia no es un dato nuevo. En Neumark se ilustra sobre las distorsiones relativas en las corrientes y movimientos de rentas y capitales entre los estados en beneficio de las sociedades y de las grandes empresas: “esto falsea y altera adicionalmente la competencia interior y exterior e intensifica y robustece la tendencia, siempre latente, a la **concentración** empresarial y por consiguiente a la restricción **eventual** de la competencia”⁴⁰².

399. Vanistendael F., Janus with two faces or the many faces of tax competition, reprografiado, Abril 2001.

400. Benedetti/Munari de 3 de febrero de 1977 y Philip Morris/Comisión de 17 de septiembre de 1980.

401. Comisión/República italiana de 10 de diciembre de 1960; Vereniging van Cementhandelaaren/Comisión de 17 de octubre de 1972.

Según la jurisprudencia, la medida afecta a la competencia a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros. “El mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre éstos últimos” (Com. de la Com. cit. p. 11). Y ello aunque el beneficiario tenga una talla modesta, o sea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad. Sentencias del Tribunal de 14/9/1994 España/Com. 13/7/1998, Francia/Com. 21/3/1990, Bélgica/Com. 2/7/1974, Italia/Com.

402. Neumark F., Principios de la imposición, Madrid, 1974, p. 339.

La competencia fiscal puede traducirse en ayuda y soporte concreto para un segmento específico y seleccionado, en cuyo caso, como típica disposición de **dirigismo** fiscal, perturba las condiciones ordinarias de competencia o es susceptible de hacerlo⁴⁰³.

La coexistencia entre ayuda estatal ex art 87 del Tratado y competencia fiscal lesiva está reflejada en el tratamiento reservado al Centro de servicios financieros y aseguradores de Trieste. En una primera etapa se juzgó que su reglamentación no perjudicaba el mercado ni la competencia, “por la importancia que reviste para la Unión europea el desarrollo de un mercado de capitales privados en los países del Este europeo”.⁴⁰⁴ Pero, ahora, a la luz de la nueva situación, esta organización aparece identificada como potencialmente lesiva, porque está inspirada prevalentemente o exclusivamente en los beneficios fiscales sobre las ganancias realizadas en el dicho Centro.

Otro ejemplo, en el mismo sentido, es el relativa al Centro internacional de Servicios Financieros de Dublín que habiendo recogido la aprobación de la Comisión, como ayuda regional, destinada a preservar fiscalmente a determinadas empresas o producciones; resulta lesivo, por mor de los beneficios fiscales en que se basa para las sociedades que se acogan a su funcionamiento.

Ni siquiera la ayuda estatal que cumple con los requerimientos del artículo 87 del Tratado es invulnerable a los efectos de lesividad, si ello se produce.

El artículo 87 del Tratado sirve, además, para definir ayudas compatibles con el mercado común o susceptibles de serlo.

Es el caso de beneficios otorgados a los consumidores por razones sociales o aplicados en oportunidad de catástrofes naturales (art. 87.1) o ayudas fiscales que podrían ser valoradas positivamente en los supuestos de: áreas geográficas subdesarrolladas, con alto desempleo o bajo nivel de vida; determinados sectores en razón de crisis que atraviesan o para su reestructuración necesaria o respecto a programas medioambientales, innovación tecnológica, promoción de las Pyme, internacionalización de las empresas. (art. 87.2).

403. I. Merino Jara, Incentivos fiscales a la inversión y libertad de establecimiento en La Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo, Ministerio de Justicia e Interior, Madrid, 1995, Vol. II, donde desarrolla la influencia de la fiscalidad sobre la localización de las empresas, en particular, con respecto a la Decisión de 10-5-1993 (DOCE de 3 de junio) sobre algunas medidas en el País Vasco, por su colisión con la libertad de establecimiento y las ayudas estatales.

404. XXI Relación sobre la política de la competencia, 1995, p. 207.

Las ayudas fiscales compatibles de iure o idóneas para su compatibilización no dejan de ser ayudas estatales que, sin embargo, no afectan el mercado o la competencia.

En el mismo sentido, la competencia fiscal que responde a función promocional, de tutela o soporte no puede calificarse como lesiva. El Estado o la organización pública renuncia a su interés fiscal con el propósito determinado de conservar la capacidad económica global o eliminar las restricciones u obstáculos que impiden su expresión. Es una dirección conforme al orden público económico consistente en la tutela de los principios fundamentales de naturaleza constitucional dominado por la subordinación de la riqueza al interés general, en su estado actual.

La ayuda estatal, no sólo puede incurrir en competencia fiscal lesiva ex artículo 87 UE. También desde la perspectiva iniciada por el Código de Conducta de fiscalidad empresarial, podría suscitarse lesividad cuando las disposiciones **generales**, para cualquier empresa o producción, excluidas, por principio del artículo 87 del Tratado, lo indicaran; en el ámbito de los criterios políticos o, mejor dicho, principio generales no legislados, en el seno de la UE.

Asimismo, la armonización tributaria, al amparo del artículo 96 del Tratado, propicia la directiva comunitaria, para eliminar las distorsiones en la competencia provocadas por disposiciones legales o administrativas de los Estados miembros.

Fiscalidad empresarial

El Código de conducta en materia de fiscalidad empresarial resulta de un compromiso político de los Estados, cuyo valor jurídico se resume en principios generales de cooperación voluntaria, que, no obstante, su falta de formalización en orden a los derechos y deberes de los mismos y sus competencias, conduce a una material convergencia en algunos de los aspectos esenciales de la localización empresarial en el territorio comunitario. En consecuencia, esta aproximación no legislativa tiene efectos desbordantes del acuerdo político, puesto que la actuación lesiva significará que el Estado en cuestión debe proceder a la revisión de las disposiciones y prácticas administrativas y su modificación⁴⁰⁵.

405. Sobre el valor de las recomendaciones, criterios, acuerdos multilaterales, y notas interpretativas –non legislative approaches– véase Bolkestein, cit., el cual recuerda, y es importante, que el Modelo OCDE de CDI es un conjunto de sugerencias no legisladas que, no obstante, sirven de base para la mayoría de los Tratados bilaterales y multilaterales firmados.

Los principios generales del derecho fiscal internacional gozan de reconocimiento, si bien restringido a la ausencia de cualquier texto obligatorio, en relación a la emergencia de soluciones de compromisos informales entre los Estados.

La competencia fiscal lesiva, por ejemplo, es un principio general que, desde la Unión Europea, se incorpora, trámite la OCDE, al conjunto de reglas informales de comportamiento en la aplicación de la fiscalidad internacional.

El Código de conducta, entonces, es un instrumento informal, aunque jurídicamente válido, para solicitar de cualquier Estado miembro de la UE, como de hecho se está haciendo, la derogación o modificación de aquellas medidas (generales) que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior al aplicado habitualmente en el mismo, y, dirigidas a influir en modo determinante en la radicación de la actividad de capital o empresa dentro de la Unión.

La armonización fiscal

Finalmente, la competencia fiscal lesiva que no se canaliza a través del artículo 87 del Tratado o escapa a los criterios del Código de conducta, puede afrontarse mediante el recurso de la directiva, tendente a la aproximación de las disposiciones legales sobre materias específicas v.g. actividad financiera o fiscalidad de la empresa-, que susciten distorsión en la competencia (art. 96 del Tratado). Es menester reconocer que, hasta ahora, la importancia de la aplicación de este medio, ha sido limitado en el campo de la imposición general sobre empresas⁴⁰⁶.

