

**ÁLVARO DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA***Research Associate**International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam,  
Holanda***Extracto:**

**ANÁLISIS** del artículo 9.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se configura un sistema de extensión ilimitada de la sujeción tributaria, al considerar residentes en nuestro país a los contribuyentes de nacionalidad española que cambien su residencia a un paraíso fiscal, y en consecuencia los sujeta a tributación por toda su renta mundial. Asimismo, el autor analiza los sistemas de extensión vigentes en otros países.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. La extensión de la sujeción tributaria: modalidades y antecedentes históricos.
  1. Modalidades.
  2. Antecedentes históricos.
    - 2.1. Alemania.
    - 2.2. Holanda.
- III. Extensión ilimitada de la sujeción tributaria.
  1. Dinamarca.
  2. Francia.
  3. Holanda.
  4. Noruega.
  5. Finlandia.
  6. Islandia.
  7. Suecia.
- IV. Extensión limitada de la sujeción tributaria.
  1. Dinamarca.
  2. Estados Unidos.
    - 2.1. Criterio de sujeción.
    - 2.2. Ámbito de aplicación.
    - 2.3. Características.
  3. Alemania.
    - 3.1. Ámbito de aplicación.
    - 3.2. Características.
- V. El artículo 9.3 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: características.
- VI. Evaluación del artículo 9.3.

## I. INTRODUCCIÓN

Todo Estado, a la hora de configurar su Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, debe afrontar la cuestión de la extensión del impuesto en el espacio y, con ella, concretar el ámbito de la sujeción tributaria, o por decirlo de otro modo, determinar qué personas físicas están sujetas al impuesto en calidad de contribuyentes.

Como es sabido, existen dos principios en virtud de los cuales los Estados determinan la extensión de la ley tributaria en el espacio: el principio de nacionalidad y el de territorialidad.

El principio de nacionalidad es el menos utilizado, ya que en la actualidad sólo dos países, Estados Unidos y Filipinas, hacen uso del mismo <sup>1</sup>. En virtud de este principio los Estados sujetan a tributación a sus nacionales, independientemente de su lugar de residencia. Así, un ciudadano estadounidense o filipino estará siempre obligado a pagar el Impuesto sobre la Renta en aquel país, aunque no haya pisado nunca su patria.

El principio de territorialidad es el adoptado por el resto de Estados y tiene numerosas variantes. Como ejemplo cabe citar las utilizadas en los Estados miembros de la Unión Europea <sup>2</sup>, como la regla de los 6 meses o la de los 183 días (España, Dinamarca, Finlandia, Irlanda, Portugal, Reino Unido, Suecia); la disponibilidad de una vivienda habitual (Alemania, Austria, Dinamarca, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Italia, Luxemburgo, Suecia); el domicilio (Alemania, Austria, Bélgica, Italia, Luxemburgo); la inscripción en determinados registros públicos (Bélgica, Italia); las circunstancias concretas del contribuyente (Grecia, Holanda) o incluso las visitas ocasionales al país que cumplan ciertos requisitos (Portugal, Reino Unido).

Normalmente, para dejar de ser residente en un Estado se suele exigir prueba de la residencia en otro Estado distinto. Si no se prueba, el individuo sigue siendo considerado residente en el primer Estado. Así:

Artículo 9.1 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: «(...) Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país...».

---

<sup>1</sup> Hasta hace poco, este principio era utilizado también en Bulgaria.

<sup>2</sup> Como se verá, algunos países utilizan dos y hasta tres criterios distintos.

Sin embargo, con frecuencia sucede que algunos contribuyentes españoles con rentas muy altas cambian su residencia a países con reducida o nula tributación donde normalmente no es difícil conseguir un certificado de residencia, dejando así de tributar en nuestro país.

Para evitar situaciones similares, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <sup>3</sup> introduce una nueva medida anti-fraude en su artículo 9.3:

«No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes».

El mecanismo jurídico sobre el que descansa esta disposición es la llamada «extensión de la sujeción tributaria», que ya se utilizaba en la antigua ley (art. 14) para sujetar a tributación a los diplomáticos destinados fuera de España.

Sin embargo, la novedad radica en la aplicación de este mecanismo al resto de contribuyentes, algo que, como veremos a continuación, no es nuevo en los Impuestos sobre la Renta de otros países.

## II. LA EXTENSIÓN DE LA SUJECCIÓN TRIBUTARIA: MODALIDADES Y ANTECEDENTES HISTÓRICOS

### 1. Modalidades.

La extensión puede producirse de dos formas distintas:

- Extensión ilimitada: el contribuyente sigue siendo considerado residente del Estado del que emigró y en consecuencia sigue gravado por toda su renta mundial por un determinado período de tiempo.
- Extensión limitada: el contribuyente es considerado no residente y gravado únicamente por sus rentas de origen nacional. La diferencia con la tributación de no-residentes radica en que bajo esta extensión se produce la ampliación del concepto de «renta de origen nacional» a determinadas rentas que de otro modo estarían no sujetas o exentas.

---

<sup>3</sup> Este estudio se refiere únicamente al Impuesto sobre la Renta de Residentes.

El principal problema de la extensión de la sujeción tributaria, especialmente en su modalidad ilimitada, es el de la doble imposición internacional, es decir, que dos Estados distintos, el de emigración y el de inmigración, graven las mismas rentas.

