

Exit tax y trailing tax en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal

Juan Jesús Martos García

Profesor titular.

Departamento de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Granada

EXTRACTO

Se aborda el régimen jurídico del traslado de residencia fiscal a un paraíso fiscal, contenido en el artículo 8.2 de la LIRPF. Se analizan los requisitos exigibles y las consecuencias que provoca su aplicación, especialmente la de un *trailing tax*, y cómo se integra con otras medidas también previstas para el traslado de residencia fiscal, como el *exit tax* o impuesto de salida del artículo 95 bis y la regla de imputación temporal del artículo 14 de la LIRPF.

Palabras clave: residencia fiscal; *trailing tax*; impuesto perseguidor; *exit tax*; impuesto de salida; paraíso fiscal; no residente; medidas defensivas; IRPF.

Fecha de entrada: 19-03-2018 / Fecha de aceptación: 17-04-2018 / Fecha de revisión: 15-05-2018

Exit tax and trailing tax in the income tax for transfer of residence to a tax haven

Juan Jesús Martos García

ABSTRACT

Spanish Legal regime of the change of fiscal residence to a tax haven, contained in article 8.2 LIRPF. It analyzes the requirements, the direct and indirect consequences of its application, and how it is integrated with other measures also foreseen for the transfer of fiscal residence, such as the exit tax of article 95 bis and the rule of temporary imputation of article 14 LIRPF.

Keywords: tax residence; trailing tax; tax tracker; exit tax; departure tax; tax haven; non-resident; defensive measures; income tax.

Sumario

- I. El artículo 8.2 de la LIRPF. Naturaleza jurídica
- II. Requisitos que configuran el presupuesto de hecho
 1. Cambio de residencia
 2. Acreditación de la nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal
 3. Que la persona física sea de nacionalidad española
- III. Consecuencias jurídicas
 1. Extensión quinquenal de la condición de contribuyente
 2. Corrección de la doble imposición internacional
 3. Impuesto de salida del artículo 95 bis de la LIRPF y regla de imputación temporal del artículo 14 de la LIRPF
 4. Regulación estatal del IRPF en los periodos en que amplía su condición de contribuyente

Referencias bibliográficas

NOTA: Trabajo desarrollado en el marco del proyecto de investigación DER2017-89626-P «Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales», financiado en la convocatoria 2017 de Proyectos de I+D correspondientes al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia, subprograma estatal de generación de conocimiento.

Cómo citar este estudio:

Martos García, J. J. (2018). Exit tax y trailing tax en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal. *RCyT. CEF*, 423, 55-72.

I. EL ARTÍCULO 8.2 DE LA LIRPF. NATURALEZA JURÍDICA

Los artículos 8.1 y 10 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) convierten en contribuyentes en este impuesto tanto a las personas físicas con residencia habitual en territorio español como a aquellas con residencia habitual en el extranjero, siempre que en este último caso concurren dos requisitos:

- a) Que sean de nacionalidad española.
- b) Que ejerzan cierta actividad laboral vinculada con el Estado español. Así, se cumpliría este requisito para los miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares españolas; funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular; y titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de delegaciones o representaciones ante organismos oficiales o en calidad de observadores en el extranjero.

Sin embargo, estos dos preceptos no agotan los supuestos en los que la LIRPF atribuye la condición de contribuyente a una persona física. Adicionalmente, aunque de forma separada, el artículo 8.2 de la LIRPF dispone que «No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes».

Se trata de una cláusula para nada novedosa en nuestro ordenamiento, que entró en vigor el 1 de enero de 1999 a través del artículo 9.3 de la Ley 40/1998, habiendo permanecido desde entonces en los sucesivos textos legales del IRPF y habiendo sido denominada por algunos autores como «cuarentena fiscal» (Carmona Fernández, 2007, p. 92; Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, p. 30; Milla Ibáñez, 2013, p. 92).

Se enmarca, junto a otras muchas disposiciones internas previstas en el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre la renta de no residentes y el propio IRPF, en la lucha contra los paraísos fiscales. El legislador pretende hacerlos menos atractivos para los contribuyentes, disuadiéndolos con ello de utilizarlos como instrumento para la elusión o el fraude fiscal.

El artículo 8.2 de la LIRPF prevé un gravamen futuro en origen asociado al traslado de la residencia, por lo que podría considerarse como un impuesto de salida en sentido amplio (Herrera Molina, 2013; Ribes Ribes, 2014).

La Directiva 2016/1164 afirma en su considerando 10 que: «La función de los impuestos de salida es garantizar que cuando un contribuyente traslade activos o su residencia fiscal fuera de la jurisdicción fiscal de un Estado, dicho Estado grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio aun cuando la plusvalía en cuestión todavía no se haya realizado en el momento de la salida»¹.

Partiendo de esta idea, el artículo 8.2 de la LIRPF no puede ser considerado como un *exit tax* o impuesto de salida en sentido estricto. La extensión de la condición de contribuyente durante los cuatro periodos siguientes al cambio de residencia, sometiendo a tributación futura rentas que no se han devengado aún y que, cuando lo hagan, no se sabe dónde se producirán (puede que fuera del territorio español) no se corresponde con la idea de gravar plusvalías devengadas pero no realizadas en el momento del traslado de residencia.

Pero siendo más precisos, se trata de un *trailing tax* o impuesto perseguidor, en el sentido de que extiende su ámbito de aplicación más allá del territorio del Estado de origen cuando se produce el cambio de residencia.

