

Trabajo Fin de Grado

Medidas en el IRPF frente a los cambios de residencia de
personas físicas a jurisdicciones no cooperativas

Measures in the Personal Income Tax against changes of residence of
individuals to non-cooperative jurisdictions

Autor/es

Víctor Fuertes Broto

Director/es

Sabina Elisabet de Miguel Arias

Facultad de Derecho

Curso 2024/2025

ÍNDICE

-	ABREVIATURAS.....	3
1-	INTRODUCCIÓN.....	4
1.1-	Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Grado.....	4
1.2-	Razón de la elección del tema y justificación de su interés.....	5
1.3-	Metodología.....	5
2-	ASPECTOS GENERALES DE LA DELIMITACIÓN DE LA RESIDENCIA EN EL IRPF.....	6
3-	ANÁLISIS DE ALGUNAS DE LAS MEDIDAS ACTUALES PARA EVITAR LOS CAMBIOS DE RESIDENCIA A JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS EN EL IRPF.....	10
3.1-	La extensión temporal de la condición de sujeto pasivo.....	11
3.1.1-	Requisitos para la aplicación del artículo 8.2 LIRPF.....	11
3.1.1.1-	Traslado a una jurisdicción no cooperativa.....	11
3.1.1.2-	Acreditación de residencia fiscal en una jurisdicción no cooperativa.....	14
3.1.1.3-	Nacionalidad española.....	15
3.1.2-	El cómputo del plazo de extensión de la residencia fiscal en España.....	17
3.1.3-	Problemática que plantea la extensión de la residencia fiscal.....	18
3.2-	Impuesto de Salida (<i>Exit Tax</i>).....	21
3.2-1.	Reglas generales.....	21
3.2-2.	Cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa.....	25
3.3-	Otras normas del IRPF que afecten que afectan a las rentas obtenidas en jurisdicciones no cooperativas.....	27
3.3-1.	La exención por obtención de rendimientos del trabajo en el extranjero.....	27
3.3-2.	Obligaciones de información de los contribuyentes en relación a sus operaciones con jurisdicciones no cooperativas.....	29
3.3-3.	Reglas especiales en el régimen de imputación de rentas por derechos de imagen.....	30
4-	CONCLUSIONES.....	32
5-	BIBLIOGRAFÍA.....	34

ABREVIATURAS

CDI: Convenio de Doble Imposición

CE: Comisión Europea

CIT: Obra Citada

DA: Disposición Adicional

DGT: Dirección General de Tributos

EE. UU: Estados Unidos

HFP: Hacienda y Función Pública

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto de Sociedades

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

LMPF: 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

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

PAG: Página

RIRPF: Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero

SS: Siguietes

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TC: Tribunal Constitucional

TFG: Trabajo de Fin de Grado

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

UCM: Universidad Complutense de Madrid

UE: Unión Europea

VVAA: Varios Autores

1- INTRODUCCIÓN

1.1- Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Grado

El IRPF constituye uno de los pilares de los sistemas fiscales de numerosos países, además de ser una herramienta fundamental para la financiación del gasto público y para la redistribución de la riqueza. Sin embargo, en la actualidad —marcada, entre otros factores, por un mayor grado de globalización y por la creciente movilidad internacional de personas con rentas elevadas—, una de las principales preocupaciones relacionadas con el referido instrumento fiscal ha de ver con la supuesta facilidad para que los individuos puedan trasladar residencia fiscal a otros países con fiscalidades más ventajosas.

El presente trabajo fin de grado tiene por objeto analizar y evaluar la efectividad de las medidas defensivas implementadas en el IRPF previstas para cambios de residencia, especialmente a jurisdicciones no cooperativas, para desincentivar dichos traslados de residencia. Así, serán objeto de análisis cuestiones como los criterios de residencia fiscal, la imposición de gravámenes de salida y otras normas anti-elusión.

A estos efectos será preciso explicar, de forma introductoria, aspectos clave para el desarrollo de la materia, como son la delimitación de la residencia en el IRPF, el concepto de jurisdicción no cooperativa y las reglas para considerar un territorio como tal.

1.2- Razón de la elección del tema y justificación de su interés

Es innegable que la etapa de la adolescencia en mi generación, la generación Z, ha estado marcada por un mundo que permitía comunicarte libremente dando lugar a una gran variedad de información que en innumerables ocasiones no sabíamos gestionar. Así, en la etapa más influenciada del ser humano, nos hemos visto expuestos a la información que navegaba por Internet y a la que nuestros “ídolos” tras la pantalla nos transmitían.

Reside aquí una de las razones por las que he elegido este tema, pues a lo largo de la adolescencia he presenciado como los “youtubers” / “streamers” que seguía cambiaban su residencia a Andorra, aunque, evidentemente, en aquel momento no me cuestionaba el porqué de estas acciones y sus consecuencias.

Por ello, no dudé en elegir este tema cuando se me asignó el área de Derecho Tributario para hacer el TFG, ya que ahora iba a tener el conocimiento de las causas de esta forma de actuar y los medios para llegar a una conclusión al respecto.

Asimismo, es un tema de interés actual, al ser uno de los grandes problemas de los sistemas fiscales motivado por la globalización y que, por ende, debe estar en constante revisión.

1.3- Metodología

Con respecto a la metodología seguida durante el desarrollo del TFG, por un lado, he decidido estructurar la exposición del tema partiendo desde los aspectos más generales hacia otros más específicos.

Para ello, he comenzado detallando con precisión aspectos generales contemplados en la LIRPF sobre la delimitación de la residencia, así como los requisitos a los que hay que atender para determinar si se cumple el criterio principal establecido y reglas especiales. Tras esto, he continuado exponiendo alguna de las medidas establecidas para evitar los traslados de residencia a jurisdicciones no cooperativas, analizando la extensión temporal de la condición de sujeto pasivo prevista en la LIRPF —detallando y analizando los requisitos para su aplicación—, el cálculo del cómputo del plazo previsto

y las problemáticas que puedan surgir. Asimismo, he considerado pertinente analizar la figura del *exit tax* o impuesto de salida, desde sus reglas generales hasta su implicación en los cambios de residencia a jurisdicciones no cooperativas. Para continuar, se realiza el estudio de otras normas contenidas en la LIRPF que afectan a las rentas obtenidas en jurisdicciones no cooperativas, como la exención por obtención de rendimientos del trabajo en el extranjero, las obligaciones de información de los contribuyentes en relación a sus operaciones con jurisdicciones no cooperativas y las reglas especiales en el régimen de imputación de rentas por derechos de imagen. Por fin, se han expuesto las conclusiones generales del TFG.

A estos efectos, he consultado una variedad de fuentes para desarrollar este análisis. En primer lugar, me he centrado en la lectura y el estudio detallado de la normativa que regula la delimitación de la residencia en el IRPF y los requisitos establecidos para determinar qué territorios se consideran jurisdicciones no cooperativas.

Posteriormente, he revisado manuales generales, capítulos de libros especializados y artículos publicados en revistas específicas de esta área. Además, he complementado este enfoque con el análisis de distintos pronunciamientos jurisprudenciales relacionados con el tema.