En principio, la existencia de un Convenio de doble imposición entre ambos Estados soluciona el problema, bien porque el Convenio no autorice la extensión de la sujeción, bien porque sí la autorice y permita la deducción de los impuestos pagados en uno de los Estados o, en fin, porque exima de tributación las rentas en cuestión.

El problema persiste, sin embargo, cuando no existe Convenio entre los Estados implicados y el nuevo Estado de residencia grava de forma efectiva la renta mundial del inmigrante. La situación entonces suele solucionarse en el Derecho interno, a través de una norma que permite al contribuyente deducir los impuestos efectivamente satisfechos en el extranjero.

## 2. Antecedentes históricos.

Aunque BETTEN <sup>4</sup> menciona el régimen de extensión ilimitada en diversos *Länders* de la Alemania del fin de siglo pasado así como en Estados Unidos, tras su guerra civil, la verdad es que la extensión de la sujeción tributaria se ha prologado especialmente durante el siglo XX.

Si bien originariamente surgió con funciones recaudatorias y administrativas, desde principios de este siglo se la ha utilizado con el objetivo de evitar la emigración *causa tributaria* <sup>5</sup>.

### 2.1. Alemania.

Significativo, en sí mismo, era el nombre (Ley contra la evasión fiscal) de la Ley de 26 de julio de 1918 (*Gesetz gegen die Steuerflucht*). Aquellos ciudadanos alemanes que poseyeran al menos 30.000 marcos y que, durante los años 1918-1920, no mantuvieran su «estancia permanente» (*dauern-den Aufenthalt*) en dicho país, continuarían estando sujetos por obligación personal de contribuir por toda su renta mundial.

Además, en caso de emigración, tenían que notificarla a las autoridades tributarias junto con una garantía que cubriera entre el 20 por 100 y el 50 por 100 del valor total de su patrimonio. En caso de incumplimiento, la sanción era bastante rigurosa, pudiendo llegar incluso a la pérdida de la nacionalidad.

---

<sup>4</sup> Cfr. BETTEN, R., *Income tax aspects of emigration and immigration of individuals*, IBFD BV Publications, Amsterdam, Holanda, 1998, pág. 248 y ss.

<sup>5</sup> Para más información sobre los impuestos que a continuación vamos a describir, cfr.: VV.AA., *Guides to European Taxation: Guide III, Taxation of Private Investment Income*, IBFD BV Publications, Amsterdam, Holanda, 1998; VV.AA., *Guides to European Taxation: Guide VI, Taxation of individuals*, IBFD BV Publications, Amsterdam, Holanda, 1998; BETTEN, R., *Income tax aspects of emigration and immigration of individuals*, IBFD BV Publications, Amsterdam, Holanda, 1998, págs. 22-30.

## 2.2. Holanda.

Entre los años 1927 y 1928 el Parlamento holandés debatió un Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta <sup>6</sup> de ciudadanos no residentes que incluía, con efectos retroactivos, supuestos de extensión ilimitada.

Conforme a dicho Proyecto, los ciudadanos holandeses que hubieran emigrado entre el 30 de abril de 1918 y el día de entrada en vigor de la ley, tendrían durante el resto de su vida una base imponible igual, como mínimo, a la media de las bases imponibles obtenidas el año de su emigración y los dos anteriores, salvo prueba en contrario. Asimismo, se limitaban sustancialmente las deducciones por la doble imposición sufrida en el país de residencia efectiva.

Aunque el Gobierno lo anunció como un intento de cambiar el criterio de sujeción (del criterio de territorialidad al de nacionalidad), la verdad es que la redacción del Proyecto no dejaba muchas dudas acerca de su objetivo de «ley contra la emigración fiscal».

El Proyecto encontró dura oposición en la sociedad holandesa de la época debido a la dureza de alguna de sus normas y nunca llegó a convertirse en ley <sup>7</sup>.

### III. EXTENSIÓN ILIMITADA DE LA SUJECCIÓN TRIBUTARIA

#### 1. Dinamarca.

La extensión ilimitada fue seguida desde 1970 hasta 1995 en Dinamarca. Durante los cuatro años siguientes a su emigración, los residentes daneses, con independencia de su nacionalidad, seguían gravados por toda su renta mundial, salvo prueba de gravamen en el nuevo país de residencia con un Impuesto sobre la Renta que no fuera significativamente más bajo que el danés <sup>8</sup>.

Este régimen fue abolido en 1995 debido a las dificultades encontradas para su aplicación práctica, y sustituido parcialmente por un sistema de extensión limitada, como veremos posteriormente.

---

<sup>6</sup> El Proyecto también comprendía otros dos impuestos: Patrimonio y Defensa Nacional.

<sup>7</sup> Para una exposición más detenida de las razones por las cuales fracasó este Proyecto, *cf.* BETTEN, R.: *Income tax aspects...*, *op. cit.*, pág. 27.

<sup>8</sup> Durante los primeros años de aplicación de este impuesto, su principal problema fue determinar qué era un impuesto «significativamente más bajo» que el danés. Finalmente, en 1987 el Ministerio de Hacienda de este país resolvió la cuestión publicando tres listas de países: de baja tributación, de baja tributación si se cumplían determinadas condiciones, y de tributación similar.