Por un lado, las directivas que deben armonizar la fiscalidad de intereses y regalías entre empresas vinculadas y, por otro, igual instrumento para la disciplina de la renta del ahorro en algunos de sus aspectos. (Propuestas de directivas O.J.C 123, 22-4-1998 y el O.J. C 212 8-7-1998).

La armonización fiscal debe confrontarse con la diversidad y disparidad de los sistemas tributarios. Pero, no podría sostenerse que la mera diferencia cuantitativa entre los impuestos sobre la empresa, vigentes en cada Estado incurran en competencia fiscal lesiva. No es la disparidad o diferencia tributaria, medida en tipos de gravamen o composición de bases imponibles, la que automáticamente indica lesividad en su aplicación.

406. Schon W. Tax competition in Europe –the legal perspective, EC TAX review, 2000-2.

La competencia comunitaria no puede predicarse como un modo de homogeneización de las diferencias básicas en las estructuras de costes de los Estados, en cuyas mallas se mueven los agentes económicos. La eliminación de las diferencias en la presión fiscal, además de ilusoria, perturbaría lo que trata de promover, esto es, el intercambio recíprocamente ventajoso entre partes de una organización que tiende a la unidad.

En cambio, la competencia lesiva no supone el reconocimiento de la legitimidad de las diferencias entre los sistemas tributarios; toda vez que crea una ventaja patrimonial de finalidad exclusiva o prevalente fiscal, para la captura o atracción de capital o inversión desde otro Estado⁴⁰⁷.

Esto no solo se puede producir por medidas específicas y obvias; sino, también, por obra de la cuantificación de la deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades, sea en la base imponible (valoración de bienes, amortización, gastos deducibles) o tipos de gravamen o regímenes especiales para determinadas sociedades.

Pero, teniendo presente, que la competencia fiscal lesiva exhibe esquemas de imposición nula o mínima dirigida a no residentes o a la ventaja excluyente de los residentes, fuera de su frontera.

EVASIÓN Y BLANQUEO DE DINERO

Hay una orientación global definida en la lucha contra la criminalidad organizada y, en particular, la ocultación y blanqueo del dinero procedente de las actividades ilícitas. No es ninguna sorpresa afirmar que la ruta de las organizaciones criminales utiliza, los centros instalados en tax-haven. Obviamente, el secreto favorece la ocultación y simulación de las rentas o capitales ilícitos⁴⁰⁸.

407. Trupiano, art. Cit. p. 203: "La competencia leal debe ser parte del sistema, pero, la competencia lesiva debe reducirse en orden a asegurar que la localización del capital no se funda en ventajas fiscales".

408. Spreutels J. -Grjseels C., Interaction between money laundering and tax evasion: Belgian and international measures in the fight against money laundering, EC TAX review 2000-1.

El levantamiento del secreto financiero y bancario, así como el intercambio de información entre los Estados, tanto en el blanqueo cuanto en los supuestos de evasión fiscal, resultan refrendados por organizaciones internacionales y gobiernos, tratando de establecer un mapa que permita distinguir los medios e instrumentos que, al mismo tiempo, activan la evasión fiscal y el blanqueo del dinero.

En especial, de nuevo, la principal referencia son los tax-havens, que, se entiende, están apartados de los usos aceptados de disciplina de los servicios financieros y medidas anti-blanqueo. Pero, asimismo, de las prácticas ordinarias que permitan el acceso a la información bancaria por razones fiscales.(OCDE 12-4-2000).

Hay Estados no cooperativos (Israel, Líbano, Liechtenstein, Rusia, Panamá, Filipinas) que obstruyen la circulación de la información y facilitan el escondite del dinero criminal, sea fruto del blanqueo o de la evasión.

Hay Estados que tienen mejor voluntad de cooperación, aún cuando ratifican su naturaleza de sede principal de centros financieros off-shore. (Luxemburgo, Suiza, Dublín, Hong Kong), dominados por el sigilo.

Hay Estados que tienen una voluntad media de cooperación y transparencia (Andorra, Bahrain, Barbados, Mónaco), bajo el imperio de la confidencialidad.

Hay Estados que tienen voluntad mínima (Costa Rica, Panamá, y territorios dependientes: Anguilla, Antigua Barbuda, Belize, Islas Vírgenes, Islas Caymán, Cook, Nauru, Antillas Holandesas, St. Kitts y Nevis, Sta. Lucia, etcétera; simplemente herméticos.

Estos Estados, que aparecen en el catálogo de países bajo sospecha, según el Financial Action Task Force, establecido por el G 7 en 1989, donde participan 29 de los Estados más importantes, organizaciones internacionales, la Comisión Europea y el Consejo de Cooperación del Golfo, sirven a la evidencia y prueba, por algunos negada, que hay una responsabilidad internacional en juego, afectando otros intereses, de carácter lesivo. La ilicitud comprende no solo la asistencia al blanqueo de dinero, sino, también, a la organización de la evasión fiscal.

Y, así, si el Parlamento de Luxemburgo aprueba una ley que prohíbe a la Administración fiscal recoger información de las instituciones financieras está, efectivamente, cooperando activamente en la ocultación de la renta del no residentes. (El ejemplo está en van der Bruggen).

De modo, que la denuncia es que esos Estados se sirven del sigilo, confidencialidad y hermetismo de las instituciones bancarias y financieras para esconder o el dinero fruto del blanqueo o de la evasión, amparando su circulación en los circuitos internacionales. En cualquier caso, facilitando la activi-

dad criminal. “No hay diferencia moral entre el tráfico de drogas y otras infracciones graves en tanto los riesgos de ambos son importantes y esto se aplica a los delitos fiscales como a cualquier otro delito”. (Spreutels-Grijseels).

El blanqueo de dinero y la evasión fiscal utilizan las mismas figuras, idénticos sujetos y localización geográfica. Por ello, no puede aceptarse que se niegue la distinción entre competencia fiscal lesiva o no, sea en la Unión Europea o en el mundo, cuando la convergencia entre la evasión y la criminalidad organizada en los mismos procedimientos de ocultación ocurren, precisamente, en aquellos países que institucionalmente están vocados a su cobertura. No puede justificarse el sigilo, la confidencialidad, el hermetismo, so pretexto que se piense que solo se trata de evasión fiscal. Justamente, aquí reside el hecho lesivo en contra de otro Estado⁴⁰⁹.

Los Estados cuestionados por la OCDE y el GAF tienen un común denominador: proteger la fuente de capital incierto a través del anonimato bancario, las sociedades aparentes o simuladas o figuras creadas para la ocultación.

Pero, lo curioso del fenómeno es que ha puesto en evidencia la vecindad entre la ocultación fiscal, la evasión y la ocultación asimismo ilícita extrafiscal –criminalidad organizada– en la utilización de Estados que garantizan la cobertura y protección ante los Estados de origen del capital emigrado.

Los Estados blanqueadores y los paraísos fiscales se dedican, en definitiva, al mismo oficio: permitir que aflore como lícito el dinero opaco, sea para blanqueo o por motivos de evasión. De ahí la preocupación perentoria de casi todos los grandes países, tanto contra el lavado como contra la evasión internacional. El punto es que ambas actividades están utilizando las mismas técnicas, iguales destinos y probablemente, los mismos agentes financieros y bancarios y asesores legales.