2- ASPECTOS GENERALES DE LA DELIMITACIÓN DE LA RESIDENCIA EN EL IRPF

La delimitación de la residencia es una cuestión esencial para determinar la sujeción o no de una persona física al IRPF. De esta manera, es labor del legislador establecer qué criterios van a vincular al contribuyente.

En nuestro caso, el legislador decidió que el criterio de la habitualidad debía ser la principal delimitación de la residencia, de manera que las personas físicas con residencia habitual en territorio español y las personas físicas con residencia habitual en el extranjero (cuando se cumplan ciertas circunstancias) estuviesen sujetas por este punto de conexión al IRPF.

En concreto, el artículo 8 de la LIRPF establece, en su primer párrafo, que “Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas que tengan su residencia

habitual en territorio español. b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley”.

A su vez, el artículo 9 de dicha ley, establece los requisitos para delimitar qué contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

En particular, SANTA BÁRBARA RUPÉREZ define el término “residencia habitual” cómo “lugar o territorio al que se vinculan diversas personas y/o jurídicas por aplicación de criterios específicos, y que determina, en determinados supuestos, la normativa aplicable”¹.

Así, el artículo 9.1 de la LIRPF prevé que, una persona física posee su residencia habitual en territorio español cuándo permanece más de 183 días durante un año natural en territorio español -o bien cuando el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos radique en España-.

A efectos del cómputo de los 183 días, se toman en cuenta de igual forma las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En este sentido, el Tribunal Supremo estableció, en su Sentencia de 28 de noviembre de 2017, que para valorar las ausencias esporádicas se debe atender exclusivamente al elemento objetivo, es decir, la duración de la permanencia fuera del territorio, sin que pueda ser vinculado a la existencia de cierta intención que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de establecerse fuera de España con la intención de volver².

En base a esto, es lógico entender que las ausencias esporádicas deben ser inferiores a 183 días, porque, si no, no cabría considerar que el sujeto en cuestión es residente fiscal en España.

Adicionalmente, el legislador fija la sujeción al IRPF de las personas físicas españolas que acrediten su nueva residencia fiscal en un territorio considerado como paraíso

¹ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., “Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídico”, en Anuario jurídico y económico escurialense, n.º. 36, 2003, p. 8.

² STS 4306/2017, de 28 de noviembre de 2017.

fiscal, únicamente en el periodo impositivo en que se efectuó el cambio de residencia y durante los siguientes cuatro periodos impositivos³.

Ahora bien, cabe señalar que, aunque este precepto haga referencia a los paraísos fiscales, esta mención se extiende a las actualmente denominadas jurisdicciones no cooperativas, tras la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal⁴. Esto es debido a que todas las referencias a los paraísos fiscales se entienden hechas a las jurisdicciones no cooperativas de la Disposición Adicional 1ª de la Ley 36/2006⁵.

Por otro lado, es residente habitual, y por tanto contribuyente, aquel sujeto que tenga el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos en territorio español⁶. El legislador entiende justificada esta inclusión porque el hecho de que la base de las actividades empresariales se encuentre en determinado lugar implica, en mayor o menor medida, cierta estancia temporal en ese territorio⁷. Cabe recalcar que se entiende por núcleo de intereses económicos el lugar donde obtenga la mayor parte de sus rentas⁸.

Además de ello, se presume que este tiene residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los requisitos de estancia de 183 días o el núcleo principal de actividades económicas, resida habitualmente en territorio español el cónyuge no separado y los hijos menores de edad.

A juicio de CUBERO TRUYO esto presenta tres carencias: en primer lugar, la consideración de un único tipo de familia; en segundo término, la normativa no realiza una visión global, sino que se trata con independencia a las relaciones personales y

³ Artículo 8.2 LIRPF

⁴ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, 2021, Tirant lo Blanch, p. 274.

⁵ Disposición Adicional 10ª Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

⁶ Artículo 9.1 b) LIRPF

⁷ CUBERO TRUYO, A.M., *Cuadernos de estudios empresariales “La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF”*, Servicio de Publicaciones UCM. Madrid, 1995, p.98

⁸ STSJ Madrid 11839/2017 de 24 noviembre de 2017

económicas; y, por fin, dicha regla supone minusvaloración de lo personal frente a lo económico, pues se trata de una simple presunción⁹.

La consideración que realiza CUBERO TRUYO me parece acertada, ya que el hecho de que esta previsión se extienda solo a un único tipo de familia es injusto y poco representativo, pues la diversidad familiar es una realidad hoy en día. Por otro lado, la falta de una visión global tratando conjuntamente las relaciones personales y económicas ignora la complejidad de las situaciones individuales, corriendo el riesgo de aplicar soluciones que no se ajusten a la realidad de las personas. En definitiva, es fundamental que la normativa se adapte al contexto social.

Por otro lado, como se ha indicado ya, no es requisito imprescindible para ser contribuyente tener residencia habitual en territorio español, como se prevé en el artículo 10 de la LIRPF. Así pues, el legislador opta por considerar contribuyentes a las personas nacionalidad española que residan habitualmente en el extranjero en circunstancias concretas: por su condición de miembro de misiones diplomáticas españolas, miembro de las oficinas consulares españolas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular¹⁰. Este mismo criterio se extiende al cónyuge no separado e hijos menores de edad.

En cambio, lo expuesto con anterioridad, no será aplicable y, por tanto, no tendrán la consideración de contribuyentes aquellos sujetos que sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y que ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas con anterioridad. Además, tal y como sucede en el precepto anterior este criterio se extiende al cónyuge no separado e hijos menores: es decir, esta regla no será

⁹ CUBERO TRUYO, A.M., *Cuadernos de estudios empresariales “La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF”*, Cit.

¹⁰ Artículo 10.1 LIRPF.

de aplicación cuando aquellos tengan la residencia habitual en territorio extranjero con anterioridad a la adquisición de las condiciones por el cónyuge, padre o madre¹¹.

Por fin, de conformidad con el artículo 10 de la LIRPF, a título de reciprocidad, no son contribuyentes los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando sea debido al cumplimiento de los supuestos establecidos en el apartado 1 de dicho precepto¹².

Estas son las reglas generales para la delimitación de la residencia en el IRPF -aspecto clave para la sujeción o no de las personas físicas a este impuesto-. Como se ha visto, la LIRPF utiliza criterios objetivos como la permanencia de más de 183 días en territorio español o la ubicación del núcleo de intereses económicos, complementados por reglas específicas para situaciones excepcionales como las de diplomáticos, funcionarios y residentes en jurisdicciones no cooperativas.

En definitiva, aunque el marco legal cumple con la función de vincular a los contribuyentes al sistema fiscal, es evidente la necesidad de una evolución normativa que incorpore una perspectiva más acorde con la complejidad de las situaciones personales y económicas de los individuos.

3- ANÁLISIS DE ALGUNAS DE LAS MEDIDAS ACTUALES PARA EVITAR LOS CAMBIOS DE RESIDENCIA A JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS EN EL IRPF

Una vez delimitados los requisitos generales que determinan la condición de contribuyente en territorio español, es preciso pasar a analizar algunas de las medidas previstas por el legislador para frenar o minimizar los efectos que presentan los cambios de residencia a jurisdicciones no cooperativas.