## 2. Francia.

La extensión de la sujeción en Francia no se produce en virtud de su Derecho interno, sino del artículo 7 del Convenio de 18 de mayo de 1963 para evitar la doble imposición entre Francia y Mónaco:

«Las personas físicas de nacionalidad francesa que trasladen a Mónaco su domicilio o residencia (...) estarán sujetas en Francia por el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto complementario, en las mismas condiciones que si tuvieran su domicilio o residencia en Francia.» (Traducción no oficial).

Dado que Mónaco no tiene Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas residentes, en ningún caso puede existir doble imposición.

## 3. Holanda.

El artículo 2.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta («*Wet op de inkomstenbelasting 1964*») señala que los residentes holandeses que emigren de este país y en el plazo de un año vuelvan al mismo sin haber fijado su residencia en otro Estado, tributarán durante el período completo de ausencia por toda su renta mundial.

## 4. Noruega.

Este país también aplica la extensión ilimitada de forma peculiar. En principio, un residente que abandone Noruega de forma temporal sigue considerado residente por un plazo de cuatro años y, en consecuencia, gravado por toda su renta mundial. El período de extensión se reduce a sólo un año si el contribuyente prueba su efectivo gravamen en el otro Estado <sup>9</sup>.

## 5. Finlandia.

Desde 1975 Finlandia aplica a sus ciudadanos un sistema de extensión ilimitada denominado «la regla de los tres años». Así, los ciudadanos finlandeses siguen sujetos al Impuesto sobre la Renta de este país durante los tres años siguientes a su emigración, salvo que prueben que no mantienen vínculos económicos sustanciales con esta nación <sup>10</sup>.

<sup>9</sup> En una nota de 26 de febrero de 1998, las autoridades tributarias noruegas han aclarado en qué consiste dicha prueba. El ex-residente debe proporcionar un documento emitido por las autoridades tributarias del nuevo país que acredite que está inscrito como contribuyente, y en qué medida lo está (es decir, si está sujeto a algún régimen especial). La excepción no se aplica si el contribuyente sólo es gravado por sus rentas del trabajo o está sometido a algún régimen especial.

<sup>10</sup> Sin embargo, las autoridades tributarias finlandesas consideran que, incluso una vez cumplido el plazo de tres años, si el contribuyente mantiene aún vínculos sustanciales con Finlandia, sigue estando sujeto por su renta mundial hasta tanto no los corte definitivamente.

El problema de la doble imposición se contempla en numerosos Convenios firmados por Finlandia <sup>11</sup> que, como regla general, suelen autorizar la aplicación de la extensión ilimitada y obligar a Finlandia a permitir la deducción de los impuestos efectivamente satisfechos en el otro Estado.

## 6. Islandia.

También este país aplica un sistema de extensión ilimitada. Los residentes en Islandia que emigren al extranjero seguirán gravados por toda su renta mundial durante los tres años posteriores a la emigración, salvo prueba en contrario.

## 7. Suecia.

Las personas físicas, cualquiera que sea su nacionalidad, que hayan residido a efectos fiscales y que mantengan vínculos sustanciales con Suecia, son consideradas residentes en este país durante los cinco años siguientes a su emigración <sup>12</sup>. Se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente mantiene vínculos sustanciales con Suecia cuando residió allí durante al menos 10 años <sup>13</sup>.

En la práctica la eficacia de la extensión ilimitada queda reducida a aquellos países con los que Suecia no tiene Convenio de doble imposición, ya que la mayoría de los Convenios concluidos por este país no autorizan su aplicación.

Las únicas excepciones son el Convenio Sueco-Suizo de 7 de mayo de 1965, que admite su aplicación (aunque sólo por un plazo de tres años en vez de cinco) y los Convenios con Canadá, España e Italia, que aunque admiten su aplicación como criterio para determinar la residencia, señalan que si por su uso hay doble residencia del contribuyente, las autoridades respectivas deberán resolver la cuestión a través de un procedimiento amistoso.

## IV. EXTENSIÓN LIMITADA DE LA SUJECCIÓN TRIBUTARIA

### 1. Dinamarca.

Tras la supresión de la extensión ilimitada, Dinamarca optó por la extensión limitada con respecto a las siguientes rentas:

<sup>11</sup> De hecho, 27 de los 43 Convenios firmados por esta nación desde 1975, año de entrada en vigor de la extensión ilimitada, permiten la aplicación del régimen. No es el caso del Convenio Hispano-Finlandés, dado que fue firmado el 15 de noviembre de 1967.

<sup>12</sup> Hasta 1986 el plazo de extensión era de tres años.

<sup>13</sup> También se presume la existencia de vínculos sustanciales cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias: Ser ciudadano sueco; permanencia en Suecia; no disponer de residencia efectiva en el extranjero; residencia en el extranjero por causas de enfermedad o estudios; disponibilidad de una vivienda en el país; existencia de familia en Suecia; desarrollo de actividades empresariales o profesionales en el país y la propiedad de bienes inmuebles en Suecia.



- Honorarios profesionales pagados por una empresa danesa a un no residente que en los 5 años anteriores a la emigración fue ex-directivo o ex-accionista de la misma.
- Intereses recibidos por no residentes que en 5 de los 10 años anteriores a la emigración fueron residentes daneses <sup>14</sup>.

Al igual que ocurría con el anterior modelo, la extensión no se limita a los nacionales daneses, sino que abarca también a los extranjeros que cumplan los mencionados períodos de residencia.

