

Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (UAB)
Académico correspondiente de la Academia de Jurisprudencia
y Legislación de España (RAJLE) (España)*

josemiguel.martinez-carrasco@uab.cat | <https://orcid.org/0000-0003-4539-654X>

Extracto

El ordenamiento jurídico tributario español contiene medidas de blindaje del interés recaudatorio de la Hacienda Pública frente a los intentos de deslocalización indiscriminada por personas físicas. Y, en concreto, respecto de aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas con una elevada capacidad económica contributiva, expresada en la tenencia de valores financieros reveladores de la misma.

En opinión del autor, la regulación y exigencia de gravámenes de salida constituye, se quiera o no, una restricción que distorsiona el libre movimiento de capitales y de empresas y el principio de libertad de establecimiento.

Los gravámenes de salida previstos en el ordenamiento tributario español restringen la libre competencia y la expansión de las empresas. La consecuencia inmediata de su existencia es ahuyentar a grandes contribuyentes corporativos y a inversores internacionales, disuadiéndoles o frenándoles en su deseo de establecer su residencia fiscal en España. Efecto a todas luces, contraproducente.

Palabras clave: gravámenes de salida; personas físicas.

Recibido: 22-10-2022 / Aceptado: 15-11-2022 / Revisado: 03-01-2023 / Publicado: 05-03-2023

Cómo citar: Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2023). Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 103-148. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18579>



Exit taxes about physical people in the Spanish tax law, in the conventional law and community law

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Abstract

The Spanish tax law contains measures to shield the collection interest of the Public Treasury against indiscriminate relocation attempts by individuals. And, specifically, with respect to those taxpayers of the income tax of individuals with a high economic capacity to contribute expressed in the holding of revealing financial values of the same.

In the author's opinion, whether you like it or not, the regulation and requirement of exit taxes constitutes a restriction that distorts the free movement of capital and companies and the principle of freedom of establishment.

The exit taxes provided for in the Spanish tax system restrict free competition and the expansion of companies. The immediate consequence of its existence is to drive away large corporate taxpayers and international investors, dissuading or stopping them from establishing their tax residence in Spain. Effect to all lights, counterproductive.

Keywords: exit taxes; physical persons.

Received: 22-10-2022 / Accepted: 15-11-2022 / Review: 03-01-2023 / Published: 05-03-2023

Citation: Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2023). Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 103-148. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18579>

Sumario

1. Introducción
2. Residencia fiscal en España de una persona física. Pérdida de la condición de contribuyente del IRPF
3. Consecuencias genéricas del cambio por una persona física de residencia fiscal de España a otro Estado: regla especial de imputación temporal de rentas
 - 3.1. Idea general
 - 3.2. Cambio de residencia fiscal de una persona física a un Estado miembro de la UE
 - 3.3. Cambio de residencia fiscal de una persona física a un Estado no miembro de la UE
4. Consecuencias específicas del cambio de residencia fiscal por una persona física titular de un patrimonio financiero de España a otro Estado: gravamen de salida
 - 4.1. Idea general
 - 4.2. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia fiscal
 - 4.2.1. Circunstancias subjetivas
 - 4.2.2. Circunstancias objetivas
 - 4.3. Cálculo de la ganancia patrimonial aforada por traslado de residencia fiscal
 - 4.4. Integración en la base imponible e imputación temporal de las ganancias patrimoniales
 - 4.5. Pérdidas patrimoniales por cambio de residencia fiscal
 - 4.6. Aplazamiento del pago de la deuda tributaria correspondiente a las ganancias patrimoniales derivadas del cambio de residencia fiscal por el contribuyente del IRPF por motivos laborales u otras causas
 - 4.7. Recuperación de la condición de contribuyente del IRPF. Efectos
 - 4.8. Devolución del gravamen de salida
 - 4.9. Gravamen de salida en el supuesto de cambio de residencia fiscal de la persona física a un Estado miembro de la UE o del EEE o a otro Estado
 - 4.10. Gravamen de salida en el supuesto de cambio de residencia fiscal de la persona física a una jurisdicción no cooperativa
 - 4.11. Gravamen de salida en el caso de trabajadores desplazados a territorio español
5. Consecuencias específicas del cambio por una persona física de residencia fiscal de España a otro Estado en el régimen fiscal especial de canje de valores, fusión y escisión del impuesto sobre sociedades: gravamen de salida
 - 5.1. Idea general
 - 5.2. Mecanismo de aplicación del gravamen de salida
 - 5.3. Compatibilidad con el gravamen de salida previsto en la LIRPF



6. Supuesto de doble imposición por las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de capital financiero en el nuevo Estado de residencia fiscal
 - 6.1. Planteamiento
 - 6.2. El artículo 24.4 del texto refundido de la Ley del IRNR
 - 6.3. El Modelo de Convenio de la OCDE y la doble imposición por gravamen de salida de una persona física. Alternativas y soluciones
 7. Derecho comunitario: normativa y jurisprudencia sobre los impuestos de salida
 - 7.1. Posicionamiento de la Comisión Europea respecto a los gravámenes de salida
 - 7.2. Doctrina jurisprudencial del TJUE
 - 7.2.1. Idea general
 - 7.2.2. Principales sentencias dictadas por el TJUE en la materia
 8. Cómo mitigar el *exit tax*
 9. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción¹

En la actualidad, en un contexto de política tributaria claramente al alza en la imposición sobre los titulares de grandes patrimonios y perceptores de elevadas rentas de capital, no resulta nada extraño que a más de uno de los contribuyentes sobre los que recae –y recaerá en el futuro inmediato– la presión fiscal «justa y progresiva socialmente» proclamada a los cuatro vientos por el Ejecutivo que nos gobierna², se le haya ocurrido la idea de *tomar el olivo*³. Esto es, huir del suelo hispano-ibérico e insular español hacia tierras foráneas que ofrezcan un tratamiento fiscal más confortable y liviano, menos ácido y agreste. Es decir, y a su parecer, «más justo con su bolsillo»⁴.

¹ Este estudio está enmarcado dentro del proyecto de investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación llamado «Medidas legales y fiscales para el mantenimiento de las empresas» (PID 2019-106501GB-I00). Universidad Oberta de Catalunya (UOC). El autor es miembro investigador de dicho proyecto.

² Así lo declaró en rueda de prensa en el Palacio de la Moncloa, en los últimos días de septiembre de 2022, la titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, a la sazón doña María Jesús Montero Cuadrado, en la presentación del conjunto de medidas fiscales elaboradas por el Gobierno y finalmente aprobadas por las Cortes Generales en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 28 de diciembre de 2022).

³ Este es el caso, entre otros, del multimillonario Peter Thiel, fundador de Paypal (método de pago en línea que permite a sus usuarios comprar, vender y enviar dinero por internet), a quien se le ocurrió la pintoresca idea de crear una isla-estado propia en el Pacífico para no tener que pagar impuestos y escapar de la, según su criterio, excesiva y limitadora regulación de los Estados Unidos de América.

⁴ Sin embargo, también se da el caso contrario. El grupo internacional denominado *Millionaires for Humanity* lo constituyen poco más de un centenar de personas físicas titulares de enormes fortunas de diversos países que no ven con malos ojos contribuir con un impuesto global sobre la riqueza para «combatir la pobreza y la crisis climática» y avanzar en la consecución de «los objetivos de desarrollo de Naciones Unidas». *In tax we trust* («confiamos en los impuestos») es su divisa.

Pero aquella persona física (verbigracia, un empresario o un inversor con capital que desea colocar parte o todo su dinero en el extranjero) que piense cambiar su residencia fiscal de España a otro país deberá ponderar serenamente la conveniencia y oportunidad de su decisión, por las consecuencias fiscales que tal cambio pueda implicar.

En efecto, el contribuyente con rentas elevadas que, con alegría y ligereza, pretenda obtener residencia fiscal en otro país para disfrutar de ventajas tributarias, económicas y financieras deberá hacer frente al llamado «impuesto de salida»⁵ o, en lengua inglesa, *exit tax*. Es una cláusula de cierre prevista en el ordenamiento tributario español⁶ que opera como un gravamen disuasorio y recaudatorio, a modo de bloque u obstáculo de contención frente a traslados o deslocalizaciones que socaven el volumen recaudatorio de la Hacienda Pública española. Se trata de preservar la potestad tributaria del Estado «saliente» (donde la persona física tiene su residencia fiscal) frente a la potestad impositiva del Estado receptor (donde la persona física va a tener su nueva residencia fiscal).

Con arreglo a lo expuesto, resulta obvio que, visto el panorama actual, el gravamen de salida adquiere de nuevo una relevancia destacada en la decisión de deslocalización de las personas físicas.

No habrá problema para la persona física cuyo cambio de residencia fiscal fuera de España obedezca a desplazamientos temporales ineludibles para cumplir con un contrato de trabajo muy bien gratificado, estudios de los hijos o la realización de un máster o de un posgrado en el extranjero.

Hasta ahí bien. Pero, en el resto de los casos, no le resultará fácil a nuestro contribuyente cambiar de residencia fiscal, ya que son varias las cláusulas de cierre, las medidas de choque, en definitiva, los gravámenes de salida que el legislador prevé en nuestro ordenamiento tributario.

⁵ En nuestra opinión, es más adecuado utilizar el término «gravamen» al de impuesto de salida. El supuesto impuesto de salida ya está incluido en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), constituyendo aquel un gravamen adicional a este, regulado por idéntica normativa legal y reglamentaria. Pero en ningún caso es una figura tributaria de naturaleza impositiva autónoma y distinta al IRPF.

En puridad, el gravamen de salida es una exacción sobre unas rentas pendientes de obtención, o no percibidas efectivamente, pero latentes, por una persona física que pretende trasladar su residencia fiscal fuera de España, lo que coincide plenamente con el sujeto pasivo y con el hecho y objeto imposables del IRPF.

⁶ Los gravámenes de salida se prevén en otros muchos Estados de nuestro entorno, no obstante, presentan serias dudas sobre el respeto a algún principio básico de fiscalidad internacional y del propio derecho comunitario europeo, convirtiéndose en medidas extraterritoriales potencialmente perturbadoras del poder tributario de otras jurisdicciones, y posiblemente vulneradoras de los principios comunitarios de libre circulación de personas y de libertad de establecimiento.

En concreto, la Administración tributaria española, siempre al quite, estará muy atenta a si el Estado o territorio al que el contribuyente desplaza su residencia es un paraíso fiscal (la conocida «cuarentena fiscal»⁷ del art. 8.2 Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –LIRPF–). Aplicará así unas reglas temporales de imputación especiales si la persona física cambia su residencia a otro Estado y existen rentas ya devengadas, pero aún pendientes de percibir de manera efectiva (art. 14.3 LIRPF). Si es una persona física que dispone de una amplia cartera de acciones y/o participaciones sociales en entidades (art. 95 bis LIRPF). Y, finalmente, si la persona física realiza una operación de canje de valores (art. 80.4 Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades –LIS–) o una operación de fusión y escisión (art. 81.3 LIS) aplicará una tributación especial a la sociedad y al socio, amén del gravamen de salida que impondrá a este último. Y, en el ejercicio legítimo de su potestad impositiva en el ámbito de aplicación espacial o territorial del IRPF, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), celosa al máximo de su potestad recaudatoria fundada en la protección del interés público, exigirá al contribuyente los precitados mecanismos antielusión y los varios gravámenes de salida que se analizarán en este estudio.

La Directiva 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016 (modificada por la Directiva 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017) fue objeto de transposición a nuestro ordenamiento jurídico tributario, si bien de manera parcial y tardía. En efecto, la incorporación de la norma comunitaria referida se produjo mediante el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, respecto a las asimetrías híbridas y a través la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, respecto a las novedades en transparencia fiscal internacional e imposición de salida (*exit taxes*).

A continuación, se examinarán, primero, los efectos generales del cambio de residencia fiscal de una persona física de España a otro Estado. Para ello habrá que distinguir si el Estado en el que se pretende fijar la residencia fiscal es un Estado no miembro de la Unión Europea (UE), es decir, un país tercero. Y, por otro lado, si el Estado de destino es un Estado miembro de la UE.

En segundo lugar, se analizarán las consecuencias del traslado fuera de territorio español de la residencia fiscal de una persona física que sea titular de un patrimonio financiero cuantioso cuyo valor haya experimentado un incremento durante décadas. Al respecto, se puede adelantar ya que la venta de las acciones o participaciones sociales por dicho contribuyente no quedará libre del pago del IRPF por la sola circunstancia de que ya no

⁷ Otra modalidad de gravamen que presenta un sustrato finalístico común con el gravamen de salida o *exit tax* son los «impuestos perseguidores» o *trailing taxes*, los cuales gravan la renta futura, después del cambio de residencia fiscal. En nuestro derecho tributario se prevé esta cláusula de cierre en el artículo 8.2 de la LIRPF, también denominada «cuarentena fiscal» del contribuyente que declara haber trasladado su residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa. A esta medida de protección de la potestad tributaria de la Hacienda Pública española nos referiremos más adelante.

tenga su residencia fiscal en España. Esto siempre que se reúnan ciertas condiciones fijadas por la ley.