Así, en la actualidad, las medidas para evitar los cambios de residencia en el IRPF han cobrado especial relevancia debido a las diferencias entre las normativas tributarias de los países y a la globalización, la cual provoca importantes flujos migratorios.

¹¹ Artículo 10.2 LIRPF.

¹² Artículo 10.2 LIRPF.

Llegados a este punto, en los epígrafes siguiente se abordarán las siguientes medidas: la extensión temporal de la condición de sujeto pasivo, el sometimiento a gravamen de las ganancias patrimoniales cuando se haya producido el cambio de residencia (impuesto de salida o *-exit tax-*), las reglas para la corrección de la doble imposición internacional y ciertas declaraciones de información¹³.

3.1- LA EXTENSIÓN TEMPORAL DE LA CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO

La extensión temporal de la condición de contribuyente se inserta en el artículo 8.2 LIRPF, de manera que este artículo establece que las personas físicas con nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en otro país considerado como paraíso fiscal (término extensible a jurisdicciones no cooperativas por la Disposición Adicional 1ª de la Ley 36/2006, como ya he mencionado anteriormente) no perderán la condición de contribuyentes durante los cuatro periodos impositivos siguientes al cambio de residencia.

Por lo tanto, de este precepto se deducen los tres siguientes requisitos para que se produzca la extensión temporal de la condición de contribuyente: el cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa, la acreditación de la nueva residencia fiscal en una jurisdicción no cooperativa y que el contribuyente tenga la nacionalidad española¹⁴.

3.1.1- Requisitos para la aplicación del artículo 8.2 LIRPF

3.1.1.1- Traslado a una jurisdicción no cooperativa

Respecto al cambio de residencia, en primer lugar, es preciso señalar que para que sea de aplicación la regla del artículo 8.2 de la LIRPF debe tratarse de una persona física

¹³ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 276-309.

¹⁴ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 276-281.

cuya residencia fiscal se encuentre en el ámbito espacial del IRPF¹⁵, es decir, que dicha residencia fiscal se encuentre en territorio español¹⁶, y que sea trasladada a una jurisdicción no cooperativa. Así pues, se deduce que dicha norma no es aplicable para quienes no fueran residentes en España, aunque tengan nacionalidad española.

Para la correcta interpretación de este precepto debemos esclarecer qué entendemos por jurisdicción no cooperativa -antiguos “paraísos fiscales”- a efectos de la LIRPF. Así pues, MARTOS GARCIA¹⁷ señaló que, para considerar a un territorio como paraíso fiscal, se debían dar, al menos, dos requisitos tributarios: uno imprescindible y otro que debe darse de entre tres situaciones posibles¹⁸.

Esta cuestión viene delimitada en la actualidad por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención fiscal, en la redacción dada por 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.

Más en concreto, un país o territorio será considerado como jurisdicción no cooperativa cuando así lo determine la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los requisitos previstos en el apartado segundo de la disposición adicional primera de la LMPPF.

En primer lugar, se toman en cuenta las medidas adoptadas en materia de transparencia fiscal. Así, son factores determinantes -pero no los únicos- para considerar a una jurisdicción no cooperativa como tal, la existencia de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria con dicho país, el cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España, el resultado de las evaluaciones “inter pares” realizadas por el Foro General de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales y el intercambio de información relativa

¹⁵ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 276.

¹⁶ Artículo 4 LIRPF

¹⁷ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 26-29.

¹⁸ Disposición Adicional 1ª y 10ª y Disposición Transitoria 2ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (en redacción dada por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con efectos desde el 11 de julio de 2021)

al titular real establecido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

A estos efectos, por intercambio de información se entiende la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. De esta manera, el cumplimiento de estos factores conlleva la pérdida de la condición de jurisdicción no cooperativa, y viceversa.

Asimismo, otros factores a valorar a la hora de calificar a dichos territorios como tal, son la existencia de instrumentos dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios. Esto es, que dichos territorios “faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales”.

Por fin, como ha venido siendo habitual, también se incluye como factor a tomar en cuenta la existencia de baja o nula tributación. En este sentido, existe baja tributación cuando en el país se aplique un nivel impositivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al IRPF, IS o IRNR. A su vez, existe nula tributación cuando en el país no exista un impuesto idéntico o análogo al IRPF, IS o IRNR. Bajo este prisma, el requisito imprescindible es que en dicho territorio no hubiera impuestos sobre la renta o que estas fueran meramente nominales.

Siendo esto así, como ya vino a señalar la OCDE, los factores determinantes en este punto son los siguientes¹⁹:

- La inexistencia de comunicación de información con otras autoridades fiscales.
- La falta de transparencia, es decir, se presume que las rentas son gravadas en los otros territorios, pero realmente no lo son; *ergo*, obtienen beneficios fiscales evitando la doble imposición internacional.

¹⁹ Estudios económicos de la OCDE 1998, España. OCDE, París 1998.

- La no exigencia de realización de una actividad económica sustancial en el territorio, bastando únicamente la mera constitución en dicho territorio. Esto fomenta la atracción de empresas con motivos meramente impositivos.

Asimismo, hay que tener en cuenta factores no tributarios, como son la estabilidad política, jurídica y económica²⁰. De manera que un territorio es catalogado de escasa seguridad jurídica respecto a los tributos cuando la probabilidad de que se lleven a cabo reformas en la ley en espacios de tiempo reducidos es elevada.

Por otro lado, se podrá actualizar la lista de jurisdicciones no cooperativas, atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE, la relación de regímenes fiscales perjudiciales considerados como jurisdicciones no cooperativas²¹.

En caso de que España tenga suscrito un convenio vigente para evitar la doble imposición con un país o territorio considerado como jurisdicción no cooperativa, de conformidad con lo establecido anteriormente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a dicho convenio²².

Por fin, las normas de cada tributo pueden establecer especialidades.

3.1.1.2- Acreditación de residencia fiscal en una jurisdicción no cooperativa

En términos generales, para acreditar la residencia en un territorio distinto al español, es preciso que se presente un certificado acreditando que ha trasladado su residencia fiscal a otra jurisdicción, y, en caso de que no se disponga de ese certificado, podrán presentarse las pruebas que estime oportunas²³. Ahora bien, con respecto a los traslados a una jurisdicción no cooperativa no es suficiente con la presentación de este

²⁰ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 30.

²¹ D.A 1ª. 3 Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

²² D.A 1ª. 5 Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

²³ Resoluciones de la Dirección General de Tributos 4/03/2013 (CV0665- 13) y 17/12/2015 (V4069-15).

certificado, puesto que la certificación emitida la misma no tiene credibilidad alguna; así pues, el sujeto de que se trate deberá aportar medios de prueba que acrediten haber residido en ese territorio 183 días²⁴, como puede ser un contrato de alquiler o cualquier tipo de recibo (como agua o internet).

Siendo esto así, a mi juicio, el deber de acreditar la nueva residencia fiscal en una jurisdicción no cooperativa no es del todo eficiente, ya que es posible eludir la aplicación del precepto estableciendo, primero, la residencia en un territorio no calificado como jurisdicción no cooperativa para, el siguiente año, trasladarla a una jurisdicción no cooperativa²⁵, es decir, se utiliza la primera residencia como puente para evitar esta medida defensiva.