Y esto irrumpe sorpresivamente en el acuerdo (político informal) de la Unión Europea de Feira (Portugal), que acepta el intercambio amplio de información entre los Estados miembros y condicionalmente de terceros Estados sobre la renta derivada de no residentes, con el empeño común de eliminar el secreto bancario en la Unión Europea en un plazo de no más de diez años.

409. Pollari N., *Técnica delle inchieste patrimoniali per la lotta alla criminalità organizzata*, Roma, 2000, p. 115: “el incremento de la facturación ligada a las actividades ilícitas alimenta la vocación empresarial de la criminalidad organizada y ha encendido la necesidad de reciclar aquella parte en aumento del dinero sucio que no se utiliza para financiar las actividades o consumirlo. Estos sujetos aprovechan los sistemas internacionales de pagos y transferencia de fondos, recurriendo a los circuitos de los paraísos fiscales, Estados que tutelan el secreto bancario y comercial y adoptan una legislación favorable en materia de gravamen sobre la renta ...el perverso circuito criminal, en el cual el reciclaje ocupa un papel fundamental junto a la criminalidad económica y la evasión fiscal, representa un campo prioritario para las acciones contrarias de las fuerzas de orden público”.

El compromiso consiste en el intercambio de información de modo que los residentes puedan ser gravados en sus respectivos Estados.

En cualquier caso, si algunos de los Estados opta por la retención a la fuente se obliga a compartir su recaudación con el Estado de residencia del inversor (ya no evasor).

De modo que la información sobre el capital es una libertad que se incorpora a su circulación. El intercambio de información, o el levantamiento del secreto bancario, es un criterio que, nada casualmente, se adopta simultáneamente con la lista de Estados lavadores paraísos fiscales, expresamente sometidos a retorsión si no cooperan.

El blanqueo o lavado de dinero es un conjunto de métodos que permiten modificar el estado del dinero cuyo origen es ilícito. La ocultación de bienes o derechos con fines (evasión) fiscales puede ser la base del delito de blanqueo.

En términos generales, la evasión es instrumento para el lavado de dinero y al contrario. De modo que resulta difícil separar la frontera entre el ilícito criminal puro –droga, prostitución, usura, armas- y el ilícito criminal fiscal. O de la evasión se llega al blanqueo o el blanqueo se propicia desde la evasión⁴¹⁰.

La convicción es que el delito fiscal debe tratarse, en el ámbito internacional, como un modo más de criminalidad organizada. “Los flujos de evasión fiscal son por lo común los mismos flujos que emplean las organizaciones criminales para disimular los beneficios de sus tráficos”⁴¹¹.

El concepto de Estados inclinados al ilícito internacional obliga al examen de los medios que utiliza y, al mismo tiempo, la retorsión apelable desde la autodefensa del propio interés fiscal de otros Estados.

La estructura del paraíso fiscal, del centro financiero internacional responde a un complejo instrumental diseñado para la ocultación de renta o capital, cualquiera que sea su origen.

Las bases son la legislación que garantiza el secreto bancario y fiscal, acompañado por el rechazo a comunicar informaciones tributarias a otros Estados; la existencia de sociedades instantáneas, de mera fachada, aparentes o simuladas; especiales formas de organización fundacional, fiduciarias, que ofrecen la confidencialidad al cliente y

410. Pollari, op. cit. p. 808, en el plano internacional la lucha contra el lavado de dinero y el fenómeno de la evasión fiscal es difícil por la presencia de los paraísos fiscales y centros financieros off shore donde se pueden realizar transacciones rápidas y anónimas bajo la máxima reserva.

411. Pignon C. En *Le blanchiment des profits illicites*, Strasbourg, 2000, p. 215.

están fuera del alcance del país de residencia, al abrigo de sus leyes y jurisdicción⁴¹².

La evasión fiscal de Estado, sea por tratado, principios generales de comunidad jurídica internacional, puede afrontarse desde la perspectiva de la inoponibilidad de sus instituciones, sociedades y prácticas financieras-bancarias.

La configuración del paraíso fiscal como centro de actividades ilícitas y lesivas propicia una transposición a cada ordenamiento doméstico, en su propia estructura, de instrumentos de rechazo de aquellos actos, hechos, negocios jurídicos que teniendo por fuero ese Estado puedan proyectarse sobre cualquier otro u otros.

El desconocimiento de los efectos jurídicos de las actividades localizadas en los paraísos fiscales supone que no son oponibles a la Administración tributaria que expresamente lo prevea. Y por tanto, lleva a la desaplicación de la ley bajo cuyo abrigo se constituyen y a la correlativa aplicación de la ley propia del Estado víctima del hecho lesivo.

Al privar de eficacia cualquier operación que proviene del Estado evasor; se impediría su utilización en base al principio de competencia fiscal lesiva, sin perjuicio que pudiera admitirse la prueba en contrario, si el contribuyente puede justificarlo.

En verdad, se trata de un corolario de las recomendaciones de los organismos internacionales que investigan el blanqueo de dinero y la evasión fiscal.

De alguna manera, se convierte en general una regulación hasta hoy dispersa sobre el Estado catalogado como paraíso fiscal⁴¹³.

La exclusión de las sociedades aparentes, simuladas, de fachada, destinadas a enmascarar los movimientos de dinero de origen criminal tienen el común denominador de su sede social o localización geográfica. La existencia de estas entidades o instituciones no es sino la confirmación de que solo se movilizan para beneficio de la ocultación de renta o capital de no residentes.

La OCDE acepta el método de la exclusión de aquellas sociedades o entidades reconocidas por alguno de los Estados signatarios que gozan de un régimen fiscal privilegiado o están domiciliadas en una área fiscal de privilegio⁴¹⁴.

412. N.U. Paradis financiers, secret bancaire et blanchiment d'argent, Office pour le controle des drogues et de la prevention du crime, Bulletin d'information, N.York, 34-35, 1999.

413. Cutajar Ch., L'ordre juridique francais face aux "sociétés écrans de paradis fiscaux, en Le blanchiment. cit. P. 167.

414. Rosembuj T., Fiscalidad internacional, cit. P.138.

Es una cláusula antiabuso prevista para el CDI; pero, en defecto de tratado; la disposición legal unilateral de cada Estado permitiría la exclusión de efectos jurídicos de entidades con domicilio o sede geográfica en un paraíso fiscal⁴¹⁵.

Son, en definición de Cutajar sociedades off shore constituidas en los Estados que no las someten a ninguna obligación siempre que no ejerzan sus actividades en el interior de sus fronteras y cuyo objeto es permitir a los propietarios actuar en la más estricta confidencialidad.

La sociedad offshore, en un planteamiento más amplio, podría ser objeto de evicción por vulnerar el orden público en fraude de ley. En efecto, una sociedad que solo puede actuar fuera de su ámbito territorial y en ningún caso dentro del mismo está cumpliendo con la presunción genérica de abuso de derecho, simulación o fraude de ley.

Al igual que un Estado que no es paraíso fiscal puede recurrir a la excepción de orden público para impedir la extraterritorialidad de otros ordenamientos sobre el suyo propio, como es el caso del régimen CFC; debería considerarse la excepción, si la extraterritorialidad es producto de la evasión de Estado. Hay un principio general que podría servir a la exclusión de las sociedades offshore del efecto jurídico internacional que persiguen. Simplemente, haciendo inoponible su existencia y desconociendo, en principio, su naturaleza jurídica societaria, asociativa, fundacional, en tanto y en cuanto no puedan justificar su objeto lícito.