Muy por el contrario, el contribuyente tendrá que pagar el gravamen de salida, esto es, una tributación especial adicional al pago del IRPF que recae sobre la renta global percibida durante el ejercicio del periodo impositivo correspondiente. Y ello, indudablemente, supone un factor determinante para el mantenimiento del desarrollo de la actividad empresarial de la persona física (o jurídica) que quiera trasladar su residencia fiscal fuera de España, lo que condicionará la decisión final a adoptar⁸.

Se examinará la regulación normativa en España del *exit tax* para personas físicas, en qué consiste, cómo se calcula y aplica, posibilidad de aplazamiento y devolución del gravamen de salida, efectos de la recuperación de la residencia fiscal en España por la persona física y, en fin, otros aspectos de interés contemplados en la normativa vigente.

Por último, analizaremos de qué modo se puede evitar o atemperar su aplicación.

2. Residencia fiscal en España de una persona física. Pérdida de la condición de contribuyente del IRPF

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1 de la LIRPF, son contribuyentes del IRPF las personas físicas que tengan residencia habitual en territorio español. Es la residencia, pues, el criterio o punto de conexión escogido por el legislador para determinar la sujeción o sometimiento al impuesto en cuestión. Además, según el artículo 9.1 de la LIRPF⁹, el contribuyente tiene residencia habitual en territorio español cuando concorra cualquiera de los siguientes criterios (excepto lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales vigentes suscritos por el Reino de España, conforme disponen los arts. 9.2 y 10.1 LIRPF):

1. Que permanezca en territorio español más de 183 días (esto es, seis meses) durante el año natural.
2. Que en España se encuentre la base, centro o núcleo principal de los intereses económicos del contribuyente.
3. Que en territorio español esté el centro de intereses vitales del contribuyente.

⁸ Vid. Kubicova (2016). Es muy amplia la bibliografía –española y extranjera– sobre los gravámenes de salida. Se irán citando a lo largo de este artículo numerosos estudios de autores españoles y foráneos. No obstante, por su visión teórico-práctica y su relativamente reciente publicación, se recomienda la consulta de la monografía de la profesora García Carretero (2017).

⁹ Los requisitos legales para que se atribuya a una persona física la residencia fiscal en España están contenidos en el artículo 9 de la LIRPF.

La residencia fiscal en España se determina en cada periodo impositivo, que coincide normalmente con el año natural, excepto en el supuesto de fallecimiento del sujeto pasivo.

El artículo 8.2 de la LIRPF prevé una regla de cuarentena fiscal (*trailing tax*, «tributo de seguimiento»). Es una medida extraterritorial concebida para aquellos nacionales españoles que declaren trasladar su residencia fiscal a un país o territorio considerado como paraíso fiscal¹⁰.

En el precepto referido el legislador articula una presunción absoluta de fraude. Una verdadera ficción que, ciertamente y en su favor, no provoca doble imposición internacional alguna.

Por consiguiente, si la persona física no cumple (o deja de cumplir) alguna de las situaciones legales descritas, se considerará que ya no es residente fiscal en España y, por tanto, no es sujeto pasivo contribuyente del IRPF. Sin embargo, la medida en cuestión tendría una manera relativamente fácil de sortear, utilizando un país de residencia fiscal-puente.

La doctrina que emanan nuestros tribunales de justicia es muy abundante en materia de residencia fiscal. Baste citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Canarias de 16 de septiembre de 2021, sede en Las Palmas de Gran Canaria (rec. núm. 300/2018 –NFJ086997–), en la que se declaró que «una vez determinada la residencia fiscal del contribuyente en España, la Administración no puede girar dos liquidaciones: una como residente y otra como no residente, aunque la segunda refleje un resultado de cero euros».

Y también la STSJ de Canarias de 13 de septiembre de 2021, sede en Las Palmas de Gran Canaria (rec. núm. 39/2021–NFJ086996–), en virtud de la cual la adquisición por compra-venta de una vivienda en el extranjero (en el caso de autos, Venezuela), pese a que se efectúe una vez celebrado matrimonio con un nacional del país donde esté situada aquella, no acredita la residencia fiscal en el mismo.

E igual acontece con la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos (DGT). Al respecto citaremos únicamente algunas resoluciones a consultas formuladas a este órgano consultivo de nuestra Administración tributaria con ocasión de las situaciones extraordinarias ocasionadas por la reciente pandemia mundial de la COVID-19. La situación excepcional de estado de alarma declarado en España a consecuencia de la pandemia supuso una restricción grave de la libertad de movimiento y circulación de las personas físicas, lo que tuvo consecuencias de importancia a efectos fiscales.

Así ocurrió, por ejemplo, cuando un matrimonio residente fiscalmente en el Líbano llegó a territorio español en enero de 2020 en un viaje programado para una estancia en España de solo tres meses. No pudieron regresar a su país de residencia a causa del estado de alarma

¹⁰ Vid. el estudio de esta medida antielusiva realizado por Almonacid Larena (2018).

declarado por las autoridades españolas. Deseando conocer cuál sería su situación tributaria por tan extraordinaria situación, presentaron una consulta a la DGT para saber si los días pasados en España durante el estado de alarma no se computaban a efectos de determinar la residencia fiscal en territorio español.

La DGT se limitó (en su Consulta V1983/2020, de 17 de junio –NFC075991–) a recordar el contenido literal del artículo 9 de la LIRPF en cuanto a los requisitos para la tenencia de residencia fiscal en nuestro país. Adviértase que la República libanesa es un Estado con el que el Reino de España no tiene suscrito convenio de doble imposición (CDI) y que, además, se consideraba paraíso fiscal en la fecha en que se evacuó la consulta, con arreglo al listado contenido en el Real Decreto 1080/1981. Los consultantes tendrían que tributar como residentes fiscales en España (por permanecer en nuestro territorio más de seis meses en 2020) y también en su país de origen. Soportarían una doble imposición sin posibilidad de atemperarla, aplicándose alguna exención o deducción.

En la Consulta V0862/2021, de 13 de abril (NFC079315), la DGT invoca el criterio fijado por el Informe de 3 de abril de 2020 del Secretariado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para la situación de pandemia global.

El consultante, una persona física residente fiscal en Marruecos, planteó si los días que debió permanecer en España desde la declaración del estado de alarma por el Gobierno español y el cierre de fronteras por el Gobierno marroquí (23 de marzo de 2020) hasta el 15 de julio de 2020 se computan a efectos del cálculo de los 183 días en territorio español para la determinación de la residencia fiscal.

La DGT contestó que si como consecuencia de la pandemia una persona física puede ser considerada residente fiscal en España se daría una situación de doble residencia. Siendo así, debería aplicarse el criterio del Modelo de Convenio de la OCDE: vivienda permanente, intereses vitales, residencia y nacionalidad, lo que conduciría a que se considerara como residencia fiscal la de su país de origen, esto es, Marruecos.

Finalmente, en la Consulta de la DGT V0194/2021, de 8 de febrero (NFC078715), a una persona física residente fiscal en territorio español le ofreció una empresa británica un empleo en Reino Unido consistente en la prestación de servicios de soporte informático. La empresa contratante permitiría al informático trabajar *online*, en remoto, desde España, con la única exigencia de que la persona física pasara más de 91 días al año en Inglaterra.

Así las cosas, el consultante plantea a la DGT dónde debe tributar. Y, si ha de hacerlo en España, qué modo dispone para eliminar la doble imposición.

Al respecto, serían aplicables las reglas convencionales del Modelo de CDI de la OCDE (en concreto, el art. 16) si fuera residente fiscal en España conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la LIRPF, en el que se prevé la potestad compartida entre ambos Estados para gravar las rentas.

Lo cierto es que la DGT no da una respuesta clara y unívoca, limitándose a indicar qué consecuencias tendría la posible residencia fiscal en ambos países¹¹.

3. Consecuencias genéricas del cambio por una persona física de residencia fiscal de España a otro Estado: regla especial de imputación temporal de rentas

3.1. Idea general

Conforme prevé el artículo 14.3 de la LIRPF y en desarrollo de dicho precepto legal, el artículo 63.2 del Real Decreto 439/2007, del Reglamento del IRPF (RIRPF), los efectos del cambio de residencia fiscal de una persona física son distintos en función de si el país de destino escogido es o no Estado miembro de la UE. Es preciso, pues, diferenciar las consecuencias fiscales en uno y otro supuesto¹².

Como se comprobará, más que de un gravamen de salida, la previsión del artículo 14.3 de la LIRPF constituye una medida lógica de ajuste tributario que constituye una regla especial de imputación temporal de las rentas por aquellas personas físicas que van a dejar de ser residentes fiscalmente en España, pero que ya han realizado el hecho imponible y devengado el impuesto.

Esta medida permite al contribuyente que traslada su residencia fiscal a otro Estado la imputación de toda clase de rentas (no solo de ganancias patrimoniales, como acontece en el gravamen de salida previsto en el art. 95 bis LIRPF) en su IRPF conforme se vayan percibiendo, mediante una declaración-liquidación complementaria, sin intereses de demora y sin sanción tributaria alguna.

3.2. Cambio de residencia fiscal de una persona física a un Estado miembro de la UE

Si la persona física traslada su residencia fiscal del Reino de España a otro Estado miembro de la UE, el sujeto pasivo contribuyente dispone de dos alternativas, según establece el artículo 14.3 párrafo segundo de la LIRPF, a saber:

¹¹ Vid. sobre los problemas de la doble residencia fiscal Navarro Ibarrola (2012).

¹² La previsión contenida en el párrafo 2 del artículo 14.3 de la LIRPF fue introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en cumplimiento de la condena al Reino de España por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su Sentencia de 12 de julio de 2012 (asunto C-269/09 –NFJ047562–), Comisión contra España.

1. Imputar todas las rentas pendientes al último ejercicio que deba declararse el IRPF.
2. Presentar, conforme se vayan percibiendo cada uno de los rendimientos pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria correspondiente al último periodo que deba declararse por dicho tributo (sin sanción, ni intereses de demora, ni tampoco recargo alguno).

Si no se ha perdido la condición de contribuyente, la declaración-liquidación debe presentarse en el plazo de declaración correspondiente al periodo impositivo en el que se debieran haber imputado tales rentas.

3.3. Cambio de residencia fiscal de una persona física a un Estado no miembro de la UE

En este caso, al perder la condición de sujeto pasivo contribuyente del IRPF español, la persona física debe integrar, en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que haya de declararse por tal tributo, todas las rentas que quedaran pendientes de imputación. Para ello, habrá de presentar una autoliquidación complementaria sin intereses de demora, recargo, ni sanción (arts. 14.3 LIRPF y 63.2 RIRPF).

El plazo para presentar la declaración-liquidación complementaria es de tres meses a contar desde que el contribuyente perdió su condición como tal por el cambio de residencia fiscal.

A estos efectos, la persona física podrá solicitar el fraccionamiento (con arreglo a lo advertido en el Real Decreto 939/2005, regulador del Reglamento General de Recaudación –RGR–) de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas percibidas, calculada aplicando el tipo medio efectivo de gravamen. Por tanto, la parte de deuda respecto de la que se puede pedir el fraccionamiento es la resultante de aplicar a las rentas que hayan de integrarse en la base imponible de forma anticipada el tipo resultante de dividir la cuota líquida total por la base liquidable, pero distinguiendo en función de la base liquidable general y base liquidable del ahorro en la que deben integrarse las rentas (art. 63.4 RIRPF).

No obstante, la petición de fraccionamiento, en su caso, deberá cumplir las exigencias siguientes:

- 1.º Las solicitudes deben formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.
- 2.º El solicitante debe ofrecer garantía mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, según lo dispuesto en el RGR.
- 3.º La cuantía y plazo de cada fracción se concede en función de los periodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en el supuesto de que la

pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La porción correspondiente a periodos que superen el límite referido se imputará por partes iguales durante el periodo de fraccionamiento.

4. Consecuencias específicas del cambio de residencia fiscal por una persona física titular de un patrimonio financiero de España a otro Estado: gravamen de salida

4.1. Idea general

En el epígrafe anterior se ha expuesto la previsión general contenida en nuestra normativa tributaria para el caso de que una persona física traslade su residencia fiscal. Y, según se ha analizado, tal previsión obedece a una elemental y razonable regla especial de imputación temporal de rentas pendientes de percepción por el sujeto pasivo del impuesto que desee trasladar su residencia fiscal fuera de España, no aplicándose, en puridad, un gravamen de salida.

En 2014, las haciendas públicas (todas las de la UE, y la española en particular) padecían una carencia alarmante de liquidez en el marco de una recesión financiera y económica mundial galopante, avivándose necesariamente la lucha enconada contra el fraude fiscal y la evasión impositiva.

Por tanto, era evidente el enorme interés para los Estados de arbitrar un mecanismo que reforzara la atracción de la vía impositiva de sus ordenamientos tributarios evitando una pérdida de recaudación de ingresos para el Tesoro Público por el mero abandono de la residencia fiscal de sus contribuyentes¹³. Esa es la finalidad, el objetivo primero y último de los impuestos de salida cuando alguna persona física traslada su residencia a otro Estado: proteger el crédito tributario público (*protective measures*, «medidas de protección») haciéndoles tributar por las rentas aún no percibidas pero latentes (gravámenes exigidos de una sola vez, *one-time levies*).

Es en este contexto cuando el legislador introdujo en la LIRPF un régimen especial en el tratamiento tributario de la deslocalización de las personas físicas que ostentan la titularidad de participaciones significativas de capital¹⁴.