Su finalidad es la de gravar la renta futura, y a diferencia de los *exit taxes*, cuya naturaleza suele ser de exacción única, los *trailing taxes* se conciben para mantener al contribuyente que traslada su residencia bajo el poder tributario del Estado de origen. Se emplea una ficción jurídica mediante la cual se considera que, durante un cierto periodo de tiempo, la persona continúa siendo contribuyente tributario, aunque haya dejado de ser residente fiscal.

Notemos que gravará la renta futura del trasladado, si llegara a generarla. De no generarla, no hay lugar a devengo alguno. Por el contrario, los impuestos de salida gravan una renta latente, una plusvalía existente cuando se produce el cambio de residencia, aunque aún no se haya hecho efectiva.

II. REQUISITOS QUE CONFIGURAN EL PRESUPUESTO DE HECHO

El presupuesto de hecho del artículo 8.2 de la LIRPF establece tres requisitos:

1. CAMBIO DE RESIDENCIA

Se requiere que estemos ante una persona física que tuviese su residencia fiscal en el ámbito espacial del IRPF y que haya decidido trasladarla a otra jurisdicción en el periodo impositivo en que tuviese esa condición.

¹ Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Por tanto, no resulta aplicable a personas no residentes en España, aunque sean de nacionalidad española, que trasladen su residencia habitual a un paraíso fiscal.

Por otro lado, este precepto se aplicará cuando la Administración española no haya sido capaz de probar la residencia fiscal en territorio español por ninguno de los criterios previstos en el artículo 9.1 de la LIRPF. Si lo hubiera hecho, seguiría siendo residente fiscal en el IRPF y no se necesitaría acudir a esta disposición para gravar su renta mundial por obligación personal.

Es por ello que el artículo 8.2 de la LIRPF no extiende temporalmente la condición de residente fiscal, dado que será requisito indispensable que deje de serlo, sino la de contribuyente. En este sentido, su inclusión en la regulación técnicamente encajaría mejor en el artículo 10 de la LIRPF que regula los supuestos de contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero.

Otra cuestión relevante sería concretar en qué periodo impositivo se efectúa el cambio de residencia. Podemos encontrarnos con dos situaciones diferenciadas, dependiendo de que el cambio de residencia provoque en el periodo impositivo que se produce un supuesto de doble residencia fiscal o no lo provoque.

El cambio de residencia efectiva podría provocar una doble residencia fiscal cuando conforme a la regulación del artículo 9 de la LIRPF el sujeto siguiese siendo considerado como residente fiscal en España a la fecha del devengo del impuesto. Así, el ejemplo más evidente se produciría cuando el cambio de residencia efectiva se produjera en la segunda mitad del semestre, pongamos el 30 de septiembre. En estos casos, se cumpliría el criterio de permanencia temporal en territorio español (más de 183 días al año) por lo que sería considerado en ese periodo, el del traslado de residencia efectiva, residente fiscal en España y, por tanto, contribuyente en el IRPF; y posiblemente también podría ser calificado como residente fiscal en el paraíso fiscal. ¿Cuál sería entonces el periodo impositivo del cambio de residencia a efectos de la aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF? ¿Aquel en que se produce el traslado de la residencia efectiva aunque siga siendo residente fiscal en España, o el siguiente, cuando dejara de ser considerado residencia fiscal conforme al artículo 9 de la LIRPF?

Notemos que la respuesta a esta cuestión tiene un claro efecto práctico, el cómputo de los periodos impositivos en que se consideraría contribuyente al sujeto por aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF. ¿Cuál sería el primer periodo impositivo a contar de los cinco en los que se extiende la condición de contribuyente?

A nuestro juicio, en línea con el criterio administrativo², entendemos que sería aquel periodo en que dejaría de ser considerado residente fiscal en España. El motivo que nos lleva a defender esta posición es que resultaría innecesario el artículo 8.2 de la LIRPF en caso contrario, dado que el sujeto seguiría siendo residente fiscal en el año del traslado de la residencia efectiva y, por tanto, contribuyente del impuesto; y es que, a nuestro parecer, el artículo 8.2 despliega sus

² Véase la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0578/2006, de 31 de marzo (NFC021944).

efectos sobre los no residentes. Este precepto cobra sentido y debe resultar aplicable cuando el contribuyente deja de ser residente fiscal en España, y no antes, durante un periodo en que siga teniendo esta condición, pese a que durante el mismo se haya producido un traslado de residencia efectiva a otra jurisdicción.

Conforme a esta posición, si el traslado de residencia efectiva tiene lugar el 30 de septiembre del año X, habiendo permanecido más de 183 días en territorio español, el traslado de residencia fiscal a efectos del IRPF y, por tanto, a efectos del cómputo del artículo 8.2 de la LIRPF se iniciaría el año X+1 y se extendería hasta el X+5 inclusive. En el periodo impositivo X seguiría siendo considerado residente fiscal por el criterio de permanencia temporal.

Si el traslado de residencia efectiva se efectúa el 31 de marzo del año X, y no resultara aplicable el criterio de núcleo de intereses económicos ni el criterio de vinculación familiar del artículo 9.1 de la LIRPF, se iniciaría en el año X y se extendería hasta el X+4 inclusive. En el periodo impositivo X no sería considerado residente fiscal en el IRPF por el artículo 9, aunque seguiría siendo contribuyente por aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF.