La inoponibilidad de la sociedad y sus efectos; de las operaciones, actos, negocios jurídicos, situados en el Estado o territorio paraíso fiscal, significa, en la mejor doctrina, eliminar el resultado prohibido por la legislación normalmente aplicable⁴¹⁶.

Se detectan tres clases de sociedades pantalla: la sociedad simulada; la sociedad utilizada para violar reglas imperativas y la sociedad de fachada. En los tres supuestos hay abuso de personalidad jurídica e ilicitud, sobre la base del principio *Fraus omnia corrumpit*. “La sociedad pantalla aparece como el resultado de la utilización desviada de la personalidad jurídica consistente en crear o mantener una apariencia disociada de la realidad”. Se inscribe en el cuadro jurídico de la ilicitud, sea por el objeto, la causa, o su empleo para la defraudación⁴¹⁷.

415. Véase la 13 Recomendación de GAFI atribuyendo a estas figuras un papel determinante en la circulación y tráfico de dinero oculto, con la garantía de sigilo y la confidencialidad del Estado que las hospeda y tutela.

416. Mayer P. *Droit international privé*, cit. p. 177.

417. Cutajar-Rivière Ch., *La société écran. Essai sur la sanction et son régime juridique*. París, 1998.

En suma, el fraude corrompe todo y la sociedad pantalla no puede gozar de los derechos que corresponden a las sociedades verdaderas, expresivas de *affectio societatis*, asunción compartida del riesgo por los socios.

Por eso, la descalificación debe producirse levantando el velo de su propiedad y declarando la simulación, el fraude de ley o el abuso de derecho y, también, sancionando su existencia con la inoponibilidad de sus actos ante terceros, la ineficacia de su actividad como entidad, o, al límite la nulidad por simulación, si procede.

Blanqueo. Concepto

El blanqueo es el acto u operación que designa la transformación del origen ilícito del dinero en lícito mediante simulación para su posterior incorporación al circuito económico legalmente impecable.

Se decía que cabía distinguir el blanque de fondos ilícitos, de carácter criminal, terrorista o derivado del narcotráfico respecto a los “fondos de origen ilícito que simplemente se pretende sustraer al fisco”.⁴¹⁸

Sin perjuicio de entender que no es igual, en términos de gravedad social, el tráfico de drogas que la evasión fiscal del contribuyente a cargo de una actividad económica cualquiera; no es menos cierto que, el blanqueo, como propósito, es indiferente a la naturaleza primera del origen del dinero y decididamente imparcial, como procedimiento, tanto frente al crimen organizado cuanto al **honesto** evasor fiscal. Es decir, el blanqueo supone siempre y en todo caso una transgresión, una infracción al ordenamiento jurídico subyacente cuyo objeto son bienes o derechos que derivan, precisamente, de su realización. La fuente del blanqueo es siempre una conducta ilícita, sea por causa de crimen organizado, terrorismo o, también, evasión fiscal (simulación).

El blanqueo, a la luz de la directiva 91/308/CEE de 10 de junio de 1991 (DOL n. 166, de 28 de junio) y del artículo 301 del C. Penal de 1995, puede concretarse en tres clases de conductas.

418. Álvarez Pastor, D., Eguidazu Palacios, P., La prevención del blanqueo de capitales, Pamplona, 1997, p. 43. “Mientras en el primer caso el objetivo de las autoridades es prevenir y sancionar esta actividad para combatir las actividades de las que se originan los fondos, en el segundo se pretende simplemente identificar tales fondos con objeto de someterlos a tributación, pero sin propósito alguno de reprimir las actividades que los generaron que son perfectamente legítimas”.

Primero, la transformación o la transferencia de bienes siempre que el que las efectúe sepa que dichos bienes proceden de una actividad delictiva con el propósito de ocultar o disimular el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que esté implicada en dicha actividad a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos.

La colocación o desplazamiento de renta o patrimonio al tax haven o a un Estado de régimen fiscal privilegiado, desprovista de finalidad extrafiscal, porta la connotación para el receptor de su origen ilícito fiscal: justamente, para su ocultación y disimulación de quien lo realiza y ante su Estado de residencia. La transformación de dinero offshore es para evitar, mediante el sigilo, que se sepa de su existencia, allí donde se gestó.

Segundo, la ocultación o la disimulación de la **verdadera** naturaleza, origen, localización, disposición, movimiento o de la propiedad de bienes o derechos correspondientes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva subyacente.

La conversión del primer dinero impulsa el enmascaramiento permanente que permita su ulterior utilización y empleo formalmente lícito. El obstáculo se construye mediante artificios societarios o trustales que resultan impenetrables desde fuera, sirviendo de vehículo a la movilización de los fondos (ya) blanqueados.⁴¹⁹

El dinero blanco puede, entonces, con la cooperación del centro o plaza offshore elegido, desplazarse, deslocalizarse o, inclusive, retornar a su punto de partida en forma distinta de cómo salió, encendiendo un proceso acumulativo y multiplicador de evasión fiscal en el propio Estado de residencia del contribuyente, aún cuando revestido de apariencia legal.

Tercero, la adquisición, tenencia o utilización de bienes, a sabiendas por parte del receptor de que proceden de una actividad delictiva o de una participación en ese tipo de actividad.

La propiedad trustal o fiduciaria puede perfectamente enmarcar el blanqueo por esta vía, en el bien entendido, bajo la genérica y amplia aplicación del instituto jurídico de la simulación.

Desde una perspectiva estrictamente jurídica, blanqueo equivale a simulación de actos, contratos, operaciones con finalidad ilícita respecto a créditos tributarios ya nacidos.

El concepto jurídico de blanqueo se apoya en dos elementos esenciales. Por un lado, la actividad dirigida a la simulación de la fuente ilícita del dinero.

419. Álvarez-Eguidazu, op. cit. "Pensemos en las innumerables sociedades instrumentales, especialmente las radicadas en paraísos fiscales (pero no las únicas), que sirven de pantalla para ocultar al verdadero propietario real o derechohabiente.", p. 281.

Por otro, la servicialidad del blanqueo, en cuanto tal, de una transgresión, de una infracción o delito previo: “Intrínsecamente los actos constitutivos de blanqueo no presentan ningún carácter reprochable, deviene punible cuando se refieren a fondos que provienen de una previa infracción”.⁴²⁰

El Convenio del Consejo de Europa adoptado en Estrasburgo el 8/11/1990 amplía y extiende el ámbito del blanqueo. No es sólo el producto del tráfico de drogas, sino algo más amplio: todo delito penal que genere un producto que, a su vez pueda ser el objeto de blanqueo (art. 1 e). Por producto se entiende todo provecho económico derivado de un delito (art. 1 a). Por eso, el blanqueo desborda el tráfico de drogas (ex. Convención de Viena de 1988), integrando la actividad delictiva del crimen organizado, tráfico de armas, corrupción, etc.

La ocultación mediante simulación, de fondos, con finalidad fiscal exclusiva describe la evasión: un comportamiento ilícito, eventualmente delictivo, si reúne los requisitos previstos en el Código Penal respecto al delito fiscal. La colocación de los fondos ilícitos procurados en una plaza o centro offshore, al reparo de la sanción en el Estado donde se produjo la infracción ilustra la evasión de Estado; la protección y anonimato previo a su reincorporación, bajo apariencia lícita, al circuito económico. Esa conducta delictiva es la base del delito de blanqueo de capitales. No existe diferencia alguna, en términos de blanqueo, entre el dinero sustraído a la Hacienda Pública y aquel que deriva de otros delitos. En cualquier caso, hay un provecho económico de proveniencia ilícita que se blanquea para su reintegración económica como si fuera legítimo. Obviamente, como ya se ha dicho, si ello ocurre, en los paraísos fiscales y territorios análogos debería establecerse la inoponibilidad de las sociedades y actos jurídicos y financieros que le sirven de instrumento.