¹³ Sobre el fundamento y problemática que genera la imposición de salida *vid.* De Juan Casadeval (2021). Y, en concreto, acerca de la vinculación de la imposición de salida con el criterio de sujeción personal, *vid.* Agulló Agüero y Coll Gomila (2017).

¹⁴ Hay que diferenciar entre los gravámenes de salida generales (*general exit taxes*), aplicables a cualesquiera bienes afectos al desarrollo de actividades económicas o no afectos a las mismas. Y los im-

No obstante, como a continuación se estudiará, el ámbito de los sujetos pasivos del IRPF potencialmente afectados por este nuevo régimen fiscal es muy limitado por el elevado valor de mercado de la cartera financiera y el nivel de participación que ha de disponer la persona física titular del mismo para que le sea exigible el gravamen de salida.

En efecto, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modificó la LIRPF, introduciendo en su texto el artículo 95 bis, con la rúbrica de «Ganancias patrimoniales por cambio de residencia» (sección 7.ª del título X, «Regímenes especiales», de la LIRPF)¹⁵. Se trataba de la incorporación en nuestra normativa de una auténtica y durísima cláusula de cierre, a modo de dique de contención inmediato, para evitar la fuga indiscriminada de personas físicas con elevada capacidad económica contributiva derivada de la reveladora titularidad de un elevado capital mobiliario¹⁶.

A su vez, el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, introdujo en el RIRPF los artículos 121, 122 y 123, bajo la misma rúbrica de «Ganancias patrimoniales por cambio de residencia fiscal». Esta cláusula preventiva es lo que se conoce como *limited exit tax* o «impuesto de salida limitado». Su configuración en nuestro ordenamiento tributario es muy similar a la aplicable en Alemania, Dinamarca, Francia y Países Bajos prevén también un gravamen de salida semejante. Igual ocurre en los Estados Unidos de América, aunque en la normativa de este país su ámbito de aplicación objetivo es mayor: el gravamen de salida se aplica a todo el patrimonio.

4.2. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia fiscal

El sujeto pasivo del IRPF que cambie su residencia fiscal siendo titular de una cartera de acciones o participaciones significativas en cualquier tipo de entidad¹⁷ queda sujeto a gra-

puestos de salida aplicables a categorías de bienes concretos (*limited exit taxes*). En este último bloque se incluye el gravamen de salida que prevé el artículo 95 bis de nuestra LIRPF, pues recae solo sobre ganancias de capital o patrimoniales.

¹⁵ Sobre este gravamen de salida *vid.* Almonacid Larena (2018) y también Ribes Ribes (2015).

¹⁶ En noviembre de 2014, el artículo 95 bis de la LIS fue denunciado por la Asociación Europea de Inversores Profesionales (ASINVER) ante la Comisión Europea, invocando que se contravenía las libertades comunitarias de movimiento y de establecimiento, piezas basilares de la UE. Idénticos argumentos defendía contra dicho precepto legal la Fundación Impuestos y Competitividad.

¹⁷ En Consulta V1499/2018, de 4 de junio (NFC069258), la DGT declaró que el alcance de este régimen se extiende solo a los valores que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades. La persona física consultante manifestó la posibilidad de cambiar su residencia fiscal del Reino de España al Principado de Andorra. Partiendo de tal hipótesis, preguntó al órgano administrativo tributario si la referencia del artículo 95 bis de la LIRPF a los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE ha de interpretarse referida a cualquier valor del que sea titular incluido en la Directiva referida, o, por el contrario, ha de considerarse

vamen por el precitado impuesto de salida en sede de dicho tributo. La imposición recae sobre la plusvalía latente generada por la revalorización de tal cartera. Es decir, tributará por la ganancia patrimonial ficticia, tácita, no obtenida de manera efectiva, sino derivada de la mera titularidad de aquella.

Pero, para que el gravamen de salida sea exigible han de concurrir ciertas circunstancias: unas de naturaleza personal o subjetiva y otras de carácter material u objetivo.

4.2.1. Circunstancias subjetivas

1. Que la persona física pierda su condición de sujeto pasivo contribuyente del IRPF por cambio de residencia fiscal. Es decir, que deje de ser residente fiscal en España por no cumplir alguno de los requisitos estudiados más arriba.
2. Que la persona física haya sido residente fiscal en territorio español durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores¹⁸ al último periodo impositivo que deba declararse el IRPF¹⁹.

Por tanto, el último periodo impositivo a declarar por el IRPF se excluye en el cómputo de los 15 periodos, y también se omite del número de 10 periodos en los que, como mínimo, se debe haber tenido la condición de contribuyente del IRPF.

limitada únicamente a aquellos valores que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades. La DGT evacuó la consulta manifestando que es en este último sentido en el que ha de interpretarse el término «valor» expresado por la norma comunitaria.

Y en la Consulta V1149/2018, de 8 de mayo (NFC068891), la DGT consideró que la titularidad de monedas virtuales *bitcoin* no ha de entenderse incluida en el ámbito de aplicación objetivo del régimen de tributación de las ganancias patrimoniales del artículo 95 bis de la LIRPF, afloradas por un futuro traslado de residencia fiscal fuera de España de una persona física que invierte en intercambio de monedas virtuales. Para el órgano consultivo de la Administración tributaria, las monedas virtuales no se conceptúan como acciones o participaciones de una entidad o sociedad de cualquier naturaleza que esta sea.

¹⁸ En el anteproyecto a la Ley 26/2014, que introdujo el artículo 95 bis de la LIRPF objeto de análisis, se preveía un periodo mucho más corto, inferior a ocho años: se exigía que el contribuyente del IRPF lo fuera durante al menos cinco de los últimos 10 periodos impositivos. En su redacción final vigente, esta exigencia objetivo-temporal se asimila a lo previsto en los ordenamientos tributarios de otros países de la UE: Alemania, Dinamarca, Francia y Países Bajos (así llamado oficialmente desde enero de 2020), en los que se dispone un periodo de residencia fiscal superior a ocho años.

¹⁹ Como se examinará en un apartado posterior de este estudio, el cómputo de los años de residencia fiscal en territorio español previsto en el artículo 95 bis.1 de la LIRPF no se aplica a los trabajadores impatriados que se acojan al régimen fiscal previsto en el artículo 93 de la LIRPF. Así, el plazo de 10 periodos impositivos comenzará a computarse desde el primer periodo impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

El que la norma legal requiera un periodo de residencia previa tan dilatada y extensa en España implica la posibilidad de presumir que toda la ganancia de capital percibida durante la tenencia de la cartera financiera ha sido generada también en territorio español. Con ello, además, se impide obstaculizar la entrada de aquellos contribuyentes que se trasladan a España de manera temporal.

Sobre esta cuestión se pronunció la DGT en la Consulta V3065/2015, de 13 de octubre (NFC056358)²⁰, entre otras muchas en las que el órgano consultivo expresa el mismo criterio²¹.

En particular, respecto al cómputo del periodo previo de residencia (10 de los 15 periodos impositivos anteriores de IRPF) ha de considerarse no solo la residencia de la persona física en territorio común, sino también la residencia en territorio foral (Consulta DGT V1265/2018, de 14 de mayo –NFC068901–)²².

No obstante, la exigencia del gravamen de salida únicamente a personas físicas residentes en España podría resultar fácilmente evitable por grandes patrimonios, cuyas inversiones se canalicen mediante sociedades de inversión de capital variable (SICAV), fondos de inversión y otros instrumentos financieros.

²⁰ Se trataba de una persona física con un patrimonio financiero que abarcaba, entre otros elementos, acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva, con un valor de mercado a 31 de diciembre de 2014 que excedía los 4 millones de euros. El consultante trasladó su residencia fiscal a Marruecos el 1 de mayo de 2015, preguntando a la DGT si le era aplicable el recién incorporado impuesto de salida del artículo 95 bis de la LIRPF, en cuanto al cómputo de los años como residente fiscal en España que en el apartado 1 de dicho precepto legal se establece.

²¹ La aplicación efectiva del gravamen de salida previsto en el artículo 95 bis de la LIRPF se produjo a partir del 1 de enero de 2015. La DGT indicó reiteradamente que, si el contribuyente perdía su residencia fiscal en 2014, no se le aplicaría el gravamen de salida previsto en el referido precepto legal, pese a que el traslado efectivo de España se hubiera producido en 2015. En este sentido, además de la consulta referida, véanse también las Consultas de la DGT V2270/2015, de 16 de julio (NFC055687); V2506/2015, de 5 de agosto (NFC055911); V2688/2015, de 17 de septiembre (NFC056131); V3192/2015, de 21 de octubre (NFC056645); V3900/2015, de 4 de diciembre (NFC057909), y V0251/2016, de 25 de enero (NFC057951).

²² En esta consulta, el consultante trasladó su residencia fiscal al Reino Unido en 2017. Preguntó al órgano de la Administración tributaria si le resultaba de aplicación el gravamen de salida previsto en el artículo 95 bis de la LIRPF por el requisito de haber sido contribuyente (en territorio foral y en territorio común del impuesto) durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último periodo a declarar por el IRPF. Y, de serle aplicable, si con la presentación del modelo 113 («Comunicación de datos relativos a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia cuando se produzca a otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo –EEE– con efectivo intercambio de información tributaria») antes de finalizar el periodo impositivo 2017 del IRPF, podría acogerse o no a lo dispuesto en el apartado 6 del referido precepto legal, sin liquidar, por tanto, la ganancia patrimonial por traslado de residencia fiscal fuera de España. La DGT consideró que el consultante sí podía ejercer la opción prevista en el artículo 95 bis.6 de la LIRPF mediante la presentación del modelo 113 precitado, teniendo de plazo hasta el 2 de julio de 2018 (fecha de finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2017).

4.2.2. Circunstancias objetivas

El gravamen de salida que se analiza únicamente recae sobre una categoría de renta. Y para que sea exigible se requiere, además, que la persona física que traslade su residencia fiscal fuera de España sea titular de acciones o participaciones en entidades en cualquiera de los dos casos (de cuantía y proporción) que a continuación se exponen:

1. Que el valor de mercado, en la fecha de devengo del último periodo impositivo que haya de declararse el IRPF, supere conjuntamente los 4 millones de euros.
2. La aplicación del gravamen de salida sobre la persona física contribuyente del IRPF exige también que el capital financiero de su titularidad represente un porcentaje de participación en la entidad superior al 25 % (por consiguiente, una participación significativa), cuando el valor de mercado de las acciones o participaciones no supere, en conjunto, los 4 millones de euros en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse el IRPF, pero sí exceda la cuantía de 1 millón de euros.

Si un contribuyente participa en el capital de varias sociedades (tres, en concreto) dedicadas a la misma actividad, con un valor de mercado conjunto de su participación total inferior a 4 millones de euros, pero el porcentaje de su participación excede el 25 %, será exigible el gravamen de salida solo respecto de aquel capital financiero que supere la cuantía de 1 millón de euros.

La DGT se ha pronunciado en varias ocasiones sobre esta cuestión manteniendo el criterio anterior (Consultas V2523/2016, de 9 de junio –NFC060422–, y V2282/2016, de 24 de mayo –NFC059615–).

Conviene realizar varias observaciones sobre los requisitos objetivos expuestos para la exigencia del gravamen de salida.

En primer lugar, llama la atención que en el cálculo del referido gravamen no se prevea la imputación las pérdidas patrimoniales, lo que podría resultar contrario al principio constitucional de capacidad económica del contribuyente (arts. 31.1 Constitución española –CE– y 3.1 Ley 58/2003, General Tributaria –LGT–).

En segundo término, se advierte que en el objeto de exacción no se incluyan otras categorías de rendimientos, lo que podría considerarse contrario al principio de igualdad tributaria que reconocen la CE y la LGT precisadas.

Por último, en tercer lugar, ante la posibilidad de que se produjera un error de salto en la determinación cuantitativa del gravamen, este no podría ser corregido conforme al artículo 56.3 de la LGT.

4.3. Cálculo de la ganancia patrimonial aflorada por traslado de residencia fiscal

La determinación previa del valor de mercado del capital financiero del contribuyente del IRPF resulta esencial para el cálculo de la ganancia patrimonial a imputar a la persona física.

De concurrir las circunstancias subjetivas y objetivas analizadas en el anterior apartado, tributarán en el IRPF como ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición.

Para ello, se parte del valor de mercado de las acciones o participaciones de las que el contribuyente sea titular en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por el IRPF, determinado conforme a las reglas fijadas por el artículo 95 bis.3 de la LIRPF.

Precisamente consideramos que es criticable que el legislador determine la fecha del devengo del gravamen de salida partiendo de una mera ficción, en tanto que valora el capital financiero de la persona física como si se hubiera producido su transmisión en ese mismo momento. Lo que obviamente no se ajusta a la realidad en lo más mínimo.