Por otro lado, no se exige una intencionalidad fiscal en el traslado, de manera que se aplicaría tanto a personas que trasladan su residencia con el único objetivo de recibir un mejor tratamiento fiscal o de colocarse en una situación apropiada para defraudación de rentas futuras; como a otras ajenas por completo a estos motivos y que lo hacen por causas laborales, profesionales o familiares.

2. ACREDITACIÓN DE LA NUEVA RESIDENCIA FISCAL EN UN PARAÍSO FISCAL

El destino al que se traslada la residencia debe ser un paraíso fiscal, conforme a la legislación española. Esta configuración abre una puerta para eludir la aplicación del precepto. En efecto, bastaría con trasladar primero la residencia fiscal a otro territorio no calificado en nuestra regulación de esta forma, y de ahí, utilizándolo como puente, hacer al siguiente periodo impositivo un nuevo traslado de residencia esta vez hacia un paraíso fiscal (Carmona Fernández, 2007, p. 93).

Por otro lado, debemos advertir, tal y como hemos denunciado en anteriores trabajos, que en la actualidad resulta confuso determinar a qué territorios se les aplica esta calificación (Martos García, 2017).

La formulación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 contra el fraude fiscal, tras la redacción que entró en vigor el 1 de enero de 2015, eliminando del texto legal el mecanismo automático de salida de la lista de paraísos fiscales, planteó la duda de cómo calificar a las numerosas jurisdicciones que salieron de la lista a través de este mecanismo.

Al dejar de estar en vigor la disposición legal que les permitió salir y seguir estando nominalmente en la lista contenida en el Real Decreto 1080/1991, la cuestión a dilucidar era si, hasta una nueva revisión de la lista, volvían o no a ser consideradas como paraísos fiscales.

La Administración, conforme a los informes emitido por la DGT de 23 de diciembre de 2014 (2014-09934 –NFL017188–) y de 3 de noviembre de 2015 (15F/023 –NFL017851–), con una fundamentación jurídica más que discutible³, se muestra partidaria de interpretar que los territorios que salieron de la lista mediante la firma de un acuerdo de intercambio de información o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información que siga en vigor, seguirán fuera de ella. Así ocurrió con 14 jurisdicciones, entre ellas Andorra, que ya no son consideradas como paraíso fiscal para la Administración española, al tener en vigor un convenio para evitar la doble imposición con España con cláusula de intercambio de información⁴. Entrado 2015 se firmó otro Convenio con Omán, que quedó expresamente

³ Como hemos señalado «La eliminación del mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales por la Ley 26/2014 y su sustitución por los tres criterios que deberán tenerse en cuenta en una futura revisión reglamentaria de la misma, ha planteado la cuestión de cómo calificar a aquellas jurisdicciones que salieron antes del 1 de enero de 2015; e igualmente, de cómo hacerlo con aquellas otras que firmen algún Acuerdo o Convenio con España con posterioridad a esta fecha.

Esta cuestión habría quedado resuelta si la Ley 26/2014 hubiese actualizado la lista o bien hubiese establecido una disposición transitoria que aclarara la situación de estos territorios. Sin embargo, no sabemos si de forma deliberada o por mero olvido, guardó silencio y no hizo ni lo uno ni lo otro. Al actuar así, el marco normativo vigente, esto es, Ley 36/2006, nos remite a la calificación directa fijada reglamentariamente, que hasta nueva actualización se recoge en el art. 1 del Real Decreto 1080/1991, por lo que todos y cada uno de los territorios recogidos en el mismo serán paraísos fiscales, incluidos los que dejaron de tener esa condición por la aplicación del mecanismo automático de salida; y es que a falta de un régimen transitorio expreso, la derogación de este mecanismo y la vuelta a la calificación directa a través del Real Decreto 1080/1991 supone indirectamente la reentrada de aquellos territorios que salieron.

Sin embargo, de forma sorpresiva, la posición de la Administración fue la contraria, como reflejan los informes emitidos por la Dirección General de Tributos, 23 de diciembre de 2014 y de 3 de noviembre de 2015. En ellos se defiende la vigencia del mecanismo automático de salida contenido en el art. 2 del Real Decreto 1080/1991 hasta nueva revisión de la lista, conforme a la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, proyectando sus efectos *ex post* y *ex ante* de la reforma. Este precepto reconoce expresamente la vigencia del art. 1 del Real Decreto 1080/1991, pero en ningún caso de él puede desprenderse que igualmente se mantenga en vigor su art. 2, ni siquiera para mantener fuera a los territorios que salieron de la lista. Habría que recordarle a la Dirección General de Tributos que si el legislador hubiese querido que los territorios que salieron de la lista siguieran fuera, no habría eliminado el mecanismo de salida de la ley; y si hubiese enloquecido jurídicamente y buscara eliminar y sustituir el mecanismo de salida de la ley y mantenerlo en el reglamento, debería haber reformado la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 para indicárnoslo expresamente. De lo contrario, se estaría quebranto el principio de jerarquía normativa.

Incluso si esta fuera la situación jurídica que desea la Administración, no necesita que el legislador reforme la Ley 36/2006 para conseguirla; basta con que el Gobierno ejerza la facultad que le otorga dicha ley y actualice la lista de paraísos fiscales vía reglamentaria, excluyendo a los territorios que habían salido de la misma bajo la extinta regulación legal; exclusión que podría haberse hecho con efecto retroactivo desde 1 de enero de 2015.

