



FACULTAD DE DERECHO

# **EL CONCEPTO DE PARAÍSO FISCAL Y JURISDICCIÓN NO COOPERATIVA: IMPLICACIONES EN LOS CAMBIOS DE RESIDENCIA POR RAZONES TRIBUTARIAS**

Autora: Inés Delgado López  
5º E5

Área de Derecho Tributario

Tutora: M<sup>a</sup> Pilar Navau Martínez-Val

Madrid

Abril de 2023

## **PLANTEAMIENTO DEL CASO:**

D<sup>a</sup> María García Gómez, nacional española, mayor de edad, soltera, residente en Barcelona, es trabajadora autónoma (con alta en la Seguridad Social) y su actividad consiste en la realización de vídeos para su posterior descarga en un canal del Youtube y la colocación de publicidad en dicho canal. Obtiene en la actualidad unos ingresos que rondan los 10.000 euros al mes procedentes de tales actividades, por las cuales está dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (epígrafe 844: Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares) y declara tales rendimientos en el IRPF. Ante el elevado tipo medio efectivo que se aplica en el IRPF a estas rentas, se plantea trasladar su residencia fiscal fuera de España, en previsión de un crecimiento del número de seguidores de su canal y, por consiguiente, de sus ingresos, en los próximos años. Considera tres posibles destinos: Gibraltar, el Principado de Andorra o la República de Chipre. D<sup>a</sup> María posee en propiedad un apartamento en Barcelona, donde vive y trabaja. Cuando traslade su residencia, se propone alquilar este apartamento a un tercero y adquirir en propiedad una nueva vivienda en el lugar de destino.

## **CUESTIONES**

1. ¿Qué requisitos debería cumplir, ante la Administración tributaria española, para dejar de ser residente a efectos fiscales en España? ¿cómo podría acreditar la residencia fiscal en el nuevo lugar de destino?
2. En caso de traslado a Gibraltar, ¿podría aplicársele alguna medida defensiva por parte de la Administración española? ¿Tiene Gibraltar la consideración de paraíso fiscal para las autoridades fiscales españolas? ¿existe ese concepto?
3. En caso de traslado al Principado de Andorra, según tiene entendido doña María, la existencia de un Convenio entre Andorra y España para prevenir la evasión fiscal, fechado en 2015, podría impedir que la Administración española cuestionara su cambio de residencia. ¿Es esto así? ¿Puede considerarse Andorra un paraíso fiscal o una jurisdicción no cooperativa?
4. En el supuesto de que se trasladara a la República de Chipre, ¿podrían las autoridades fiscales españolas cuestionar el cambio de residencia o aplicarle alguna medida defensiva, alegando que se trata de un paraíso fiscal? ¿Puede ser considerado un Estado miembro de la Unión europea como paraíso fiscal o como

5. jurisdicción no cooperativa? En caso de que España aplicara medidas defensivas, ¿podrían recurrirse ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea?
6. Si se consolida el cambio de residencia de doña María a alguno de estos tres lugares, ¿qué sucedería con las rentas que cobre por el alquiler de su piso de Barcelona? ¿Tributarían en España y también en su nuevo lugar de residencia?

## RESUMEN

Los casos de fraude y evasión fiscal relativos a *YouTubers*, *influencers*, etc. son cada vez más frecuentes. Ante la ausencia de normativa consolidada que prevenga el traslado masivo de dichos profesionales a territorios que tienen la consideración de *jurisdicción no cooperativa*, existe mucha incertidumbre jurídica acerca de cuándo realmente su traslado puede ser considerado fraudulento, por perseguir un fin de evasión fiscal, o contrariamente, si se trata de un caso de planificación fiscal lícita, en cuyo caso no procedería imponer ninguna sanción, por ser una conducta legítima.

El objetivo del presente TFG es, a través de un análisis pormenorizado y exhaustivo de la actual normativa tributaria nacional e internacional, dar respuesta a las distintas cuestiones del caso práctico planteado en forma de dictamen técnico-jurídico, solventando así todas las dudas acerca del verdadero traslado de residencia fiscal de la consultante. A lo largo de la investigación, se analizarán especialmente los posibles lugares de destino propuestos: Gibraltar, Andorra y Chipre, y su calificación o no como jurisdicciones no cooperativas, atendiendo a la reciente lista española y europea. Asimismo, se examinarán los diversos Convenios suscritos entre España y los referidos países, a fin de dilucidar la idoneidad o incongruencia de aplicación de medidas defensivas en caso de afianzar la consultante su traslado a dichos territorios.

**Palabras clave:** residencia fiscal, jurisdicción no cooperativa, fraude fiscal, doble imposición, medidas defensivas.

## **ABSTRACT**

Fraud and tax evasion cases related to *YouTubers, influencers, etc.* are more and more frequent. In the absence of consolidated regulation that prevent the massive transfer of said professionals to territories that are considered a non-cooperative jurisdiction, there is a lot of legal uncertainty about when their transfer can really be considered fraudulent, for pursuing an aim of tax evasion, or *vice versa*, if it is a case of lawful tax planning, in which case it would not be appropriate to impose any sanction, as it is a legitimate conduct.

The objective of this TFG is, through a detailed and exhaustive analysis of the current national and international tax regulations, to respond to the different questions of the practical case raised in the form of a technical-legal opinion, thus resolving all doubts about the true transfer of tax residence of the consultant. Throughout the investigation, the possible proposed destinations will be specially analysed: Gibraltar, Andorra and Cyprus, and their qualification or not as non-cooperative jurisdictions, according to the recent Spanish and European list. Likewise, the various Agreements signed between Spain and the aforementioned countries will be examined, in order to determine the suitability of the application of defensive measures in case of consolidating the applicant's transfer to said territories.

**Key words:** tax residence, non-cooperative jurisdiction, tax fraud, double taxation, defensive measures.

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

- Art.: artículo
- AN: Audiencia Nacional
- ATS: Auto del Tribunal Supremo
- CDI: Convenio de Doble Imposición
- Cláusulas LOB: Cláusulas de Limitación de Beneficios
- ECOFIN: Consejo de Asuntos Económicos y Financieros
- EP: Establecimiento Permanente
- DA: Disposición Adicional
- DGT: Dirección General de Tributos
- EEUU: Estados Unidos
- FEDEA: Fundación de Estudios de Economía Aplicada
- GAAR: General Anti-Avoidance Rule
- IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas
- IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- IEF: Instituto de Estudios Fiscales
- INCN: Importe Neto de la Cifra de Negocios
- IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IS: Impuesto sobre Sociedades
- LGT: Ley General Tributaria
- LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
- LPFF: Ley 11/2021, de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude fiscal
- MC OCDE: Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
- SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional
- STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
- STJUE: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea
- STS: Sentencia del Tribunal Supremo
- TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

- TSJ: Tribunal Superior de Justicia
- TS: Tribunal Supremo

## ÍNDICE

<b>I. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
<b>II: FORMALIDADES Y REQUERIMIENTOS EN LOS CAMBIOS DE RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS A EFECTOS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA.....</b>	<b>8</b>
1. REQUISITOS A CUMPLIR POR LA CONSULTANTE PARA DEJAR DE SER RESIDENTE A EFECTOS FISCALES EN ESPAÑA.....	8
1.1. Concepto de residencia fiscal de la persona física en la legislación española .....	8
1.2. Doctrina y jurisprudencia española en relación con el concepto de residencia fiscal .....	10
1.3. Actividad profesional de la consultante: realización de vídeos para YouTube. ¿Es motivo de sujeción tributaria a un determinado Estado? .....	13
1.3.1. <i>Análisis del marco normativo actual</i> .....	14
2. ¿CÓMO PUEDE ACREDITAR LA RESIDENCIA FISCAL EN EL NUEVO DESTINO? .....	16
<b>III: POSIBLES REPERCUSIONES Y CONTROVERSIAS FISCALES EN CASO DE TRASLADO A GIBRALTAR .....</b>	<b>19</b>
1. ¿TIENE GIBRALTAR LA CONSIDERACIÓN DE PARAÍSO FISCAL PARA LAS AUTORIDADES FISCALES ESPAÑOLAS? ¿EXISTE ESE CONCEPTO?.....	19
1.1. Concepto de paraíso fiscal y jurisdicción no cooperativa en el ordenamiento español y en la Unión Europea .....	19
1.1.1. <i>Trayectoria histórica de la noción de paraíso fiscal en la legislación española y en Europa</i> .....	19
1.1.2. <i>Noción de jurisdicción no cooperativa en España y en Europa</i> .....	22
1.1.3. <i>Criterios empleados por España actualmente en la calificación de un territorio como jurisdicción no cooperativa</i> .....	27



<b>2.1. Concepto de medida defensiva desde la perspectiva fiscal española .....</b>	<b>30</b>
<b>2.2. Posición de Gibraltar tras el Brexit: consecuencias para el ordenamiento tributario .....</b>	<b>32</b>
<i>2.2.1. Especial mención al Acuerdo sobre fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y Reino Unido en el Peñón .....</i>	<i>34</i>
<b>IV: POSIBLES REPERCUSIONES Y CONTROVERSIAS FISCALES EN CASO DE TRASLADO A ANDORRA.....</b>	<b>38</b>
<b>1. ¿PUEDE CONSIDERARSE ANDORRA COMO UN PARAÍSO FISCAL O JURISDICCIÓN NO COOPERATIVA? .....</b>	<b>38</b>
<b>1.1. Trayectoria histórica en la consideración de Andorra como jurisdicción no cooperativa en el seno de la UE .....</b>	<b>38</b>
<b>1.2. Trayectoria histórica en la consideración de Andorra como jurisdicción no cooperativa en el seno de la OCDE .....</b>	<b>40</b>
<b>1.3. Trayectoria histórica en la consideración de Andorra como jurisdicción no cooperativa en el seno de la jurisdicción española .....</b>	<b>41</b>
<b>2. ¿REALMENTE EXISTE UN CONVENIO ENTRE ANDORRA Y ESPAÑA PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL QUE PUEDA IMPEDIR A LA ADMINISTRACIÓN ESPAÑOLA CUESTIONAR SU CAMBIO DE RESIDENCIA?.....</b>	<b>43</b>
<b>2.1. Análisis del Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal .....</b>	<b>44</b>
<b>2.2. Nuevas propuestas anti-fraude a nivel nacional: posible implementación de novedosos delitos y una recalificación del concepto de residencia fiscal .....</b>	<b>46</b>
<b>V: POSIBLES REPERCUSIONES Y CONTROVERSIAS FISCALES EN CASO DE TRASLADO A CHIPRE .....</b>	<b>48</b>

1. ¿PUEDE SER CONSIDERADO UN ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA COMO PARAÍSO FISCAL O JURISDICCIÓN NO COOPERATIVA?	48
2. SI LA CONSULTANTE SE TRASLADA A CHIPRE, ¿PUEDEN LAS AUTORIDADES FISCALES ESPAÑOLAS CUESTIONAR EL CAMBIO DE RESIDENCIA O APLICAR MEDIDAS DEFENSIVAS?	50
<b>2.1. Cuestiones preliminares relativas al beneficioso régimen fiscal chipriota</b>	<b>50</b>
<b>2.2. Convenio entre el Reino de España y la República de Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio</b>	<b>52</b>
3. EN CASO DE APLICAR ESPAÑA MEDIDAS DEFENSIVAS, ¿PODRÍAN RECURRIRSE ANTE EL TJUE?	56
<b>VI. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE BIENES INMUEBLES. PAUTAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN</b>	<b>60</b>
1. EN CASO DE CONSOLIDARSE SU CAMBIO DE RESIDENCIA EN ALGUNO DE ESOS TRES LUGARES, ¿QUÉ SUCEDERÁ CON LAS RENTAS QUE COBRE POR EL ALQUILER DE SU PISO EN BARCELONA? ¿TRIBUTARÍAN EN AMBOS ESTADOS?	60
<b>1.1. Concepto de doble imposición internacional. ¿En qué supuestos se plantea? ..</b>	<b>60</b>
<b>1.2. Convenios suscritos entre España y los posibles lugares de destino para evitar la doble imposición</b>	<b>62</b>
<i>1.2.1. Convenio entre el Reino de España y la República de Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio</i>	<i>62</i>
<i>1.2.2. Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo</i>	<i>63</i>

<b>1.3. Criterios fiscales para la tributación de las rentas de bienes inmuebles situados en territorio español a la luz de la legislación española .....</b>	<b>63</b>
<b>VII. CONCLUSIONES .....</b>	<b>66</b>
<b>VIII. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>70</b>
1. LEGISLACIÓN.....	70
2. INFORMES Y CONVENIOS .....	72
3. JURISPRUDENCIA.....	74
4. CONSULTAS DE LA DGT.....	75
5. OBRAS DOCTRINALES .....	75
6. RECURSOS DE INTERNET.....	78

## I. INTRODUCCIÓN

### A) Metodología

El objetivo del presente trabajo es dar respuesta a las preguntas del caso práctico planteado, de forma estructurada y detallada. La principal razón de elección del tema estriba en su gran actualidad, por dos motivos: por un lado, que recientemente se han producido múltiples cambios de residencia fiscal por parte de *YouTubers* e *influencers*<sup>1</sup> (por ejemplo, *El Rubius*, *Willyrex*, *The Grefg*, etc.); a lo largo de la investigación examinaremos los supuestos en que dichos cambios realmente pueden considerarse una práctica abusiva y también cuando, contrariamente, pueden calificarse como planificación fiscal lícita, pues existe una fina línea entre ambos fenómenos. Por otro lado, que hace apenas unas semanas se publicó la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas<sup>2</sup> a nivel nacional; tanto esta nueva lista como la publicada recientemente por la Unión Europea incorporan múltiples cambios en los países que tienen tal consideración, y dichos cambios serán analizados y estudiados a lo largo del trabajo.