## 2. Estados Unidos.

### 2.1. Criterio de sujeción.

Como dijimos antes, Estados Unidos utiliza el principio de nacionalidad como criterio de sujeción tributaria: todos los ciudadanos estadounidenses están sujetos al Impuesto Federal sobre la Renta con independencia del país donde residan.

Éste es el criterio principal. Sin embargo, en la práctica, también se utiliza el principio de residencia <sup>15</sup>. Así, un extranjero residente en territorio estadounidense está sujeto por toda su renta mundial si es poseedor del «carnet verde» otorgado por los Servicios de Inmigración (es decir, un permiso de residencia), o si tras aplicar un «test de presencia sustancial» se determina que en los dos últimos años residió en Estados Unidos durante al menos 183 días <sup>16</sup>.

### 2.2. Ámbito de aplicación.

Estados Unidos utiliza desde 1966 (bajo el nombre de «Impuesto alternativo») la extensión limitada de la sujeción tributaria en el Impuesto sobre la Renta <sup>17</sup> con el fin de evitar casos de renuncia a la nacionalidad por razones de elusión fiscal.

<sup>14</sup> Normalmente ambas rentas (honorarios profesionales e intereses) se hallan exentas para los no residentes en Dinamarca.

<sup>15</sup> Este estudio sólo se centra en el Impuesto sobre la Renta a nivel federal. El criterio de residencia a efectos de otros impuestos puede ser distinto y los Estados miembros de la Federación también tienen Impuestos sobre la Renta basados en el principio de residencia. Para más información sobre los Impuestos sobre la Renta estatales en Estados Unidos, *cfr.* JEROME, R. HELLERSTEIN, W. HELLERSTEIN, *State and Local Taxation, Cases and Materials*, 6.ª ed., Edit. West Publishing Co., St. Paul, EE.UU., 1997.

<sup>16</sup> Para calcular el «test de presencia sustancial» se procede así: se cuentan los días que una persona física ha sido residente en Estados Unidos durante el año en curso, 1/3 de los días que fue residente el año anterior y 1/6 de los que fue residente dos años antes. El test se considera cumplido si dicha persona ha estado presente en Estados Unidos durante al menos 183 días con un mínimo de 31 en el año en curso. Sin embargo, existen varias excepciones que complican la aplicación de este test. Para información sobre las reglas de residencia, *cfr.* *United States Tax Reporter*, Research Institute of America, Nueva York, Vol. 10, «Foreign source income; foreign taxpayers; foreign tax credit; Controlled foreign».

<sup>17</sup> Existen reglas similares en el Impuesto Federal sobre Sucesiones, pero quedan fuera de este estudio.

Con efecto retroactivo a 5 de febrero de 1995, se incluyeron en 1996 unas presunciones de pérdida de la nacionalidad por causa de elusión fiscal y se extendió el régimen también a ciertos residentes en Estados Unidos que emigraban al extranjero <sup>18</sup>.

Así pues, el actual «impuesto alternativo» se aplica a:

- A) Los ciudadanos estadounidenses que han renunciado a su nacionalidad por causas de elusión fiscal en fecha posterior al 5 de febrero de 1995; y
- B) Los llamados «residentes permanentes y leales», es decir, los poseedores del «carnet verde» <sup>19</sup>, que han residido en Estados Unidos durante ocho de los quince años fiscales anteriores a su emigración y que cambiaron de residencia para eludir los impuestos estadounidenses <sup>20</sup>.

El *Internal Revenue Service* <sup>21</sup> puede aducir ese propósito de elusión fiscal basándose en cualesquiera circunstancias o informaciones que tenga disponibles, o en el cumplimiento de una de estas presunciones:

- Que la media de las cuotas tributarias pagadas por el Impuesto Federal sobre la Renta en los cinco años fiscales anteriores exceda de 100.000 dólares; o
- Que en el día de la renuncia o emigración, el contribuyente tenga un patrimonio superior a 500.000 dólares <sup>22</sup>.

Hasta el 6 de julio de 1998, los ex-ciudadanos legitimados para presentar la consulta <sup>23</sup> podían desvirtuar estas presunciones presentando, en el plazo de un año tras la renuncia, una consulta vinculante al Secretario del Tesoro (el equivalente a nuestro Ministro de Hacienda) y obteniendo una

<sup>18</sup> La extensión limitada se regula en la Sección 877 del IRC (*Internal Revenue Code*). Véase el texto completo en BETTEN, R.: *Income tax aspects...*, *op. cit.*, pág. 85 y ss.

<sup>19</sup> La extensión de la sujeción tributaria no se aplica a aquellos contribuyentes que tan sólo cumplen las condiciones del «test de presencia sustancial»; es imprescindible la posesión del mencionado permiso de residencia (el «carnet verde»).

<sup>20</sup> También se aplica a los casos, en que de acuerdo a un Convenio de doble imposición, el residente de nacionalidad no estadounidense empieza a ser considerado como residente del otro Estado contratante, salvo que renuncie a esta condición. Es decir, en la práctica no es necesaria la emigración física, sino que basta con la desaparición de la condición de residente efectivo a efectos fiscales.

<sup>21</sup> Equivalente a nuestra Agencia Tributaria.

<sup>22</sup> Estas cantidades son actualizadas anualmente para evitar los efectos de la inflación.