No resulta aceptable, por tanto, la posición que discrimina entre la organización que se dedica al blanqueo de bienes procedentes de actividades delictivas graves y “la pequeña estructura organizativa que se dedica a situar en el exterior el dinero que determinados ciudadanos no han declarado a la Hacienda Pública” (Álvarez-Eguidazu). Y no lo es, porque, a la postre, se detectaría que la organización del blanqueo compete a los mismos sujetos, con iguales vehículos y destino final compartido.

En particular, atendiendo a la dicción del artículo 301.1 del Código Penal, en cuanto sanciona al que realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o ayudar al participante en la infracción para eludir las consecuencias legales de su comportamiento, permi-

420. Lebailly, B., *La repression du blanchiment en droit français*, en *Le blanchiment* cit. p. 132.

tirían aplicar el tipo penal previsto, asimismo, a los actos de simulación u ocultación fiscal, aunque hubiesen sido cometidos total o parcialmente en el extranjero (evasión de Estado).

Hay blanqueo de capitales, según la Directiva de la UE, aún cuando las actividades que generen los bienes que vayan a blanquearse se desarrollen en el territorio de otro Estado miembro o en el de un país tercero.

No obstante, aún cuando progresivamente el blanqueo parte del narcotráfico para comprender otras actividades delictivas, es menester reconocer que no es pacífica ni mucho menos, la opinión relativa a considerar la infracción o delito fiscal como delito principal. Aún más, el propio Convenio del Consejo de Europa convalida la denegación de cooperación si el delito es de carácter fiscal (art. 18 d).

Sin embargo, crece la convicción, sobre todo en la UE, que la organización del fraude fiscal debe considerarse como otra forma de criminalidad organizada. (Plan de acción de lucha contra la criminalidad organizada, abril 1997, homologado por el Consejo de Ministros de la UE.)⁴²¹

421. Pignon, C., Bilan et prospective en Le blanchiment cit. p. 215. "Los flujos de evasión fiscal son frecuentemente y ampliamente sino en su totalidad los mismos flujos que aquellos que utilizan las organizaciones criminales para disimular el producto de su tráfico ilícito".

Alemania, finalmente, parece entender que el matrimonio evasión y lavado de dinero se sacraliza en el secreto bancario. Por eso, pretende crear a partir del 2002 un registro central en el que figuren la totalidad de los casi 300 millones de cuentas del país, con nombre, fecha y lugar de nacimiento de sus titulares. El Registro será gestionado por la Oficina Federal de Supervisión de las Entidades Crediticias. Asimismo, se organizará una unidad especial para centralizar toda la información sobre lavado de dinero, la introducción de mayores controles sobre el origen de los capitales de los que gestionan entidades bancarias y la obligación de hacer constar ante la Administración determinados negocios bursátiles. "A mi no me interesa el pequeño contribuyente que evada impuestos aunque sí las grandes plazas financieras donde se acumulan este tipo de operaciones", dijo el Ministro de Hacienda Eichel. El terrorismo es el acicate para profundizar, en serio, sobre el lavado de dinero y la evasión fiscal. "Para mí -dijo Eichel- la evasión no es un delito de caballeros" (*El País*, 6/10/2001).

Es evidente, desde el atentado de las Torres Gemelas de Nueva York, que los flujos financieros que sostienen el terrorismo acuden a las instituciones y países o territorios de fiscalidad privilegiada. Exactamente, como la evasión fiscal o la criminalidad organizada.

Ningún Estado, ni tan siquiera los EEUU, está en condiciones de conocer la trama de la ocultación criminal o delictiva sin que previamente, las entidades bancarias y crediticias expurguen su información y los paraísos fiscales y Estados cómplices faciliten los datos.

La eliminación del secreto bancario es una prioridad que estalla por mor del terrorismo. Pero también, una práctica fiscal y financiera lesiva que ya la OCDE y el Grupo de Acción Financiera del G-7 advirtieron. La evasión fiscal no es un delito de caballeros, pertenece a ciertas conductas dentro del sistema financiero, a los centros *offshore*, a los paraísos fiscales, a los intermediarios y consultores. Y tiene un fundamento único: la confidencialidad, el sigilo, la opacidad.

Objeto material del blanqueo

El objeto material del blanqueo comprende cualquier bien o derecho, apto para procurar a su autor una ventaja patrimonial, todo tipo de activos, así como los actos jurídicos o documentos que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos.

Los efectos del blanqueo comprenden no sólo la apropiación de las ventajas patrimoniales primarias obtenidas a raíz de la adquisición, conversión o transmisión cuya fuente es de origen ilícito, sino, también, de las que provienen de la ocultación o encubrimiento de los bienes que teniendo por origen un delito grave han sido transformados o sustituidos. Los bienes de sustitución de otros previamente enmascarados.

El interrogante planteado consiste en determinar si la evasión fiscal conforma una ventaja patrimonial.

El blanqueo de capitales, en caso de respuesta afirmativa, sería aplicable a la defraudación tributaria, puesto que el contribuyente se procura una ventaja patrimonial, en evitación de un crédito tributario ya nacido a favor del Estado.

El delito fiscal contemplado en el art. 305 del Código Penal equivale según Pérez-Royo, a “causar un resultado dañoso para la recaudación tributaria mediante la falta de ingreso de la deuda”.⁴²²

El bien jurídico protegido es el interés fiscal, a la recaudación tributaria, que se perjudica mediante la evasión u obtención ilegal de devoluciones mediante una conducta de acción u omisión dolosa. El hecho de evitar el pago del impuesto constituye una ventaja patrimonial.

El ahorro ilícito de impuesto supone no sólo un enriquecimiento real del contribuyente, sino, además, una disminución de las obligaciones pecuniarias que le afectan.⁴²³

En contrario, se afirma que el contribuyente no adquiere generalmente ninguna ventaja patrimonial, sino que simplemente evita el nacimiento de una deuda fiscal, y esto no puede considerarse como una ventaja patrimonial.

“En ausencia de una mención precisa de la voluntad de incluir otra cosa que un bien o una cosa y crear, entonces, una forma particular de

422. F. Pérez Royo, Derecho tributario y financiero. Parte General, Madrid, 1996, p. 279.

423. J. Spreutels-C. Scohier, ¿Y a-t-il une interaction entre la lutte contre la fraude fiscale et la lutte contre le blanchiment en droit belge et en droit international?, p. 325, en Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale, Bruxelles, 2001.

confiscación, debe admitirse que evitar gastos no está incluido en la noción de ventaja patrimonial".⁴²⁴

En un sentido análogo, se afirma que el evitar una deuda no supone el ingreso de ningún bien en el patrimonio del defraudador. El contribuyente evita el empobrecimiento por el pago del impuesto, pero no adquiere bien alguno.⁴²⁵

El ahorro (ilícito) de impuestos tiene la connotación clara de ventaja utilidad o valor económicamente apreciable.

