



Alberto Rodríguez Arredondo
Socio del área Fiscal y Legal de PKF Attest

¿Qué es la cuarentena fiscal?

En estos días de triste notoriedad de la palabra cuarentena, nos referiremos en este artículo a la denominada cuarentena fiscal o *extended unlimited tax liability*, recogida en el art. 8 de la Ley 35/2006, de IRPF.

Dicho precepto establece la tributación por IRPF de aquellas personas físicas que, teniendo nacionalidad española, trasladen su residencia a un paraíso fiscal.

El objetivo de esta cautela es tratar de evitar cambios de residencia artificiosos, que tengan por objeto eludir las obligaciones fiscales. Y la consecuencia es que tales contribuyentes deberán continuar tributando en España por su renta mundial, tanto el año del traslado como los cuatro siguientes.

Se trata de una norma similar a la prevista en otros países, como por ejemplo Francia, donde existe incluso una norma específica para traslados a Mónaco. La lista de territorios considerados como paraísos fiscales está recogida en el art. 1 del RD 1080/1991. Hasta 2015 y de conformidad con el RD 116/2003, para que un territorio incluido en esta lista dejase de ser paraíso fiscal bastaba con que firmase un Acuerdo de Intercambio de Información (AII) en materia tributaria o bien un Convenio para evitar la Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, de tal manera que la no consideración de paraíso fiscal era automática, independientemente de figurar en la lista del RD 1080/1991.

Así por ejemplo y mediante este sistema, desde 2003 han salido de la lista original numerosos países tales como EAU, Hong Kong, Bahamas, Barbados, Malta, Luxemburgo, Panamá, San Marino y Singapur, entre otros.

Sin embargo, desde la entrada en vigor de la Ley 26/2014 por la que se regula la DA1ª de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el sistema de salida de la lista de paraísos fiscales, estableciendo en su apartado 2.2 que la relación de países y territorios que tienen tal consideración se podrá actualizar atendiendo a determinados criterios recogidos en dicha norma, dejando por tanto de tener carácter automático, por lo que deberá realizarse de manera expresa.



En conclusión, a partir del ejercicio 2015, para salir de la lista de paraísos fiscales no bastará la suscripción de un AI, sino que deberá haber una resolución expresa que habilite la salida.

No obstante, en el propio Acuerdo a suscribir se podrá ya recoger expresamente la exclusión de consideración de paraíso fiscal a los efectos de lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, tal como lo hace el Acuerdo con Mónaco, que aún no está en vigor.

Sin embargo, los efectos de la cuarentena fiscal, en apariencia sencilla de entender y de aplicar, no están exentos de dudas en determinados supuestos. Por ejemplo: (i) ¿qué ocurre si durante el periodo de cuarentena el territorio de destino deja de ser considerado paraíso fiscal?, (ii) ¿qué ocurre cuando el artificio fiscal queda descartado porque la deslocalización es causada, de manera incuestionable, por un traslado de centro de trabajo o cambio de empresa de un empleado por cuenta ajena?, y (iii) ¿qué ocurre si alguien traslada su residencia fiscal a un país de la UE y, al año siguiente, salta desde dicho país a un paraíso fiscal?

En relación con la primera cuestión, cuando el territorio de destino pierde su condición de paraíso fiscal, debemos partir del hecho de que la única manera segura de salir de la cuarentena fiscal es cumpliendo el plazo impuesto en la norma española. Una interpretación literal del precepto lleva a esa conclusión. Sin embargo, una interpretación teleológica o finalista de la norma podría llevar a la conclusión de que si la finalidad del 8.2 es evitar la deslocalización de un nacional español a un paraíso fiscal, una vez haya desaparecido de la ecuación esta consideración respecto al territorio de destino, la cuarentena fiscal debería dejar de tener efectos.

En cuanto al segundo supuesto, esto es, cuando la deslocalización no es fruto de una estrategia calculada para eludir obligaciones fiscales, sino que se debe a un cambio de centro de trabajo o de empresa -pensemos, por ejemplo, en un directivo que finge por una compañía radicada en alguna de esas jurisdicciones-, no existe precepto legal alguno que habilite al contribuyente a dejar de tributar en España.

Finalmente, queda la duda del alcance de esta cautela en el tercer supuesto, esto es, cuando un contribuyente afectado por la misma fija inicialmente su residencia fiscal en un país de la UE y, por ejemplo, al cabo de un año, traslada su residencia a un paraíso fiscal

Aquí estaríamos ante un caso inverso al primero, en el sentido de que una interpretación literal llevaría a la inaplicación de la cuarentena, en tanto que una interpretación finalista podría dar pie a su aplicación, pudiendo entenderse como un fraude de ley o como el más actual concepto de "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" previsto en el art. 15 de la Ley General Tributaria.

Esto se prevé para aquellos supuestos en los que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. O que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

La denominada "cuarentena fiscal", aplicable a personas físicas de nacionalidad española que se trasladen a un paraíso fiscal, se configura como una norma anti-fraude, aparentemente sencilla de entender y ejecutar. Sin embargo, puede resultar contraria a lo pretendido en varios supuestos, obligando a tributar cuando no procede y viceversa.



Los efectos de la 'cuarentena fiscal' no están exentos de duda en determinados supuestos