<sup>23</sup> Según el *Internal Revenue Code*, sólo las siguientes personas pueden presentar una consulta para evitar la aplicación del impuesto alternativo:

- a) Quienes por nacimiento son ciudadanos estadounidenses y de otra nación y que, tras la renuncia a la nacionalidad estadounidense siguen siendo nacionales de este otro país;
- b) Quienes adquieren la nacionalidad de su país de nacimiento, o del país de nacimiento de su esposa o de sus padres;
- c) Quienes en cada uno de los 10 años anteriores a la renuncia a la nacionalidad no llegaron a encontrarse en Estados Unidos por más de 30 días;
- d) Quienes renunciaron a la nacionalidad antes de cumplir 18 años y medio; y
- e) Quienes se hallen en situaciones mencionadas en órdenes de rango reglamentario emitidas por el Secretario del Tesoro.

Los que no se encuentren comprendidos en alguno de estos grupos no pueden rebatir las presunciones; esto es, se les aplica el impuesto alternativo.

respuesta que determinara que no existían motivos de elusión fiscal. Si había silencio administrativo, es decir, si no había respuesta, se consideraba rechazada la consulta y el contribuyente caía bajo la aplicación de las presunciones.

Sin embargo, el Aviso 98-34 del *Internal Revenue Service* <sup>24</sup> modifica la situación. A partir del 6 de julio de 1998 no es necesario que los ex-ciudadanos obtengan una respuesta negando los motivos de elusión fiscal sino que basta con que presenten <sup>25</sup> de buena fe la consulta con toda la documentación necesaria para determinar la inexistencia de motivos fiscales en la renuncia a la nacionalidad estadounidense <sup>26</sup>. El silencio administrativo es, ahora, positivo.

En cuanto a los «residentes permanentes y leales», es decir, los poseedores del «carnet verde» residentes en Estados Unidos durante 8 de los últimos 15 años fiscales, los Avisos 97-19 y 98-34 autorizan a algunos de ellos <sup>27</sup> a presentar la consulta y ser así excluidos de la aplicación del impuesto alternativo <sup>28</sup>.

Ahora bien, tanto en el caso de ex-ciudadanos como de ex-residentes, la presentación de la consulta en la forma requerida y la consiguiente desvirtuación de las presunciones no impiden que el *Internal Revenue Service* determine por sus propios medios la existencia de razones de elusión fiscal. En este caso, la carga de la prueba recae sobre el individuo, que debe acreditar su inexistencia (*probatio diabolica*).

### 2.3. Características.

Las características principales de este impuesto alternativo tras las modificaciones efectuadas en 1996 son:

- Sólo se aplica si la cuota tributaria es mayor que la que resultaría de aplicar el régimen normal de no-residentes.

---

<sup>24</sup> Cfr. *Internal Revenue Service Bulletin*, 1998-27, julio 1998, pág. 30 y ss.

<sup>25</sup> La presentación sigue restringida a los sujetos mencionados en la nota 23 y el plazo sigue siendo de un año desde la renuncia a la nacionalidad.

<sup>26</sup> El Aviso 98-34 señala hasta 24 tipos distintos de documentos, que abarcan desde los motivos para la renuncia hasta una declaración y valoración de bienes, pasando por copias de las declaraciones tributarias de los tres años anteriores, cálculos aproximados de declaraciones futuras o declaraciones juradas de cambios en la composición del patrimonio, entre muchos otros. La falta de un solo documento supone que la consulta se considere «no presentada».

<sup>27</sup> Son quienes:

- a) Adquieran la nacionalidad de su país de nacimiento, o del país de nacimiento de su esposa o de cualquiera de sus padres, y estén gravados de la misma forma que el resto de residentes de ese país;
- b) En cada uno de los 10 años anteriores a la renuncia a la nacionalidad no llegaron a encontrarse en Estados Unidos por más de 30 días;
- c) Tenían menos de 18 años y medio cuando dejaron de ser residentes permanentes y leales.

<sup>28</sup> Si bien estos ex-residentes no se encuentran entre las personas legitimadas de por sí [cfr. Sección 877 (c)], los Avisos 97-19 y 98-34 del *Internal Revenue Service*, haciendo uso de la facultad otorgada al Secretario del Tesoro en la Sección 877 (e), les autorizan a presentar la consulta en los casos mencionados.

- La extensión tiene una duración de 10 años.
- Están gravadas, además de las rentas normales del régimen de no-residentes, otras rentas que en condiciones normales estarían exentas, como por ejemplo, las ganancias de capital provenientes de la venta de propiedades sitas en los Estados Unidos o de la venta de acciones o deuda emitidas por sociedades estadounidenses, entre otras.
- Se admite la deducibilidad de los gastos necesarios para la producción de los ingresos, aunque con bastantes restricciones, así como de los impuestos pagados en el extranjero por las rentas objeto de imposición, con el límite del impuesto que habría sido pagado en Estados Unidos de haber tributado allí dichas rentas.
- El tipo de gravamen es el aplicable a los residentes (progresivo, con un tipo marginal máximo del 39,60%), en vez del de no-residentes (30%)<sup>29</sup>.
- Los ex-ciudadanos estadounidenses (ex-residentes no) a los que se les aplique este régimen tienen prohibida la entrada en Estados Unidos de por vida.