Pese al gran interés y utilidad de la cuestión, se trata asimismo de un tema muy complejo desde el punto de vista legal, pues el entramado de normas que lo envuelven revisten una gran dificultad. Esta dificultad añadida será un reto a la hora de solventar todas las cuestiones del dictamen, si bien al mismo tiempo se convertirá en un incentivo para poder llevar a cabo un análisis exhaustivo de la materia.

Con la pretensión de dar respuesta a todas las preguntas del caso, emplearé una metodología de investigación de tipo teórico - aplicativa con un componente deductivo, basada en la búsqueda, estudio y análisis de materiales bibliográficos, para luego canalizar e interpretar la información expuesta, a fin de solventar todas las cuestiones e incógnitas legales planteadas en forma de dictamen técnico-jurídico.

---

<sup>1</sup> Consúltese información adicional acerca de dichos cambios de residencia fiscal en los siguientes enlaces: <https://www.politicafiscal.es/cartas-a-taxlandia/youtubers-y-tributacion-internacional-hablamos-de-derecho>; <https://www.businessinsider.es/youtubers-famosos-han-cambiado-residencia-pagar-menos-impuestos-793315>.

<sup>2</sup> BOE, núm. 35. 10 de febrero de 2023.

Adicionalmente, emplearé también un método histórico, remitiéndome a los antecedentes normativos en la legislación nacional e internacional acerca de los conceptos de paraíso fiscal y jurisdicción no cooperativa, a fin de estudiar la evolución de dichos conceptos y determinar con mayor precisión y alcance su significado actual.

A lo largo de la investigación me serviré de múltiples fuentes documentales, tales como:

- Numerosos repertorios de legislación: Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal; Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes; la nueva Orden Ministerial 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...
- Convenios internacionales: particularmente, los acuerdos en materia tributaria suscritos por España con cada uno de los territorios mencionados en el caso; entre otros, el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y Reino Unido; el Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal; el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal; el Convenio entre el Reino de España y la República de Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio...
- Bases de datos: Aranzadi, Lefebvre, Instituto de Estudios Fiscales... Dentro de dichas bases, se han localizado:
  1. Artículos científicos provenientes de libros y revistas, de autores tales como Manuel Benítez, Martos García, Egea, Mar de la Peña...
  2. Repertorios doctrinales y jurisprudenciales (del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional, del Tribunal Superior de Justicia...)

Todas las citadas fuentes documentales se irán exponiendo y analizando a lo largo del trabajo, para extraer de ellas premisas generales, y con posterioridad, sirviéndonos de un método deductivo, aplicarlas al caso concreto y específico de la consultante. Puesto que se trata de un dictamen, al ir dando respuesta a cada una de las preguntas formuladas se llevará a cabo un análisis de una serie de principios y conceptos jurídico-teóricos, examinando cómo se han interpretado las normas referidas por la Dirección General de Tributos o por los tribunales económico-administrativos, así como por los tribunales nacionales y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

## **B) Plan de trabajo o estructura del TFG**

Cada capítulo corresponde a una de las cuestiones planteadas en el caso enunciado al inicio, tratando de responder a las mismas con la mayor claridad posible, y centrándome en examinar, especialmente, la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en la cual profundizaré del capítulo III en adelante. También se estudiarán otros textos jurídico-fiscales relevantes, tales como la LIRPF<sup>3</sup> o los convenios sobre fiscalidad y/o protección de intereses financieros entre España y cada uno de los territorios mencionados en el enunciado.

Cada capítulo se divide en varios apartados y sub-apartados, a fin de estructurar el TFG de manera congruente y ordenada. La primera pregunta del dictamen se centra en estudiar el concepto de residencia fiscal en España para las personas físicas, y cómo acreditar la residencia fiscal en otro país. La segunda, tercera y cuarta se focalizan en analizar las consecuencias y repercusiones de un cambio de residencia fiscal a los lugares de destino planteados: Gibraltar, Andorra y Chipre, respectivamente. Y en la quinta, se indagarán las medidas anti-abuso del IRPF español frente a posibles cambios de residencia fiscal. Tras haber solventado todas y cada una de las cuestiones del dictamen a lo largo de los distintos capítulos, se expondrá una conclusión final que englobe una recopilación de todo lo aprendido, enfocándose principalmente en las ideas clave de mayor trascendencia e interés.

---

<sup>3</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## **II: FORMALIDADES Y REQUERIMIENTOS EN LOS CAMBIOS DE RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS A EFECTOS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA**

### **1. REQUISITOS A CUMPLIR POR LA CONSULTANTE PARA DEJAR DE SER RESIDENTE A EFECTOS FISCALES EN ESPAÑA**

Primeramente, debemos enumerar y calificar de forma breve las rentas que la consultante obtendrá con posterioridad a su traslado de residencia, a fin de examinar más adelante si realmente debe tributar por ellas en España o en el lugar de destino.

Por una parte, la consultante tendrá a su disposición las potenciales rentas derivadas del arrendamiento de su piso de Barcelona, en caso de que finalmente opte por arrendarlo a un tercero y obtener una nueva vivienda en el lugar de destino.

Por otra parte, la beneficiaria del dictamen obtendrá múltiples rendimientos derivados de sus actividades económicas, consistentes en la realización de vídeos para su posterior descarga en Youtube y la colocación de publicidad en dicho canal<sup>4</sup>.

Al estar dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, de acuerdo con el epígrafe 844 del Real Decreto Legislativo 1175/ 1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, deducimos que actualmente declara correctamente su actividad, pese a que, al ser persona física, está exenta de tributar por dicho último impuesto mencionado<sup>5</sup>.

#### **1.1. Concepto de residencia fiscal de la persona física en la legislación española**

En primer lugar, resulta de relevancia traer a colación lo dispuesto en el art. 8.1 y 8.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE, núm. 285; en adelante LIRPF):

*1. Son contribuyentes por este impuesto:*

*A) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español*

---

<sup>4</sup> La calificación de tales rendimientos encuentra su sustento en el art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE, núm. 285).

<sup>5</sup> Tal y como se dispone en el art. 82 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE, núm. 59). 9 de marzo de 2004.

*B) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el art. 10 de esta Ley.*

*2. 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.*

En virtud de este artículo, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- La consultante es una persona física. Todas las personas físicas que tengan su residencia fiscal en España tienen la obligación personal de contribuir, quedando sujetas a la normativa del IRPF española (De la Fuente, 2021, pp. 117).
- Mientras sea considerada residente fiscal<sup>6</sup> en territorio español, deberá tributar en dicho lugar por la totalidad de su renta mundial, incluidas las fuentes de renta extranjera, tal y como se encuentra estipulado en el art. 2 LIRPF: *“Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*.
- La residencia fiscal en España no está supeditada a la residencia legal. En caso de que la persona física pierda la condición de residente (fiscal) en España, deberá integrar en su base imponible las rentas pendientes de imputación y las ganancias patrimoniales no realizadas derivadas de la titularidad de participaciones relevantes (Abad y Llaca, 2021).
- En caso de que la consultante se traslade a un territorio considerado como paraíso fiscal (por ejemplo, Gibraltar), deberá seguir tributando por el IRPF y, consecuentemente, por su renta mundial en territorio español, tanto el año del traslado como los cuatro siguientes. Es lo que se conoce como cuarentena fiscal, que tiene por objeto evitar cambios de residencia artificiosos, a fin de eludir las obligaciones

---

<sup>6</sup> En este sentido, el art. 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, publicado en julio de 2010 (en adelante, MCOCODE) no especifica qué se entiende por residente, pues considera que la expresión “residente de un Estado contratante” dependerá de la legislación interna de cada país.



fiscales (Rodríguez, 2020). Esta medida defensiva anti-paraíso<sup>7</sup> será examinada con mayor profundidad en el siguiente capítulo.

Por otra parte, con el propósito de determinar los requisitos a cumplir por la consultante para dejar de ser considerada residente fiscal en el Estado español, debemos remitirnos a lo dispuesto en el art. 9.1 de la LIRPF, cuyo tenor literal es:

*1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*A) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.*

*Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

*B) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.*

En caso de cumplirse de alguna forma cualquiera de los dos requisitos, se entenderá que la consultante tiene su residencia habitual y por ende, fiscal en territorio español, tal y como analizaremos en el siguiente apartado a través de reciente doctrina y jurisprudencia.

## **1.2. Doctrina y jurisprudencia española en relación con el concepto de residencia fiscal**

El presente apartado tiene por objeto examinar la reciente doctrina y jurisprudencia relativa al concepto de residencia fiscal en territorio español; mayoritariamente, referida al apartado b) del art. 9.1 LIRPF, que es el que mayor

---

<sup>7</sup> La cual encuentra su fundamento jurídico en el art. 8.2 LIRPF.

relevancia posee para resolver el caso planteado, pues es el que más controversias puede ocasionar desde el punto de vista tributario a la hora de calificar a la consultante como residente fiscal en territorio español, a causa de su actividad profesional.

Teniendo en cuenta las circunstancias particulares del caso, podemos afirmar que resulta de gran complejidad determinar si realmente la consultante, que es *YouTuber*, posee o no su núcleo de intereses o actividades económicas en España. Aún suponiendo que la receptora del dictamen deje de pasar en España un período superior a 183 días anuales, ¿a partir de qué parámetros podemos deducir si sigue o no estando en España su núcleo principal de intereses económicos?

Pues bien, actualmente la doctrina no muestra uniformidad en lo que a dichos parámetros respecta. Un sector es de la opinión que debe valorarse el lugar en que radique la mayor parte del patrimonio del sujeto cuya residencia se intenta dilucidar, con la particularidad de no atender al lugar donde se encuentran esos bienes físicamente, sino al lugar desde dónde se gestiona efectivamente el patrimonio (Carretero y Casanova, 2019, pp. 55). El lugar de obtención de la mayor parte de la renta de la persona física es otro criterio aludido por ciertos autores<sup>8</sup>, que consideran que el centro de intereses económicos es el lugar donde se ejerce una actividad empresarial o profesional.

Desde el punto de vista jurisprudencial<sup>9</sup>, a fin de poder considerar que efectivamente la consultante posee su residencia y tributación efectiva en ese otro país, tributando por su renta mundial en el mismo, se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

En primer lugar, que aporte la documentación necesaria, constanding su permanencia y obligaciones fiscales en ese otro país, así como el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal del nuevo lugar de residencia.

---

<sup>8</sup> Autores tales como Chico de la Cámara (Carretero y Casanova, 2019, en *“La fiscalidad de los agentes de deportistas. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: centro de intereses económicos”*).

<sup>9</sup> Por ejemplo, véase la STS (sección 2ª), de 16 de junio de 2011 (rec. n° 4029/2008) y la STSJ (sección 2ª), de 10 de febrero de 2017 (rec. n° 349/2015).

En segundo lugar, que el contribuyente en cuestión no posea en España su núcleo de intereses económicos, de forma directa o indirecta. En caso de duda (cuando exista conflicto de residencia<sup>10</sup>, por ejemplo, al ser una persona susceptible de considerarse residente en dos Estados distintos, por tener una vivienda en propiedad a su disposición en ambos, como podría ocurrir en el presente caso), el Tribunal Supremo ha declarado en reiterada jurisprudencia<sup>11</sup>, así como también ha sido especificado por importantes autores doctrinales<sup>12</sup>, que se deben tener en cuenta otros criterios adicionales, tales como:

1. Acreditar el centro de intereses vitales en ese otro país: que su entorno familiar y personal se encuentre allí (relaciones personales y económicas más estrechas). A efectos jurídicos, tan sólo resulta relevante tener en cuenta al cónyuge y a los hijos menores, y dado que la beneficiaria del dictamen es soltera, podemos afirmar que sí cumple este requerimiento.
2. Certificar que la residencia del obligado es tal durante plazos prolongados de tiempo (carácter de permanencia). Es decir, que permanezca allí la mayor parte del tiempo, encontrándose allí su domicilio habitual. A fin de inclinar la balanza hacia el lado del Estado en que permanezca con mayor frecuencia, deben computarse no sólo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado. Además, si tenemos en cuenta los comentarios al art. 4 de la actualización del MCOCDE<sup>13</sup> publicada en 2017, se debe valorar en cualquier caso la frecuencia, duración y regularidad de las estancias

---

<sup>10</sup> A nivel internacional, de existir Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI) entre España y el lugar de destino, el conflicto deberá resolverse de acuerdo con las propias reglas del CDI, tal y como conviene el art. 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOCDE).