En todo caso, la interpretación de la Dirección General de Tributos difícilmente será rebatida en los tribunales, al ser de obligado cumplimiento para los órganos de aplicación de los tributos conforme al art. 12.3 LGT, beneficiar a ciertos contribuyentes evitando que les resulten aplicables las normas antiparaíso y no perjudicar directa, específica e inmediatamente a otros» (Martos García, 2017).

⁴ Como consecuencia, la disposición adicional 21.ª de la LIRPF, en su redacción previa al 1 de enero de 2015, quedó desnaturalizada y fue reformada. Esta disposición excluía de la aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF a aquellos traslados a Andorra que cumplan los siguientes requisitos:

excluido por el informe de la DGT de 3 de noviembre de 2015, por lo que en la actualidad, de las 48 jurisdicciones que conformaban la lista original, solo 33 siguen siendo calificadas como paraíso fiscal⁵.

Por otro lado, el legislador desconfía del contribuyente que manifiesta que traslada su residencia hacia un paraíso fiscal, considerando que puede ser probable que el traslado sea más formal que real; y ello aunque esa nueva residencia pueda ser acreditada mediante la presentación de un certificado expedido por la Administración de aquel territorio. Teniendo en cuenta que se trata de jurisdicciones opacas, poco o nada colaborativas, que no facilitan información, ¿se puede confiar en ellas?, ¿realmente se produce el traslado de residencia habitual?

Esa desconfianza se evidencia en el artículo 9.1 a) de la LIRPF cuando establece el criterio de permanencia temporal en territorio español, más de 183 días al año, para considerar residente habitual y contribuyente en este impuesto a la persona física.

Para determinar ese número de días, la ley española dispone que deben incorporarse al cómputo aquellos en los que pese a no estar físicamente en territorio español, corresponden a «ausencias esporádicas». No delimita este concepto de «ausencias esporádicas», lo que genera bastante inseguridad jurídica. Una interpretación razonable sería considerar que se refiere a pequeños periodos de tiempo, como vacaciones, o algún viaje de negocios, en los que el contribuyente sale y retorna posteriormente a España dentro del periodo impositivo. Sin embargo la Administración viene haciendo una interpretación favorable a sus intereses, que considera como ausencia esporádica cualquier salida de España que tuviese un retorno durante el mismo año⁶.

-
- «• Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en el citado territorio.
 - Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en el citado territorio.
 - Que los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen al menos el 75 % de su renta anual, y no excedan de cinco veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples».

Obviamente, al dejar de ser calificado como paraíso fiscal en nuestro ordenamiento, Andorra quedaba inmediatamente excluida del alcance del artículo 8.2 de la LIRPF, por lo que esta exclusión condicionada prevista en la disposición adicional 21.ª hasta el 31 de diciembre de 2014 resultaba innecesaria y podía inducir a confusión. Consiguientemente el precepto fue eliminado de nuestro ordenamiento.

⁵ Emirato del Estado de Bahréin, Sultanato de Brunéi, Gibraltar, Anguila, Antigua y Barbuda, Bermuda, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominicana, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Nauru, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Islas Turcas y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Macao, Principado de Mónaco, República de Seychelles.

⁶ Véase, entre otras, la Consulta de la DGT 1396/1997, de 27 de junio (NFC068429). Este criterio formulado hace dos décadas se ha mantenido en el tiempo. Un caso extremo de esta interpretación podría llegar a considerar como ausencia esporádica prácticamente todo el año, como por ejemplo desde el 2 de enero, fecha en que el sujeto sale de España, hasta que regresa el 30 de diciembre.

Pero la ley prevé una vía para evitar el cómputo de las ausencias esporádicas. En efecto, no se computarán cuando «el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país». Para ello bastará normalmente con que presente ante la Administración española un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración de esa otra jurisdicción.

Sin este certificado la Administración española difícilmente admite acreditada la residencia fiscal en otro país⁷. Solo en el caso de aquellos países que no emiten certificados de residencia fiscal porque se trata de un concepto no incorporado en su ordenamiento, la Administración viene aceptando que se acredite mediante la aportación de otros indicios o pruebas⁸.

Sin embargo, cuando se trata de **paraísos fiscales**, este precepto faculta a la Administración tributaria para que exija al contribuyente que pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural a través de otras vías. Por tanto, no bastará con que el contribuyente presente un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración de aquel territorio. Este documento, suficiente en relación con el resto de jurisdicciones, resulta insuficiente para acreditar la residencia fiscal en un paraíso fiscal, evidenciando la desconfianza que estos territorios y sus Administraciones generan en el legislador y en la propia Administración española; desconfianza que también se ha trasladado al poder judicial, como lo evidencian, entre otras, la Sentencia 1099/2009 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, de 15 de mayo (NFJ070356). Un certificado tributario o de naturaleza administrativa no prueba *per se*, cuando de paraísos fiscales se trata, la residencia fiscal en aquel territorio, como se desprende de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2007 (rec. núm. 998/2003 –NFJ025519–); y es que la certificación emitida por las autoridades de un paraíso fiscal no tiene credibilidad. En estos casos no solo es necesario que exista una intención de residir en un país, sino que esta intención se haya concretado y el contribuyente haya residido físicamente en él durante al menos 183 días, pudiendo aportar medios de prueba suficientes que lo acrediten.