La aplicación de la extensión limitada estadounidense en los Convenios de doble imposición firmados por este país no tiene una respuesta fácil.

Normalmente Estados Unidos negocia sus Convenios conforme a su propio modelo de convenio, del cual ha habido ya varias versiones, siendo las más recientes las de 1981 y 1996. Todas contienen en su artículo 1 la llamada «cláusula de excepción»<sup>30</sup> (*saving clause*) por la cual este país puede gravar a sus ciudadanos como si el Convenio no hubiera entrado nunca en vigor. Al definir el término «ciudadanos», todos los modelos incluyen a quienes renunciaron a la nacionalidad teniendo como uno de sus motivos principales la elusión fiscal. Por su parte, el modelo de 1996 amplía la definición para incluir a los «residentes permanentes y leales».

Es decir, Estados Unidos puede siempre ignorar las disposiciones del Convenio en relación con sus ciudadanos y «residentes permanentes y leales», y aplicarles el «impuesto alternativo», si dan las circunstancias para ello<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> Las rentas de no-residentes que provengan de actividades empresariales realizadas en Estados Unidos se gravan conforme a la tarifa aplicable a los residentes.

<sup>30</sup> Como ejemplo de dicha cláusula podríamos citar el artículo 1, apartados 3 y 4 del Convenio de doble imposición Hispano-Estadounidense de 22 de febrero de 1990.

<sup>31</sup> Es más, el Informe de la Comisión del Congreso donde se preparó la reforma de 1996 que amplió el ámbito subjetivo de la extensión limitada, decía así: «aunque pensamos que las disposiciones del impuesto a los emigrantes (...) son coherentes con los principios básicos de los Convenios de doble imposición puesto que el proyecto prevé la deducción de los impuestos pagados en el extranjero, se pretende que el propósito de las disposiciones del impuesto a los emigrantes (...) no sea superado por ninguna disposición contenida en un Convenio» (cursiva y traducción nuestras). Cfr. *United States Tax Reporter, op. cit.*, Sección 877.

### 3. Alemania.

#### 3.1. *Ámbito de aplicación.*

La introducción de la extensión limitada data de 1972. Se aplica exclusivamente a los ciudadanos alemanes que hayan residido en Alemania durante 5 de los 10 años anteriores a su cambio de residencia y, tras la emigración, cumplan las siguientes condiciones:

1. Que hayan tenido unos ingresos mínimos de 32.000 marcos.
2. Que no prueben la residencia en ningún otro país, o residan en un país calificado como «de baja tributación». Este requisito se cumple, si:
  - a) El individuo se beneficia de un régimen tributario especial que ocasiona una tributación efectiva inferior a la que resultaría del régimen normal aplicable a otros contribuyentes de ese país; o si
  - b) La cuota tributaria pagada en el nuevo país de residencia por unos ingresos de 150.000 marcos es menos de 2/3 partes de la que se pagaría en Alemania por los mismos ingresos.

El contribuyente puede presentar prueba en contrario y acreditar que la cuota del Impuesto sobre la Renta pagada en su nuevo país de residencia excede las 2/3 partes de la que pagaría en Alemania.

3. Que mantengan vínculos económicos sustanciales con Alemania. Esta condición se considera cumplida si se da alguna de las siguientes condiciones:
  - a) Que las rentas de origen alemán del individuo superen el 30 por 100 de toda su renta mundial o, en su defecto, 120.000 marcos;
  - b) Que sus propiedades en Alemania constituyan al menos el 30 por 100 de todas sus propiedades, o en su defecto, 300.000 marcos;
  - c) Que antes de la emigración fuera empresario y la empresa se encontrara situada en Alemania o que fuera socio comanditario y recibiera más del 25 por 100 de los beneficios de la sociedad;
  - d) Que tras la emigración posea, de forma directa o indirecta, al menos un 25 por 100 de una compañía alemana.

### 3.2. Características.

- Se aplica por un plazo de 10 años tras la emigración.
- La base imponible está formada por las rentas gravadas en el régimen normal de no-residentes, más todas aquellas que no son de fuente extranjera de acuerdo al parágrafo 34d EStG (Ley del Impuesto sobre la Renta). Es el caso, por ejemplo, de los intereses pagados por residentes a no-residentes, los rendimientos de actividades empresariales que no puedan ser atribuidos a un establecimiento permanente concreto o las ganancias de capital provenientes de la venta de activos empresariales situados en Alemania.
- El tipo de gravamen se calcula conforme a toda la renta mundial del contribuyente.
- La cuota tributaria resultante debe ser como mínimo la que pagaría un no-residente y como máximo la que pagaría un residente, que tuvieran los mismos ingresos.
- No se permite la eliminación de la doble imposición que surja como consecuencia de la aplicación de la extensión limitada.

La extensión limitada alemana no se ve afectada por los Convenios de doble imposición, ya que sólo se aplica para los casos de cambio de residencia a un «país de baja tributación», y Alemania no ha concluido Convenios con ningún país de ese tipo.

De todos los Convenios firmados por Alemania hasta el día de hoy, tan sólo en dos se encuentran referencias a la extensión limitada. El primero de ellos es el Convenio entre Alemania y Suiza, de fecha 11 de agosto de 1971<sup>32</sup>, cuyo artículo 4.4 autoriza la extensión limitada por un plazo de cinco años y obliga a Alemania a permitir al contribuyente la deducción de los impuestos federales, cantonales y locales sobre la renta pagados en Suiza por las rentas objeto de doble imposición.