<sup>11</sup> A este respecto, véase el ATS (sección 1ª), de 20 de julio de 2022 (rec. nº 915/2022); la STS (sección 2ª), de 16 de junio de 2011 (rec. nº 4029/2008) y la STSJ (sección 2ª), de 10 de febrero de 2017 (rec. nº 349/2015).

<sup>12</sup> Tales como De la Fuente o Gil García (2021).

<sup>13</sup> Art. 4.1. MCOCDE: *A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.*

que son parte de la rutina instaurada en la vida del contribuyente (De la Fuente, 2021). La consultante podría acreditar este requisito cuando finalmente se instale de forma definitiva en uno de los destinos mencionados, siempre y cuando permanezca habitualmente y de forma regular en dicho destino y no en España.

3. Aportar la declaración de renta de varios años consecutivos en tal lugar, así como el pasaporte de dicho país, copias de tarjetas VISA de cuentas en bancos de dicho país o el carnet de conducir del mismo. También se podrán tener en cuenta otros criterios tales como los recibos de consumo de vivienda (gas, electricidad, etc.) en el nuevo país, el certificado del censo electoral, pertenencia a algún club social y/o deportivo, seguros médicos o gastos de supermercado y electrodomésticos. Razonablemente la consultante será capaz de acreditar esta condición, una vez transcurran 3 o 4 años desde su instalación en el nuevo país.

Estos criterios han sido especificados por la doctrina y jurisprudencia española, pero cuando en la práctica surgen dudas sobre la residencia fiscal de una persona física en un país u otro, lo más congruente es, tal y como hemos precisado anteriormente, acudir a los convenios de doble imposición existentes entre ambos países, a fin de despejar las incertidumbres legales que puedan existir. Tales convenios ofrecen criterios de desempate en caso de conflicto de residencia, conforme a la norma doméstica de cada país, a fin de solventar dichos conflictos de la forma más ecuánime posible. Profundizaremos en ellos más adelante.

### **1.3. Actividad profesional de la consultante: realización de vídeos para YouTube. ¿Es motivo de sujeción tributaria a un determinado Estado?**

Tras haber analizado tanto la legislación como la jurisprudencia española en lo que respecta a los criterios que determinan la residencia fiscal en España, nos centraremos en examinar el vínculo de la actividad profesional *online* de la consultante con el territorio o jurisdicción fiscal de un Estado. Valorando, en consecuencia, si los rendimientos procedentes de dicha actividad deben tributar en España o, en caso de trasladar su residencia fiscal a otro país, podrían pasar a tributar en dicho país.

### *1.3.1. Análisis del marco normativo actual*

El auge de las nuevas tecnologías ha promovido el surgimiento de múltiples tipos de trabajos en redes sociales, tales como *influencers*, *YouTubers*... Y el masivo traslado de los mismos a lugares o Estados de menor tributación (como por ejemplo, los mencionados en el presente caso: Andorra, Chipre o Gibraltar) está suscitando reacciones que recalcan la falta de ética de dichas decisiones de relocalización (García, 2021, pp. 1). Es decir, resulta cada vez más extendido el patrón de *moralización de las obligaciones tributarias*, el cual considera que no sólo hay que pagar lo que es legal si no lo que es moralmente justo (*fair share taxation*).

No obstante, más allá del componente moral, los cambios de residencia de los *YouTubers* solamente serán reprobables cuando no sean reales o no se ajusten al ordenamiento jurídico, tal y como sostiene una importante corriente doctrinal<sup>14</sup>: en caso de que se siga teniendo una vivienda a permanente disposición en España o, en caso de estar en propiedad de una vivienda también en el lugar de destino, como en el presente caso, cuando los intereses vitales en forma de relaciones personales, económicas y familiares se mantengan en España (De la Peña, 2021, pp. 90).

Con la pretensión de determinar si realmente deben seguir tributando en España los rendimientos procedentes de la actividad profesional de la consultante, debemos hacer alusión al art. 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (en adelante, LIRNR):

*Artículo 13. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:*

- a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.*
- b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos: 1.º Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. 2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las*

---

<sup>14</sup> Por ejemplo, autores como García Novoa (2021) o De la Peña (2021).

*referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. 3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas.*

Interpretando lo dispuesto en dicho artículo, no podemos acreditar de forma sólida que la actividad profesional llevada a cabo por la beneficiaria del dictamen se encuentre subsumida en ninguno de los citados supuestos, por dos motivos principales: el primero, que actualmente una cuenta de *YouTube* no puede considerarse en ningún caso un establecimiento permanente en España, pues no se ha implementado el concepto de EP digital en nuestra legislación; el segundo, que la actividad desempeñada por *YouTubers* e *influencers* tampoco puede subsumirse en ninguna de las coyunturas del apartado b) del artículo, pues por ejemplo, las “prestaciones de servicios utilizadas en territorio español” hacen referencia a servicios individualizados, no tan genéricos como el caso de vídeos o *blogs* subidos a plataformas digitales. Por ende, dado que resulta imposible para la Agencia Tributaria controlar el número de usuarios que visualizan las publicaciones de la consultante desde España, o la procedencia de sus seguidores (España, Hispanoamérica, etc.) no se le puede exigir tributar por el IRNR en territorio español por su actividad profesional.

En cualquier caso, resulta relevante enfatizar la necesidad de confeccionar nuevas leyes que se adapten a las particularidades de estas nuevas profesiones digitales. Una de estas particularidades es el hecho de que los *YouTubers* obtienen ingresos a través de un elemento (un espacio en la plataforma) creado por él, pero alojado en un medio digital por el cual no paga, si bien del cual tampoco adquiere ningún derecho de tipo económico, ni título específico que le legitime a afectarlo a una actividad económica. Dicho lo cual, el único activo del que dispone el *YouTuber* es el intangible de su creación artística o intelectual, pues la plataforma es un mero intermediario. Por consiguiente, en tanto que se apruebe un nuevo marco normativo, estas profesiones *digitales* han de sujetarse a los moldes de unas reglas tributarias pensadas para un contexto distinto (García, 2021, pp. 2).

Como propuesta de interpretación de la legislación actual en la materia, y en línea con lo dispuesto anteriormente, cabría hacer referencia a lo señalado en la disposición segunda del apartado b del artículo 13: serán consideradas rentas obtenidas en territorio español las *prestaciones de servicios utilizadas en territorio español*. Es decir, pese a que en principio dicha disposición hace referencia a servicios individualizados, y no tan genéricos como el que ofrece la consultante, resulta congruente pensar que si se traslada a un nuevo lugar, su contenido y los servicios que presta deberán pasar a estar relacionados con la población de allí, dejando de estar relacionados con el público español y con prácticas, costumbres o rutinas habituales españolas. En vista de la gran dificultad que conlleva controlar esta variable, será el legislador el que deba diseñar una nueva normativa que se amolde, de la forma más idónea posible, a la nueva realidad digital, tratando así de prevenir traslados masivos de residencia fiscal por parte de *YouTubers* e *influencers* a otros países de menor tributación.

## 2. ¿CÓMO PUEDE ACREDITAR LA RESIDENCIA FISCAL EN EL NUEVO DESTINO?

La única manera legítima de acreditar la residencia fiscal en un nuevo país, es a través del certificado de residencia emitido por el Organismo Tributario de dicho país, donde se indique de manera exacta su permanencia y sus obligaciones fiscales (Auto del Tribunal Supremo, sec. 1ª, de 20 de julio de 2022; rec. nº 915/2022).

En este sentido, tal y como reitera la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>15</sup>, podemos distinguir entre dos supuestos (según que el país de residencia en el extranjero sea o no calificado de paraíso fiscal<sup>16</sup>), imponiendo a cada uno de ellos un requisito para acreditar la residencia, sin restringirlo a los supuestos de paraíso fiscal.

Cuando se invoca la residencia en un país extranjero, si no se trata de un territorio considerado como paraíso fiscal (como sería el supuesto de Andorra o de

---

<sup>15</sup> Véase sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª), de 28 de noviembre de 2017 (rec. nº 815/2017).

<sup>16</sup> Actualmente, el término correcto sería “jurisdicción no cooperativa”, tras la entrada en vigor de la Ley 11/2021, que se analizará con posterioridad.

Chipre<sup>17</sup>), debe acompañarse prueba de la residencia fiscal en ese territorio, es decir, certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal del nuevo lugar de residencia; si se trata de un paraíso fiscal (como sería el caso de Gibraltar<sup>18</sup>), la prueba se refiere a la acreditación de la permanencia en ese país o territorio.

Para acreditar dicha permanencia, debemos remitirnos a lo dispuesto en el ya citado Auto del Tribunal Supremo, de 20 de julio de 2022, que señala una serie de criterios que permiten al interesado acreditar su permanencia en dicho lugar. Por ejemplo, certificar que la residencia del obligado es tal durante plazos prolongados de tiempo, o aportar la declaración de renta de varios años consecutivos en tal lugar, así como el pasaporte de dicho país, copias de tarjetas VISA de cuentas en bancos de dicho país o el carnet de conducir del mismo.

No obstante, debemos aclarar que, en ocasiones, en una interpretación flexible, se ha admitido la contingencia de aportar pruebas distintas al certificado de residencia fiscal, tal y como argumenta la Audiencia Nacional<sup>19</sup>. Es decir, la Administración admite otro tipo de pruebas (ya sean recibos de consumo de vivienda, certificado del censo electoral, pertenencia a algún club social, etc.), en algunos supuestos: la rigurosidad en la exigencia del certificado puede matizarse cuando se constate que un Estado concreto deniega con carácter general la emisión de este tipo de certificado, pues exigir el certificado en estos casos quebraría sin duda el principio de proporcionalidad.

En caso de ser la Administración la que sostenga ciertas dudas sobre el verdadero traslado del sujeto, la LGT se refiere a la carga de la prueba en su artículo 105; conforme a la normativa general de la citada Ley, es la Administración Tributaria la que deberá certificar la permanencia durante más de 183 días en territorio español de quien alega ser no residente o, subsidiariamente, que su centro de intereses está aquí, en

---

<sup>17</sup> Actualmente, ni Andorra ni Chipre son considerados jurisdicciones no cooperativas a la luz de la legislación española, tal y como se explicará en posteriores capítulos.

<sup>18</sup> Hoy por hoy, Gibraltar sigue siendo para España una jurisdicción no cooperativa, tal y como se explicará en posteriores capítulos.

<sup>19</sup> Véase SAN (Contencioso), sec. 4ª, de 26 de mayo de 2021 (rec. 678/2018).



caso de que ésta posea incredulidad o vacilación respecto a los medios de prueba presentados por el interesado. Además, en el seno de la residencia fiscal "no tiene sentido limitar los medios probatorios porque, cuanto mayor sea el número de pruebas que pueda presentar el contribuyente, mayores serán las posibilidades que tenga la Administración de hacer tributar como residentes a aquellos que efectivamente lo son" (Muleiro, 2019).

### **III: POSIBLES REPERCUSIONES Y CONTROVERSIAS FISCALES EN CASO DE TRASLADO A GIBRALTAR**

1. ¿TIENE GIBRALTAR LA CONSIDERACIÓN DE PARAÍSO FISCAL PARA LAS AUTORIDADES FISCALES ESPAÑOLAS? ¿EXISTE ESE CONCEPTO?

#### **1.1. Concepto de paraíso fiscal y jurisdicción no cooperativa en el ordenamiento español y en la Unión Europea**

A fin de poder responder a la pregunta formulada con la mayor claridad y concisión posible, realizaremos un análisis del concepto de paraíso fiscal y de jurisdicción no cooperativa tanto a nivel nacional como europeo, y cómo dicho concepto ha ido evolucionando a lo largo de los años. Este análisis será bastante general y sucinto, exponiendo tan sólo las pautas básicas en la materia, pues a lo largo de posteriores capítulos se profundizará en otros aspectos más concretos sin duda necesarios para comprender este fenómeno con mayor claridad y nitidez.

##### *1.1.1. Trayectoria histórica de la noción de paraíso fiscal en la legislación española y en Europa*

La aparición del término de paraíso fiscal en nuestro ordenamiento se remonta a principios de los años noventa. El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio<sup>20</sup> (BOE, núm. 167) aprobó la lista de territorios calificados como paraísos fiscales, enumerando 48 jurisdicciones a las que les serían aplicables las disposiciones anti-paraísos contempladas en nuestra normativa. En dicha lista inicial, se incluían lugares como Andorra, Chipre o Gibraltar (Martos García, 2021, pp. 171-174).

---

<sup>20</sup> Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. 13 de julio de 1991.

Transcurrida más de una década, entró en vigor el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero<sup>21</sup> (BOE, núm. 28), que introdujo la posibilidad de excluir de la lista de paraísos fiscales a los territorios que suscribieran un Acuerdo específico de intercambio de información o un Tratado para evitar la doble imposición con España. Ello se hizo patente ante la necesidad urgente de reformar la legislación anterior, dadas las nuevas circunstancias a nivel nacional e internacional: en el Informe OCDE 1998<sup>22</sup> se fijaron nuevas pautas para delimitar a un territorio como paraíso fiscal; y posteriormente, el Informe OCDE 2001<sup>23</sup>, secundado por la UE y por EEUU, adoptó como parámetros para considerar a un territorio como paraíso fiscal la existencia de prácticas administrativas poco transparentes y la ausencia de intercambio de información (Martos García, 2021, pp. 175-178).