El contribuyente deberá aportar otros indicios factuales sobre la permanencia física y estable en aquel territorio, si quiere impedir que se computen las ausencias esporádicas en la fijación de su residencia en España mediante el criterio de permanencia temporal.

Aportados indicios suficientes y, con ello, acreditada su residencia en el paraíso fiscal, si no fuese posible para la Administración fijar la residencia fiscal en España por ninguno de los tres criterios previstos en el artículo 9.1 de la LIRPF (permanencia temporal, centro de intereses económicos o vínculo familiar), la persona física dejaría de ser residente fiscal en nuestro país, pero no dejaría de ser contribuyente en el IRPF durante el periodo impositivo del traslado y los cuatro siguientes, conforme al artículo 8.2 de la LIRPF.

⁷ Véanse, entre otras, las Consultas de la DGT de V1525/2008, de 24 de julio (NFC030899), y 1396/1997, de 27 de junio (NFC068429).

⁸ Véanse las Consultas de la DGT V0665/2013, de 4 de marzo (NFC046987), y V4069/2015, de 17 de diciembre (NFC057679).

3. QUE LA PERSONA FÍSICA SEA DE NACIONALIDAD ESPAÑOLA

Cuando el cambio de residencia tenga como destino un paraíso fiscal, estaremos ante un contribuyente del IRPF no residente, lo que inmediatamente lleva a preguntarnos cuál será la vinculación de la persona con el territorio que permita legitimar al Estado español para gravar su renta mundial. La respuesta, tal y como está configurado el precepto, es la nacionalidad.

El motivo por el que el legislador introdujo el requisito de la nacionalidad se debió precisamente a que necesitaba justificar la vinculación personal del sujeto con el territorio español para seguir gravándolo.

La persona física deja de ser residente fiscal en España, pero continúa teniendo una vinculación personal y jurídica con el territorio a través de su nacionalidad; nacionalidad o ciudadanía que le reporta derechos en nuestro ordenamiento, lo que justifica que deba contribuir al sostenimiento del gasto público por obligación personal en el IRPF.

Por tanto, *a contrario sensu*, no será posible aplicar el artículo 8.2 de la LIRPF a aquellas personas que trasladen su residencia a un paraíso fiscal cuando no tengan nacionalidad española, como han reiterado las SSTSJ de Madrid 1959/2015, de 5 de marzo (NFJ070354), y 539/2015, de 16 de abril (NFJ059167).

Por otro lado, cabe plantearse en qué momento exacto debe tener la nacionalidad española. La redacción del artículo 8.2 deja abierta la interpretación en varios sentidos. ¿Cuándo se efectúa el cambio de residencia efectiva? ¿Cuándo se devenga el IRPF del periodo en que se produce el cambio de residencia efectiva? ¿Cuándo se devenga el IRPF del periodo impositivo en que deja de ser residente fiscal en España si este no coincide con el del traslado de residencia efectiva? Y es que podemos encontrarnos con personas físicas residentes que adquieran la nacionalidad española durante el tiempo que transcurre entre uno y otro momento.

Así se planteaba en la Consulta que dio lugar a la Resolución Vinculante de la DGT V0578/2006, de 31 de marzo (NFC021944). El consultante, persona física de nacionalidad argentina, había tenido su residencia fiscal en España desde el ejercicio 2002 al 2004. En agosto del año 2004, firma un contrato de trabajo con una persona jurídica del Principado de Mónaco y traslada allí su residencia laboral y fiscal, donde continúa residiendo en el momento de la consulta. Con fecha 24 de mayo de 2005 se le otorga por primera vez el pasaporte de España. A juicio de la DGT hay que diferenciar entre el periodo impositivo 2004, en el que se produce el desplazamiento al extranjero pero el consultante tiene la consideración de residente en España, y el periodo impositivo 2005 en el que se produce el cambio de residencia y tiene la nacionalidad española.

Sin indicarlo expresamente en esta resolución, la DGT exige implícitamente que el requisito de la nacionalidad española se cumpla a la fecha del devengo del periodo impositivo en que deja de ser residente fiscal sin perder su condición de contribuyente por aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF.

Por tanto, *a contrario sensu*, si estuviéramos ante un nacional en el momento del traslado de residencia efectiva que perdiera esa condición llegada la fecha del devengo del periodo impositivo en que deja de ser residente fiscal en España, no podría aplicársele el artículo 8.2 de la LIRPF, dado que carecería de uno de los requisitos necesarios.

En cualquier caso, utilizar la nacionalidad como criterio de sujeción por obligación personal en un impuesto general sobre la renta no suele ser habitual en el derecho comparado. La gran mayoría de los ordenamientos tributarios acuden a la residencia. Sin embargo, hay algún país, como Estados Unidos, que utiliza simultáneamente y de forma general ambos criterios. Así, la legislación fiscal estadounidense sujeta al *income tax* a todos sus nacionales o ciudadanos (*citizen*) con independencia del lugar en el que se encuentren, y a todos sus residentes (*alien*), nacionales y extranjeros⁹.

El legislador español no acude de forma general a la nacionalidad como criterio de sujeción por obligación personal en el IRPF para los no residentes, pero sí lo hace excepcionalmente en varios supuestos –arts. 10 y 8.2 LIRPF– estando entre ellos el mantenimiento de la condición de contribuyente en los casos de traslado de residencia fiscal a un paraíso fiscal durante ese periodo y los cuatro siguientes.