Asimismo, se puede dar el caso en el que el cambio de residencia fiscal sea aparente, es decir, como sucedería la residencia habitual se siguiese situando en España. Precisamente por ello se fija que el límite mínimo para considerar a un contribuyente como residente habitual en España es cuándo reside 183 días o más²⁶.

3.1.1.3- Nacionalidad española

Una vez señalado lo anterior, es preciso recordar que la regla del artículo 8.2 de la LIRPF únicamente resulta de aplicación a los sujetos con nacionalidad española,

El requisito de la nacionalidad española encuentra su fundamento en que es la única justificación para que un sujeto no residente este sujeto como contribuyente al IRPF español²⁷, siendo que su renta se produce en otro lugar. Esto se debe a que, si no, el Estado podría gravar cualquier renta mundial. Asimismo, esta extensión se justifica mediante la afirmación de que el sujeto con nacionalidad española posee ciertos

²⁴ Sentencia del TSJ 1099/2009 de Andalucía, de 5 de mayo

²⁵ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 279

²⁶ Artículo 9.1 a) LIRPF

²⁷ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 281

derechos en nuestro ordenamiento jurídico, de modo que es lógico pensar que debe contribuir al sostenimiento del Estado social²⁸.

Por ello, es una cuestión importante determinar cuándo se debe tener la nacionalidad española, así la Resolución Vinculante de la DGT de 31 de marzo de 2006 (V0578-06) resuelve que el criterio de la nacionalidad española se ha de cumplir a la fecha de devengo del periodo impositivo en que deja de ser residente fiscal. Por tanto, si nos encontramos ante un nacional español en el momento del traslado de residencia, pero llegada la fecha de devengo ha perdido esa condición, no se le podrá extender la condición de contribuyente²⁹.

Se puede observar cómo, en función de la nacionalidad que posea el sujeto, se le aplica la medida defensiva o no, lo que nos conduce a situaciones de discriminación por razón de nacionalidad. Ahora bien, el TC vino a considerar que la vulneración del derecho de igualdad de trato, en este punto, está justificada por la finalidad perseguida y siempre que el medio utilizado para alcanzar el fin sea el adecuado³⁰.

Una vez introducido el debate de vulneración del derecho a la igualdad de trato por aplicación del criterio de nacionalidad, es preciso señalar que la extensión temporal de la condición de contribuyente puede atentar contra el derecho comunitario a la libre circulación o de establecimiento³¹. Esto puede plantear ciertos problemas con el Derecho de la Unión Europea, ya que, por un lado, el artículo 18 del TFUE prohíbe cualquier discriminación por motivo de la nacionalidad y, ligado a esta prohibición, el artículo 45 del TFUE asegura la libre circulación de los trabajadores dentro la Unión Europea. Así pues, podrán producirse ciertas contrariedades cuando el cambio se produzca a una jurisdicción no cooperativa situada en la Unión Europea; en el Espacio

²⁸ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 282.

²⁹ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 282-283.

³⁰ STC 96/2002 de 25 de abril de 2002.

³¹ GALAPERO FLORES, R. *La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos*. Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid, 2019. p.11

Económico Europeo, como es el caso de Liechtenstein; o con terceros países con los que la UE tenga acuerdos que establezcan libertades y derechos comunitarios³²

3.1.2- El cómputo del plazo de extensión de la residencia fiscal en España

Como ya se ha indicado, en la medida en que una persona física con nacionalidad española decida cambiar su residencia a un territorio que cumpla con lo anteriormente establecido, estará sujeta al IRPF español en el periodo impositivo en que se efectuó ese cambio de residencia y durante los siguientes cuatro periodos impositivos.

Por ejemplo, una persona decide trasladar su residencia a una jurisdicción no cooperativa en 2021, en base a este precepto estarán sujetas las rentas devengadas en 2021 y en 2022, 2023, 2024 y 2025.

Puede resultar un problema a efectos de determinar cuál es el periodo impositivo en que se produce el cambio de residencia habitual, ya que, si el cambio se produce cuando ya han transcurrido 183 días, se estaría cumpliendo el criterio de permanencia en territorio español del artículo 9.1a) LIRPF. Así, habría un conflicto entre el criterio de habitualidad y el criterio de la nacionalidad, al producirse el cambio de residencia, puesto que se cumplirían ambos.

En este caso, se plantea la siguiente duda: ¿el periodo impositivo del cambio de residencia sería el año en que ocurre dicho cambio, aunque siga siendo considerado residente fiscal en España por aplicación del artículo 9.1a) LIRPF, o al año siguiente, cuando ya no se le considerase residente fiscal?

A estos efectos, MARTOS GARCÍA³³ proporciona una acertada solución a este problema determinando que el periodo impositivo a tomar en consideración sería cuando dejase de ser considerado residente fiscal en España, ya que la aplicación del artículo 8.2 LIRPF cobra sentido cuando el contribuyente ya no es residente en España.

³² MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 285.

³³ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 277-278.

Así, mientras siga teniendo la condición de residente habitual en territorio español, esto primará sobre el cambio de residencia.

En este sentido, la finalidad de esta regla es gravar las rentas futuras del contribuyente, cuya naturaleza jurídica sería la de un “trailing tax”.

En este caso el legislador desplaza el punto de conexión de la residencia habitual por el criterio de la nacionalidad, puesto que esta sería la única conexión que, por ejemplo, habría entre un sujeto español que reside en Islas Vírgenes de Estados Unidos de América³⁴ y España.

Por otro lado, si el traslado se produce con anterioridad al cumplimiento de los 183 días o el núcleo de sus actividades económicas no radica en España, se entenderá efectuado el mismo año del traslado y se extenderá durante los 4 años siguientes, es decir, si se produjese el cambio el 2 de febrero de 2023 y se extenderá la condición de residente hasta el 2027.

3.1.3- Problemática que plantea la extensión de la residencia fiscal

Acreditada la concurrencia de los tres requisitos mencionados se producirá la extensión de la condición de contribuyente durante los cuatro periodos impositivos siguientes. Analizando este precepto se puede presumir como el legislador opta por considerar cualquier cambio de residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa como un acto de elusión fiscal, sin tener en cuenta que algunos cambios se pueden deber a motivos diversos, ya sean laborales o familiares. Por tanto, considero que el legislador debió diferenciar en este punto entre traslados de residencia fiscal por motivos elusivos y otros, debiendo haber otorgado la posibilidad de aportación de la prueba de que el traslado no es por motivos elusivos, excluyéndose en dichos supuestos la extensión de la condición de contribuyente.³⁵

Por otro lado, existen problemas prácticos que afectan a la aplicación de esta medida. En concreto, MARTOS GARCIA se cuestiona sobre qué sucederá si, en el transcurso de

³⁴ Artículo único Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

³⁵ PUIG I VILAMIU, S. “Paraisos Fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF” Cit.

los cuatro años desapareciese alguno de los requisitos exigidos para la aplicación del artículo 8.2 LIRPF, es decir, si se diera el caso de que el territorio dejase de ser considerado como jurisdicción no cooperativa o el sujeto perdiese la nacionalidad española. Ambos requisitos han de estar presentes en el momento de devengo del periodo impositivo en el que se entiende trasladada la residencia y en los cuatro periodos impositivos siguientes, de modo que, si en el transcurso de los dichos periodos impositivos faltase alguno de estos dos requisitos, no se producirá la aplicación del precepto en ese periodo concreto y, por tanto, dejará de ser considerado contribuyente³⁶.