A fin de materializar estos parámetros, el Informe diseñó un instrumento conocido como “Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal”, que contenía los estándares mínimos de transparencia e intercambio de información a cumplir por las jurisdicciones fiscales cooperativas para dejar de ser calificadas como paraísos fiscales.

Por todo ello, este cambio de criterio seguido por la OCDE<sup>24</sup> resultó decisivo para impulsar en España la reforma del anterior Real Decreto 1080/1991, siendo modificado por el nuevo Real Decreto 116/2003, que introdujo el ya mencionado mecanismo automático de salida de la lista de paraísos fiscales.

Posteriormente, la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE, núm. 286), si bien mantuvo el mecanismo automático de salida, añadió alguna modificación al mismo: el

---

<sup>21</sup> Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. 1 de febrero de 2003.

<sup>22</sup> Informe OCDE 1998 “Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/37975122.pdf>.

<sup>23</sup> Informe OCDE 2001 “Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress Report”. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>.

<sup>24</sup> OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

mecanismo adquirió rango legal y el legislador concretó en mayor grado cuándo se consideraría que el Acuerdo de Intercambio de Información resultaría adecuado para salir de la lista.

Asimismo, en la citada Ley se estableció la distinción entre paraísos fiscales y territorios de nula tributación; introduciendo una tercera categoría: aquéllos con los que existía un efectivo intercambio de información (Martos García, 2021, pp. 178-180). Ya en 2014, llegó una nueva reforma: la Ley 26/2014, de 27 de noviembre<sup>25</sup> (BOE, núm. 288). Esta ley, manteniendo la distinción anterior, suprimió el mecanismo automático de salida y de re-entrada, introduciendo unos nuevos criterios que debían tenerse en cuenta en la confección de una futura lista de paraísos fiscales. Entre ellos se incluían, según la Exposición de Motivos, “tanto la existencia de un intercambio de información efectivo como los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información”.

Por último, en 2021 se produjo la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude fiscal<sup>26</sup> (BOE, núm. 164; en adelante, LPFF), cuyo art. 16 reforma la DA 1ª de la Ley 36/2006, que es la que contenía la antigua definición de paraíso fiscal. Se crea así un nuevo concepto pluricompreensivo: jurisdicción no cooperativa. Dicho concepto se evaluará y examinará en el apartado siguiente.

En definitiva, teniendo en cuenta todo lo expuesto, podemos afirmar que formular una sola definición de paraíso fiscal resulta realmente complicado, pues han existido múltiples vaivenes legislativos en la materia a lo largo de los años. No obstante,

---

<sup>25</sup> Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. 28 de noviembre de 2014.

<sup>26</sup> 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. 10 de julio de 2021.

las características que se repiten de forma recurrente en el marco normativo histórico a nivel internacional<sup>27</sup> son las siguientes:

- Las ventajas fiscales y el apoyo que prestan los gobiernos de estas jurisdicciones a dichas ventajas o regímenes.
- Existencia de una amplia infraestructura económica, jurídica, mercantil y fiscal.
- Volumen importante de operaciones financieras de no residentes (Martín, 2010, pp. 111-112).
- Deficiente información existente sobre el funcionamiento real de estos paraísos (referido, sobre todo, al secreto bancario).

### *1.1.2. Noción de jurisdicción no cooperativa en España y en Europa*

A nivel europeo, los antecedentes del concepto de jurisdicción no cooperativa se remontan a junio de 2015, cuando la Comisión Europea emitió una Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo en cuyo Anexo publicaba una lista de territorios que no formaban parte de la UE y a los que conceptuó como no cooperadores fiscalmente (Martos García, 2021, pp. 135-138).

Un año después, en mayo de 2016, el Consejo de la UE dio el visto bueno a la iniciativa de elaborar una lista de jurisdicciones no cooperativas. Esta iniciativa<sup>28</sup> contenía una serie de criterios y el procedimiento a seguir, que se tomaron como base para los trabajos en la materia del Grupo del Código de Conducta<sup>29</sup>.

Sin embargo, en la confección de la lista se partió de una premisa ciertamente discutible, que restó legitimidad al proceso: la exclusión de los Estados miembros y los

---

<sup>27</sup> Que proceden del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE.

<sup>28</sup> La iniciativa se tradujo en una Comunicación denominada “Estrategia exterior para una imposición efectiva”. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016DC0024>.

<sup>29</sup> El Código de Conducta es un instrumento jurídico de la UE que promueve la competencia fiscal leal. El Código original fue adoptado en 1997 como instrumento intergubernamental no vinculante, cuya principal finalidad era tantear y detectar medidas fiscales preferentes que pudieran ser perjudiciales (Consejo Europeo, 2022). El texto original se encuentra disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29>. La última actualización ha tenido lugar el 15 de noviembre de 2022, y se encuentra disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-Z-2022-70065>.

países en vías de desarrollo. La lista fue finalmente aprobada en diciembre de 2017<sup>30</sup>, actualizándose numerosas veces en 2018 y 2019, si bien a partir de 2020 se acordó que como máximo habría dos actualizaciones anuales. La última revisión de la lista se produjo en febrero de 2023; en sus conclusiones, el Consejo Europeo fundamenta su decisión de mantener en la lista *negra* a ciertos países tales como Panamá, Trinidad o las Islas Vírgenes de los Estados Unidos (Pausch-Homblé, 2022).

Por otra parte, a nivel nacional, ha sido la nueva Ley 11/2021, de prevención y lucha contra el fraude fiscal<sup>31</sup>, la que ha introducido por primera vez este concepto de jurisdicción no cooperativa, a fin de combatir más eficientemente el fraude fiscal. La nueva Ley ha reformado la Disposición Adicional 1ª de la anterior legislación (Ley 36/2006<sup>32</sup>) para introducir el concepto de jurisdicción no cooperativa, que sustituye al concepto de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información. Por ello, a partir de este momento emplearemos en todo momento el término *jurisdicción no cooperativa*.

Si bien en la nueva DA 1ª de la Ley 36/2006 no se define con rigurosidad este nuevo concepto<sup>33</sup>, sí que se delimitan unos criterios a respetar en la formulación de la lista, tales como la ausencia de transparencia, de equidad fiscal y la nula o baja tributación<sup>34</sup>. La disposición transitoria segunda de la nueva Ley 11/2021 señala que, mientras no fuera aprobada por Orden Ministerial una lista específica de territorios considerados como jurisdicción no cooperativa, se considerarían como tales los que España ya enumeró en su momento en el Real Decreto 1080/1991 (Martín y Rodríguez, 2021).

---

<sup>30</sup> Véase la lista inicial completa en: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/37134/lista-de-la-ue-de-paises-y-territorios-no-cooperadores-a-efectos-fiscales>. Y las conclusiones del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (en adelante, ECOFIN) de 2017 en: <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2017/12/05/>, que además poseen carácter vinculante para los Estados miembros.

<sup>31</sup> BOE, num. 64. 10 de Julio de 2021.

<sup>32</sup> BOE, núm. 286. 30 de noviembre de 2006.

<sup>33</sup> Tan sólo se estipula, en el apartado primero, que “*tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de este artículo*”.

<sup>34</sup> O, asimismo, que un territorio facilite la conclusión de instrumentos jurídicos sin actividad económica real. Se trata de parámetros que ya habían sido previamente acordados por el Foro Global sobre Transparencia e intercambio de información tributaria.

No obstante, el pasado mes de febrero el Ministerio de Hacienda y Función Pública redactó por fin una lista oficial de territorios considerados como jurisdicciones no cooperativas a la luz de la legislación española<sup>35</sup>, entre los cuales se incluye Gibraltar. Esta nueva Orden Ministerial aprobada el pasado 10 de febrero actualiza la lista de territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas<sup>36</sup> atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial de la UE y del Foro de Regímenes Perjudiciales de la OCDE. Llama particularmente la atención el hecho de que la nueva lista española designa un total de 24 jurisdicciones no cooperativas, ocho más de las denotadas por la UE<sup>37</sup>; en cualquier caso, conviene recalcar que la nueva lista ha disminuido significativamente el número de territorios que tienen tal consideración, viéndose simplificada de 33 jurisdicciones “paraíso fiscal” a 24 jurisdicciones “no cooperativas” (Gordillo, 2023). Es por ello que poco a poco se va aproximando a los patrones europeos en lo que concierne a la materia; existe, de hecho, una ejemplar armonización de la lista europea con la española desde la última actualización de la lista oficial de jurisdicciones no cooperativas de la UE el pasado 14 de febrero de 2023, que amplía considerablemente la lista anterior<sup>38</sup>, incluyendo a territorios como Costa Rica, Bahamas, Islas Marshall o Rusia<sup>39</sup>.

A continuación se muestra una tabla comparativa que refleja la evolución en la lista de territorios que inicialmente tenían la consideración de jurisdicciones no coope-

---

<sup>35</sup> Orden HPF/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. BOE, núm. 35. 10 de febrero de 2023.

<sup>36</sup> Sustituyendo, pues, a la lista contenida en el Real Decreto 1080/1991.

<sup>37</sup> Hoy por hoy, y desde la última actualización de la lista de la UE el 14 de febrero de 2023, 16 territorios tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas: Anguila, Bahamas, Costa Rica, Fiyi, Guam, Islas Marshall, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Islas Vírgenes de Gran Bretaña, Palaos, Panamá, Rusia, Samoa, Samoa Americana, Trinidad y Tobago, y Vanuatu. Véase en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policias/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

<sup>38</sup> Sorprendentemente, la nueva lista europea expande la calificación de “países no cooperadores fiscalmente” de 10 a 16 territorios, aproximándose así a la nueva lista española. La anterior lista había sido actualizada tan sólo unos meses antes, en noviembre de 2022.

<sup>39</sup> En el caso particular de Rusia, la decisión europea de incorporarla a la nueva lista de jurisdicciones no cooperativas ha venido motivada por un doble argumento: por un lado, su falta de compromiso en lo que respecta al acometimiento de los aspectos perjudiciales derivados del régimen especial para las sociedades holding internacionales; por otro lado, la paralización del diálogo internacional con el país sobre asuntos relacionados con la fiscalidad tras la agresión rusa de Ucrania (Martínez, 2023).

rativas en el seno de la UE y de España<sup>40</sup>, y los que actualmente siguen teniendo tal consideración:

	UE	España
<p><b>Primera etapa</b> (1991 en el caso de España; 2017 en el caso de la UE)</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Emiratos Árabes Unidos</li> <li>2. Samoa Americana</li> <li>3. Baréin</li> <li>4. Barbados</li> <li>5. Granada</li> <li>6. Guam</li> <li>7. República de Corea</li> <li>8. Macao, SAR</li> <li>9. Islas Marshall</li> <li>10. Mongolia</li> <li>11. Namibia</li> <li>12. Palaos</li> <li>13. Panamá</li> <li>14. Santa Lucía</li> <li>15. Samoa</li> <li>16. Trinidad y Tobago</li> <li>17. Túnez</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Principado de Andorra</li> <li>2. Antillas Neerlandesas</li> <li>3. Aruba</li> <li>4. Emirato del Estado de Bahrein</li> <li>5. Sultanato de Brunei</li> <li>6. República de Chipre</li> <li>7. Emiratos Árabes Unidos</li> <li>8. Gibraltar</li> <li>9. Hong-Kong</li> <li>10. Anguilla</li> <li>11. Antigua y Barbuda</li> <li>12. Las Bahamas</li> <li>13. Barbados</li> <li>14. Bermuda</li> <li>15. Islas Caimanes</li> <li>16. Islas Cook</li> <li>17. República de Dominica</li> <li>18. Granada</li> <li>19. Fiji</li> <li>20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)</li> <li>21. Jamaica</li> <li>22. República de Malta</li> <li>23. Islas Malvinas</li> <li>24. Isla de Man</li> <li>25. Islas Marianas.</li> <li>26. Mauricio.</li> <li>27. Montserrat</li> <li>28. República de Naurú.</li> <li>29. Islas Salomón</li> <li>30. San Vicente y las Granadinas</li> <li>31. Santa Lucía</li> <li>32. República de Trinidad y Tobago</li> <li>33. Islas Turks y Caicos</li> <li>34. República de Vanuatu.</li> <li>35. Islas Vírgenes Británicas</li> <li>36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América</li> <li>37. Reino Hachemita de Jordania</li> <li>38. República Libanesa</li> <li>39. República de Liberia</li> <li>40. Principado de Liechtenstein</li> <li>41. Gran Ducado de Luxemburgo</li> <li>42. Macao.</li> <li>43. Principado de Mónaco.</li> <li>44. Sultanato de Omán.</li> <li>45. República de Panamá.</li> <li>46. República de San Marino.</li> <li>47. República de Seychelles.</li> <li>48. República de Singapur.</li> </ol>

<sup>40</sup> En sus inicios (Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio), recordemos que la denominación nacional era “paraísos fiscales”.