El segundo es el Convenio entre Alemania e Italia, de fecha 18 de octubre de 1989, cuyo protocolo, en su apartado 17, reconoce que Italia no es un país de baja tributación, pero deja abierta la puerta a Alemania para que grave a sus nacionales residentes en Italia, sin límite de tiempo, en caso de cambiar la situación.

---

<sup>32</sup> Como puede verse, el Convenio es de 1971, es decir, de un año antes a la entrada en vigor de la extensión limitada, 1972. La razón es que sus negociaciones se produjeron al mismo tiempo que los debates parlamentarios.

## V. EL ARTÍCULO 9.3 DE LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: CARACTERÍSTICAS

«No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes».

La redacción de este artículo estuvo casi invariable desde el Proyecto presentado por el Gobierno. La única diferencia es que su texto original contenía una última línea («y afectará a los contribuyentes de nacionalidad española») suprimida en el Proyecto enviado a las Cortes por redundar con la expresión «personas físicas de nacionalidad española».

El artículo 9.3 configura un sistema de extensión ilimitada, al considerar residentes en nuestro país a los contribuyentes de nacionalidad española que cambien su residencia a un paraíso fiscal y, en consecuencia, los sujeta a tributación por toda su renta mundial. Sin embargo, contiene algunas diferencias significativas con los sistemas de extensión vigentes en otros países, diferencias que se aprecian claramente en el siguiente cuadro en el que recogemos los países más significativos:

	ESPAÑA	DINAMARCA (1970-1995)	SUECIA	NORUEGA	FINLANDIA	EE.UU.	ALEMANIA
TIPO	Ilimitada	Ilimitada	Ilimitada	Ilimitada	Ilimitada	Limitada	Limitada
CONTRIBUYENTE	Ciudadano	Residente	Residente	Residente	Ciudadano	Ciudadano/ Residente	Ciudadano
PLAZO	5	4	5	1/4	3	10	10
PAÍS DE LA EMIGRACIÓN	Paraísos Fiscales	Todos	Todos	Todos	Todos	Todos	Baja tributación
EXIGENCIA DE VÍNCULOS	No	No	Personales/ Económicos	No	Económicos	Económicos	Económicos
ADMISIÓN DE PRUEBA EN CONTRARIO	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
NIVEL DE ELIMINACIÓN DOBLE IMPOSICIÓN	Interno	Interno	Interno	Interno	Interno/ Convenios	Interno	Ninguno

1. La extensión ilimitada se aplica exclusivamente a ciudadanos españoles. De todos los demás ordenamientos con extensión ilimitada, tan sólo el finlandés sigue el criterio de nacionalidad. Dinamarca, Suecia y Noruega (más Holanda e Islandia) no distinguen entre nacionales y extranjeros, sino que la aplican a residentes.
2. El plazo de extensión es de cinco años («el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes»). No llega a ser tan largo como en Estados Unidos y Alemania (10 años), pero es el período más prolongado de extensión ilimitada, junto al sueco (también cinco años).
3. El cambio de residencia ha de efectuarse a un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal por el Real Decreto 1080/1991.

Suecia, Noruega, Finlandia y Estados Unidos no hacen diferencias en cuanto al país de inmigración de sus contribuyentes. En cambio, Dinamarca (entre 1970 y 1995), Alemania y España restringen la aplicación de la extensión a la emigración a determinados países.

La norma española es similar a la alemana, en cuanto que ambas se aplican a países de baja o nula tributación, si bien en el sistema español dicha condición depende de la inclusión o no en una lista elaborada por el Ministerio de Hacienda y en el alemán del cumplimiento de unas circunstancias objetivas (unos ingresos mínimos, la comparación entre los impuestos a pagar en Alemania y en el país de emigración y la persistencia de vínculos económicos).

4. No es requisito necesario para la aplicación de la extensión ilimitada que el contribuyente mantenga vínculos, económicos o personales, con su antiguo país de residencia (al contrario de Suecia, Islandia, Finlandia y Alemania, donde sí se exigen) o que haya cumplido con determinadas condiciones económicas en el pasado (caso de Estados Unidos y las presunciones de elusión fiscal).

De los países del cuadro, tan sólo España, Dinamarca y Noruega no requieren que el contribuyente mantenga vínculos concretos de algún tipo con el país. La única conexión que exigen Dinamarca y Noruega (o «exigían» en el caso danés) es una residencia previa en el país. Esta exigencia no está demasiado clara en la norma española aunque podría colegirse de la expresión «que acrediten su nueva residencia fiscal...».

Sin embargo, la norma española es mucho más gravosa, ya que tanto en Dinamarca como en Noruega, el contribuyente puede probar la tributación efectiva en otro país distinto y escapar así de la extensión ilimitada, algo que, como veremos a continuación, no es posible en el artículo 9.3.



5. El contribuyente no puede probar que el país al que emigró no es en la práctica un paraíso fiscal (Dinamarca, Noruega y Alemania permiten probar haber estado efectivamente gravado en el Estado de inmigración), ni tampoco que no existen vínculos, económicos o personales, con su antiguo país de residencia (Finlandia, Islandia, Suecia y Estados Unidos<sup>33</sup> no aplican la extensión en estos casos).
6. Cuando el contribuyente esté gravado también en su nuevo país de residencia, la ley le autoriza a deducir los impuestos efectivamente pagados en el extranjero (por razón de impuestos personales sobre la renta o ganancias patrimoniales) con el límite de los impuestos españoles que habrían sido pagados por los ingresos gravados en el extranjero (art. 67.1).