En tercer lugar, cabe señalar que esta medida defensiva puede generar casos de doble imposición, ya que es evidente pensar que la jurisdicción no cooperativa considerará al sujeto como residente fiscal en su territorio a la vez que seguirá sujeto al IRPF español, aunque disponemos de herramientas para corregir esta doble imposición.

A este respecto, cabe recalcar que el hecho de que un territorio sea considerado jurisdicción no cooperativa no es sinónimo de nula tributación, de hecho, en muchos casos se establecen regímenes fiscales atractivos a la inversión.

Una de las herramientas de las que disponemos para corregir la doble imposición internacional es la existencia de un tratado con una jurisdicción no cooperativa para evitar la doble imposición, aunque también disponemos de medidas unilaterales en la LIRPF.

De hecho, no resulta incompatible firmar un tratado con una jurisdicción no cooperativa para evitar la doble imposición y que esa jurisdicción no cooperativa se siga considerando como tal³⁷.

Es preciso señalar que, si no existiese un tratado para evitar la doble imposición, el IRPF prevé dos mecanismos generales subsidiarios de corrección: la exención prevista a las rentas del trabajo en el art. 7.p) y la deducción del artículo 80 LIRPF.

Aunque la citada exención no es aplicable cuando estamos ante una jurisdicción no cooperativa, la deducción del artículo 80 LIRPF sí se aplica cuando los rendimientos o las ganancias patrimoniales se hayan obtenido en una jurisdicción no cooperativa.

³⁶ STSJ de Madrid 130/2015, de 28 de enero.

³⁷ Disposición Adicional 1ª de la Ley 36/2006.

Ahora bien, existen particularidades en la figura de la deducción por rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidas y gravadas en el extranjero, como medida específica para corregir la doble imposición internacional.

Así, cuando, entre las rentas del contribuyente incluidas en la base imponible, figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las siguientes cantidades³⁸:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al IRNR sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. En concreto, el tipo medio efectivo de gravamen es el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable.

Como se observa, se corrige la doble imposición cuando el propio contribuyente soporta dos impuestos por la misma renta. En este punto, he de recalcar que, al no establecerse ninguna limitación a su aplicación en función del territorio donde se genere la renta, si la renta se genera en una jurisdicción no cooperativa donde existe un impuesto idéntico o análogo al IRPF, el contribuyente puede optar a practicar esta deducción³⁹.

Por fin, es preciso señalar que, de acuerdo con el artículo 14.3 LIRPF “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 período 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”.

Ahora bien, dicha regla de imputación temporal no es de aplicación, ya que, apoyándonos en el artículo 8.2 de la LIRPF, el sujeto que traslada su residencia a una

³⁸ Artículo 80 LIRPF

³⁹ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 316.

jurisdicción no cooperativa nunca pierde la condición de contribuyente, *ergo* no se produciría la imputación de las rentas pendiente ya devengadas⁴⁰.

3.2- IMPUESTO DE SALIDA (EXIT TAX)

Una vez analizada la regla del artículo 8.2 LIRPF, es preciso examinar otra de las medidas previstas en la regulación del IRPF que afectan a los eventuales traslados de residencia fiscal, como es la figura del *exit tax* o impuesto de salida.

3.2.1- Reglas generales

La figura del *exit tax* o impuesto de salida es bastante novedosa en el ámbito del IRPF. El *exit tax* consiste en que aquel contribuyente que traslada su residencia fiscal tribute en el Estado de origen por todas las plusvalías latentes que pudiera tener en ese momento. Consiste, por tanto, en una ficción legal por la cual el tratamiento tributario que se hace al traslado de residencia a efectos de los impuestos directos es equiparable al de una transmisión de los activos a valor de mercado⁴¹.

En resumen, el Estado de origen absorbe las ganancias derivadas de una hipotética liquidación de sus activos en el momento del traslado del domicilio fiscal.

En particular, GUERRA REGUERA los define como el escollo que los Estados colocan a modo de peaje en el punto de partida para evitar que el cambio de residencia fiscal de una persona a otro Estado pueda traducirse en la inmunidad de las ganancias de capital acumuladas en su patrimonio⁴².

Como ya he mencionado antes, vivimos en un mundo globalizado y, a consecuencia de ello, cada vez aumentan más los movimientos de personas entre países en busca de mejores oportunidades (económicas, laborales o personales). Este fenómeno tiene importantes consecuencias negativas en el ámbito de recaudación de los Estados, ya que

⁴⁰ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 289.

⁴¹ SUÁREZ JOSÉ., *Acerca de determinados problemas derivados de la aplicación del exit tax en el IRPF tras cuatro años en vigor*. Revista jurídica Pérez-Llorca, 2019, p.116

⁴² GUERRA REGUERA, M., *Los impuestos de salida en el ámbito de la Unión Europea*, en VVAA, *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, 2010, Centro de Estudios Financieros, Madrid.

debido a estos trasladados dejan de percibir rentas que podrían ser gravadas. Reside aquí la naturaleza de esta medida o gravamen, pues esta tiene su razón de ser en la protección de la recaudación tributaria del Estado de origen, ya que este pierde soberanía fiscal respecto de los bienes del contribuyente⁴³. Por tanto, el objetivo es preservar la potestad tributaria de los Estados sobre las rentas de los contribuyentes, ya que en ausencia de esta norma estas rentas serían gravadas por el Estado al que se traslada la residencia fiscal⁴⁴.

Siendo esto así, RIBES RIBES afirma que existen tres categorías de *exit taxes*⁴⁵:

- Modalidad simple de *exit taxes* que gravan las ganancias de plusvalías aun no realizadas.
- *Trailing taxes*, que son impuestos cuya finalidad es gravar la renta futura, por ende, se aplican exclusivamente tras el traslado de residencia.
- Métodos de recuperación que se adoptan cuando un contribuyente que disponía de beneficios fiscales en relación con un supuesto de diferimiento mientras era residente en un Estado debe devolver tales ventajas, en la medida en que el Estado donde adquiera la nueva residencia estará normalmente legitimado para gravar dichas rentas diferidas.

En nuestro ordenamiento jurídico esta figura se encuentra regulada en el artículo 95 bis LIRPF, que fue introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Así pues, este artículo instrumenta un *exit tax* sobre plusvalías latentes y participaciones sociales cuando el contribuyente haya perdido la condición de contribuyente debido al traslado de su residencia fiscal fuera de España. Además, es preciso para su aplicación haber residido en España durante, al menos, diez de los quince periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse⁴⁶.