Tales reglas son las siguientes:

- a) El valor de su cotización se asignará a los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE (actualmente, Directiva 2014/65/UE)²³, relativa a los mercados de instrumentos

²³ Directiva 2004/39/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, por la que se modifican las Directivas 85/611/CEE y 93/6/CEE, del Consejo, y la Directiva 2000/12/CE y se deroga la Directiva 93/22/CEE, del Consejo (Diario Oficial de la Unión Europea –DOUE– núm. 145, de 30 de abril de 2004. Sin embargo, es sólita la labilidad y mutabilidad constante del derecho comunitario. En efecto, la Directiva 2004/39/CE experimentó diversas modificaciones e importantes reformas posteriores que condujeron a su refundición, en aras de una mayor claridad, mediante la Directiva 2014/65/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican las Directivas 2002/92/CE y 2011/61/UE (DOUE núm. 173, de 12 de junio de 2014).

La Directiva 2004/39/CE fue derogada por la Directiva 2014/65/UE, en vigor desde el 3 enero de 2018.

La normativa comunitaria en la materia se completa con el Reglamento (UE) 600/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativo a los mercados de instrumentos financieros y por el que se modifica el Reglamento (UE) 648/2012 (DOUE de 12 de junio de 2014).

financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

- b) El mayor valor de los dos siguientes (excepto que se acredite un valor de mercado diferente) se atribuirá a los valores no negociados en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE antes referida (esto es, la Directiva 2014/65/UE), a saber:
- El patrimonio neto de los valores reflejado en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado anterior a la fecha del devengo del impuesto.
 - El valor derivado de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados antes de la fecha del devengo del impuesto. En este sentido, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

En consecuencia, por lo que se refiere a los valores no admitidos a negociación, el artículo 95 bis.3 de la LIRPF crea una presunción de valoración –el mayor de los dos valores referidos–, que admite prueba en contrario de un valor de mercado diferente. Y tal prueba puede aportarse ya sea por la Administración tributaria (cuando considere que el valor resultante de las reglas objetivas es inferior al valor de mercado) o por el propio contribuyente (cuando entienda que el valor resultante de las reglas objetivas referidas es superior al valor de mercado).

- c) El valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba ser declarado el impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado será el valor imputable a las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

En el caso de que no hubiera valor liquidativo, se tendrá en cuenta el valor del patrimonio neto correspondiente a las acciones o participaciones, resultante del balance del último ejercicio cerrado antes de la fecha de devengo, salvo que se acredite un valor de mercado diferente.

4.4. Integración en la base imponible e imputación temporal de las ganancias patrimoniales

Las ganancias patrimoniales calculadas conforme a lo expuesto anteriormente se consideran renta del ahorro, según prevé el artículo 95 bis.2 de la LIRPF, con remisión al artículo 46 b) del mismo texto legal, y se integran en la base imponible del ahorro (con arreglo a lo dispuesto en el art. 49 LIRPF).

En cuanto a su imputación temporal, las ganancias patrimoniales determinadas como consecuencia del traslado de residencia fiscal del contribuyente deben de atribuirse al último periodo impositivo en que se deba declarar el IRPF, mediante una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno (art. 95 bis.2 LIRPF).

La autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo de declaración-liquidación del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tenga tal condición como consecuencia del cambio de residencia fiscal (art. 121 RIRPF).

4.5. Pérdidas patrimoniales por cambio de residencia fiscal

Podría darse la situación de que, junto a las plusvalías latentes, hubiera también pérdidas patrimoniales latentes, al concurrir diferentes tipos de acciones, participaciones o valores de adquisición.

Nada prevé de modo expreso el artículo 95 bis de la LIRPF, en el que se estudia si, en lugar de una plusvalía, la persona física experimenta una minusvalía o pérdida patrimonial²⁴.

Una interpretación estricta de la literalidad de la norma conduce a considerar que no resulta posible computar tales pérdidas de capital para su compensación con las ganancias. En consecuencia, las ganancias de capital se gravarían sin poder compensarlas con las pérdidas de capital sufridas, lo que podría considerarse una vulneración del principio constitucional tributario de capacidad económica.

Se podría plantear en este caso la aplicación de este mismo criterio a propósito de la concurrencia del requisito exigido del valor de las participaciones (4.000.000 € o 1.000.000 € si la participación excede el 25 %). Así, solo se tendría en consideración el valor de las acciones o participaciones sociales de las que se perciba una ganancia patrimonial, una plusvalía de capital.

4.6. Aplazamiento del pago de la deuda tributaria correspondiente a las ganancias patrimoniales derivadas del cambio de residencia fiscal por el contribuyente del IRPF por motivos laborales u otras causas

En el apartado 4 del artículo 95 bis de la LIRPF y en el artículo 122 del RIRPF se contienen disposiciones concretas relativas a los requisitos exigidos para que la persona fi-

²⁴ Sobre el vacío normativo de esta situación peculiar, pero perfectamente factible, *vid.* Calderón Carrero (2016).

sica que traslade su residencia fiscal fuera de España pueda solicitar a la Administración tributaria el aplazamiento de la deuda calculada por las plusvalías latentes. El legislador, como se comprobará a continuación, muestra una cierta flexibilidad y generosidad hacia el obligado tributario.

Dos son las situaciones en que dicho aplazamiento en el pago puede ser solicitado:

1. Que el traslado de residencia fiscal obedezca a un desplazamiento temporal por causas laborales a un país o territorio que no sea paraíso fiscal (esto es, no se considere jurisdicción no cooperativa).
2. Que el cambio de residencia fiscal se deba a cualquier otra causa²⁵, siempre que se produzca a un país o territorio (de un país) que tenga suscrito con el Reino de España un CDI que incluya cláusula de intercambio de información.

En la tramitación del aplazamiento se seguirá lo establecido en la LGT y su normativa de desarrollo (en particular, respecto a los intereses devengados y las garantías que se exijan). No obstante, por lo que se refiere a la constitución de garantías, estas pueden constituirse sobre los valores titularidad de la persona física peticionaria, en su totalidad o en parte, siempre que las garantías que se ofrezcan resulten suficientes jurídica y económicamente.

La petición de aplazamiento del pago deberá presentarse con indicación de a qué país (o territorio de país) cambia su residencia fiscal (art. 122.1 a) RIRPF).

La solicitud en cuestión ha de ser presentada dentro del plazo de declaración de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia. Es decir, dentro del plazo correspondiente al primer ejercicio en que la persona física haya perdido su condición de contribuyente del IRPF, como consecuencia del traslado de su residencia fiscal.

Si el traslado de la residencia fiscal responde a motivos laborales y la duración del desplazamiento no permite al obligado tributario recuperar la condición de sujeto pasivo contribuyente del IRPF dentro de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto, la persona física puede solicitar a la Administración tributaria la ampliación del plazo referido si concurren circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más dilatado. La ampliación no podrá prorrogarse por más de cinco ejercicios adicionales (art. 95 bis.4.5.º LIRPF).

El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF.

²⁵ En este sentido, el proyecto de ley solo contemplaba cambios de residencia fiscal por motivos laborales. Ya en sede de las Cortes Generales, se admitió una enmienda por la que también se contemplaban traslados de residencia fiscal por otras causas, lo que se incorporó al texto de la LIRPF en su redacción vigente.

Ahora bien, si el plazo referido se hubiera ampliado en el caso de un desplazamiento temporal por motivo laboral, el aplazamiento se prorrogará, como máximo, hasta el 30 de junio del año siguiente a la finalización del nuevo plazo (art. 122.1 b) RIRPF).

En caso de transmisión de la titularidad de las acciones o participaciones antes de que finalicen los cinco años, el aplazamiento vence en el plazo de dos meses desde la transmisión de las acciones o participaciones (art. 122.1 d) RIRPF).

Además, el desplazamiento por causas laborales no podrá realizarse a un país o territorio que se considere paraíso fiscal (art. 122.2 RIRPF).

La petición de aplazamiento por motivos de trabajo ha de presentarse por la persona física en el plazo de tres meses previos a la expiración de los cinco ejercicios siguientes al último que haya de declararse por el IRPF. La solicitud debe expresar los motivos justificativos de la prolongación del desplazamiento laboral y el plazo que se estime preciso para recuperar la condición de sujeto pasivo del IRPF. Finalmente, a la solicitud que se presente se deberá acompañar un documento justificativo, expedido por el empleador, de la relación laboral que causa el desplazamiento (art. 122.1 c) RIRPF).

Partiendo de la documentación que haya sido presentada por el obligado tributario, la Administración tributaria resolverá acerca de la procedencia o no de la petición de ampliación solicitada, amén de los ejercicios que abarcará, en su caso, la ampliación interesada.

De no resolverse por la Administración tributaria de manera expresa la petición presentada en el plazo de tres meses, se entenderá que la solicitud ha sido desestimada.

Finalmente, se podría dar el caso de que una persona física solicite el aplazamiento especial estudiado cuando traslade su residencia fiscal a un Estado miembro de la UE (sin tener que tributar, en consecuencia, por el gravamen de salida), y ya en ese otro Estado el obligado tributario efectúe un nuevo cambio de residencia fiscal a un país tercero.

La regulación normativa vigente no contempla la posibilidad de petición de aplazamiento en esta hipótesis. No obstante, en nuestra opinión, de no estimarse tal solicitud de aplazamiento se produciría una situación de discriminación de la persona física peticionaria con vulneración del derecho comunitario.

4.7. Recuperación de la condición de contribuyente del IRPF. Efectos

El artículo 95 bis.5 párrafos 5.º, 6.º y 7.º de la LIRPF prevén un escenario en el que el obligado tributario, después de trasladar su residencia fiscal al extranjero, dé marcha atrás y recupere la residencia fiscal en España y, por tanto, la cualidad de contribuyente del IRPF.

Si tal situación se produjera dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse dicho impuesto, sin llegar a transmitir la titularidad del capital financiero, se extinguirá la deuda tributaria (incluidos los intereses devengados) cuyo aplazamiento fue solicitado.

Es a partir de la fecha de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que el contribuyente tenga que tributar por este impuesto cuando se produce la extinción de la deuda tributaria inicialmente calculada²⁶.

En este caso, el obligado tributario no tendría derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías que hubiese constituido para el aplazamiento. Parecería un sinsentido la negación de tal derecho de reembolso reconocido genéricamente en el artículo 33 de la LGT. Pero conviene recordar que el apartado 3 de este mismo precepto legal ya advierte que el reconocimiento del derecho de reembolso del coste de las garantías «no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo [en el caso que nos ocupa, el IRPF] para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias».

4.8. Devolución del gravamen de salida

Con arreglo a lo dispuesto por el artículo 95 bis.5 de la LIRPF, la persona física podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación para obtener la devolución de las cuantías ingresadas a la Hacienda Pública correspondientes a las plusvalías latentes declaradas, siempre que se cumplan las dos circunstancias siguientes:

1. Que recupere la condición de contribuyente del IRPF trasladando de nuevo su residencia fiscal a España.
2. Que no haya transmitido la titularidad de sus acciones o participaciones sociales.

Conviene precisar que, si la autoliquidación no se presentó por la persona física (como así acontecería en el caso de contribuyentes que trasladen su residencia fiscal a otros Estados miembros de la UE), o habiéndose presentado la autoliquidación no se hubiere ingresado la deuda tributaria calculada por haberse solicitado su aplazamiento, no podrá solicitarse por el obligado tributario la rectificación de la autoliquidación, ni tampoco cabrá petición de devolución de deuda tributaria alguna.

²⁶ En Consulta V2506/2015, de 5 de agosto (NFC055911), la DGT consideró que, si el último periodo impositivo que debió declararse por el IRPF fue 2015, para que se produzca la extinción de la deuda aplazada debe adquirirse de nuevo la condición de contribuyente del IRPF dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes. Esto es, en 2020 como máximo.

Además, el contribuyente solo podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada en su día únicamente respecto de aquellas acciones o participaciones cuya titularidad mantenga, en el hipotético caso de que hubiese procedido a la transmisión de una parte del capital social cuya titularidad determinó el devengo y exacción del gravamen de salida.

La devolución se rige por el artículo 31 de la LGT, relativo a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, excepto en lo relativo al pago de los intereses de demora, que se devengarán desde la fecha en que se hubiese efectuado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

La solicitud de rectificación de la autoliquidación puede presentarse por el contribuyente desde que finalizó el plazo de declaración-liquidación correspondiente al primer periodo impositivo que hubiera que declarar por el IRPF.

4.9. Gravamen de salida en el supuesto de cambio de residencia fiscal de la persona física a un Estado miembro de la UE o del EEE o a otro Estado

El artículo 95 bis.6 de la LIRPF²⁷ y el artículo 123 del RIRPF regulan las consecuencias fiscales en el IRPF del traslado de la residencia fiscal de una persona física de España a otro Estado miembro de la UE, o a un Estado del EEE (verbigracia, Islandia o Noruega) con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria²⁸. Y también los efectos de

²⁷ El apartado 6 se añadió al artículo 95 bis de la LIRPF con el objetivo de que el régimen fiscal en estudio se adaptara a los criterios y pronunciamientos sentados por la jurisprudencia emanada del TJUE en materia de gravamen de salida. Además, el régimen contenido en el mencionado apartado del precepto legal indicado pretende también cumplir con la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 19 de diciembre de 2006, sobre «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros, con el fin de garantizar el principio de libertad de establecimiento».

²⁸ Con vigencia desde el 11 de julio de 2021, y en virtud de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se ha introducido en nuestro ordenamiento tributario la categoría o calificación nominal de «jurisdicción no cooperativa» (y dentro de ella, los llamados «regímenes fiscales perjudiciales»). Esta nueva noción ha absorbido los hasta ahora vigentes conceptos de paraíso fiscal, jurisdicciones de nula tributación y jurisdicciones carentes de efectivo intercambio de información tributaria.