El no ingreso de la deuda mediante defraudación, en términos penales, y la subsiguiente ocultación o encubrimiento del valor o utilidad equivalente al resultado de la evasión impone la actuación del delito de blanqueo. La deuda evitada se transforma en un bien jurídico sustituto. El bien-deuda se convierte en bien de sustitución.

En términos jurídicos, la deuda se configura como un bien al permitir que pueda ser objeto de disfrute por el infractor. La utilidad de la evasión no consiste sólo en impedir el empobrecimiento relativo por la aplicación del tributo, sino, el enriquecimiento sucesivo por la disposición patrimonial que ello supone. Al fin y al cabo, la utilidad o valor que el infractor recaba del impago ilícito supone la esperanza o resultado que deriva del riesgo asumido: el bien-deuda impagada es la expectativa que desprende el disfrute del ahorro (ilícito) conseguido. La falta de ingreso de la deuda tributaria es un bien jurídico en sentido estricto y, como tal, una ventaja patrimonial que se integra en el patrimonio del infractor.

424. T. Afschrift, Blanchiment et fraude fiscale, *Journal de Droit Fiscal*, juillet-août, 1997, Bruxelles... "En materia fiscal, en efecto, el contribuyente no adquiere generalmente ninguna ventaja patrimonial, sino que evita simplemente el nacimiento de una deuda fiscal, lo cual no puede entenderse como ventaja patrimonial... las disposiciones antiblanqueo no son aplicables en materia fiscal, en la medida que en la mayoría de los casos el fraude fiscal tiene por objeto evitar el deber de pagar el impuesto...", p. 223.

425. Moris, M., Blanchiment d'argent provenant d'infractions fiscales, en *Les paradis fiscaux*, op. cit. p. 275 y 276.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR NAVARRO**, *Derecho internacional privado*, vol. I, Tº II, Madrid, 1975.
- ALBACAR-ALBIEZ**, *Código Civil*, Madrid, 1991
- ALBACAR-SANTOS BRIZ**, *Código Civil*, Madrid 1991.
- ÁLVAREZ PASTOR, D., EGUIDAZU PALACIOS, P.** *La prevención del blanqueo de capitales*. Pamplona, 1997.
- ALBADALEJO**, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Madrid.
- ARROYO DIEZ, A.**, *Responsabilidad tributaria de los cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica*, Carta Tributaria, 1-12-1999.
- AFSCHRIFT T., KIRKPATRIC J. , MALHERBE J. , LAGAE J.P., GLINEUR P., ROMBOUITS A., DEMEMEPPE B.**, *Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt*, Bruxelles, 1996.
- AFSCHRIFT T.**, *Blanchiment et fraude fiscale*, *Journal de Droit Fiscal*, juillet-août, Bruxelles, 1997.
- AUDIT**, *Droit International Prive*, Paris, 2000.
- BAKER, P.**, *Double taxation Conventions and International tax law*, London, 1994.
- BALLARINO, T.** *Diritto Internazionale Privato*, Padova, 1999.
- BARNADAS F.**, *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*, Barcelona 1997
- BATAILLON J.J.**, *Antiavoidance measures in France and the E.U. en Campbell; International Tax Planning*, Dewenter, 1995
- BAYONA GIMÉNEZ J.J.**, *Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas en Quincena Fiscal*, Abril 2000.

- BECKER, H.**, *Taxation of electronics business in a globalizing world. Ten demandas for adaptation*, Intertax, 1998.
- BEEREPoot M.**, *Liability of access and service providers en Le droit des autoroutes de l'information et du multimedia: un nouveau defi*, Bruxelles, 1997.
- BERLIRI A.**, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 1957.
- BERLIRI, L.V.**, *La giusta imposta*, Milano, 1975.
- BESSONE M.**, *Instituzioni di diritto privato*, Torino, 1994.
- BETTI E.**, *Teoria generale delle obbligazioni*, Milano, 1950.
- BILLIAU, M.** *La delegation de créance*, París, 1989.
- BISBAL J.**, *La SA unipersonal, en La Reforma de la L.S.A.*, Madrid, 1987.
- BLUMENBERG**, *Tax abuse and EC Law*, *EU Tax Review*, 1997.
- BLUMENSTEIN**, *Sistema di diritto delle Imposte*, Milano, 1954.
- BOLKESTEIN F.**, *Taxation and competition: the realization of the internal market*, *EC Tax review*, 2000-2.
- BORRAS, A.- C. GONZÁLEZ BEILFUSS**, *National Report for Spain*, Bruxelles, 1999, en Hayton-Kortmann-Verhagen.
- BORRÁS, A.**, *La doble imposición. Problemas jurídicos internacionales*, Madrid, 1974,
- BORRUSO R.**, *Computer e diritto*, Milano, 1988.
- BORDIGNON M., DA EMPOLI D.** *Concorrenza fiscale in un economia internazionale integrata*, 1999, Milano.
- BREAK**, *Intergovernmental fiscal relations in the United States*, Washington, 1967
- BRODERSEN** *Selected tax policy implications of global e-commerce*, Intertax, 1997
- BULHER, O.**, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Madrid, 1968.
- CAAMAÑO ANIDO M.A.**, *Algunos problemas que suscita la transparencia fiscal internacional en Temas pendientes de derecho tributario*, Barcelona, 1997
- CAAMAÑO ANIDO M.A.-CALDERÓN GUERRERO J.M.**, *Jurisprudencia tributaria del T.J. de las CCEE 1992-1995*, Madrid, 1997.
- CAMPBELL D.**, *International Tax Planning*, London, 1995.
- CAMPOBASSO G. F.**, *Diritto Commerciale*, 2, 1997.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.**, *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, 1995.
- CARRASQUER CLARI, M.**, *Los bienes gananciales como objeto de responsabilidad por deudas tributarias*, R.J.D. 11-12-2000.
- CARREAU**, *Droit International*, París, 1997.

- CARRILLO SALCEDO, G.A.**, *Comentarios al C.C. Madrid*, 1978.
- CHECA MARTÍNEZ N.**, *El trust angloamericano en el derecho español*, Madrid, 1998.
- COCIVERA B.**, *Il sostituto d'imposta*, RDFSF, 1959.
- COMBACAU J.- SUR**, *Droit international public*, Paris, 1995, p.253
- CORASANITI G.**, *Il modello OCSE di Convenzione bilaterale contro la doppia imposizione e i trusts*, en *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999.
- COSSIO A.**, *Instituciones de Derecho Civil*, Madrid 1978.
- CUTAJAR Ch.**, *L'ordre juridique français face aux "sociétés écrans de paradis fiscaux*, en *Le blanchiment*.
- CUTAJAR Ch.**, *Des profits illicites*, Strasbourg, .2000, en *Le blanchiment cit.*
- CUTAJAR Ch.**, *La société écran*, Paris, 1998.
- DASSESE M, MINNE P.**, *Droit fiscal*, Bruxelles, 2001.
- D'AMATI N.**, *Le basi teoriche del diritto tributario*, Bari, 1993.
- DAVIES**, *Principles of tax law*, London, 1996.
- DE ANGELIS, L.**, *Trust e fiducia nell'ordinamento italiano*, en *Corso di Diritto Internazionale*, Padova, 1999.
- DE ANGULO, M.**, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Madrid, 1978.
- DE LA VILLA, J.M.**, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Tomo XV, Madrid, 1991.
- DE MITA E.**, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987.
- DE MITA E.**, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997.
- DIEZ PICAZO L. - A.GULLON**, *Sistema de derecho civil*, Madrid, 1982.
- DIEZ PICAZO, L.**, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Madrid 1993.
- DI MAJO, A.**, *La responsabilità contrattuale*, Torino, 1997.
- , *L'Adempimento dell' obbligazione*, Bologna, 1993.
- DOERNBERG R.- VAN RAAD K.**, *The 1996 U.S. Model tax income convention*, Den Haag, 1997.
- DOUVIER, P. J.**, *Droit fiscal dans les relations internationales*, Paris, 1996.
- EASSON A.**, *Tax competition and investment incentives*, EC tax journal, 1997.
- EDEN L.**, *Taxing multinationals transfer pricing and corporate income taxation in North Americana*, Toronto, 1998.
- EGUINO M.**, *La problemática tributación de las Juntas de Compensación*, Impuestos, 1997.
- E.F.LEFEBVRE**, *Paradis fiscaux et opérations internationales*, Paris, 1997.
- FALSITTA G.**, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995.