⁴³ SUÁREZ JOSÉ., *Acerca de determinados problemas derivados de la aplicación del exit tax en el IRPF tras cuatro años en vigor*. Cit. p.116

⁴⁴ RIBES RIBES, A. *Los impuestos de salida*. Universidad de Alicante. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014., p. 30

⁴⁵ RIBES RIBES, A. *La problemática de los exit taxes en la Unión Europea*. Repositorio de la Universidad de Alicante, 2014.

⁴⁶ SIMON ACOSTA, E.A., *Conocer y comprender el derecho de los impuestos*, Ediciones Universidad de Navarra, 2021, p.96.

La finalidad de esta regla es disuasoria, es decir, se persigue evitar conductas elusivas. Asimismo, tiene por objeto poder gravar las ganancias patrimoniales generadas en el Estado Español.

Estas ganancias patrimoniales se gravan como renta del ahorro en dos casos, según prevé el artículo 95 bis LIRPF:

En primer lugar, cuando el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros. El valor de estas dependerá de su naturaleza, de forma similar a lo que sucede con las ganancias patrimoniales. Así, los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores definidos en la Directiva 2007/4/39/CE, se valorarán por su cotización. Por su parte, los valores no admitidos a negociación se valorarán por el mayor valor de entre el patrimonio neto que corresponda a los valores resultantes del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto y el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A su vez, las participaciones representativas de capital o patrimonio en instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversiones, se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado.

En segundo término, también se exige el impuesto de salida cuando el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, si su valor de mercado excede de 1.000.000 de euros.

Ahora bien, esta medida tiene carácter provisional, pues la cuota satisfecha puede ser devuelta si el sujeto vuelve a adquirir la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones⁴⁷.

Por otro lado, el apartado 4 del artículo 95 bis LIRPF establece la posibilidad de aplazamiento del pago de la deuda cuando el cambio de residencia sea temporal a un territorio que no sea paraíso fiscal y debido a motivos laborales; o que el traslado de residencia se produzca a un país con el que España tenga suscrito un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información.

⁴⁷ Artículo 95.5 bis LIRPF

Este aplazamiento deberá hacerse con las siguientes particularidades⁴⁸:

- La solicitud deberá formularse dentro del plazo de declaración correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, será preciso igualmente indicar el territorio al que se desplaza.
- El aplazamiento vencerá como máximo el treinta de junio del año siguiente a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF, o a la misma fecha del año siguiente a la finalización del año que se hubiera fijado en el aplazamiento.
- Si el desplazamiento se debe a razones laborales, deberá aportarse un documento justificativo de la relación laboral que motiva el desplazamiento.
- Si el contribuyente transmite la titularidad de acciones o participaciones antes de que llegue el término del aplazamiento, este vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión.

Siendo esto así, la LIRPF contempla tres supuestos de traslado de residencia en los que se aplican reglas especiales: traslado por motivos laborales o a países con CDI, traslado a otros países miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y traslado a paraísos fiscales —hoy jurisdicciones no cooperativas—⁴⁹.

En el traslado por motivos laborales a un territorio que no tiene la consideración de jurisdicciones no cooperativas o por cualquier motivo a un país con el que España haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, el pago podrá ser aplazado durante cinco años o diez si hay concurrentes causas que lo justifiquen. Por otro lado, como ya hemos mencionado con anterioridad, la deuda se extinguirá si, dentro del plazo señalado, el contribuyente recupera su residencia en España sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones.

Por su parte, si se traslada la residencia a un país miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, el contribuyente puede optar por la no sujeción al *exit tax* con la exigencia de comunicar a la Administración su voluntad, la ganancia patrimonial,

⁴⁸ Artículo 122 RIRPF.

⁴⁹ SIMON ACOSTA, E.A., *Conocer y comprender el derecho de los impuestos*, Cit. p.97.

el lugar a donde traslada su domicilio y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones. Ahora bien, hay que recalcar que se gravará la ganancia patrimonial que, en principio, no se sometió a gravamen cuando en el plazo de diez años transmita las participaciones por actos *inter vivos* (por lo que se puede pensar que en las transmisiones por actos mortis causa el *exit tax* no se devengará, en cambio si el fallecimiento se produjese a Estados distintos, el *exit tax* se devengará⁵⁰). A su vez, también se gravará cuando aquel pierda su condición de residente en la Unión Europea o Espacio Económico Europeo o incumpla la obligación de comunicar lo mencionado.

Por otro lado, el TJUE ha venido a establecer que, en verdad, un *exit tax* supone una restricción a la libertad de establecimiento, aunque no consideró que existiese una vulneración de esta libertad, siempre que aquella estuviese justificada por una razón de interés general (como la evasión fiscal, el adecuado reparto del poder tributario entre los Estados soberanos y el principio de coherencia del sistema tributario) y la medida desarrollada para su consecución fuese proporcional⁵¹.

3.2.2- Cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa

Como ya hemos tenido ocasión de señalar, ante un traslado de residencia a una jurisdicción no cooperativa, la persona física nacional pierde la condición de residente fiscal en España, pero, por aplicación del ya analizado artículo 8.2 LIRPF, no pierde la condición de contribuyente, ya que esta se extiende a los cuatro periodos impositivos siguientes. Así pues, seguirá estando sometido a gravamen en el IRPF durante estos cinco periodos, siempre que mantenga los requisitos explicados con anterioridad⁵².

Las especialidades previstas en el apartado 7 del artículo 95 bis LIRPF para este tipo de traslados hacen que confluyan ambas medidas, exigiéndose la declaración de las ganancias patrimoniales latentes en el momento de traslado a una jurisdicción no

⁵⁰ SUÁREZ JOSÉ., *Acerca de determinados problemas derivados de la aplicación del exit tax en el IRPF tras cuatro años en vigor*. Cit. p.120-121.

⁵¹ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 297.

⁵² MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 295.

cooperativa, aunque la persona física no pierda su condición de contribuyente del IRPF conforme al art. 8.2 de dicha ley⁵³.

Así pues, las ganancias patrimoniales latentes se imputarán al último período 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 período impositivo. No obstante, en caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un período impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial⁵⁴. De esta manera, si el valor de mercado de las acciones o participaciones hubiese aumentado, solo se sometería a gravamen el incremento de valor, evitando así una doble imposición; mientras que, si hubiera disminuido, únicamente se sometería a gravamen la pérdida correspondiente.

En este caso, se observa una relación entre la medida de extensión temporal de la condición de contribuyente y del *exit tax*. Si bien es cierto que el objetivo del impuesto de salida en general es gravar las ganancias patrimoniales generadas en el Estado Español, en este tipo de traslados, por el hecho de producirse a una jurisdicción no cooperativa, se desplaza esta finalidad a un segundo plano, adquiriendo un objetivo claramente anti elusivo⁵⁵.

En conclusión, cuando se produzca un cambio de residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa se podrán activar ambas medidas, siendo las dos totalmente compatibles. Por un lado, se producirá la extensión de la condición de contribuyente durante los cuatro periodos siguientes, sometiendo a gravamen las futuras rentas. Y, por otro lado, también se imputarán las ganancias patrimoniales de acciones y participaciones latentes, conforme al artículo 95 bis, apartado 7, LIRPF.

⁵³ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 296.

⁵⁴ Artículo 95.7 bis LIRPF

⁵⁵ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 296.