Mediante una orden ministerial se publicará (con actualización periódica) la relación de países o territorios (de países) considerados jurisdicciones no cooperativas y regímenes fiscales perjudiciales. Hasta tanto no se publique dicha orden ministerial será de aplicación la relación contenida en el Real Decreto 1080/1991.

Precisamente, en el BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2023, se publicó la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudicia-

la pérdida de residencia fiscal en territorio español por traslado a una jurisdicción que no forme parte de la UE, ni del EEE, sin ser jurisdicción no cooperativa.

Ante esa tesitura, la normativa referida dispone que solo se exigirá el gravamen de salida a la persona física si, en el plazo de los 10 ejercicios siguientes al último que deba declararse el IRPF, concurre alguna de las circunstancias siguientes:

1. Transmisión *inter vivos* de las acciones o participaciones sociales titularidad de la persona física.

En este supuesto estamos ante un mecanismo de *trailing tax* de carácter extra-territorial que grava plusvalías reales, no latentes, obtenidas por la persona física con posterioridad al cambio de su residencia fiscal.

Aquí, el gravamen de salida se retrasa al momento de la percepción de la plusvalía *inter vivos* (no *mortis causa*). El legislador prevé una medida sosia de la prevista en el artículo 14.3 de la LIRPF, ya estudiada, solo que en el artículo 95 bis se gravan exclusivamente ganancias de capital, mientras que la previsión contenida en el artículo 14.3 referido es de aplicación más genérica, extendiéndose a todas las rentas.

les, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas. El vetusto Real Decreto 1080/1991 había experimentado una única modificación, en virtud del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el cual se introdujo la posibilidad de excluir de la lista de paraísos fiscales a los países y territorios que se comprometían a intercambiar información con la Administración española. Dicho compromiso debía quedar plasmado en un acuerdo específico de intercambio de información o en un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información. En la fecha en que se publica la orden ministerial referida (febrero de 2023), veinte años después de aquella única reforma del Reglamento 1080/1991, el listado de territorios y países considerados por el ordenamiento tributario español como jurisdicciones no cooperativas había quedado claramente obsoleto, por la inexplicable tardanza en su actualización acomodándose a los criterios de la OCDE. La actualización del listado referido se inspira en los principios de transparencia, justicia tributaria y equidad fiscal, según confiesa el preámbulo de la orden ministerial en cuestión.

En la nueva relación se mantienen países y territorios que ya figuraban en el listado del Real Decreto 1080/1991 (por ejemplo, Gibraltar). Se incorporan *ex novo* los países y/o territorios siguientes: Barbados, Guam, Palaos, Samoa Americana, Trinidad y Tobago y Samoa, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (*offshore business*). Por el contrario, sale del listado el Principado de Mónaco. En fin, afortunadamente nos queda aquello de que «nunca es tarde si la dicha es buena».

El artículo 16 de la citada Ley 11/2021 modificó la redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre de 2006).

Vid. la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio de 2021).

Si se produjera esta circunstancia, la cuantía de la ganancia patrimonial se reduce en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión.

Por el contrario, el valor de transmisión se acrecienta en la cuantía de los beneficios distribuidos a los socios, o por otras percepciones que hubieran supuesto una disminución del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la cualidad de contribuyente, excepto en el caso de que dichas percepciones hubieran tributado por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR).

2. Pérdida de la condición de residente fiscal en un Estado miembro de la UE²⁹ o del EEE.

En este caso, el gravamen se exige de manera inmediata, en el momento de salida. Es una medida de *trailing tax* que grava plusvalías latentes, no reales, con posterioridad al cambio de residencia fiscal.

Se pueden plantear, en nuestra opinión, ciertas dudas respecto a si exigiéndose el gravamen de salida sobre una renta futura o incierta podrían vulnerarse principios constitucionales tributarios y/o libertades comunitarias: el principio de

²⁹ Para cursar estudios universitarios, una persona física de 20 años pretendía cambiar de residencia fiscal de España a Suiza y volver de nuevo a España una vez finalizados aquellos. El joven en cuestión disponía de un patrimonio formado, entre otros bienes, por participaciones sociales en entidades. El valor de su capital financiero sobrepasaba los 4 millones de euros. Partiendo de esta realidad, el joven consultó a la DGT si procedía o no la aplicación del artículo 95 bis de la LIRPF (y, en particular, su apartado 6), respecto al tratamiento fiscal previsto para las ganancias patrimoniales en caso de cambio de residencia. De entrada, conviene advertir que la Confederación Helvética no forma parte ni de la UE, ni del EEE. En su resolución a la Consulta V2506/2015, de 5 de agosto (NFC055911), la DGT declaró que el artículo 95 bis.6 resultaba plenamente aplicable al supuesto consultado. El órgano consultivo de la Administración tributaria consideró que la exigencia del gravamen de salida no restringía, ni transgredía el Acuerdo sobre la Libre Circulación de Personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza (ALCP) por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999. En efecto, en su preámbulo se declara que el objetivo del acuerdo es hacer efectiva la libre circulación de personas (ejercen o no una actividad económica) entre los Estados firmantes. Y ello porque resultaba de plena aplicación a la consulta la Sentencia del TJUE, de 15 de marzo de 2018 (asunto C-355/16 –NFIJ069860–), Christian Picart, y la Sentencia TJUE, de 26 de febrero de 2019 (asunto C-581/17 –NFIJ088378–), Wächter. En estas dos sentencias, el TJUE ha acometido la problemática concreta de la migración de residencia fiscal de personas físicas a Suiza. Además, la DGT fundamentó su resolución basándose en lo previsto en el artículo 5 de la LIRPF respecto a la aplicación de dicho texto legal «sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española».

El mismo criterio fue mantenido por la DGT en respuesta a la Consulta V1842/2021, de 14 de junio (NFC080231).

En consecuencia, la doctrina administrativa al respecto indica que, si el cambio de residencia fiscal de una persona física se realiza a Suiza, es aplicable el régimen previsto para los traslados a la UE en el artículo 95 bis.6 de la LIRPF.

capacidad económica, en tanto que el gravamen de salida parte de una mera ficción de percepción futura e incierta de rentas del capital (plusvalía meramente latente); el principio de igualdad tributaria de la persona física que se traslada fuera de la UE o del EEE, frente al contribuyente que mantiene su residencia fiscal en España; y, finalmente, podría entenderse que se transgrede la libre circulación de capitales.

3. Inobservancia del deber de comunicación a la Administración tributaria del cambio de la residencia fiscal en España.

La conjunción de cualquiera de estas circunstancias implicaría que la ganancia patrimonial debe imputarse al último periodo impositivo que haya de declararse por el IRPF.

El obligado tributario habrá de presentar autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias precitadas y el final del plazo inmediato siguiente de autoliquidación por el impuesto (arts. 95 bis.6 a) LIRPF y 123.2 RIRPF).

El contribuyente debe comunicar a la Administración tributaria, mediante la cumplimentación y presentación del modelo 113³⁰, los datos siguientes³¹:

1. Opción por la aplicación de estas especialidades.
2. Fecha del traslado de su residencia fiscal.
3. Estado al que la persona física cambia su residencia, con expresión del domicilio y las variaciones posteriores.
4. Identificación de las acciones o participaciones sociales generadoras de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia y el porcentaje de su titularidad.
5. Plusvalía latente aflorada, esto es, la ganancia patrimonial calculada.
6. Valor de mercado del capital financiero del que es titular el declarante.

³⁰ Artículos 1 a 5 y disposición transitoria única de la Orden HAP/2835/2015, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 113 de comunicación de datos relativos a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia cuando se produzca a otro Estado miembro de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria, se establece la forma y el plazo para su presentación y se modifica otra normativa tributaria (BOE de 30 diciembre 2015).

A efectos de lo dispuesto en el artículo 48.3 de la LGT, la presentación del modelo 113 no puede entenderse en ningún caso como comunicación de cambio de domicilio.

³¹ El legislador insiste en esta obligación meramente informativa del contribuyente, pues la incluye tanto en el artículo 95 bis.6 c) de la LIRPF como en el artículo 123.1 del RIRPF.

7. Mantenimiento de la titularidad de las referidas acciones o participaciones.
8. Valor de transmisión de las acciones y/o participaciones sociales en el caso de que hayan sido objeto de transmisión *inter vivos*.

La comunicación en cuestión (a través del modelo 113) ha de presentarse en el plazo que media entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de autoliquidación del IRPF correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente carezca de tal cualidad como consecuencia del cambio de su residencia fiscal.

Las posteriores variaciones de domicilio deberán comunicarse a la Administración tributaria en el plazo de dos meses a contar desde la fecha en que se produzcan (art. 123.1, último párrafo, RIRPF).

Quedan sin efecto las previsiones expuestas anteriormente, si la persona física recupera la condición de contribuyente del IRPF sin que concurra ninguna de las circunstancias previstas en la letra a) del apartado 6 del artículo 95 bis de la LIRPF.

4.10. Gravamen de salida en el supuesto de cambio de residencia fiscal de la persona física a una jurisdicción no cooperativa

El gravamen de salida será igualmente exigible de modo inmediato (aunque en este caso, con más motivo aún) a aquellas personas físicas que hayan trasladado su residencia fiscal a un Estado o territorio de un país considerado como jurisdicción no cooperativa (art. 95 bis.7 LIRPF), conforme a la normativa tributaria española³².

La regulación contenida en nuestro ordenamiento tributario para este supuesto de traslado de residencia fiscal a una jurisdicción de esta naturaleza es muy similar a la que dispensa la normativa finlandesa.

En realidad, tal persona física no deja de ser sujeto pasivo del IRPF a pesar del cambio de su residencia a una jurisdicción no cooperativa, en virtud de la cláusula de cierre del artículo 8.2 de la LIRPF, la mencionada «cuarentena fiscal». Así, el sujeto en cuestión seguirá siendo considerado residente fiscal en territorio español, aunque declare que ha trasladado su residencia fiscal a una jurisdicción de tal naturaleza durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio y los cuatro periodos impositivos consecutivos.

³² Reiteramos que el novedoso concepto de «jurisdicción no cooperativa» queda definido en la disposición adicional primera de la proveya, pero vigente, Ley 36/2006. Fue introducido en dicho texto legal por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. No obstante, se mantiene aún en nuestro ordenamiento la denominación «paraísos fiscales», si bien ha perdido su supremacía conceptual.

En estas situaciones singulares, la exacción del gravamen de salida presenta las dos especialidades siguientes:

- 1.º Las ganancias patrimoniales latentes se imputan al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en España.

El cálculo de las plusvalías se realizará atendiendo al valor de mercado de las acciones o participaciones sociales en la fecha de devengo del impuesto en dicho periodo impositivo (tal y como se dispone en el art. 95 bis.3).

- 2.º Si la persona física transmite su capital financiero en cualquiera de los cuatro periodos impositivos siguientes en los que se le continúa considerando como contribuyente del IRPF, para el cálculo de la plusvalía o minusvalía patrimonial correspondiente a la transmisión se considerará valor de adquisición, el valor de mercado de las acciones o participaciones que hubiera servido como referencia para la determinación de la ganancia patrimonial del gravamen de salida.

Finalmente, es preciso realizar una advertencia al contribuyente que se halle en la situación descrita en el apartado 7 del artículo 95 bis de la LIRPF: cuidado con la planificación del traslado de la residencia fiscal de la persona física al Principado de Liechtenstein, ya que, si bien es un Estado integrado en el EEE, constituye una jurisdicción considerada como paraíso fiscal.

4.11. Gravamen de salida en el caso de trabajadores desplazados a territorio español

Si como consecuencia de un desplazamiento a territorio español por razones de trabajo, la persona física adquiere la residencia fiscal en España y opta por acogerse al régimen fiscal especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF³³, se le considerará sujeto pasivo contribuyente del IRPF (durante el periodo impositivo en que se produzca el traslado de residencia a territorio español y los cinco periodos impositivos siguientes), aunque su tributación se someterá al IRNR, siempre que cumpla con una serie de condiciones establecidas en el apartado 1 de dicho precepto legal. Es el conocido régimen fiscal especial de «impatriados», muy favorable para los trabajadores que, cumpliendo las condiciones legales requeridas, opten por él.

Pues bien, con objeto de saber si es o no aplicable el gravamen de salida del artículo 95 bis de la LIRPF a las ganancias patrimoniales latentes, su apartado 8 dispone que, si se ha sido contribuyente en 10 de los últimos 15 periodos impositivos previos al último periodo impositivo

³³ *Vid.* Afinado (2013).

tivo que deba declararse por el IRPF, no se incluyen en el cómputo los ejercicios en los que, siendo residente fiscal en España, se le ha aplicado el régimen fiscal especial de impatriados. Esto es, el cómputo se inicia desde el primer periodo impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.

También en las condiciones de exigencia del gravamen de salida, se dispensa un tratamiento beneficioso para el trabajador extranjero que se desplace a España por motivos laborales.