## VI. EVALUACIÓN DEL ARTÍCULO 9.3

La extensión de la sujeción tributaria suele ser una cuestión polémica. Por un lado, podría pensarse que el hecho de que determinados Estados, en libre uso de su soberanía tributaria, hayan decidido no someter a tributación determinadas rentas o hacerlo en menor medida, y que determinados ciudadanos españoles en uso de su libertad de movimientos decidan establecerse allí, no concede a nuestro país ningún derecho a prescindir de las reglas básicas del Derecho internacional y ejercer sus poderes tributarios en otro Estado y territorio distintos.

Pero por otro, habría que tener en cuenta también el legítimo interés que tienen los Estados por contrarrestar el fraude fiscal, y la injusticia que supone que precisamente los contribuyentes con mayores medios económicos puedan evitar, a través de paraísos fiscales y de complejas estructuras de planificación fiscal internacional, las obligaciones tributarias que los demás contribuyentes deben satisfacer en tiempo y forma.

Es ésta la *ratio legis* del artículo 9.3, que se concibe, pues, como un instrumento más en la lucha contra el fraude, con un claro efecto disuasorio del uso de paraísos fiscales. Desde este punto de vista su aparición en nuestro ordenamiento debe ser bienvenida.

Sin embargo, a la luz del Derecho Comparado se aprecia como esta nueva norma presenta algunos aspectos que convendría mejorar.

En primer lugar, si el objetivo último es evitar cambios de residencia, reales o ficticios, a paraísos fiscales, quizá hubiera sido más adecuado adoptar el criterio de residencia y no restringir la aplicación de la norma a personas físicas de nacionalidad española. Y ello por dos razones: por-

---

<sup>33</sup> Para el caso de Estados Unidos, *cf.* IV.2, apartado 2.2.

que no todos los residentes en nuestro país que cambian su residencia a paraísos fiscales son españoles<sup>34</sup>; y además porque, al no afectar a extranjeros, con la mera renuncia a la nacionalidad española se puede eludir su aplicación.

En segundo lugar, la preocupación de la nueva norma por restringir el uso de paraísos fiscales no se corresponde con el cuidado al concretarlos: acotarlos mediante la referencia a un Real Decreto de 1991 resulta cuando menos criticable. El hecho de que un país esté incluido en esa disposición no significa que en la actualidad sea, o en el futuro vaya a seguir siendo, un paraíso fiscal, y el hecho de que no esté incluido tampoco significa que no lo sea o que no pueda llegar a serlo.

Además, al actuar así, el artículo 9.3 parece ignorar que el que los paraísos fiscales hayan sido utilizados en ocasiones con fines de fraude fiscal no supone que todas las actividades allí realizadas sean fraudulentas. De hecho, así se reconoce en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 14 (f) permite al contribuyente probar la existencia de una verdadera operación económica en los gastos por servicios pagados a, o a través de, un residente de un paraíso fiscal, y así poder deducirlos de la base imponible del impuesto.

En nuestra opinión, sería aconsejable eliminar la referencia al mencionado Real Decreto e incluir unas condiciones objetivas, al estilo de las que rigen en Alemania, que basándose en unos determinados ingresos y en la comparación de sistemas tributarios, determinarían la aplicación o no de la extensión ilimitada.

En tercer lugar, el artículo 9.3 es demasiado riguroso. El contribuyente está sujeto a tributación en España aunque no mantenga ningún vínculo, personal o económico, con nuestro país. La norma debería incluir alguna referencia a la persistencia de dichos vínculos (al estilo de lo que ocurre en Suecia, Islandia, Finlandia o Alemania), ya que, de lo contrario, al sujetar a tributación a determinados contribuyentes sin vínculos con nuestro país pero con vínculos en otros, nuestra Hacienda Pública podría extralimitarse en el uso de sus potestades tributarias<sup>35</sup>.

Por último, el nuevo artículo 9.3 no permite prueba alguna en contra de la aplicación de la extensión ilimitada, englobando en un mismo grupo a quienes cambian su residencia a un paraíso fiscal de buena fe y a quienes lo hacen con la intención de eludir los impuestos españoles.

En muchos casos, esta imposibilidad de prueba puede resultar demasiado gravosa para el contribuyente. La norma debería permitir al menos la posibilidad de demostrar el gravamen efectivo en el nuevo país de residencia<sup>36</sup> o de no poseer ninguna renta de fuente española.

<sup>34</sup> En este supuesto podríamos encontrar un caso de discriminación inversa, es decir, discriminación de nacionales. Para más información sobre esta cuestión se pueden consultar las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los casos Werner (C-112/91) y Asscher (C-107/94).

<sup>35</sup> Todo ello independientemente de los problemas que tendrán los órganos de gestión o inspección para obtener información de las actividades económicas de un contribuyente en un paraíso fiscal.

<sup>36</sup> Algunos paraísos fiscales poseen (y aplican) Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, aunque con tipos inferiores a los habituales en nuestro entorno. La cuestión radicaría, pues, en determinar un nivel mínimo de tributación.