- FARJAT**, *Droit privé de l'économie*, París, 1975.
- FARRE ESPAÑOL, J. M.**, *La doble imposición Modelo OCDE 1992*, Barcelona, 1994.
- FERNÁNDEZ, T.R.**, *Manual de derecho urbanístico*, Madrid, 1987.
- FERNÁNDEZ J.M. -R.D.NATERA HIDALGO -J.RODRÍGUEZ MARQUEZ**, *Aspectos tributarios de las Juntas de Compensación, Córdoba*, 2000.
- FERRERA-LICHTENSTEIN-REDER-AUGUST- SCHIANO**, *Cyber Law.*, 1999, Ohio.
- FERNÁNDEZ FARRERES G.**, *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Madrid, 1993,
- FERNÁNDEZ-FLORES**, *Derecho internacional público*, Madrid, 1980.
- FERREIRO LAPATZA J.J.**, *Curso de Derecho financiero español*, Madrid, 2000.
- FICHERA F.**, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, RDFSF, 1998.
- FICHERA**, *Le agevolazioni fiscali*, Napoli, 1992
- FROMMEL**, *Imposición de filiales, sucursales y subsidiarias*, Madrid, 1981.
- FUENTESECA C.**, *El negocio fiduciario en la jurisprudencia del Tribunal Supremo* Barcelona, 1997.
- GALGANO**, *Diritto privato*, Padova, 1988.
- GARBARINO, C.**, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990.
- GARCÍA NOVOA**, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valladolid, 2000.
- GARCIA PRATS, F.A.**, *The potential impact of the EC non discrimination principle on Spanish income taxation*. Ec Tax Review, 1998-3.
- , *El establecimiento permanente*, Madrid, 1996.
- GARCÍA TORRES FERNÁNDEZ M.J.**, *Tratamiento tributario de las Juntas de Compensación*, Granada, 2000.
- GAZZONI F.**, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2000.
- GENY, F.**, *Le particularisme du droit fiscal*, RTDC, París, 1983.
- GEST**, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux Etats-Unis*, París, 1979.
- GEST Y TIXIER**, *Droit fiscal International*, París, 1985-1990.
- GIULIANO-SCOVAZZI-TREVES**, *Diritto internazionale*, Milano, 1991.
- GOLDMAN B.-LYON-CAEN A.**, *Derecho comercial europeo*, Madrid, 1984
- GONZÁLEZ CAMPOS, J. D.**, *Artículo 8.1 Comentario del Código Civil, T. 1.*, Madrid, 1993.
- GONZÁLEZ POVEDA V.**, *Tratados y Convenios Internacionales en materia tributaria*, Valencia.

- , *Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, 1988.
- , *Tributación de no residentes*, Madrid, 1993.
- GORDILLO-JIMENEZ-NUÑEZ-REY**, *El Impuesto sobre la Renta*, Madrid, 1999.
- GOTA LOSADA A.**, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Madrid, 1989.
- GOUTHIÈRE**, *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, 1995.
- GRIZIOTTI, B.**, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid, 1931.
- GULLÓN-BALLESTEROS**, *Comentario del Código Civil*, Barcelona 2000.
- GULMINELLI**, *Responsabilidad por abuso de la personalidad jurídica*, Buenos Aires, 1997.
- HAYTON, KORTMANN, VERHAGEN**, *Principles of European Trust Law*, 1999.
- HENSEL A.**, *Diritto Tributario*, Milano, 1956.
- HERNÁNDEZ F., LACRUZ BERDEJO J. G., SANCHO REBULLIDA F. A., DELGADO ECHEVARRÍA J., RIVERO**, *Elementos del derecho civil II, Derecho de Obligaciones*, Barcelona, 1985.
- HESSE-WRIGHT**, *Federalizing Europe*, London, 1996.
- HINNEKENS L.**, *E.C. investigates compatibility of Belgian coordination centre tax legislation with European state aid rules*, *EC tax review* 2000/44/18
- HINNEKENS L.**, *The challenges of applying VAT and Income tax territoriality Concepts and to international electronic commerce*, *Intertax*, 1998.
- HOFFMAN, RAABE, SMITH, MALONEY**, *Corporations, partnerships, Estates and trusts*, Ohio, 2001.
- HORTALÀ I VALLBE, JOAN**, *A vueltas con el EP "virtual"*, *Carta Tributaria*, 8/2001.
- HUET F.**, *La fiscalité du commerce électronique*, Paris, 2000.
- IFA**, *How domestic antiavoidance rules affect double taxation conventions*, 1995, The Hague.
- IRIARTE ANGEL, J.L.**, *Comentario del Código Civil*, Barcelona, 2000.
- ISENBERGH, J.**, *International Taxation*, 1997.
- JARACH, D.**, *El hecho imponible*, Buenos Aires, 1971.
- JEFFERY, R.**, *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*, Denver, 1999.
- KEMMEREN, ERIC**, *Principle of origin in tax conventions*, Dongen, 2001.
- KINGSON**, *International taxation*, N.York, 1998.
- LAMBOOIG M., SÍNYOR A., CHEW V.**, *Recent OECD initiatives with e-commerce taxation*, *Tax Notes International*, 23-4-2001.

- LAMORLETTE-RASSAT**, *Stratégie fiscale internationale*, París, 1995.
- LAÓRDEN-ARQUÉS**, *Comentarios al IS*, Madrid, 1998.
- LEBAILLY B**, *Le blanchiment en droit français, en Le blanchiment cit.*
- LEON ALONSO JOSÉ R.**, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Madrid, 1986.
- LEVINE P.**, *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, París, 1988.
- LOVISOLO, A.**, *La stabile organizzazione, en Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 1999.
- LUELMO FÁBREGAS, E.**, *ETVE Vs. Holding holandesa*, RESE 37.
- LUPI R.**, *Manuale Professionale di Diritto Tributario*, Milano 1998.
- , *Omessa effettuazione di ritenute d'acconto e successiva fasi di applicazione delle imposte dirette*, RDFSFS, 1985.
- MAFFEZZONI, F.**, *La capacità contributiva del diritto tributario*, Torino 1970.
- MAISTO, G.-MISCALI, M.**, *La normativa tributaria italiana sulle operazioni internazionali, en Operazioni internazionali e fiscalità*, Milano, 1197.
- MALHERBE J**, *Droit fiscal International*, Bruxelles, 1996.
- MALINVERNI**, *Diritto penale tributario*, Milano, 1962.
- MALVAREZ PASCUAL, L.A.**, *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*, Madrid, 1996.
- MATTERA A.**, *El mercado único europeo*. Madrid, 1991
- MARASÁ G.**, *Le "società" senza scopo di lucro*, Milano, 1984.
- MARTÍN ABRIL, D.**, *Fiscalidad del No Residente, En Ley del IRPF y otras Novedades Fiscales*, Madrid, 1999.
- MAYER P.**, *Droit international privé*, París, 1998.
- MC DANIEL P.-AULT H.J.**, *Introduction to United States International Taxation*, Deventer, 1989
- MICHELI, G.A.**, *Riforma tributaria e diritto commerciale*, Milano, 1978.
- MÍNGUEZ JIMÉNEZ, F.**, *Las juntas de compensación*, Carta Tributaria, 4/2001.
- MONATERI P.G.**, *Pensare il diritto civile*, Torino, 1997.
- MORELLI G.**, *Nozioni di diritto internazionale*, Padova, 1967.
- MORIS M.**, *Blanchiment d'argent provenant d'infractions fiscales*, en cit. *Les paradis fiscaux*.
- MORTATI, C.**, *Instituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1967.
- NEUER**, *Fraude fiscale internationale et repression*, París, 1986.
- NICOLO R.**, *L'adempimento dell' obbligo altrui*, Milano, 1936.
- , *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 1962.