5. Consecuencias específicas del cambio por una persona física de residencia fiscal de España a otro Estado en el régimen fiscal especial de canje de valores, fusión y escisión del impuesto sobre sociedades: gravamen de salida

5.1. Idea general

Al margen del presupuesto de hecho previsto en el artículo 95 bis de la LIRPF analizado anteriormente, el artículo 80.4 (tributación aplicable a la sociedad y a los socios en caso de canje de valores) y el artículo 81.3 (tributación de los socios en caso de fusión y escisión) de la LIS prevén otro supuesto singular de gravamen de salida en el seno del régimen fiscal especial del impuesto sobre sociedades (IS), en virtud del cual se les aplicaría a las personas físicas un tratamiento fiscal semejante al de la LIRPF analizado con anterioridad.

5.2. Mecanismo de aplicación del gravamen de salida

A los sujetos pasivos del IRPF que cambien su residencia fiscal fuera de España podría serles aplicable un gravamen de salida parecido al que prevé el artículo 95 bis de la LIRPF, si son socios de entidades que se han acogido al régimen especial del IS de canje de valores, fusiones y escisiones (título VI, capítulo VII de la LIS).

Así, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80.4 de la LIS, si el socio de una entidad pierde su condición de residente fiscal en territorio español, se deberá incluir en la base imponible del periodo impositivo en que se efectúa el traslado la diferencia entre el valor normal de mercado de los valores recibidos en el canje y su valor fiscal en esa fecha, excepto en el caso de que las acciones o participaciones queden afectas a un establecimiento permanente situado en España.

Una prevención similar se prevé en el citado artículo 81.3 de la LIS. El socio persona física que pierda la residencia fiscal en España deberá integrar en la base imponible de su IRPF correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse la diferencia entre el valor de las acciones recibidas en una operación de reestructuración y el valor que tengan a efectos fiscales, corregido con las pérdidas de valor fiscalmente deducidas.

Si el socio traslada su residencia fiscal a un Estado miembro de la UE o del EEE con el que sea efectivo el intercambio de información tributaria³⁴, podrá aplazarse el pago de la deuda tributaria, hasta la fecha de la transmisión de las acciones o participaciones afectadas a terceros. Para ello es preceptiva la petición de aplazamiento por el contribuyente. Respecto al devengo de intereses de demora y la constitución de garantías para dicho aplazamiento será de aplicación la LGT.

Y en el supuesto de que el socio persona física recupere la cualidad de sujeto pasivo contribuyente del IRPF sin llegar a transmitir la titularidad de las acciones o participaciones sociales, puede solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada a efectos de obtener la devolución de las cuantías ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales generadas con el inicial traslado de su residencia fiscal y la consiguiente pérdida de la condición de residente en España, después recuperada.

La solicitud de rectificación podrá presentarse por la persona física a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer periodo impositivo en que deba presentarse una autoliquidación del IRPF. Tal devolución se rige conforme a lo previsto para las devoluciones derivadas de la normativa de cada impuesto en el artículo 31 de la LGT, excepto al pago de intereses de demora, los cuales se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

5.3. Compatibilidad con el gravamen de salida previsto en la LIRPF

Puede darse el caso de que sean aplicables los dos sistemas de imposición de salida. Esto es, el previsto en el artículo 95 bis LIRPF con carácter general, y el gravamen de salida específico para los socios personas físicas de entidades que lleven a cabo una operación de canje de valores, fusiones o escisiones de los artículos 80.4 y 81.3 de la LIS.

Cierto es que los dos presupuestos de hecho pueden surgir simultáneamente. Pero, lo que no prevé de manera explícita el legislador (ni tampoco hay doctrina jurisprudencial, ni doctrina administrativa que ofrezca solución al respecto) es cuál de ellos es de aplicación preferente. Y cómo se compatibilizan sin que se genere una situación de doble imposición.

Una interpretación finalista, teleológica e integradora de la normativa aplicable en los dos casos conduce a considerar que el gravamen de salida regulado en el régimen especial de operaciones de reorganización societaria de la LIS grava la plusvalía diferida en cabeza de la persona física solo una vez que se produzca la operación acogida al régimen fiscal especial. Y el exceso de ganancia patrimonial quedaría sujeto al gravamen de salida general del artículo 95 bis de la LIRPF.

³⁴ Disposición adicional primera, apartado 2 a).2.º de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre de 2006).

Es decir, expresado de otro modo, si es aplicable el régimen especial de la LIS se sometería a imposición la diferencia entre el valor fiscal de las acciones o participaciones obtenidas por la persona física resultantes del canje o la fusión (valor este que deberá coincidir con el valor de adquisición de los valores entregados en la operación societaria a la que le es aplicable el régimen especial), y su valor de mercado en la fecha en que se realizó la operación de canje o fusión³⁵.

Además, el valor de mercado en cuestión debe considerarse como valor de adquisición de las acciones en la aplicación del gravamen de salida del artículo 95 bis de la LIRPF. De esta forma se compatibilizarían ambos regímenes sin generar supuestos de doble imposición.

6. Supuesto de doble imposición por las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de capital financiero en el nuevo Estado de residencia fiscal

6.1. Planteamiento

Si el nuevo Estado al que la persona física traslada su residencia fiscal somete a imposición las rentas derivadas de la transmisión del capital financiero posterior a dicho traslado, sin atender a que a la persona física en cuestión ya le fue exigido por la Administración tributaria de su anterior Estado de residencia fiscal el gravamen de salida por las plusvalías latentes percibidas se estaría produciendo una clara e indeseada situación de doble imposición internacional.

El supuesto expuesto no es meramente figurativo o hipotético. Se puede producir perfectamente, provocando un problema conceptual profundo respecto a la existencia misma del fenómeno de la doble imposición internacional en los términos expuestos.

³⁵ Una persona física aportó, en abril de 2005, a una sociedad de la que era socio mayoritario (disponía del 84,50 % del capital social), varias participaciones en sociedades, acogiéndose al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Por ello, la plusvalía puesta de manifiesto en la operación no quedó sujeta a imposición, dado que se difirió su inclusión en la base imponible del IRPF del consultante, conforme a lo dispuesto en la LIS.

En 2014, la persona física consideró trasladar su residencia fiscal a un Estado tercero, no miembro de la UE, que no constituye paraíso fiscal. El consultante en cuestión preguntó a la DGT si debía integrar en la base imponible del IRPF correspondiente al último ejercicio en que sea residente como ganancia patrimonial la renta (diferida) generada hasta la fecha en la que se efectuó la operación amparada al régimen fiscal especial del IS (esto es, 2005) o bien, la renta generada hasta la fecha en la que se produce el traslado de residencia (fecha en la que se produce el devengo de la obligación de liquidar).

En la Consulta V2153/2014, de 5 de agosto (NFC052072), la DGT respondió que al amparo de lo previsto en el artículo 87.3 y 4 del texto refundido de la LIS (TRLIS), el socio consultante deberá integrar en la base imponible de su IRPF, correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse, la renta diferida por aplicación del régimen fiscal especial. Es decir, la diferencia de mercado, en el momento en que realizó la operación de canje de valores y el valor fiscal de los mismos que, según lo previsto en el artículo 87.3 de la TRLIS (regulador del régimen especial aplicable al canje de valores), coincidirá con el valor de los valores entregados en la operación acogida al régimen especial.

En efecto, en el contexto antes descrito de doble imposición, provocada por el gravamen de salida, convergen dos potestades tributarias diferentes: primero, la potestad tributaria del Estado de residencia fiscal previo al traslado, el cual grava (precisamente en su condición y posición de Estado de residencia) las rentas latentes no percibidas de manera cierta, efectiva y real cuando la persona física era contribuyente del IRPF español; y, en segundo lugar, el nuevo Estado de residencia fiscal también pretende ejercer su potestad tributaria, sometiendo a imposición todos los rendimientos de capital percibidos una vez se realizan, en este caso, ciertamente (no por mera latencia), por transmisión de la persona física de su capital financiero.

6.2. El artículo 24.4 del texto refundido de la Ley del IRNR

La misma norma legal (Ley 26/2004) que introdujo en la LIRPF el artículo 95 bis incorporó también el apartado 4 al artículo 24 del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (TRLIRNR).

Pues bien, en dicho precepto se regula la situación en la que un contribuyente hubiera tributado por traslado de residencia fiscal y, posteriormente, se le gravara por ganancia patrimonial en sede del propio IRNR.

En tal caso, el cálculo de la ganancia patrimonial considerará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones que se hubiera tenido presente en la aplicación del gravamen de salida del artículo 95 bis de la LIRPF.

No obstante, el artículo 24.4 del TRLIRNR no elimina la doble imposición si la ganancia de capital se considera obtenida en el Estado de destino de la persona física, excepto que la normativa de tal jurisdicción expresamente prevea la no sujeción de la porción del gravamen ya satisfecho en el Estado de origen (es decir, donde la persona física tenía anteriormente su residencia fiscal).

En cualquier caso, esta situación indeseada (pero perfectamente factible en la realidad) de doble imposición internacional debería conducir a la modificación de la tupida red de CDI que el Reino de España tiene actualmente suscritos y en aplicación. Se trata de una necesidad de adaptación de los tratados al *exit tax*, a efectos de evitar el fenómeno nocivo de la doble imposición.

6.3. El Modelo de Convenio de la OCDE y la doble imposición por gravamen de salida de una persona física. Alternativas y soluciones

La OCDE concibe la doble imposición internacional como una colisión, un choque de la potestad normativa de dos o más jurisdicciones en su vocación legítima por aplicar su normativa tributaria para gravar la renta generada en su territorio o más allá del mismo.

En el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional, la OCDE concibe que este fenómeno se genera únicamente por la confluencia de la potestad tributaria del Estado de la fuente de la renta y la potestad del Estado de residencia fiscal del perceptor de la misma. Y resulta que tal escenario, conforme se ha indicado en el párrafo anterior, no se produce técnicamente en el caso de la doble imposición generada por el gravamen de salida.

Ante esta situación surge la cuestión de si los conocidos mecanismos de exención y de imputación para la eliminación de la doble imposición internacional previstos en el artículo 23 (A y B) de dicho Modelo de Convenio sirven o no para solucionar esta laguna o vacío de previsión.

Para que tales métodos de eliminación de la doble imposición sean aplicables, se parte de que el Estado de la fuente pueda someter a imposición, conforme al Convenio, las rentas de capital. Sin embargo, en el gravamen de salida, esta tesitura no acontece, puesto que las ganancias de capital (cuyo tratamiento se contiene en el art. 13.5 Modelo de Convenio) pueden someterse a imposición exclusivamente en el nuevo Estado donde resida fiscalmente la persona física transmitente del capital financiero y perceptor de las rentas obtenidas a consecuencia de ello.

Una conclusión escéptica sobre la situación analizada es la de que el Modelo de Convenio de la OCDE verdaderamente no ha dispuesto previsión alguna concreta acerca de la supresión de la doble imposición generada por los gravámenes de salida.

Sin embargo, cabría una conclusión diferente, favorable, propicia a la posibilidad real de eliminación de la doble imposición derivada de los gravámenes de salida, pese a que el Convenio OCDE no contemple expresamente disposición alguna sobre esta cuestión. Tal afirmación se sustenta sobre las consideraciones siguientes:

- 1.º El principio general de eliminación de la doble imposición constituye la esencia, el objetivo primero y último, por naturaleza, de cualquier CDI. En consecuencia, a nivel bilateral, los Estados pueden pactar la inclusión de cláusulas en su red de CDI que prevean la supresión de la doble imposición que pudiera surgir de la exigencia de los gravámenes de salida. Y ello bien mediante el método de exención (art. 23 A) Modelo OCDE), o bien por el método de imputación, crédito fiscal o deducción (art. 23 B) Modelo OCDE).

Con arreglo al método de exención, el nuevo Estado de residencia fiscal renunciaría a ejercer su potestad de imposición sobre aquella porción de la ganancia patrimonial sometida al gravamen de salida en el Estado de la residencia fiscal inicial de la persona física (es decir, el Estado de procedencia). En este sentido, el Estado al que traslade su residencia fiscal el contribuyente considerará como valor de adquisición de las acciones o participaciones sociales el valor de mercado en la fecha en que la persona física adquiera la nueva residencia fiscal.

El artículo 13.9 del CDI entre el Reino de España y México de 1992 se rige por este mismo criterio. En dicho precepto del tratado, se reconoce de manera expresa la potestad del Estado de salida para gravar las plusvalías procedentes de acciones o participaciones correspondientes al periodo de residencia en ese Estado. Pero, a continuación, dispone que dichas plusvalías latentes no se incluirán en la base imponible correspondiente al cálculo de la ganancia de capital por el nuevo Estado de residencia fiscal. Y, conforme al método de imputación, deducción o crédito fiscal (*credit tax*), el nuevo Estado de residencia fiscal ostenta su potestad tributaria para gravar en su totalidad las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de las acciones o participaciones, pero prevé en su normativa interna la posibilidad de aplicar una deducción limitada del impuesto sobre la renta del nuevo contribuyente por una cuantía igual al gravamen de salida pagado a la Administración tributaria del anterior Estado de residencia fiscal.

Esa deducción limitada lo es por la parte de la cuota del impuesto sobre la renta del nuevo Estado de residencia, calculado antes de la deducción, correspondiente a la ganancia de capital gravada por el impuesto de salida. Con arreglo a este mecanismo, no llega a evitarse totalmente la doble imposición internacional³⁶.