	UE	España
<b>Segunda etapa</b> (desde el 10 de febrero de 2023 en el caso de España; y el 14 de febrero de 2023 en el caso de la UE)	1. Anguila	1. Anguila
	2. Bahamas	2. Emirato del Estado de Bahréin
	3. Costa Rica	3. Barbados
	4. Fiji	4. Bermuda
	5. Guam	5. Dominica
	6. Islas Marshall	6. Fiji
	7. Islas Turcas y Caicos	7. Gibraltar
	8. Islas Vírgenes de los Estados Unidos	8. Guam
	9. Islas Vírgenes de Gran Bretaña	9. Guernsey
	10. Palaos	10. Isla de Man
	11. Panamá	11. Islas Caimán
	12. Rusia	12. Islas Malvinas
	13. Samoa	13. Islas Marianas
	14. Samoa Americana	14. Islas Salomón
	15. Trinidad y Tobago	15. Islas Turcas y Caicos
	16. Vanuatu	16. Islas Vírgenes Británicas
	17. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América	
	18. Jersey	
	19. Palaos	
	20. Samoa	
	21. Samoa Americana	
	22. Seychelles	
	23. Trinidad y Tobago	
	24. Vanuatu	

\*Elaboración propia

Se puede observar lo evidente: en la primera etapa, mientras que la lista oficial de la UE la componían tan sólo unos pocos países, haciendo una selección más superficial y somera de los territorios que deben tener la calificación de «jurisdicción no cooperativa», la lista oficial española realizaba un control más exhaustivo, considerando como países no cooperadores a efectos fiscales también a algunos de la Unión Europea, tales como Luxemburgo o Chipre. No obstante, este control exhaustivo no tenía inicialmente un fundamento claro: en el Real Decreto 1080/1991 no se decretaron unos criterios y requisitos claros a seguir a la hora de calificar o no a un territorio como jurisdicción no cooperativa (Martos García, 2021, pp. 174-175). Ello probablemente condujo a que el Ministerio de Economía y Hacienda comenzara a incorporar a la lista múltiples territorios sin motivo transparente en que apoyarse, dando lugar a una cifra algo desmesurada de países no cooperadores fiscalmente. Además, el carácter cerrado

de esta primera lista supuso que durante años<sup>41</sup>, no existiera ningún tipo de revisión ni actualización, lo cual hizo surgir algunas voces críticas<sup>42</sup>.

En la segunda etapa, en cambio, existe una progresiva armonización de la lista española y la europea, lo cual se debe, por un lado, a los notables esfuerzos de la Administración tributaria española en atender a los criterios del Código de Conducta de la UE y de la OCDE en su confección de la lista, y por otro, a la reciente e inesperada incorporación europea de varios territorios al listado; dicha incorporación tiene como fundamento una interpretación más rigurosa y estricta de los criterios estipulados por la OCDE en materia tributaria, así como el apogeo de ciertos acontecimientos a nivel global, como la guerra de Ucrania.

Por todo ello, podemos afirmar que las dos principales razones que explican la discrepancia fiscal en las listas de España y de la UE durante la primera etapa son: por un lado, que la UE excluye de forma automática a los países miembros de la Unión y a los países en vías de desarrollo en su calificación de «jurisdicción no cooperativa», tal y como hemos mencionado con anterioridad. Por otro lado, que realmente España no ha tomado la decisión de actualizar sus criterios y equiparlos en consonancia con el marco europeo hasta la Orden Ministerial recientemente aprobada, si además tenemos en cuenta que en la lista confeccionada inicialmente, España ni siquiera aplicaba unos criterios claros y delimitados a la hora de calificar a los territorios como jurisdicciones no cooperativas.

### *1.1.3. Criterios empleados por España actualmente en la calificación de un territorio como jurisdicción no cooperativa*

A raíz de todo lo expuesto, conviene profundizar en los criterios que actualmente emplea España para incluir o excluir a un territorio de su propia “lista negra de

---

<sup>41</sup> Más de una década (1991-2003).

<sup>42</sup> Por ejemplo, de autores tales como Carmona Fernández o Gutiérrez de Pablo (consúltese su obra “Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de paraísos fiscales”, *Impuestos*, nº 10, 1995).

jurisdicciones no cooperativas”, considerando lo dispuesto en la nueva Ley 11/2021, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, y en la Orden Ministerial<sup>43</sup> referida.

El criterio principal es, sin duda, la existencia de nula o baja tributación en dicho territorio, considerado en conjunto con la falta de transparencia, la opacidad y en general, la falta de cooperación en lo relativo a intercambio de información tributaria con España (Romero, 2022). Tal y como se prevé en la disposición adicional décima de la nueva LPFF, las referencias normativas efectuadas en la anterior legislación a «Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria» se entenderán efectuadas a «Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la LGT<sup>44</sup>». La falta de transparencia, equidad y opacidad del territorio también se puede valorar a partir de los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Benítez, 2021).

La nueva Ley 11/2021, por tanto, amplía el concepto de paraíso fiscal, sustituyéndolo por el concepto de jurisdicción no cooperativa, con una doble finalidad: por una parte, combatir de manera real y eficiente el fraude fiscal; por otra, fomentar la coordinación con los trabajos desarrollados previamente en el ámbito internacional<sup>45</sup> (Martín y Rodríguez, 2021). Asimismo, la nueva lista oficial de jurisdicciones no cooperativas española cumple con los estándares europeos de proporcionalidad, seguridad jurídica y eficiencia.

Teniendo en cuenta lo expuesto, podemos afirmar que a raíz del Acuerdo sobre fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y Reino Unido en el

---

<sup>43</sup> Orden HPF/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. BOE, núm. 35. 10 de febrero de 2023.

<sup>44</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE, núm. 302. 17 de diciembre de 2003.

<sup>45</sup> Tanto en el seno de la UE como en el de la OCDE.

Peñón<sup>46</sup>, cuya entrada en vigor se produjo en 2021, España tenía sin duda una razón de peso para sustraer a Gibraltar de su lista negra, al existir una normativa con efectivo intercambio de información tributaria entre ambos territorios<sup>47</sup>, si además tenemos en cuenta que la colonia británica ya no figura ni en la lista *negra* de la UE ni en la de la OCDE (González, 2021, pp. 1). En cualquier caso, el Ministerio de Hacienda y Función Pública ha optado por mantener al mismo en el listado, tal y como ha plasmado la Orden Ministerial recientemente aprobada. Esta decisión ya había sido motivada anteriormente por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en virtud de dos consultas que le fueron planteadas en relación con este tema<sup>48</sup>.

En definitiva, podemos afirmar que Gibraltar sigue siendo una jurisdicción no cooperativa a la luz de la legislación española, pues así se ha estipulado en la reciente Orden Ministerial<sup>49</sup>. No obstante, en caso de existir controversia normativa entre lo dispuesto en el Convenio internacional suscrito entre España y Reino Unido en relación con Gibraltar<sup>50</sup> y lo dispuesto en la Orden Ministerial española, deberá primar siempre lo dispuesto en el Convenio internacional, en virtud del principio de jerarquía normativa<sup>51</sup>.

---

<sup>46</sup> Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho *ad referendum* en Madrid y Londres. BOE, núm. 62. 4 de marzo de 2019.

<sup>47</sup> Dicho intercambio de información efectiva se materializa en múltiples cláusulas del Acuerdo, tales como: *las autoridades fiscales gibraltareñas proporcionarán directamente a las autoridades fiscales españolas información exhaustiva y periódica sobre rentas y patrimonios relevantes para España ganados o ubicados en Gibraltar; o las autoridades competentes eliminarán, cuando proceda, la doble imposición de conformidad con lo dispuesto en la legislación interna.*

<sup>48</sup> Véase la resolución de la Dirección General de Tributos Vinculante V1310-22, de 9 de junio de 2022; y la resolución V1323-22, de 10 de junio de 2022.

<sup>49</sup> Que además encuentra sustento en las resoluciones previamente emitidas por la DGT.

<sup>50</sup> El Acuerdo sobre fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y Reino Unido en el Peñón. Entrada en vigor 13 de marzo de 2021.

<sup>51</sup> Dicho principio de jerarquía normativa se encuentra plasmado en el art. 7 LGT y en ciertas resoluciones de la DGT, tales como la resolución vinculante V1310-22, de 9 de junio de 2022.

## 2. EN CASO DE TRASLADO A GIBRALTAR, ¿PODRÍA APLICÁRSELE ALGUNA MEDIDA DEFENSIVA POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN ESPAÑOLA?

En el presente apartado, estudiaremos el concepto de medida defensiva en el marco del ordenamiento español. Posteriormente, procederemos a estudiar en profundidad las consecuencias que ha tenido el *Brexit* en relación con Gibraltar desde el punto de vista tributario, prestando especial atención al Acuerdo entre España y Reino Unido en el Peñón. A raíz de todo ello, determinaremos si realmente la Administración española puede o no aplicar a la consultante alguna medida defensiva en caso de que se traslade a Gibraltar.

### 2.1. Concepto de medida defensiva desde la perspectiva fiscal española

Como resultado de las múltiples dificultades y consecuencias que acarrea el fraude fiscal en España, que no ha hecho sino aumentar en los últimos años<sup>52</sup>, la Administración española se ha visto obligada a implantar una serie de medidas legislativas defensivas (medidas anti-abuso) en el terreno de la recaudación tributaria, dirigidas a limitar y desincentivar la utilización de las jurisdicciones no cooperativas por parte de los contribuyentes, empresas y particulares (Morillas, 2020, pp. 50).

Estas medidas poseen la pretensión principal de hacer frente a prácticas abusivas de planificación fiscal, además de a la evasión directa de las normas fiscales; como es lógico, todas las referidas conductas conllevan ineludiblemente una pérdida de recaudación para las Administraciones Públicas.

---

<sup>52</sup> Según la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), los españoles defraudan cada año alrededor de 20.000 millones de euros en el IRPF; el fraude por IVA e Impuesto de Sociedades supone aproximadamente la misma cifra. Para más información, consúltese: <https://www.rtve.es/noticias/20140605/fraude-irpf-ronda-20000-millones-ano-casi-dos-puntos-del-pib-segun-fedea/948880.shtml>.

Por consiguiente, España ha fortalecido su legislación interna en los últimos años, en consonancia con las políticas contra el fraude fiscal adoptadas por la UE<sup>53</sup> y por la OCDE<sup>54</sup>. Entre las medidas más significativas cabe reseñar las siguientes:

- La reciente Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, o la creación del Impuesto sobre Transacciones Financieras, en virtud de la Ley 5/2020, de 15 de octubre.
- Medidas defensivas específicas dentro de la fiscalidad de las empresas (Impuesto sobre Sociedades). Por ejemplo, el inciso final del art. 8.1. de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades<sup>55</sup> (en adelante, LIS).
- Todas las medidas relacionadas con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contenidas mayoritariamente en la LIRPF. Un ejemplo clave que posee especial relevancia en el marco del presente trabajo, es el art. 8.2 LIRPF, que dispone que no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia en una jurisdicción no cooperativa. La citada regla se aplica al período impositivo del cambio y a los cuatro siguientes. Dicho lo cual, pese a que su objetivo principal es prevenir las operaciones con, a través de o realizadas en los Estados calificados como jurisdicciones no cooperativas,

---

<sup>53</sup> Entre las iniciativas más reveladoras, destaca la Directiva 2003/48/CE sobre la Fiscalidad del Ahorro (aprobada el 3 de junio de 2003), diseñada para que cada Estado pudiera gravar a sus residentes con independencia de donde invirtieran, que fue derogada por la Directiva 2014/107/UE (aprobada el 9 de diciembre de 2014), con un ámbito más extenso. Más recientemente, encontramos la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DOUE, 12 de julio de 2016); y la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (DOUE, 29 de mayo de 2017).

<sup>54</sup> En este sentido, la OCDE ha utilizado, en sus propias palabras, la técnica del “palo y la zanahoria”. A aquellas jurisdicciones que decidan no cooperar, les aplica de forma conjunta medidas defensivas con el fin de aislarlas en el plano internacional. A aquellas jurisdicciones que decidan cooperar, no las incluye en la lista de “paraísos fiscales no cooperativos” (y, por tanto, no son objeto de medidas defensivas coordinadas). Algunas de sus políticas anti-fraude más reseñables son los informes finales del Proyecto BEPS (publicados en octubre de 2015, resultan trascendentes las acciones 5 y 6 en lo que concierne al caso planteado, disponibles en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>), así como el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, fundado en el año 2000, que se ha convertido en un instrumento esencial a nivel internacional para la elaboración de normas fiscales que traten de erradicar las jurisdicciones no cooperativas.