3.3- OTRAS NORMAS DEL IRPF QUE AFECTAN A LAS RENTAS OBTENIDAS EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

Para finalizar el presente TFG, es preciso analizar otras normas previstas en la LIRPF que tienen por finalidad gravar las rentas obtenidas en jurisdicciones no cooperativas o evitar el traslado de residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa, como, por ejemplo, la exención por obtención de rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, las obligaciones de información de los contribuyentes en relación a sus operaciones con jurisdicciones no cooperativas y reglas especiales en el régimen de imputación de rentas por derechos de imagen.

3.3.1- La exención por obtención de rendimientos del trabajo en el extranjero

En primer lugar, nos encontramos con la exención de los rendimientos del trabajo de asalariados expatriados, dado que se encuentran exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero con el límite de 60.100 euros anuales⁵⁶.

Para la aplicación de esta exención, es preciso que el expatriado siga siendo contribuyente a efectos del artículo 8 de la LIRPF, ya que, si no, los rendimientos no quedarían sujetos al IRPF.

Una vez quede acreditada la condición de contribuyente, se requiere que el trabajo se haya realizado para una empresa no residente en España, este requisito, por un lado, supone un beneficio fiscal para el contribuyente y, por otro, supone un incentivo a las empresas para su internacionalización⁵⁷. En segundo lugar, se exige que en el lugar donde se entiende realizado el trabajo efectivo exista un impuesto idéntico o análogo al IRPF y no se trate de una jurisdicción no cooperativa⁵⁸. Como ya he señalado anteriormente, este requisito se entiende cumplido cuando el territorio donde se realicen

⁵⁶ Artículo 7 p) LIRPF.

⁵⁷ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 310.

⁵⁸ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 311.

los trabajos tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. En este segundo requisito, no se exige que el trabajador tribute efectivamente en el país donde se desarrolla el trabajo. A juicio de MARTOS GARCIA, esto nos lleva a concluir que esta exención no solo tiene como objeto la corrección de la doble imposición, sino que también tiene como propósito incentivar a la internacionalización de las empresas y trabajadores⁵⁹.

Asimismo, el hecho de que se excluya la aplicación de la exención cuando el trabajador se desplace a jurisdicciones no cooperativas, no es más que el reflejo de una legislación precavida con respecto a estos territorios⁶⁰.

Debo resaltar que la exención de los rendimientos del trabajo es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el art.9 del RIRPF, por lo que el contribuyente podrá optar por este último en sustitución del anterior.

Con respecto a este régimen de excesos, hay que señalar que no se consideran como rendimientos de trabajo el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España⁶¹. Es decir, no se integra como renta el importe que el trabajador haya percibido de más respecto a si hubiera trabajado en España.

En este caso, es irrelevante el lugar donde se entienda realizado el trabajo efectivo, de modo que no excluye las rentas generadas en jurisdicciones no cooperativas⁶², lo cual

⁵⁹ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 311.

⁶⁰ RAVENTÓS CALVO, S., *La exención para los trabajadores desplazados del art. 7 del IRPF*, Quincena Fiscal, 2005, nº 16, p. 90.

⁶¹ Artículo 9.A.3.b) Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

⁶² MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 314.

debe ser objeto de crítica y reforma ya que, en mi opinión, ampara situaciones de elusión o fraude al otorgar a esos trabajadores dicho beneficio fiscal.

3.3.2- Obligaciones de información de los contribuyentes en relación a sus operaciones con jurisdicciones no cooperativas

Por otro lado, es preciso analizar las obligaciones de información de los contribuyentes en relación a sus operaciones con jurisdicciones no cooperativas prevista en la DA 13ª de la LIRPF.

Esta obligación supone, en cierto modo, cierta defensa en el IRPF frente a las jurisdicciones no cooperativas, puesto que, tal y como establece el apartado 2 de la DA 13ª de la LIRPF, los contribuyentes por el IRPF deben suministrar la información que se establezca en la normativa en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que realicen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados con jurisdicciones no cooperativas⁶³.

Estos deberes de información se encuentran establecidos en la Orden HFP/816/2017, así pues, estos sujetos estarán obligados a presentar el modelo 232 con las particularidades que se establecen en la Orden.

En particular, se distingue entre el contenido que ha de incorporarse cuando se trate de operaciones relacionadas con jurisdicciones no cooperativas y el que hace referencia a la tenencia de valores relacionados con jurisdicciones no cooperativas⁶⁴.

En cuanto a la declaración informativa en las operaciones realizadas con jurisdicciones no cooperativas, debe contener la descripción de la operación realizada con o por personas o entidades residentes en dichos territorios; los gastos de servicios correspondientes a las operaciones realizadas; la descripción de las inversiones o gastos realizados como consecuencia de las operaciones; la identificación de la persona o entidad con la que se realiza la operación; la condición de personalidad física o jurídica de la persona o entidad, la clase del país o territorio calificado como jurisdicción no

⁶³ Apartado 2 de la Disposición Adicional 13ª LIRPF

⁶⁴ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 501.

cooperativa; el país o territorio, calificado como jurisdicción no cooperativa, en la que se realice la inversión o el gasto, o en el que tenga fijada la residencia la persona o entidad con la que se realizan las operaciones; y, por fin, el importe de la operación⁶⁵.

Por otro lado, en relación con la tenencia de valores relacionados con las jurisdicciones no cooperativas, se debe incorporar la siguiente información: la clave de valor, la identificación de la entidad participada o emisora de los valores, la identificación del país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa en función de las mencionadas claves, la clave del país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, el precio de adquisición de los valores, y, en su caso, el porcentaje de participación en los valores poseídos⁶⁶.

3.3.3- Reglas especiales en el régimen de imputación de rentas por derechos de imagen

Como es bien sabido, en determinados sectores profesionales, como puede ser el mundo del espectáculo o del deporte, la explotación económica del derecho de imagen es importante, por lo que la LIRPF recoge un régimen especial a estos efectos, el cual presenta particularidades en caso de que concurra una jurisdicción no cooperativa.

En concreto, puede suceder que la persona explote esos derechos de imagen de forma directa, generándose rendimientos imputables al contribuyente en su IRPF, pero lo habitual es que la persona titular de los derechos de imagen ceda la explotación económica a una sociedad no residente en España, con la finalidad de evitar la tributación en el IRPF. Así, al haber cesión de derechos, el contribuyente evita soportar una parte de su IRPF, lo que supone una pérdida de ingresos por parte del Estado.

Debido a esto, el legislador optó por establecer un régimen especial, el cual constituía una cláusula antiabuso en el artículo 92 de la LIRPF. Ahora bien, este régimen está

⁶⁵ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 501.

⁶⁶ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 502.

pensado para sujetos con relevancia, es decir, para cuando las rentas que generen por estos derechos de imagen sean elevadas⁶⁷.

A través de este régimen especial, se persigue unir o residenciar la señalada renta en la fiscalidad de la persona sobre las que recaen los derechos de imagen.

Para solucionar esta pérdida de ingresos, el artículo 92 LIRPF obliga al contribuyente a que impute en su IRPF los importes que la entidad empleadora abona por la explotación de sus derechos de imagen, estableciendo la obligación al empleador de efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas no residentes.