III. CONSECUENCIAS JURÍDICAS

1. EXTENSIÓN QUINQUENAL DE LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE

Como ya hemos indicado, la consecuencia jurídica directa que conlleva la concurrencia de los tres requisitos del presupuesto de hecho del artículo 8.2 de la LIRPF es la extensión de la condición de contribuyente durante el periodo impositivo en que se produzca el traslado de residencia fiscal y los cuatro siguientes.

El legislador parece presumir que un traslado de residencia fiscal hacia un paraíso fiscal, aunque la persona física haya podido acreditar que ha sido efectivo y real, y que obedece a motivos sustantivos y no meramente fiscales (contrato laboral) busca exclusivamente la elusión fiscal en España. Por ello, el artículo 8.2 de la LIRPF seguirá considerándolo el año en que se produce y los cuatro siguientes como contribuyente.

Ribes (2014) afirma que se trata de una medida de antielusión que «aplica una presunción absoluta de evasión fiscal, en la medida en que opera sobre toda operación de cambio de residencia

⁹ Así, los ciudadanos norteamericanos residentes en España estarán sujetos al IRPF español pero además seguirán siendo gravados en Estados Unidos por su renta mundial. Es por ello que esta circunstancia es contemplada en el Convenio para evitar la doble imposición firmado por España y Estados Unidos y publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1990, artículos 1, 3 o 24.2, entre otros.

a un paraíso fiscal», lo que puede plantear problemas con el derecho de la Unión Europea cuando se aplique a territorios calificados como paraísos fiscales situados en su interior (Gibraltar), en el Espacio Económico Europeo (Liechtenstein) o con terceros países con los que la Unión Europea tenga acuerdos que reconozcan libertades comunitarias de forma recíproca.

Es por ello que Puig i Vilamiu (1999) consideraba que esta norma, copiada de normas similares que existen en varios países escandinavos, Estados Unidos y Alemania, olvida recoger la admisión de la prueba de que el traslado de residencia no se efectúa únicamente para eludir impuestos, sino por otras razones sustantivas y, quedando estas acreditadas, debería excluirse su aplicación.

Volviendo al tenor literal del precepto, cabe plantearse qué ocurriría si durante esos cuatro años posteriores se incumpliera alguno de los requisitos exigidos en el momento del devengo del periodo impositivo en que se produce el cambio de residencia fiscal, esto es, cuando pasa a ser no residente en España.

Si durante ese espacio de tiempo el territorio dejara de ser considerado paraíso fiscal, o bien el sujeto perdiese la nacionalidad española, ¿seguiría siendo aplicable el artículo 8.2 de la LIRPF y, por tanto, calificándolo como contribuyente?

Entendemos que se trata de dos requisitos que no solo deben estar presentes en el momento del devengo del periodo impositivo en que se produce el traslado de residencia fiscal, sino que además deben mantenerse en cada uno de los siguientes en que se pretenda calificar como contribuyente a la persona física.

Si durante esos cuatro ejercicios faltara alguno de estos dos requisitos, el precepto no sería aplicable a ese periodo impositivo concreto y, por tanto, la persona física dejaría de ser contribuyente en el IRPF.

En los periodos impositivos en que se diesen todos los requisitos, coincidiendo con la STSJ de Madrid 130/2015, de 28 de enero (NFJ057696), seguiría siendo contribuyente del impuesto.

2. CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Esa condición de contribuyente en el IRPF español de un no residente inmediatamente plantea una hipotética doble imposición internacional, al estar gravada la renta en España, y posiblemente en el nuevo territorio en que fije su residencia.

Aunque los paraísos fiscales se asocian a baja o nula tributación y, por tanto, en muchos casos a la inexistencia de gravamen, esa afirmación debe ser matizada. Como señala Carmona Fernández (2007, p. 93), «Esta aseveración no puede considerarse una regla absoluta, dado los niveles de imposición sobre residentes, elevados incluso, que en ocasiones concurren en ciertos territorios calificados como paraísos fiscales, por ofrecer esencialmente ventajas fiscales a suje-

tos que obtengan rentas de fuente exterior»; y es que no todos los paraísos fiscales prevén una ausencia de tributación para sus residentes. En muchos casos, establecen regímenes fiscales preferenciales destinados a atraer capital o entidades no residentes, que conviven simultáneamente y de forma estanca con un régimen tributario convencional para sus residentes y las operaciones internas, garantizando de esta forma recursos a su propia Hacienda¹⁰. En estos casos, la aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF provocaría una doble imposición internacional.

Recordemos que el IRPF prevé dos mecanismos para corregir la doble imposición internacional, la exención prevista a las rentas del trabajo en el artículo 7 p) y la deducción del artículo 80, ambos de la LIRPF.

La exención no resulta aplicable cuando estamos ante paraísos fiscales, por lo que este mecanismo no evitaría una hipotética doble imposición.

Sin embargo, la deducción en cuota por el impuesto pagado en el extranjero o por la parte del mismo que habría correspondido pagar en el IRPF español, si esta cuantía es menor, sí resultaría aplicable cuando los rendimientos o las ganancias patrimoniales hayan sido obtenidas en un paraíso fiscal.

Por tanto, la extensión de la condición de contribuyente para el no residente que se traslade a un paraíso fiscal no implica inexorablemente una doble imposición internacional ante la ausencia con aquel territorio de un tratado para evitarla.