<sup>55</sup> BOE, núm. 288. 27 de noviembre de 2014.

la norma pone de manifiesto un *hándicap inadmisibile*, según parte de la doctrina<sup>56</sup>: restringe o limita el derecho de los contribuyentes con residencia en España a desplazarse, en ejercicio de los derechos que les otorga la libre circulación de trabajadores, pues establece como exigencia continuar tributando en España durante cinco períodos impositivos, con el notable riesgo de doble imposición que conlleva (Calderón y Martín, 2004, pp. 31-32). Por ello, en virtud de este artículo, si los trabajadores españoles se desplazan a Gibraltar aceptando una oferta de trabajo, deberían seguir tributando en España durante cinco períodos impositivos<sup>57</sup>. No obstante, esta conjetura no se interpretará exactamente así en el presente caso, tal y como veremos más adelante.

- Elaboración de una lista de países y territorios calificados legalmente como jurisdicciones no cooperativas<sup>58</sup>. Y en esta línea, identificación de aquellos regímenes fiscales preferenciales que resultan perjudiciales establecidos en determinados países o territorios que facilitan el fraude fiscal (Morillas, 2020, pp. 52).

## **2.2. Posición de Gibraltar tras el Brexit: consecuencias para el ordenamiento tributario**

Actualmente, desde el punto de vista político y legal el peñón de Gibraltar sigue estando bajo la soberanía de Reino Unido, como consecuencia de la firma del Tratado de Utrecht en 1713, cuyo artículo X regula la cesión del peñón por España a Reino Unido (Oehling, 2015, pp. 200).

Ante la salida de Reino Unido de la UE en enero de 2020, Gibraltar abandonó también consecuentemente la Eurozona; ello a pesar de que el 95,91% de los Gibraltareños votaran a favor de la permanencia en la UE en el referéndum que se celebró el 23 de junio de 2016 (*El País*, 2016). Y pese a que las negociaciones entre Reino Unido y España para tratar de definir el encaje de Gibraltar tras la salida del Reino Unido de la UE continúan a día de hoy, pues existen numerosas cuestiones de tipo político y

---

<sup>56</sup> Entre ellos, Calderón y Martín. Consúltese su obra “Las normas anti-paraíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea” (*Documentos de Trabajo*, 11, pp. 31-32, Instituto de Estudios Fiscales).

<sup>57</sup> En cualquier caso, es importante tener en cuenta que a pesar del citado *inconveniente*, esta medida defensiva contemplada en el art. 8.2 LIRPF ayuda a reducir significativamente el fraude fiscal.

<sup>58</sup> Mencionada explícitamente con anterioridad en este Capítulo, apartado 1.1.2.

económico por resolver, las de tipo fiscal han sido mayoritariamente resueltas en virtud del Acuerdo sobre fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y Reino Unido en el Peñón<sup>59</sup>. Dicho Acuerdo será analizado en el próximo sub-apartado. Respecto al resto de cuestiones, “cada vez se está más cerca de llegar a un acuerdo que convenza a ambas partes”, tal y como ha confirmado el Ministro de Asuntos Exteriores José Manuel Albares tras la última negociación, que tuvo lugar en diciembre de 2022 (Saavedra, 2022).

Tradicionalmente, desde el punto de vista fiscal Gibraltar ha sido considerado como un territorio de nula o baja tributación, con un claro incumplimiento del principio de *efectivo intercambio de información tributaria*. No obstante, lo cierto es que en los últimos años ha venido adaptándose poco a poco a los criterios objetivos de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información. Recientemente ha suscrito 27 acuerdos de intercambio de información tributaria bilaterales<sup>60</sup>, ha traspuesto la Directiva 2011/16/UE<sup>61</sup> y ha firmado el Convenio Multilateral sobre Asistencia administrativa Mutua en Materia Fiscal (Benítez, 2021). Todas estas razones podrían haber conducido a España a eliminar al Peñón de la lista *negra* de jurisdicciones no cooperativas, pues la actual lista española claramente contradice el ordenamiento de la Unión, tal y como ha reiterado una importante corriente doctrinal (entre ellos, Pontón o Martín, 2021). Sin embargo, como ya hemos aclarado anteriormente, el Ministerio de Hacienda y la DGT<sup>62</sup> han decidido conservar a Gibraltar en el listado, por seguir considerándolo un territorio de nula o baja tributación, que no posee ningún impuesto igual o análogo al IRPF, al IS, o al IRNR.

---

<sup>59</sup> BOE, núm. 62. 13 de marzo de 2021.

<sup>60</sup> Con Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Finlandia, Guernsey (Reino Unido), Irlanda, Italia, Islas Feroe (Dinamarca), Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido y Suecia por parte de la UE, y con Australia, EE UU, Groenlandia, India, Islandia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Turquía y Sudáfrica de fuera de la UE. Para más información: <https://infogibraltar.com/comunicados/c256-gibraltar-cuenta-con-mas-de-100-acuerdos-de-intercambio-de-informacion-tributaria-con-mas-de-60-paises-y-territorios/>.

<sup>61</sup> Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. 15 de febrero de 2011.

<sup>62</sup> En virtud de sus consultas vinculantes V1310-22, de 9 de junio de 2022; y V1323-22, de 10 de junio de 2022, a las que nos hemos referido con anterioridad.



### *2.2.1. Especial mención al Acuerdo sobre fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y Reino Unido en el Peñón*

El presente acuerdo fue firmado entre ambos países en 2019, si bien entró en vigor dos años después, en 2021<sup>63</sup>.

La finalidad de este Tratado es doble: por un lado, garantizar la aplicación en la colonia británica de reglas similares a las europeas en materia de transparencia fiscal y lucha contra el blanqueo de capitales tras la salida del Reino Unido de la UE; y por otro, intensificar la cooperación y el intercambio de información para evitar que Gibraltar sirva de refugio a evasores fiscales españoles. Dicho lo cual, podemos afirmar que su principal objetivo es la eliminación del fraude fiscal y el establecimiento de unas reglas más claras y concisas a fin de poder resolver con mayor facilidad los conflictos de residencia fiscal de las personas físicas. Este tratado es complementario del principio de acuerdo que se pactó el 31 de diciembre de 2020 para la entrada de Gibraltar en el espacio europeo sin fronteras<sup>64</sup>, que tiene como objetivo último el alineamiento de la colonia británica con España en materia de aranceles, IVA, impuestos especiales, etc. (González, 2021).

En primer lugar, el art. 1 del Acuerdo dispone que, desde la fecha exacta en que el Derecho de la UE deje de ser aplicable en Gibraltar, se mantendrá en el Peñón una legislación equivalente a la legislación vigente de la UE en dicha fecha, impulsando así un acercamiento del Peñón a la comunidad europea, a pesar del *Brexit*.

En el artículo 2, se consolidan reglas claras que delimitan cuándo una persona física o jurídica se considera residente fiscal en España. El propio artículo indica que se considerarán residentes fiscales exclusivamente de España las personas físicas que se encuentren en cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. *Si realizan más de 183 pernoctaciones durante el año natural en España.*

---

<sup>63</sup> BOE, núm. 62. Entrada en vigor 13 de marzo de 2021.

<sup>64</sup> Convenio de aplicación del Acuerdo de Schengen entre los Gobiernos de los Estados de la Unión Económica Benelux, de la República Federal de Alemania y de la República Francesa relativo a la supresión gradual de los controles en las fronteras comunes. D.O. nº 42000A0922(02). 14 de junio de 1985.

2. *En caso de que, de conformidad con la legislación tributaria española, su cónyuge o persona con la que posean una relación de afectividad, así como sus ascendientes o descendientes, tengan su residencia habitual en España.*
3. *Si la única vivienda permanente a su disposición se encuentra en España.*
4. *Si dos tercios de los activos netos que directa o indirectamente poseen, determinados de conformidad con la legislación tributaria española, se encuentran en España.*

En este contexto, y a fin de no formular especulaciones que puedan resultar carentes de fundamento, pues no disponemos de suficiente información que nos permita corroborar que los familiares de la consultante van a permanecer en España o que ésta va a permanecer en el país más de 183 días anuales, podemos solventar la controversia haciendo alusión al apartado c) del art. 2 del Acuerdo, en el que se dispone: *los nacionales españoles que trasladen su residencia a Gibraltar con posterioridad a la fecha de la firma del presente Acuerdo se considerarán, en todos los casos, residentes fiscales exclusivamente de España.* La beneficiaria del dictamen es nacional española, pretendiendo trasladar su residencia a Gibraltar con posterioridad a la firma del Acuerdo, y sin tener intención de modificar su nacionalidad al trasladar su residencia a otro destino. Por lo que, de nada le servirá tratar de desplazarse a un destino como Gibraltar con el objetivo de evadir el elevado tipo medio efectivo que se aplica en el IRPF español a rentas como la suya, de unos 10.000 euros mensuales por una actividad consistente en subir vídeos a Youtube y colocar publicidad en dicho canal.

Cierto es que *prima facie* la referida afirmación puede contradecir lo dispuesto en el art. 8.2 LIRPF, que establece que no perderán la condición de contribuyentes por tal impuesto los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un territorio considerado como jurisdicción no cooperativa, pero siendo esta regla de aplicación tan sólo en dicho período impositivo y en los cuatro inmediatamente siguientes. Es decir, en virtud de dicho artículo, a partir del quinto año la consultante dejaría de ser residente fiscal española y pasaría a serlo de Gibraltar, si acredita la residencia fiscal en dicho destino. En cualquier caso, en virtud del principio de jerarquía

normativa<sup>65</sup>, resultaría de aplicación prioritaria el Acuerdo internacional suscrito entre ambos países, por lo que no existiría controversia legal alguna.

Adicionalmente, dicho Acuerdo encuentra amparo jurídico en las denominadas *tie break rules* contenidas en el art. 4.2 del MCOCDE, que establecen cinco criterios para determinar la residencia fiscal de las personas físicas: i) vivienda a disposición del contribuyente; ii) centro de intereses vitales; iii) residencia habitual; iv) nacionalidad; v) común acuerdo de las autoridades competentes. Por ello, teniendo en cuenta que:

- A) La consultante seguirá teniendo una vivienda en territorio español pese a su traslado,
- B) Seguirá teniendo nacionalidad española,
- C) Y que se ha acordado entre España y Reino Unido que los nacionales españoles que trasladen su residencia a Gibraltar a partir de ese momento se considerarán, en todos los casos, residentes fiscales exclusivamente de España,

Podemos afirmar que la consultante deberá seguir tributando en cualquier caso y de forma exclusiva en territorio español, aún cuando traslade su residencia a Gibraltar<sup>66</sup>.

En definitiva, teniendo en cuenta todo lo expuesto, y como respuesta a la pregunta planteada en este apartado, cabe concluir que la Administración Española no podrá aplicar a la consultante la medida defensiva contemplada en el art. 8.2 LIRPF en caso de traslado a Gibraltar, pues resulta más congruente aplicar lo dispuesto en el Acuerdo sobre fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y Reino

---

<sup>65</sup> El ya referido art. 7.1. LGT (rubricado “Fuentes del ordenamiento tributario”) dispone: *Los tributos se regirán:*

- a) *Por la Constitución.*
- b) *Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.*
- c) *Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.*
- d) *Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.*
- e) *Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.*

<sup>66</sup> Dicho alegato encuentra sustento jurídico en la reciente consulta vinculante de la DGT, V1310-22, de 9 de junio de 2022.

Unido en el Peñón<sup>67</sup>, norma jerárquicamente superior; este acuerdo de carácter internacional suscrito entre ambos países no sólo concuerda con las directrices establecidas por el modelo de Convenio de la OCDE y con las recientes consultas vinculantes de la DGT, sino que además promueve pautas fiscales más beneficiosas para el Estado español, que permiten perseguir el tan generalizado fraude fiscal existente en los territorios de baja o nula tributación como Gibraltar.

---

<sup>67</sup> Por lo tanto, pese a que la consultante trate de trasladar su residencia fiscal a Gibraltar, seguirá siendo considerada únicamente residente fiscal española, a la luz de lo dispuesto en el Acuerdo.

#### **IV: POSIBLES REPERCUSIONES Y CONTROVERSIAS FISCALES EN CASO DE TRASLADO A ANDORRA**

##### **1. ¿PUEDE CONSIDERARSE ANDORRA COMO UN PARAÍSO FISCAL O JURISDICCIÓN NO COOPERATIVA?**

Con el objetivo de responder a la cuestión planteada, llevaremos a cabo un análisis que refleje la evolución del citado territorio en su consideración como paraíso fiscal (actualmente denominado jurisdicción no cooperativa), desde el punto de vista de la UE, de la OCDE y por supuesto, de la jurisdicción española.

##### **1.1. Trayectoria histórica en la consideración de Andorra como jurisdicción no cooperativa en el seno de la UE**

Resulta pertinente aclarar que desde el punto de vista europeo, Andorra nunca ha llegado a ser considerada jurisdicción no cooperativa, tal y como razonaremos a continuación. En primer lugar, debemos referirnos al Informe del Grupo Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas)<sup>68</sup> aprobado el 5 de diciembre de 2017 por el Consejo ECOFIN, a partir del cual se confecciona la primera lista europea de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal o lista negra. En dicha lista, se incluyen un total de 17 países, entre ellos, Guam, Trinidad y Tobago o las Islas Vírgenes de los Estados Unidos.