Sobre dichos importes serán deducibles las siguientes cantidades⁶⁸:

-El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

-El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

-El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

-El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

⁶⁷ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 337-338.

⁶⁸ Artículo 92.4 LIRPF

-El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Ahora bien, cabe señalar que se prevé una regla específica en relación con las jurisdicciones no cooperativas, en tanto el apartado 4 del artículo 92 LIRPF prevé que no serán deducibles las anteriores partidas cuando procedan de jurisdicciones no cooperativas. Esto supone una clara medida anti-paraíso fiscal, ya que se discrimina negativamente al no corregirse la duplicidad de este régimen⁶⁹.

4- CONCLUSIONES

Primera. La LIRPF utiliza criterios objetivos para delimitar la residencia fiscal como la permanencia de más de 183 días en territorio español — habitualidad — o la ubicación del núcleo de intereses económicos, complementados por reglas específicas para situaciones excepcionales.

Así pues, aunque se cumple con eficacia el objetivo de vincular a los contribuyentes al sistema fiscal, es evidente la necesidad de una evolución normativa que incorpore una perspectiva más acorde con la complejidad de las situaciones personales y económicas de los individuos.

Segunda. El concepto de jurisdicción no cooperativa se define en la DA 1ª de la Ley 36/2006, el cual se remite a una lista que se publicará mediante Orden Ministerial. En concreto, los criterios previstos para delimitar dicho concepto son la transparencia, la actividad económica real y la baja o nula tributación. En cuanto a la transparencia fiscal, se tienen en cuenta diferentes aspectos como el intercambio efectivo de información tributaria entre países o el resultado de las evaluaciones “inter pares” realizadas por el Foro General de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. A su vez, con respecto a la actividad económica real, se tiene en cuenta la existencia de instrumentos tendentes a atraer beneficios sin que se trate de una actividad económica

⁶⁹ MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cit. p. 340.

como tal. Y, por último, en lo que afecta a la baja o nula tributación, se tiene en cuenta la existencia de impuesto similar o la diferencia de nivel impositivo por dicho impuesto entre territorios.

En relación con el criterio de baja o nula tributación, pienso que cada país es soberano para establecer la carga fiscal que corresponda o el impuesto que considere. Por lo que es comprensible la existencia de los demás criterios, ya que, si no, no se respetaría la independencia de los demás países en base a sus impuestos.

Tercera. Cuando se produzca el cambio de residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa se activan varias medidas previstas en la LIRPF.

Por un lado, aunque el sujeto ya no sea considerado residente fiscal dentro del ámbito espacial del impuesto, se mantiene la condición de contribuyente durante los cuatro ejercicios siguientes, lo que implica la tributación de las rentas que pueda generar en el futuro

Por otro lado, en los casos en los que se cumplan ciertos requisitos cuantitativos, se prevé la imputación de la ganancia patrimonial presunta de acciones y participaciones.

Cuarta. Al ser la nacionalidad el nexo con el territorio para extender la condición de contribuyente, si en ese periodo de tiempo uno de esos requisitos dejase de cumplirse, la regla del IRPF dejaría de ser aplicable y, por tanto, la persona física dejaría de ser contribuyente en el IRPF.

Por otro lado, pienso que el legislador se equivocó al no darle relevancia al motivo del traslado. De manera que se aplica tanto a personas que cambian su residencia con el único objetivo de recibir un mejor trato fiscal, como a que lo hacen por causas laborales, profesionales o familiares. Por ello, considero que, en un futuro, sería preciso discernir estos aspectos, ya que el objetivo anti-elusión desaparece.

Asimismo, esta medida es un tanto discriminatoria, pues la utilización de la nacionalidad provoca que el español que traslada su residencia a la jurisdicción no cooperativa queda sometido a la medida defensiva, mientras que el que no es ciudadano español no lo está. A estos efectos, cabe señalar que, aunque el TFUE prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad, admite cierta discriminación cuando esté justificada siempre que sea proporcional.

Quinta. Los requisitos para la aplicación del llamado impuesto de salida para las ganancias patrimoniales presuntas que acumulen acciones y participaciones en el momento del traslado de residencia son muy específicos y restrictivos, lo que provoca que sea aplicable a pocos contribuyentes.

El objetivo de esta medida es claramente disuasorio, ya que, si el contribuyente volviese a ser residente fiscal en España y acreditase que no ha transmitido los títulos, la cuota satisfecha le será devuelta; si no, estaríamos ante una medida de castigo y sería pertinente comprobar la legalidad de esta.

Como en el apartado anterior, nos planteamos la legalidad de esta medida, pues, aparentemente, puede suponer una vulneración a la libertad comunitaria de establecimiento, en cambio, siempre que esté justificada y sea proporcional para la consecución de los objetivos no se considerará vulnerada esta libertad.

Sexta. En relación con la exención por obtención de rendimientos del trabajo en el extranjero y el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el art.9 del RIRPF, debo recalcar que el hecho de excluir en uno la aplicación de la medida porque las rentas se generen en una jurisdicción no cooperativa y que en otro no se produzca tal exclusión, constituye una norma injusta que requiere de reforma.

Séptima. Respecto a las reglas especiales en el régimen de imputación de rentas por derechos de imagen volvemos a observar cómo nuestro sistema es restrictivo con las rentas obtenidas en jurisdicciones no cooperativas, al no producirse la deducción de las cantidades ya imputadas cuando tengan lugar en una jurisdicción no cooperativa.

Octava. En mi opinión, considero que muchas de las medidas que han sido abordadas en el TFG no tienen por finalidad evitar la elusión fiscal, sino que son castigos por la imposibilidad por parte del Estado de retener dichas rentas en el territorio.

5- BIBLIOGRAFÍA

-CUBERO TRUYO, A.M., *Cuadernos de estudios empresariales “La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF”*, Servicio de Publicaciones UCM. Madrid, 1995.

-AA.VV Estudios económicos de la OCDE 1998, España. OCDE, París 1998.

- GALAPERO FLORES, R. *La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos*. Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid, 2019.
- GUERRA REGUERA, M., *Los impuestos de salida en el ámbito de la Unión Europea*, en VVAA, Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma, 2010, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- MARTOS GARCÍA, J.J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales, marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021
- PUIG I VILAMIU, S. “Paraísos Fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF” noticias.juridicas.com, 1999.
- RAVENTÓS CALVO, S., *La exención para los trabajadores desplazados del art. 7 del IRPF*, Quincena Fiscal, nº 16, 2005.
- RIBES RIBES, A. *La problemática de los exit taxes en la Unión Europea*. Repositorio de la Universidad de Alicante, 2014.
- RIBES RIBES, A. *Los impuestos de salida*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.
- SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., *Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídico*, en Anuario jurídico y económico escurialense, nº. 36, 2003.
- SIMON ACOSTA, E.A., *Conocer y comprender el derecho de los impuestos*, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 2021.
- SUÁREZ JOSÉ., *Acerca de determinados problemas derivados de la aplicación del exit tax en el IRPF tras cuatro años en vigor*. Revista jurídica Pérez-Llorca, 2019.