El artículo 8.2 de la LIRPF, en combinación con el artículo 80 de la LIRPF, evitan que se produzca tanto una doble imposición como una ausencia de tributación para las rentas del desplazado. Deberá tributar en el IRPF por las rentas obtenidas, pero si estas han sido también gravadas en el paraíso fiscal, de la cuota que deberá soportar en el impuesto español se podrá deducir lo pagado allí; o bien, si lo pagado allí fuese superior a la parte de la cuota que le habría correspondido en España de aplicar el tipo medio de gravamen a esas rentas, esta última cantidad.

Con este método unilateral de imputación para corregir la doble imposición, si el impuesto pagado en el paraíso fuese inferior al que correspondería en España, solo acabaría tributando en

¹⁰ Esta es una cuestión que se evidencia desde hace décadas. El informe OCDE de 1998 «Harmful Tax Competition: an emerging global Issue», ya establecía en sus páginas 22 y 23 los criterios para determinar cuándo se ejercía competencia fiscal perniciosa, distinguiendo entre paraísos fiscales y regímenes preferenciales pertenecientes a Estados miembros de la OCDE. Este informe calificaba como paraísos fiscales a aquellos que tuviesen una baja o nula imposición y, además, se diese alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Tuviesen un régimen normativo o ejerciesen prácticas administrativas poco transparentes.
- b) No intercambiasen información en tiempo y forma apropiada, por motivos legales o administrativos.
- c) Regímenes que amparasen a las sociedades *off-shore*. Ausencia del requisito de que se ejerza una actividad económica real o tenga una presencia sustancial en el territorio para poder disfrutar de un régimen fiscal ventajoso, diferenciándolo del aplicable a nivel interno.

el IRPF por esa diferencia; mientras que si el tributo pagado en el paraíso fuese mayor al que le correspondería en nuestro país al aplicar el tipo medio de gravamen sobre esas rentas, no debería ingresar cuantía alguna por estas, si bien, como es lógico, tampoco podría recuperar lo pagado, ni total ni parcialmente, en aquel territorio.

3. IMPUESTO DE SALIDA DEL ARTÍCULO 95 BIS DE LA LIRPF Y REGLA DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIRPF

La LIRPF contempla un impuesto de salida en sentido estricto, el artículo 95 bis, y una regla especial de imputación temporal de rentas cuando el contribuyente cambia de residencia, el artículo 14.3.

Ambos preceptos están condicionados al cambio de residencia fiscal y hacen mención expresa al artículo 8.2 de la LIRPF.

El artículo 95 bis de la LIRPF, vigente desde el 1 de enero de 2015, somete a gravamen las ganancias patrimoniales latentes, no realizadas, derivadas de acciones y participaciones en cualquier tipo de entidad titularidad del sujeto, en el año en que efectúe un traslado de residencia fiscal. Se trata de un impuesto de salida limitado a ciertas ganancias patrimoniales no realizadas, las derivadas de acciones y participaciones. Pero además restringe significativamente su alcance dado que exige se cumpla un requisito temporal y otro cuantitativo. Por un lado, que el contribuyente haya residido en territorio español durante al menos 10 años de los 15 periodos impositivos anteriores al que se tenga que declarar estas ganancias patrimoniales. Por otro, que se trate de acciones o participaciones con un valor de mercado superior a cuatro millones de euros, o bien a uno, siempre que en este último caso el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25%. Con esta configuración, el impuesto sobre salida tendrá un alcance residual¹¹.

Para aquellos a los que resulte aplicable, la ganancia se calcula como la diferencia positiva entre el valor de mercado en ese momento y el valor de adquisición; y como derivaría de un elemento patrimonial, se integrarían en la base imponible del ahorro.

La regla general en relación con el momento de la imputación de la ganancia patrimonial, conforme al artículo 121 del Reglamento del IRPF, sería que debería hacerse en el último periodo que deba declararse por este impuesto practicándose autoliquidación complementaria, sin

¹¹ Como ha manifestado Ribes Ribes (2015) «[...] tratándose de carteras de valores tan significativas, es poco probable que sean detenidas por personas físicas. En la mayoría de estos supuestos, la práctica nos indica que suele acudir a la constitución de una Sociedad de inversión de capital variable (SICAV)».

Sin embargo, creemos que aunque se constituyera una SICAV para invertir en activos financieros, el cambio de residencia provocaría igualmente la imputación de la plusvalía presunta por las acciones de la SICAV titularidad de la persona física que se traslada.

sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al ejercicio siguiente, al primero en que deja de ser residente.

Si volviese a ser residente fiscal sin haber transmitido los títulos que originaron el impuesto de salida, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas.

Este régimen presenta varias especialidades en las que se aplica de forma más benévola:

- a) Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

La ganancia solo deberá declararse si durante alguno de los 10 años siguientes al traslado del sujeto se produce una transmisión *inter vivos* de los títulos, o bien pierde la condición de residente en algún Estado miembro de los anteriores (UE o EEE con el que existe efectivo intercambio de información) o incumpla la obligación de comunicación al respecto que establece la regulación. En caso contrario, no deberá hacerlo.

- b) Cuando se produzca un cambio de residencia temporal a un territorio excluido de la Unión Europea, y de aquellos del Espacio Económico Europeo con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria bien: a) por motivos laborales y siempre que no tenga la consideración de paraíso fiscal; b) o bien por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Se aplazará el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales, previa solicitud del contribuyente, y siempre que aporte garantías suficientes, devengándose intereses de demora. El periodo de aplazamiento puede extenderse hasta 10 años en caso de que la causa del traslado sea laboral y 5 en el resto de casos.