Sin embargo, el propio Informe puntualiza que todas aquellas jurisdicciones comprometidas a adoptar los estándares europeos de buena gobernanza fiscal en el seno de las correspondientes negociaciones, y en un período razonable de tiempo, serían incluidos en la lista gris, siendo suprimidos de la misma a partir del momento en que materializaran ese compromiso. Dichos estándares son esencialmente tres:

---

<sup>68</sup> Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales — Informe del Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) en el que se sugieren modificaciones de los anexos de las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017, incluida la retirada de la lista de un país o territorio. DOUEC, 9 de noviembre de 2018.

transparencia, tributación justa (equidad fiscal) y medidas anti-BEPS<sup>69</sup> (Bengochea, Carmona et al, 2022, pp. 230).

En lo que respecta a la transparencia, los países deberán contar con una calificación al menos de «conforme en gran medida» («Largely Compliant») otorgada por el Foro Mundial respecto de la norma sobre intercambio de información tributaria previa petición de la OCDE. Y en lo referido a la equidad fiscal, los países no podrán ejecutar medidas fiscales preferentes que pudieran calificarse como perniciosas de acuerdo con los criterios establecidos en la Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo (1997<sup>70</sup>). Una vez cumplidas todas las pautas fiscales impuestas por la UE, los países dejarían de pertenecer a la lista gris (Bengochea, Carmona et al, 2022, pp. 230).

En la citada lista gris se incluía a Andorra, concretamente entre los países y territorios que «se comprometían a modificar o revocar los regímenes fiscales perniciosos identificados para 2018». En este sentido, un total de 47 países se comprometieron explícitamente a subsanar las deficiencias e imperfecciones de sus sistemas tributarios (Asociación Española de Asesores Fiscales, 2017).

Andorra logró salir de la lista gris en 2018, tal y como había planeado, pues los ministros de Finanzas de la Unión Europea estimaron que el país había modificado su “régimen fiscal pernicioso<sup>71</sup>”. Desde entonces no ha vuelto a ser incorporada ni a la lista gris, ni a la lista negra de la UE.

---

<sup>69</sup> Ya aludidas con anterioridad en el Capítulo III, apartado 2.1.; se trata principalmente de medidas anti-abuso focalizadas en proporcionar a los países miembros de la OCDE y del G-20 instrumentos nacionales e internacionales que alineen mejor su potestad tributaria, y que permitan a dichos países asegurarse de que los impuestos se pagan allí donde la actividad económica se desarrolla.

<sup>70</sup> Año en el que se puso en marcha la iniciativa del Código de Conducta como instrumento para promover la competencia fiscal leal, tal y como se ha explicado con anterioridad.

<sup>71</sup> Dicho régimen se consideraba pernicioso a causa de un sistema de bonificaciones en el Impuesto de Sociedades.

## **1.2. Trayectoria histórica en la consideración de Andorra como jurisdicción no cooperativa en el seno de la OCDE**

A fin de analizar la evolución histórica de Andorra en su consideración como jurisdicción no cooperativa desde el punto de vista de la OCDE, debemos remontarnos a los primeros trabajos del Foro de Competencia fiscal perjudicial de la organización<sup>72</sup>: el informe sobre “el Progreso realizado en la identificación y eliminación de las Prácticas Fiscales Perjudiciales”, publicado en junio de 2000, contenía dos listas diferentes: una de territorios/jurisdicciones que cumplieran los criterios para ser considerados paraísos fiscales y otra de regímenes fiscales preferenciales en los países de la OCDE que cumplieran los requisitos para ser considerados perjudiciales (Maldonado, 2001, pp. 5-6). En la lista de paraísos fiscales, la OCDE incluye automáticamente a Andorra, entre otros<sup>73</sup>.

Sin embargo, ciertas jurisdicciones (como Chipre o Malta) no son incluidas en la lista porque teóricamente habían asumido, antes de la publicación de dicho informe, el compromiso de modificar sus sistemas fiscales con el objetivo de dejar de ser paraísos fiscales antes del 31 de diciembre de 2005; la OCDE consideraba, por tanto, el “compromiso de cambiar” suficiente aunque aún no se hubiesen producido dichos cambios. No obstante, el propio Informe de 2000 subrayaba que si la jurisdicción no implementaba las reformas de acuerdo con el calendario establecido, volverá a ser incluida en la lista negra (Maldonado, 2001, pp. 6-7).

A lo largo de los años siguientes, la OCDE continuó con la elaboración de informes y la constitución de grupos de trabajo, tales como el Foro Global<sup>74</sup> (Ottawa, 2003), a fin de trazar los esquemas y los elementos clave del intercambio de

---

<sup>72</sup> El objetivo primordial de este Foro, creado en 1998, era incentivar la lucha contra los regímenes tributarios capaces de atraer la localización de actividades económicas y capitales de otras jurisdicciones, a través de la concesión de ventajas fiscales no justificadas. Dos años después (2000), la OCDE instituyó el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, ya referido con anterioridad en el Capítulo III, que posee un gran impacto a nivel global, pues trata de implementar estándares fiscales internacionales con la principal finalidad de erradicar de forma definitiva las jurisdicciones no cooperativas.

<sup>73</sup> A diferencia, por ello, de la UE, que en ningún momento conceptuó a Andorra como jurisdicción no cooperativa.

<sup>74</sup> El informe completo de la Conferencia de Ottawa se encuentra disponible en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/07\\_OTTAWA2003.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/07_OTTAWA2003.pdf).

información tributaria, salvaguardando los principios básicos de las partes, dentro de lo que se denominó, «el *level playing field*» (campo de juego equilibrado).

Posteriormente, en abril de 2009 se celebró la cumbre de Londres<sup>75</sup>, en la cual ya existía una mayor conciencia colectiva en el cumplimiento de obligaciones fiscales; a raíz de esta cumbre, se firmaron más de 300 convenios de colaboración, con la pretensión de consumir todas las formalidades necesarias que permitiera a los paraísos fiscales firmantes salir de las listas, desarrollándose dichos convenios lo suficiente como para entender que el compromiso era real y consolidado (Cruz e Hinojosa, 2019). Entre los territorios que salieron de la lista de paraísos fiscales como consecuencia de esta cumbre se encuentra Andorra. El resultado fue que la lista negra de la OCDE se fue reduciendo paulatinamente desde abril de 2009.

Finalmente, cabe señalar que en 2020 la OCDE y el G20 desarrollaron un plan de trabajo<sup>76</sup> a fin de confeccionar una solución a largo plazo a los desafíos fiscales candentes derivados de la digitalización de la economía, el cual podría tener relevancia en el presente trabajo, pues en parte hace referencia a las nuevas profesiones digitales tales como los *YouTubers*. No obstante, las pautas propuestas por la OCDE en la materia son todavía escasas y no hay nada unificado.

### **1.3. Trayectoria histórica en la consideración de Andorra como jurisdicción no cooperativa en el seno de la jurisdicción española**

Por último, nos referiremos a la calificación de Andorra como jurisdicción no cooperativa en el marco normativo español, y cómo ha evolucionado dicha calificación a lo largo de los últimos años. Este análisis resultará de gran relevancia de cara a resolver la siguiente pregunta del dictamen, que se encuentra estrechamente relacionada con ésta.

En primer lugar, cabe traer a colación de nuevo el Real Decreto 1080/1991, que contenía la primera lista oficial española de territorios no cooperadores a efectos

---

<sup>75</sup> Organizada por el G20.

<sup>76</sup> El denominado Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Véase en <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>.



fiscales, y por tanto, a los que les serían aplicables las disposiciones anti-paraíso previstas en nuestra normativa. En esta primera lista se integró a Andorra como jurisdicción no cooperativa, y además, el preliminar carácter cerrado de la misma instigó a que este territorio permaneciera bajo tal calificación durante bastantes años. La aprobación del Real Decreto 116/2003, vigente a partir del 2 de febrero de 2003, autorizó al fin a eliminar de la lista a todos aquéllos países que suscribieran con España o bien un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, o bien un Acuerdo de Intercambio de Información en materia tributaria. Esto es lo que se conoce como mecanismo automático de salida, el cual también se mantuvo en la posterior Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (Martos García, 2021, pp. 177). No obstante, en dicha Ley se introdujo una novedad: se requería obligatoriamente que el Acuerdo de Intercambio de información declarara de forma expresa que el Estado contratante dejaba de ser calificado como jurisdicción no cooperativa, pues si tal Acuerdo guardaba silencio sobre el asunto, se presumía la insuficiencia de la información intercambiada y, por consiguiente, el mantenimiento de su condición de no cooperativo.

En este sentido, el Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal<sup>77</sup> explicitó en su art. 12.4 que «el Principado de Andorra dejará de considerarse uno de los territorios a los que se hace referencia en el apartado 1 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006», por lo que sí existía esa cláusula expresa que permitía, en este sentido, eliminar a Andorra de la lista española, lo cual tuvo lugar en 2010.

Además, la aprobación en 2015 del Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal<sup>78</sup> reforzó la transparencia y el efectivo intercambio de información tributaria entre ambos países (Cruzado, 2021). De este modo, con arreglo a lo dispuesto en la sección VII del Protocolo del referido Convenio, a partir del 1 de

---

<sup>77</sup> Hecho en Madrid el 14 de enero de 2010. BOE, núm. 283. 23 de noviembre de 2010.

<sup>78</sup> Hecho “Ad Referéndum” en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015. BOE, 7 de diciembre de 2015. Este tratado será analizado con mayor profundidad en posteriores capítulos.

enero de 2016 todas las cláusulas contenidas en el previo Acuerdo entre España y Andorra para el intercambio de información en materia fiscal quedarían automáticamente sustituidas por las disposiciones del nuevo Convenio.

En consecuencia, podemos afirmar que tras la adopción del Acuerdo de 2010, Andorra dejó de tener la consideración de jurisdicción no cooperativa a la luz de la legislación española, y no ha vuelto a tener tal calificación desde entonces. Así se puede comprobar en la nueva lista española de jurisdicciones no cooperativas<sup>79</sup>, en la cual no se efectúa mención alguna a dicho territorio; si bien es cierto que, sobre todo en los últimos años, ha existido en nuestro país un intenso debate jurídico-político en el cual se ha sopesado la posibilidad de declarar de nuevo a Andorra como jurisdicción no cooperativa, a fin de endurecer los criterios para evitar que los ciudadanos cambien sus lugares de residencia con el objetivo de tributar menos. Particularmente, para imponer coto tributario a los *YouTubers*<sup>80</sup>, deportistas o artistas.

## 2. ¿REALMENTE EXISTE UN CONVENIO ENTRE ANDORRA Y ESPAÑA PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL QUE PUEDA IMPEDIR A LA ADMINISTRACIÓN ESPAÑOLA CUESTIONAR SU CAMBIO DE RESIDENCIA?

Tal y como hemos hecho referencia en el apartado anterior, sí que existe un Convenio entre ambos territorios que formula múltiples pautas jurídico-fiscales acerca de la residencia fiscal de las personas físicas o de las medidas defensivas a adoptar por uno de los Estados en supuestos de fraude o evasión fiscal, clarificando así muchas de las dudas que puedan surgir al respecto. Por consiguiente, a continuación trataremos de abordar los preceptos más significativos del Convenio que nos permitan determinar la idoneidad o impertinencia de la adopción de medidas defensivas por parte de la Administración española en el presente supuesto, en caso de trasladar la consultante su residencia fiscal a Andorra. Y reforzaremos dicho argumento con lo estipulado en el

---

<sup>79</sup> 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. BOE, núm. 35. 10 de febrero de 2023.

<sup>80</sup> Como la consultante del presente caso.

XXXI Congreso de la Asociación de los Inspectores de Hacienda del Estado<sup>81</sup>, celebrado en Vigo (2021).

## **2.1. Análisis del Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal**

El Convenio objeto de estudio dilucida en su art. 4.1 el concepto de «residente de un Estado contratante»: *toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga*. En cualquier caso, es el apartado 2º del artículo el que se encarga de solventar las disputas que pudieran surgir en caso de considerarse que una persona física es residente de dos Estados contratantes, formulando para ello una serie de «reglas de desempate». Su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) *Se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)*
- b) *si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se le considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;*
- c) *si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;*
- d) *si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.*

---

<sup>81</sup> El informe completo elaborado a lo largo del Congreso se encuentra disponible en: <https://inspectoresdehacienda.es/biblioteca/>.

En vista de que la consultante pretende estar en posesión de una vivienda permanente a su disposición<sup>82</sup> sólo en el nuevo lugar de destino, pues el apartamento sito en Barcelona planea arrendarlo durante la totalidad o la mayor parte del año, podría ser considerada a efectos fiscales como residente exclusiva de Andorra, en caso de trasladarse finalmente allí, si tenemos en cuenta lo dispuesto en el presente Convenio.

De existir algún interrogante o recelo en relación con el primer criterio, siempre podríamos recurrir a la siguiente pauta, a fin de solventar dicho recelo, que es el «centro de intereses vitales». Si bien es cierto que los pronunciamientos jurisprudenciales<sup>83</sup> en lo que respecta a la interpretación del concepto de centro de intereses vitales han sido muy variados, adaptando dicha interpretación a las circunstancias particulares del caso, deberá prestarse especial atención a *las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas*. Dicho de otro modo, si una persona que dispone de una vivienda en un Estado instaura una segunda vivienda en otro Estado conservando la primera, el simple hecho del mantenimiento de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde está su familia y sus bienes podría, en conjunción con otros elementos, colaborar a testificar que ha preservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado (De la Fuente, 2021, pp. 123).