El artículo 13.7 del CDI entre el Reino de España y Alemania de 2011 sigue esta solución de la deducción parcial o limitada. El tratado reconoce la potestad del anterior Estado de residencia de gravar las plusvalías latentes procedentes de la titularidad de acciones o participaciones sociales, siempre que su transmisión se efectúe por la persona física dentro del plazo de cinco años desde la fecha en la que esta perdiera su condición de residente en dicho Estado. El nuevo Estado de residencia fiscal permitirá restarse la deducción del impuesto de salida. Transcurrido el plazo de cinco años al que se refiere el precepto del CDI en cuestión, ya no se puede aplicar el gravamen de salida español. Ni tampoco podría Alemania exigir el impuesto de salida alemán si hubiera un nuevo cambio residencia fiscal de Alemania a España.

- 2.º Los procedimientos amistosos (art. 25 Modelo Convenio OCDE) permitirían eliminar la doble imposición generada por la exigencia de los gravámenes de salida.

Sería al Estado al que la persona física traslada su residencia fiscal al que correspondería la supresión de la doble imposición provocada por el *exit tax*³⁷.

³⁶ La finalidad preventiva del gravamen de salida (*anti-avoidance measure*) frente el peligro de evasión fiscal exige que el Estado de destino o receptor del nuevo residente le conceda una deducción o crédito fiscal que compense el impuesto de salida si también va a soportar un gravamen en el país de llegada.

Precisamente con tal deducción se evitaría la doble imposición internacional, aunque fuera solo parcialmente.

³⁷ Es la solución elegida por la propia OCDE (2014) en *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, párrafos 54-57.

7. Derecho comunitario: normativa y jurisprudencia sobre los impuestos de salida

7.1. Posicionamiento de la Comisión Europea respecto a los gravámenes de salida

Con fecha de 19 de diciembre de 2006, la Comisión Europea dictó una Comunicación (COM 2006, 825) al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, sobre la «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros, con el fin de garantizar el principio de libertad de establecimiento».

El objeto de esta comunicación era promover la coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros con el fin de suprimir obstáculos fiscales tales como las discriminaciones y las dobles imposiciones en la UE³⁸.

Básicamente, en dicha comunicación la Comisión europea expresó a las instituciones comunitarias destinatarias lo siguiente:

- 1.º Los gravámenes de salida constituyen una restricción fiscal contraria a la libertad de establecimiento.
- 2.º El Estado de origen (esto es, el de la residencia fiscal primigenia de la persona física) puede adoptar medidas para liquidar deudas devengadas, así como también medidas de aseguramiento, siempre y cuando no haya una exacción inmediata.
- 3.º El Estado de origen tiene el deber de conceder al contribuyente un aplazamiento incondicionado de la deuda tributaria calculada hasta la realización efectiva de la ganancia de capital.
- 4.º La coordinación de los sistemas de imposición directa no armonizados de los Estados miembros tiene por objeto que estos sistemas sean compatibles con el derecho comunitario y la jurisprudencia del TJUE, en concreto, al ámbito específico de las imposiciones de salida³⁹.

³⁸ Cierta doctrina ha mantenido que el fin perseguido por la armonización del *exit tax* es limitar la planificación fiscal agresiva cuyo objetivo es claramente la transferencia de residencia y activos en el espacio comunitario. En esta línea *vid.* Rigaut (2016).

No obstante, ese objetivo no se contradice con el fin reconocido por el legislador comunitario en el propio preámbulo de la Directiva 2016/1164: garantizar que cuando un contribuyente cambie su residencia fiscal o activos a otra jurisdicción, el Estado de salida pueda gravar la plusvalía generada en su territorio, pese a que no se haya realizado aún. Esto es, el fundamento jurídico del gravamen de salida radica en la conexión del tributo con el territorio en el que se generó la ganancia patrimonial.

³⁹ Resultado de ello fue la incorporación del ya analizado artículo 95 bis de la LIRPF (y, en concreto, su apartado 6), en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la LIRPF y de la TRLIRNR.

Ha de tenerse presente que el enfoque del derecho comunitario no es equiparable, equivalente ni intercambiable con la perspectiva de la OCDE y su Modelo de Convenio⁴⁰. Y que la imposición de salida puede constituir un obstáculo fiscal que dificulte implementación efectiva del mercado interior⁴¹.

Sea como fuere, la escasa y parca regulación normativa comunitaria en materia de imposición de salida expresa también la perspectiva restrictiva de la doctrina del TJUE, con un objetivo armonizador que se inclina descaradamente a favor de la protección del principio de territorialidad fiscal más que por la preservación de la libertad de establecimiento en la UE⁴².

7.2. Doctrina jurisprudencial del TJUE

7.2.1. Idea general

La jurisprudencia comunitaria ha reconocido reiteradamente el derecho de un Estado a gravar las plusvalías generadas por la residencia de un contribuyente en su territorio fiscal⁴³.

No obstante, el TJUE también ha invocado de manera constante las limitaciones del Derecho comunitario que deben ser respetadas por los Estados miembros en la regulación y exigencia de la imposición de salida.

Así, el TJUE ha declarado que gravar de manera inmediata con un impuesto las plusvalías latentes en el supuesto de traslado de residencia fiscal era susceptible de limitar el ejercicio del libre establecimiento y suponía un obstáculo a la libre circulación y un trato discriminatorio frente a las personas que mantenían su residencia.

Además, el tribunal europeo ha precisado que la suspensión del pago no puede condicionarse a la aportación de garantías, habida cuenta que dicha exigencia genera un efecto restrictivo en tanto que el contribuyente deja de disfrutar de los activos aportados, ni a la designación de un representante en el Estado miembro de origen.

⁴⁰ Todo lo contrario, como afirma De Juan Casadeval (2021), el enfoque de la OCDE sobre los gravámenes de salida

necesariamente es contradictorio en la medida que la Unión Europea es esencialmente un espacio económico integrado, que garantiza la libre circulación de factores productivos sin trabas fiscales como la imposición de salida. Luego, ese enfoque contradictorio debe abocar un punto de equilibrio, a una armónica garantía de la potestad tributaria del Estado miembro y de la irrenunciable libertad de establecimiento (p. 16).

Sobre este tema, *vid.* Souza de Man y Tiiu (2011).

⁴¹ *Vid.* Panayi (2010-2011).

⁴² *Vid.* Letizia (2020), citado por De Juan (2021).

⁴³ *Vid.* Ribes Ribes (2014) y Herrera Molina (2013).

No obstante, cierta doctrina ha advertido sin ambages la existencia de una jurisprudencia comunitaria contradictoria sobre los gravámenes de salida y su compatibilidad con el derecho de la UE⁴⁴.

7.2.2. Principales sentencias dictadas por el TJUE en la materia

A continuación, se examinan las principales sentencias dictadas en la materia por el TJUE:

1. Sentencia del TJUE de 11 de marzo de 2004 (asunto C-9/02 -NFJ017164-), de Lasteyrie du Saillant

Esta célebre sentencia trae causa de la interposición de una cuestión prejudicial por el *Conseil d'Etat* francés acerca de un residente galo que trasladó su residencia fiscal a Bélgica.

La persona física en cuestión tuvo que abonar el impuesto de salida correspondiente por las plusvalías latentes generadas por la titularidad de acciones en una entidad francesa, si bien se le ofreció la posibilidad de aportar garantías que cubrieran la deuda tributaria liquidada.

El Tribunal de Luxemburgo dictó sentencia condenatoria contra la Administración tributaria francesa, dado que tanto el pago como el afianzamiento son medidas restrictivas de la libertad de establecimiento.

El TJUE planteó como medida alternativa la exigencia de un gravamen de salida solo cuando, después de ejecutar la ganancia patrimonial fuera de Francia, la persona física volviera a este país en un periodo breve de tiempo.

2. Sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2006 (asunto C-470/04 -NFJ024030-), de *N*

Se trataba, en este caso, de una persona física residente en los Países Bajos que trasladada su residencia fiscal al Reino Unido. Se le exigía el impuesto de salida por las plusvalías latentes derivadas de la titularidad de unas acciones en empresas en las que participaba en más de un 5 % del capital social o, como alternativa, el afianzamiento.

Esta sentencia del TJUE se apartó de su doctrina anterior, excepto en lo referente a las garantías para conseguir el aplazamiento (al existir cláusulas de intercambio efectivo de información entre los Estados miembros) y en la no admisión de tener en cuenta las posibles minusvalías posteriores al traslado.

⁴⁴ *Vid.* Bizioli (2014) y Peeters (2017).

3. Sentencia del TJUE de 29 de noviembre de 2011 (asunto C-371/10 -NFJ045002-), *National Gris Indus*

En esta sentencia, el TJUE se mostró más flexible respecto de la línea jurisprudencial anterior.

Así, en relación con el gravamen de salida en el IS por cambio de residencia fiscal (por traslado de la sede de dirección efectiva) de una entidad holandesa a otro Estado miembro de la UE, consideró incompatible con el principio del derecho comunitario de libertad de establecimiento la exacción inmediata de un gravamen sobre las plusvalías latentes. Pero admitió claramente que el Estado de salida puede exigir intereses de demora y la constitución de garantías por el aplazamiento que, en su caso, se solicite.

4. Sentencia del TJUE de 23 de enero de 2014 (asunto C-164/12 -NFJ053175-), *DMC Beteiligungsgesellschaft*

Unos partícipes en sociedades personalistas en comandita simple efectúan una operación de canje de sus participaciones por otras de una sociedad de capital. A causa de dicho canje, las participaciones ya no quedan sujetas en Alemania al impuesto sobre las plusvalías que se obtienen en dicho Estado.

La doctrina del TJUE en su sentencia puede sintetizarse del modo siguiente:

- 1.º El gravamen sobre las plusvalías latentes no cuestiona el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.
- 2.º Los Estados miembros están facultados para gravar plusvalías latentes en la medida en que se vean imposibilitados para ejercer su potestad tributaria sobre dichos rendimientos.
- 3.º Debe permitirse al contribuyente optar entre pagar de manera inmediata o de forma diferida, exigiéndose en este último caso los intereses de demora devengados.
- 4.º El escalonamiento del pago antes de la realización efectiva de las plusvalías latentes en cinco anualidades resulta conforme con el principio de proporcionalidad.
- 5.º La constitución de garantías bancarias se admite siempre que vaya precedida de una evaluación previa del riesgo de que no se recaude.

5. Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012 (asunto C-269/09 -NFJ047562-), Comisión contra España

Esta sentencia trae causa de un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España, mediante el cual aquella solicita al TJUE que declare

que el artículo 14.3 de la LIRPF resulta contrario a los artículos 21, 45 y 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), lo mismo que los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el EEE. En esta sentencia, el TJUE aplica a esta cláusula de cierre de la legislación española su doctrina sobre los impuestos de salida.

En primer lugar, en relación con si el artículo 14 de la LIRPF constituye una restricción a la libre circulación de personas y al libre establecimiento, recuerda el TJUE que deben considerarse restricciones de la libre circulación todas aquellas medidas que prohíban u obstaculicen el ejercicio de dicha libertad. Toda restricción a la libre circulación, incluso de escaso alcance o de importancia menor, está prohibida. Para el Tribunal de Luxemburgo, aun cuando el artículo 14.3 de la LIRPF no prohíbe al contribuyente residente en España ejercer su derecho a la libre circulación, puede restringir su ejercicio al tener un efecto disuasorio, debido a que implica para el contribuyente la obligación de pagar el IRPF con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España, constituyendo tal diferencia un trato desfavorable. El TJUE considera que el trato distinto no se explica por una diferencia objetiva de situación y, en consecuencia, tal disposición supone un obstáculo a la libertad de establecimiento y circulación.

Reconoce el Tribunal de Luxemburgo que la disposición controvertida se refiere únicamente a la imposición de rentas ya devengadas y sujetas a gravamen, es decir, el contribuyente que se traslada no queda sujeto a un impuesto adicional y «lo único que sucede es que se ve privado de la ventaja que suponen las facilidades de pago de la deuda tributaria». Dicho Tribunal ha reiterado que «excluir una ventaja de tesorería en una situación con elementos transfronterizos mientras que se acepta en una situación equivalente sin tales elementos constituye una restricción de la libertad de establecimiento» (STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03 –NFJ021162–, Marks & Spencer).

El TJUE procede a continuación a realizar el juicio de proporcionalidad de la medida (adecuación, proporcionalidad y necesidad) que realiza en todas sus sentencias.

En cuanto a la justificación de que la medida responde al objetivo de interés general de garantizar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, el Tribunal comunitario recuerda que los Estados, debido a que no existen medidas comunitarias al respecto, son competentes para fijar los criterios de reparto de su potestad tributaria a fin de suprimir la doble imposición. En el presente caso, puesto que lo discutido es el cobro inmediato del impuesto por el mero hecho del traslado (no el devengo anticipado), el TJUE considera que España no ha demostrado que la medida garantice tal reparto de la potestad tributaria entre los Estados, ya que entre el Estado de origen (España) y el de acogida no se produce un problema de doble imposición o de elusión del impuesto, ya que España gravará las rentas obtenidas anteriormente y el otro Estado las obtenidas con posterioridad al traslado.