Pasado este periodo, la deuda sería exigible, salvo que el sujeto hubiera vuelto a fijar su residencia en España.

Igualmente, si en algún momento del aplazamiento transmitiera las acciones o participaciones, el aplazamiento vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión de las mismas.

Especialidades al margen, notemos que este régimen provoca el devengo de las ganancias patrimoniales latentes a raíz del cambio de residencia fiscal y la consecuente pérdida de la condición de contribuyente en el IRPF. Es en realidad esta pérdida de la condición de contribuyente y, por tanto, de la posibilidad de seguir gravando su renta mundial lo que impediría que el Estado hiciese tributar la ganancia patrimonial generada cuando se transmitan en un futuro los títulos. En ese momento, el titular de los mismos sería un no residente, habría perdido su vinculación con

el territorio. Por ello, con el impuesto de salida se cambia la regla de imputación de la plusvalía, no siendo necesario que se produzca una alteración de la composición patrimonio para obligar a que se declare la que se haya generado hasta el traslado de residencia¹².

Pues bien, esta lógica se rompe cuando el cambio de residencia se dirige hacia un paraíso fiscal. Recordemos que, en estos casos, la persona física deja de ser residente fiscal en España, pero si es nacional, no pierde su condición de contribuyente, dado que el artículo 8.2 la extiende al periodo impositivo en que pasa a ser no residente y los cuatro restantes.

Por tanto, el sujeto seguirá sometido a gravamen en el IRPF por su renta mundial durante esos cinco periodos, siempre que mantenga los requisitos que activan esta disposición –residencia en un paraíso fiscal y nacionalidad española–.

Sin embargo, de forma sorprendente, el punto 7 del artículo 95 bis de la LIRPF exige que declare las ganancias patrimoniales latentes en el momento del traslado al paraíso fiscal, aunque la persona física no pierda su condición de contribuyente conforme al artículo 8.2 de la LIRPF.

Estas ganancias patrimoniales se imputarán al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho periodo.

Para evitar una doble imposición, si se transmitieran en un periodo impositivo en que el contribuyente mantuviera tal condición, para el cálculo de esta ganancia o pérdida patrimonial se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar previamente la ganancia patrimonial latente en el momento del traslado de residencia.

Esta regulación supone una anomalía y una perversión del fundamento del régimen de los impuestos de salida, si bien es cierto que el traslado de residencia a un paraíso fiscal, como causa diferencial con otros destinos, podría hacer que se considerase que no estuviésemos ante situaciones comparables de cara a aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad tributaria y, por tanto, que se llegase a admitir la desigualdad de trato.

Por otro lado, añadir que no sería aplicable en estos casos la regla de imputación temporal especial del artículo 14.3 de la LIRPF. Según esta, «En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno».

¹² Como manifestó de forma muy expresiva Guerra Reguera (2010, p. 206) en relación con la finalidad que persiguen los Estados con los impuestos de salida «si quieres te vas, nadie te lo impide, pero antes pasa por caja».

Sin embargo, dado que el sujeto no pierde la condición de contribuyente en los casos del artículo 8.2, el cambio de residencia hacia el paraíso fiscal no provocaría la imputación inmediata de las rentas pendientes pero ya devengadas.

4. REGULACIÓN ESTATAL DEL IRPF EN LOS PERIODOS EN QUE AMPLÍA SU CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE

Finalmente cabe plantearse si durante esos cinco periodos impositivos le resultaría aplicable la regulación estrictamente estatal o cabría plantearse aplicar la normativa del IRPF de la comunidad autónoma en la que se encontraba el año en que trasladó su residencia, lo que estaría claramente relacionado con la administración o administraciones que tendrían derecho a la recaudación del impuesto.

Al tratarse de un contribuyente no residente, no sería posible fijar su residencia en alguna comunidad autónoma, por lo que correspondería al Estado central la regulación exclusiva del impuesto, así como la entera recaudación.

Referencias bibliográficas

- Alvárez Barbeito, P. y Calderón Carrero, J. M. (2010). *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Ed. Netbiblo.
- Carmona Fernández, N. (2007). *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Ed. CISS, grupo Wolters Kluwer.
- Guerra Reguera, M. (2010). Los Impuestos de Salida en el Ámbito de la Unión Europea. En *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ed. Centro de Estudios Financieros.
- Herrera Molina, P. M. (2013). Exit Taxes y libertades comunitarias: ¿contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE? *Revista General de Derecho Europeo*, 29.
- Martos García, J. J. (2017). Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión. *Quincena Fiscal*, 3.
- Milla Ibáñez, J. (2013). La residencia de las personas físicas como nexo de la tributación de la renta en los ordenamientos jurídicos español y británico: la especial incidencia del Derecho de la Unión Europea. (Tesis doctoral defendida en la Universidad de Valencia).
- Puig i Vilamiu, S. (1999). Paraísos fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF. Recuperado de <noticias.juridicas.com>, Sección artículos doctrinales: Derecho Fiscal, Financiero y Tributario.
- Ribes Ribes, A. (2014). *Los impuestos de salida*. Tirant lo Blanch.
- Ribes Ribes, A. (2015). Un nuevo Exit Tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF. *Crónica Tributaria*, 154.