- , *Riflessioni sul tema dell'impresa, en Il diritto privato nella società moderna*, Bologna, 1971
- NUÑEZ GRAÑÓN, M.**, *New Spanish regulation on taxation of non-residents*, Intertax, 1999.
- NUSSI M.**, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996.
- NUZZO, E.**, *Questioni interna di tassazione di enti non economici*, Rass. Trib., 1985.
- OCDE**, *Controlled Foreign Company Legislation*, 1996, Paris.
- , *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Paris, 1987.
- OGLEY, A.** *Principles of international tax. A multinational perspective*. 1995.
- PAREJO ALFONSO L., A JIMENEZ - BLANCO, L. ORTEGA ALVAREZ,** *Manual de Derecho Administrativo*, Madrid, 1998.
- PERELMAN CH.**, *Logica giuridica nuova retorica*, Milano, 1979.
- PÉREZ RODILLA, G.**, *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, 1995.
- PÉREZ ROYO, F.**, *Derecho tributario y financiero*, Madrid, 1996.
- PÉREZ ROYO, I.**, *Manual del IRPF*. Madrid, 1999.
- PIAZZA, M.**, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 1999.
- PIGNON E.**, *Bilan et prospective, Le blanchiment...* cit.
- PONT MESTRES, M.-PONT CLEMENTE, J.F.**, *El impuesto sobre Sociedades*, Barcelona, 1996.
- PUGLIESE M.**, *L'imposizione delle imprese di carattere internazionale*, Padova, 1930.
- PUJOL J.** *L'application du droit privé en matière fiscale*, Paris, 1987.
- QUINTAS BERMÚDEZ, J.**, *Comentarios al Reglamento del I.S.*, Madrid, 1984.
- RAPAKKO A.**, *Base Company Taxation*, Deventer, 1989, p. 15 y sigts.
- RIAH-BELKAOUI, A.** *Significant current issues in international taxation*, Westport, 1998
- RODRÍGUEZ ARTIGAS, F.**, *Instituciones de inversión colectiva, Sociedades y fondos de inversión, Nuevas entidades, figuras, contractuales y garantías en el mercado financiero*, Madrid, 1990.
- RODRÍGUEZ, J.D.**, *La reforma del derecho español de sociedades de capital*, Madrid, 1987.
- ROSEMBUJ T.**, *Algunas consideraciones sobre la teoría del órgano*, en *El Hecho de Contribuir*, Buenos Aires, 1975.
- , *La indicación de pago : la entidad de depósito en el procedimiento de recaudación tributaria*, REDF, 1994.
- , *La pertenencia personal y económica en el IRPF e IS. Residencia. Fuente. Establecimiento permanente*, Impuestos, 2/1997.

- , *Controlled Foreign Corporation - Critical aspects*, Intertax, II, 1998.
- , *Fiscalidad internacional*, Madrid, 1998.
- , *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Madrid, 1999.
- , *La competencia fiscal lesiva*, Impuestos, 3/2/1999.
- , *La elusión fiscal de Estado mediante sociedad aparente*, Quincena fiscal, abril, 2000.
- RUCHELMAN**, *En International tax planning*, Ed. D. Campbell, London, 1995.
- RUIZ GONZÁLEZ R.**, *La TFI y los convenios de doble imposición*, Carta Tributaria, 3/1 996.
- RUSSO P.**, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994.
- SAMPAY, A.**, *El Derecho fiscal internacional*, Buenos Aires, 1951.
- SÁNCHEZ CALERO, F.**, *Instituciones de derecho mercantil*, Madrid, 1997.
- SÁNCHEZ PINILLA F.**, *Notas del IRPF*, Madrid, 1989.
- SANCHO REBULLIDA**, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, 1980.
- SANDLER D.**, *Pushing the boundaries: the interaction between tax treaties and controlled foreign company legislation*, London, 1994.
- SANZ GADEA E.**, *Transparencia fiscal internacional*, Madrid, 1996
- SCHAFFNER, J.**, *Droit Fiscal International*, Luxemburg, 1999.
- SCHNITZLER**, *Le trust et la fondation dans les conflits de lois*, R.I.D.C., 1965.
- SCHOLES M-WOLFSON M.**, *Fiscalité et strategie d'entreprise*, Paris 1992
- SKAAR, A.A.**, *Erosion of the concept of permanent establishment: electronic commerce*, Intertax, 28, 2000.
- SPREUTELS J.**, *¿Y a-t-il une interaction entre la lutte contre la fraude fiscale et la lutte contre le blanchiment en droit belge et en droit international?*, p. 325, en *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, Bruxelles, 2001.
- SPREUTELS J. -GRJSEELS C.**, *Interaction between money laundering and tax evasion: Belgian and international measures in the fight against money laundering*, EC TAX review 2000-1.
- TANZI, V.**, *Taxation in an integrating world*, Washington, 1995.
- TESAURO F.**, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Torino, 1997.
- TILEY-COLLISON**, *UK Tax Guide*, London, 2000.
- TRIPET F.**, *Trust patrimoniaux anglosaxons et droit fiscal francais*, Paris, 1989.

- TROTABAS L.**, *Essai sur le droit fiscal*, RSLF, 1928,.
- UCKMAR, V., Y GARBARINO, C.**, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995.
- VANISTENDAEL F.**, *Fiscal support mea sures and harmful tax competition, EC tax review 2000-3, y, reprografiado, Janus with two faces, or the many faces of tax competition*, abril, 2001.
- VAN DER BRUGGEN**, *State responsibility under customary intgernational law in matters of taxation and tax competition*, Intertax, abril, 2001.
- VANONI, E.**, *Opere giuridiche*, Milano, 1956
- VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.**, *Imputación temporal de ingresos y gastos en la nueva LIRPF, en Estudios del IRPF*.
- VOGEL K**, *On double taxation convention*, Deventer, 1991.
- , *Taxation of cross border income, harmonization and tax neutrality under EC law*, Deventer, 1994.
- WICKHAN**, *The new US transfer pricing tax penalty*, *International Tax Journal*, 1991-1992.
- XAVIER, A.**, *Diritto Tributario Internacional*, Coimbra, 1993.