En cuanto a la alegada necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario, España defiende que el cambio de residencia fiscal, que supone mayores dificultades a la hora de recaudar el impuesto, es una razón suficiente para justificar que se pierda la posibilidad

de diferir el pago del impuesto. Sin embargo, el TJUE no está de acuerdo y argumenta que ningún otro Estado reclama la potestad para gravar esas rentas ya devengadas en España y que, por tanto, debido a los mecanismos de colaboración europeos para la recaudación de la deuda, tal negación al diferimiento del pago no es necesaria.

Además, para el Reino de España el artículo 14 de la LIRPF resulta necesario y proporcionado al fin que se persigue, ya que en su opinión los instrumentos de cooperación administrativa y de asistencia mutua entre los Estados miembros son insuficientes para garantizar la eficacia del sistema tributario, ya que con el traslado los contribuyentes dejan de residir fiscalmente en España, lo que impide o hace más difícil la recaudación del impuesto. Sin embargo, el Tribunal comunitario considera que tales mecanismos comunitarios son suficientes⁴⁵, y si bien acepta que estos mecanismos no siempre funcionan en la práctica de forma satisfactoria, determina que los Estados miembros «no pueden deducir legítimamente de las eventuales dificultades [...] una justificación para restringir las libertades fundamentales». Añade el TJUE que el artículo 14 implica la obligación para el contribuyente que traslada su residencia de pagar de forma inmediata el impuesto, y que esta medida «excede de lo necesario para alcanzar la finalidad que se persigue», por lo tanto, no se supera el juicio de proporcionalidad en sentido estricto. Por todas estas razones, para el TJUE la restricción a las libertades fundamentales del artículo 14 de la LIRPF no está justificada.

En cuanto a la incompatibilidad del artículo 14 de la LIRPF con los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE (relativos, respectivamente, a la libre circulación de trabajadores y a la libertad de establecimiento), según el Tribunal comunitario, puesto que tales disposiciones son idénticas a las de los artículos 21, 45 y 49 del TFUE, lo declarado anteriormente debe aplicarse para los preceptos citados del Acuerdo EEE. La única diferencia en la argumentación estaría relacionada con la justificación de la medida por la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de las deudas tributarias. Los mecanismos de cooperación entre autoridades en la UE previstos mediante directivas no existen en las relaciones con terceros Estados no miembros de la UE, con los cuales deben contraerse compromisos de asistencia mutua específicos y concretos para tal fin. Puesto que el Reino de España no ha celebrado ninguna clase de tratado bilateral que prevea la asistencia mutua para la recaudación de los impuestos con Noruega, Islandia o Liechtenstein, el Tribunal europeo de Luxemburgo entiende que en el supuesto de que un contribuyente traslade su residencia fiscal a alguno de esos Estados, no consta que las autoridades españolas dispongan de medios que les permitan beneficiarse de una cooperación efectiva con las autoridades de aquellos. En consecuencia, la medida del artículo 14.3 de la LIRPF no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo consistente en garantizar la eficacia de la inspección tributaria y de la lucha contra la evasión fiscal y se supera así el juicio de proporcionalidad.

⁴⁵ En particular, el TJUE se refiere a los mecanismos previstos en las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55, que prevén mecanismos como la comunicación de datos entre Estados o el reconocimiento de títulos ejecutivos entre Estados miembros.

Por tanto, se desestima el recurso en lo referente al incumplimiento de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE y procede, por el contrario, estimar el recurso en relación con el incumplimiento de los artículos 21, 45 y 49 del TFUE mediante las disposiciones del artículo 14.3 de la LIRPF, declarándose estas contrarias a las libertades fundamentales.

6. Sentencias del TJUE de 21 de mayo de 2015 (asunto C-657/13 -NFJ058297-, *Verder Labtec*) y de 21 de diciembre de 2016 (asunto C-503/14 -NFJ064992-, Comisión/Portugal)

En estas sentencias el Tribunal comunitario recordó que su doctrina jurisprudencial sobre impuestos de salida se basa en diferenciar entre la determinación de la cuantía de la deuda en el momento de la salida y el cobro del impuesto así determinado.

Al respecto, el TJUE consideró que el cálculo del importe del gravamen a exigir en el momento mismo del traslado de la residencia fiscal del contribuyente queda plenamente justificado para garantizar el reparto de la potestad tributaria y la coherencia fiscal.

Sin embargo, también estimó que el cobro inmediato del gravamen de salida resulta desproporcionado, excepto en el caso de que se ofrezca al contribuyente la posibilidad de optar entre el pago inmediato o el pago por cuotas.

Ahora bien, el plazo de pago que se ofrezca a la persona física debe ser suficientemente prolongado. En el asunto C-503/14⁴⁶ se aceptaron 5 años de plazo. Y en el asunto C-657/13 se concedió a la persona física un plazo de pago más prolongado: 10 años.

Por último, en las sentencias referidas se declaró que no se puede obligar a los Estados a aplazar el impuesto de salida hasta que los activos se realicen efectivamente.

En definitiva, se puede afirmar que, en general, la jurisprudencia del TJUE dictada en materia de imposición de salida por traslado de una persona física de su residencia fiscal a otro Estado se muestra a favor de la compatibilidad de la imposición de salida con el derecho comunitario, aunque con ciertas limitaciones.

8. Cómo mitigar el *exit tax*

Impedir la exigencia de los gravámenes de salida estudiados una vez se hayan realizado los presupuestos de hecho que los regulan resulta imposible dentro del marco de la legalidad vigente en España.

⁴⁶ *Vid.* la interesante reseña que a esta Sentencia del TJUE realizan Martín Jiménez, Carrasco García y García Heredia (2017).

Otra cosa es actuar al margen de la ley aplicable, lo que no es aconsejable en absoluto, por elevada que sea la presión fiscal que una persona física soporte.

Sí que se puede, dentro de una legítima economía de opción, sortear la exacción del *exit tax* planificando algunas estrategias de optimización de nuestra tributación partiendo de lo dispuesto en la propia normativa tributaria analizada. Veamos cuáles.

1. Una persona física que traslade su residencia fiscal de España a un Estado miembro de la UE o del EEE podrá diferir o suspender por 10 años el pago del gravamen de salida correspondiente a la plusvalía latente de su patrimonio financiero⁴⁷.
2. Cambiar de residencia fiscal mediante un desplazamiento temporal fuera de España (a otro país de la UE o del EEE, o, incluso, a un país tercero que no esté calificado como jurisdicción no cooperativa) por motivos laborales permite una suspensión o postergación temporal por 5 años máximo (prorrogables por otros tantos) del pago efectivo del gravamen de salida, siempre que (tal y como se ha analizado en un epígrafe anterior de este artículo) lo comunique a la Administración tributaria española.
3. Habida cuenta que el *exit tax* español se aplica sobre unos activos concretos, resultaría prudente que la persona física cambie su inversión en acciones y participaciones sociales por inversiones en inmuebles. Se trataría, pues, de efectuar una reestructuración de su patrimonio previa al traslado de residencia fiscal.
4. En la línea de la opción anterior, otra alternativa es la de efectuar una macro reestructuración empresarial y patrimonial con anterioridad al cambio de residencial fiscal fuera de España mediante la realización de adquisiciones, donaciones, fusiones y constitución de fundaciones con la finalidad última de alejarlo del ámbito objetivo de aplicación del gravamen de salida del artículo 95 bis de la LIRPF.

9. Conclusiones

Conforme a lo examinado anteriormente, el ordenamiento jurídico tributario español contiene medidas de blindaje del interés recaudatorio de la Hacienda Pública frente a los intentos de deslocalización indiscriminada por personas físicas. Y, en concreto, respecto de aquellos contribuyentes del IRPF con una elevada capacidad económica contributiva expresada en la tenencia de valores financieros reveladores de la misma.

⁴⁷ Sería el caso de optar por la figura de la «residencia fiscal no habitual» (NHR) o «impuesto sobre la renta de personas singulares» previsto en Portugal, conforme a la cual se exime a los extranjeros de pagar por los ingresos provenientes de fuera del territorio portugués y gozar de otras ventajas fiscales muy favorables.

En la actual globalización (matizada tras el inicio de la guerra de Ucrania), la regulación y exigencia de gravámenes de salida constituye, se quiera o no, una restricción que distorsiona el libre movimiento de capitales y de empresas, ya sean titularidad de personas físicas, como de personas jurídicas y el principio de libertad de establecimiento.

Pues bien, a nuestro juicio, el artículo 95 bis de la LIRPF (la principal cláusula de cierre por la que se establece un auténtico gravamen de salida) puede resultar contrario a lo dispuesto en el artículo 13 del Modelo de Convenio OCDE, en virtud del cual se prevé que la ganancia de capital se gravará solo por el país de destino.

Resulta muy discutible la aplicación del referido artículo 95 bis de la LIRPF en países con los que el Reino de España ha suscrito un CDI por varias razones:

1. El sistema de jerarquía de fuentes normativas en el ámbito tributario (art. 7.1 b) LGT), el cual prima la aplicación de los tratados internacionales sobre las leyes ordinarias.
2. El respeto al principio general del derecho de *pacta sunt servanda*, esto es, los acuerdos han de respetarse y cumplirse.
3. Se podría generar un supuesto de doble imposición internacional de difícil e incierta eliminación.
4. El propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha manifestado en este sentido.

No obstante, hay una excepción. El Reino de España mantiene una reserva al Modelo de Convenio OCDE, por la cual se permite atribuir la potestad de imposición en origen en los casos de participación sustancial en capitales ajenos (Comentarios al Modelo de Convenio OCDE, p. 45).

En definitiva, además de que los gravámenes de salida previstos en el ordenamiento tributario español restringen la libre competencia y la expansión de las empresas, la consecuencia inmediata de su existencia es ahuyentar a grandes contribuyentes corporativos y a inversores internacionales, disuadiéndoles o frenándoles en su deseo de establecer su residencia fiscal en España.

Referencias bibliográficas

- Afinado, A. (2013). Fiscalidad de impatriados y expatriados. *Cont4b/3*, 45, 25-27.
- Agulló Agüero, A. y Coll Gomila, J. (2017). Exit tax y cambio de residencia en la UE y en el EEE. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 6, 19-58.
- Almonacid Larena, D. (2018). Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales. *Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos. Universidad de Alcalá*, 116, 1-97.
- Bizioli, G. (2014). Aporie e contraddizioni della giurisprudenza europea in materia di exit taxation. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 3, 381-422.
- Calderón Carrero, J. M. (2016). Las discriminaciones fiscales generadas por el Estado de residencia del contribuyente y el Derecho de la UE: el problema de la importación de pérdidas extranjeras y de los impuestos de salida. En A. Martín Jiménez y F. Carrasco González (Dirs.), *Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE* (pp. 144 y ss.). (1.ª ed.). Thomson Reuters-Aranzadi.
- García Carretero, B. (2017). *Impuesto de salida español. Teoría y práctica*. Colección Derecho Financiero y Tributario. Juruá.
- Herrera Molina, P. M. (2013). Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución de la jurisprudencia del TJUE? *Revista General de Derecho Europeo*, 29.
- Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. (2013). De «Lasteyrie». Comisión C. España: ¿Hacia una mayor coordinación en el diseño de los exit taxes de los Estados miembros? *Revista Española de Derecho Europeo*, 47, 149-184.
- Juan Casadeval, J. de. (2021). La transposición interna del exit tax armonizado por la Directiva contra la elusión fiscal en el sistema tributario español. *Crónica Tributaria*, 181, 11-40.
- Kubicova, J. (2016). Exit Tax in the World of International Migration of Companies and Individuals. Conference Proceedings. *16th International Scientific Conference Globalization and Its Socio-Economic Consequences. Zilina (Slovak Republik). University of Zilina. The Faculty of Operation and Economics of Transport and Communication, Department of Economics*.
- Letizia, G. (2020). The Recent Restrictive ECJ Approach to Exit Tax and the ATAD Implementation. *EC Tax Review*, 1(29), 33-37.
- Martín Jiménez, A., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2017). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Revista Española de Derecho Financiero*, 174, 251-292.
- Navarro Ibarrola, A. (2012). Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española. *Quincena Fiscal*, 9, 87-107.
- Panayi, C. (2010-2011). Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law. *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 13, 245-281.
- Peeters, S. (2017). Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. *EC Tax Review*, 3(26), 122-132.
- Ribes Ribes, A. (2014). La problemática de los exit taxes en la Unión Europea. En F. Adame Martínez y J. Ramos Prieto (Coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (pp. 903-936). Instituto de Estudios Fiscales.



Ribes Ribes, A. (2015). Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF. *Crónica Tributaria*, 154, 119-138.

Rigaut, A. (2016). Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. *European Taxation*, 11(56), 497-505.

Souza de Man, F. y Tiiu, A. (2011). Contradicting views of exit taxation under OECD MC and TFEU: are exit taxes still allowed in Europe? *Intertax*, 12(39), 613-625.

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli. Desarrolla su actividad investigadora en proyectos de investigación en el ámbito de la fiscalidad internacional, procedimientos tributarios y de algunas de las figuras impositivas de nuestro sistema tributario vigente. La actividad docente universitaria la realiza en las Facultades de Derecho y Economía y Empresa de la UAB. Puntualmente, también colabora con universidades privadas, colegios profesionales, escuelas de negocios, despachos de abogados, economistas y gestores tributarios. Es académico de la RAJLE y miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). <https://orcid.org/0000-0003-4539-654X>