En cualquier caso, esta hipótesis no podría afianzarse ni corroborarse haciendo apelación a lo dispuesto en el primer inciso del apartado a), ni tampoco con lo dispuesto en el apartado b) del art. 4.2, por lo que en principio, la consultante debería ser considerada como residente fiscal en Andorra en todo caso, no pudiendo la

---

<sup>82</sup> La interpretación del concepto de «vivienda permanente a su disposición» ha sido clarificada por la DGT en diversas consultas, entre otras la consulta V1012-20, de 22 de abril de 2020, recalcando que “una casa perteneciente a una persona física no puede considerarse a su disposición durante un periodo en el que está alquilada y efectivamente ocupada por una persona no relacionada, de forma que esa persona física no tenga la posesión de la casa ni la posibilidad de habitarla”. Asimismo, el art. 4 del «Modelo de convenio fiscal sobre imposición de renta y patrimonio» aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, conceptúa qué se entiende por vivienda permanente.

<sup>83</sup> Véase, a modo de ejemplo, la reciente STSJ Madrid (sección 5ª), de 17 de enero de 2023 (rec. nº 2252/2021); o la STSJ Galicia (sección 3ª), de 30 de abril de 2007 (rec. 536/2007), que constituye un pronunciamiento crucial en el cual se analiza en mayor profundidad la interpretación del término «centro de intereses vitales».

Administración española interponer ninguna medida defensiva con una base jurídica sólida y fundada en caso de trasladarse allí<sup>84</sup>.

Adicionalmente, el art. 23.1 del Convenio introduce la posibilidad de que, *cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones de este Convenio, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente*. Por ende, en virtud de este precepto, la consultante podrá optar por interponer cualquier reclamación que considere pertinente contra la Administración española por incumplir lo estipulado en el Convenio, en el hipotético caso de que ésta decidiera finalmente alzar medidas defensivas en su contra.

Con la pretensión de reforzar las reflexiones enjuiciadas a lo largo de este apartado, aludiremos brevemente a las propuestas fiscales aducidas por el XXXI Congreso de la Asociación de los Inspectores de Hacienda del Estado, que examinaremos en el siguiente epígrafe.

## **2.2. Nuevas propuestas anti-fraude a nivel nacional: posible implementación de novedosos delitos y una recalificación del concepto de residencia fiscal**

La tendencia cada vez más patente por parte de los *YouTubers* y *streamers* a modificar su residencia fiscal de España a Andorra con la pretensión de tributar menos se ha traducido en una consolidada impotencia y una gran sobrecarga de los Inspectores de Hacienda, que han decidido tomar medidas al respecto.

En este contexto, el XXXI Congreso de la Asociación de Inspectores de Hacienda<sup>85</sup>, celebrado en noviembre de 2021, puso de relieve la necesidad de retocar la actual definición del concepto de “residencia fiscal”, «para impedir que contribuyentes

---

<sup>84</sup> Si además tenemos en cuenta, de nuevo, la primacía jerárquica de los convenios internacionales frente a la legislación interna de cada país, de acuerdo con el art. 7 LGT.

<sup>85</sup> Consúltese el informe completo con las diversas medidas y propuestas fiscales en: <https://inspectoresdehacienda.es/biblioteca/>.

con una fuerte conexión con el territorio español eludan el pago de este impuesto logrando la residencia fiscal en otros, normalmente calificados como paraísos fiscales o de baja tributación», según reza el documento presentado (Pérez, 2021).

Asimismo, a lo largo del Congreso se debatió acerca de la conveniencia de implementar dos nuevos delitos fiscales, uno para las personas «con tenencia injustificable de bienes o derechos» y otro para sus colaboradores. Pero sin duda, la medida más drástica planteada fue la denominada “muerte civil” de los grandes defraudadores, la cual implicaría la imposibilidad de expedir facturas, prohibición de suscribir contratos con la Administración, incapacidad de recibir subvenciones o ayudas públicas, el cierre total de la operativa financiera y de los registros públicos y la imposibilidad de firmar escrituras notariales de contenido económico, salvo las dirigidas a cancelar deudas fiscales.

No obstante, dichas medidas tan draconianas sólo resultarían de aplicación en casos extremos, pues se trata de un catálogo de sanciones público-fiscales diseñadas para supuestos de fraude o evasión fiscal<sup>86</sup>, no supuestos de economía de opción o planificación fiscal lítica<sup>87</sup> como parece ser el de la consultante (Giménez, 2021). Dicho lo cual, suponiendo que finalmente las referidas proposiciones se aprobaran y se llevaran a la práctica, no resultaría plausible implementarlas en supuestos como el de la beneficiaria del dictamen; reforzando, de esta forma, el argumento previamente aludido de que, en caso de traslado a Andorra, la Administración española no tendría potestad ni fundamento jurídico suficiente para poder interponer medidas defensivas en su contra.

---

<sup>86</sup> Es decir, aquéllas conductas sancionables cuya esencial pretensión es ocultar ingresos o rentas que deben tributar. Son, por ende, ilícitas.

<sup>87</sup> El término “economía de opción” englobaría todos aquéllos supuestos de *Youtubers*, *streamers*, deportistas, etc. que realmente se trasladan a un nuevo destino, como una opción de vida; no es por tanto ilegítimo ni sancionable, aunque uno de sus fines sea el ahorro fiscal.

## **V: POSIBLES REPERCUSIONES Y CONTROVERSIAS FISCALES EN CASO DE TRASLADO A CHIPRE**

### **1. ¿PUEDE SER CONSIDERADO UN ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA COMO PARAÍSO FISCAL O JURISDICCIÓN NO COOPERATIVA?**

Tal y como nos referimos brevemente en el capítulo III, el 25 de mayo de 2016 el Consejo de la UE aprobó la iniciativa de confeccionar una lista oficial de jurisdicciones no cooperadoras a nivel europeo. Meses después, el Consejo encargó a la Comisión y al Grupo del Código de Conducta que la lista estuviera completamente acabada y publicada en el último trimestre de 2017 (Martos García, 2021, pp. 137-140).

En dicha lista el presupuesto de partida fue objeto de gran debate y controversia, pues no se consideraba posible ni congruente que un Estado miembro pudiera ser calificado como jurisdicción no cooperativa, y en consecuencia, formara parte de la lista. Sin embargo, no debemos perder de vista que dicha posibilidad debería ser real y factible, siempre y cuando el referido Estado no cumpliera con los criterios esenciales de buena gobernanza fiscal que impone la UE<sup>88</sup>.

De hecho, este presupuesto ilógico ha sido denunciado en varias ocasiones por informes coetáneos, tales como estudios realizados por OXFAM<sup>89</sup>, en los que se aplicaban directamente los criterios formulados por la UE a sus Estados miembros; evidenciando, de esta forma, que países como Luxemburgo, Irlanda, Malta y Países Bajos, debían ser catalogados como jurisdicción no cooperativa, al igual que el resto de países no pertenecientes a la UE.

---

<sup>88</sup> Estos criterios se refieren, sobre todo, a la transparencia y equidad fiscal, a fin de luchar contra el inextinguible fraude fiscal existente en la UE y a nivel global. Se encuentran más detallados en las Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, emitidas por el Consejo de la UE en Bruselas (24 de febrero de 2022). Disponibles en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6437-2022-INIT/es/pdf>.

<sup>89</sup> Véase, por ejemplo, el informe “*EU tax haven blacklist review*”, publicado por OXFAM el 15 de febrero de 2021. Disponible en <https://oxfam.app.box.com/v/2021EUTaxHavensBrief>.

De igual manera, Cobham y Lips publicaron el informe “Paradise Lost. Who Will feature on the common EU blacklist of non-cooperative tax jurisdictions?”<sup>90</sup>, a partir del cual se llevó a cabo una re-evaluación de los Estados miembros siguiendo las mismas pautas fiscales de la UE. En el informe se añadió también a Chipre, como estado miembro de la UE que posee un tipo impositivo realmente bajo y que ejecuta prácticas fiscales agresivas.

Y pese a que los resultados no fueron exactamente los mismos que los ofrecidos por el análisis de OXFAM, nuevamente se llegó a la conclusión, de que los criterios enunciados por la UE son lamentablemente débiles, que carecen de congruencia, y que el vago compromiso de reforma de la Unión pone de manifiesto la necesidad de instaurar unos criterios más sólidos, uniformes, apropiados, y sobre todo, coherentes, a fin de poder acabar con la enorme elusión de impuestos por parte de empresas y particulares que llevaría aparejado cientos de miles de ingresos muy necesarios (Romero, 2022, pp. 1). La insuficiencia de los criterios actuales queda reflejada en el hecho de que la primera lista, aprobada el 5 de diciembre de 2017, contenía tan sólo 17 jurisdicciones, y pese a que desde entonces ha sido revisada en 12 ocasiones, no se han introducido cambios significativos.

En esta línea, cabe mencionar la Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de enero de 2021, sobre la revisión de la lista de la UE de paraísos fiscales<sup>91</sup>. En ella, recordó que recientemente (en 2020) un Estado miembro<sup>92</sup> había recibido una calificación del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en el intercambio de información con carácter previo a la solicitud que, en el supuesto de que la hubiera recibido un tercer Estado, éste hubiese sido automáticamente incluido en la lista negra de la UE (Martos García, 2021, pp. 138).

---

<sup>90</sup> Informe publicado el 27 de noviembre de 2017. Disponible en [https://www.researchgate.net/publication/326126153\\_Paradise\\_lost\\_Who\\_will\\_feature\\_on\\_the\\_common\\_EU\\_blacklist\\_of\\_non-cooperative\\_tax\\_jurisdictions](https://www.researchgate.net/publication/326126153_Paradise_lost_Who_will_feature_on_the_common_EU_blacklist_of_non-cooperative_tax_jurisdictions).

<sup>91</sup> Resolución del Parlamento Europeo, sobre la revisión de la lista de la Unión Europea de paraísos fiscales. C-456/177. 21 de enero de 2021.

<sup>92</sup> Sin nombrarlo, se refiere a Malta, que empeora su clasificación en la segunda ronda de evaluaciones relativa al intercambio de información previa petición.



Por todo ello, podemos afirmar que resulta realmente contradictoria la propuesta de la Unión Europea de articular una lista de jurisdicciones no cooperativas a fin de prevenir la elusión fiscal, acordando simultáneamente que en dicha lista no se podrá incluir a ningún Estado miembro de la Unión. En este sentido, y teniendo en cuenta la gran influencia e impacto que tiene la Unión Europea a nivel global, ésta debería dar ejemplo, sometiéndose a los mismos criterios que el resto de Estados; en caso de que algún país europeo incumpla tales criterios, debería ser incorporado a la lista hasta que corrija su normativa y sus prácticas fiscales y/o administrativas. Y de no hacerlo, debería ser penalizado en términos similares a los que resultan de aplicación al resto de países.

## 2. SI LA CONSULTANTE SE TRASLADA A CHIPRE, ¿PUEDEN LAS AUTORIDADES FISCALES ESPAÑOLAS CUESTIONAR EL CAMBIO DE RESIDENCIA O APLICAR MEDIDAS DEFENSIVAS?

### 2.1. Cuestiones preliminares relativas al beneficioso régimen fiscal chipriota

En los últimos años, son muchas las personas<sup>93</sup> que han trasladado su residencia fiscal a Chipre, que posee una carga tributaria mucho menor que la mayoría de países europeos. Por ello, podemos testificar que la isla se ha consolidado como uno de los destinos más atractivos para personas físicas e inversores no sólo por ser un destino seguro, estable y con alto nivel de vida, sino en especial por contar con un entorno fiscalmente atractivo (Relocate, 2022).

Antes de iniciar el examen conjunto de circunstancias de la consultante y los instrumentos jurídicos disponibles a fin de dar respuesta a la pregunta planteada, resulta imprescindible hacer alusión al conocido como “*estatus de non dom*” regulado por la normativa chipriota. Este es el estatuto que solicitan la mayoría de las personas que

---

<sup>93</sup> Particularmente, inversores, creadores de contenido, *YouTubers*...

trasladan su residencia a Chipre, pues es la clave para no tener que pagar nada en absoluto de IRPF por fuentes provenientes del extranjero<sup>94</sup>.

Adicionalmente, el país introdujo en julio de 2015 un beneficio fiscal inigualable: la reubicación de la residencia legal de impuestos y diversos beneficios disfrutados con el estatus *non dom* estarían disponibles para personas que pasaran únicamente 60 días por año en Chipre. La “regla de los 60 días” se aplicaría, pues, a todas aquellas personas que cumplieran con los siguientes requisitos:

- Residir en Chipre durante al menos 60 días.
- Operar / dirigir una empresa en Chipre y / o estar empleado en Chipre. Las personas también deben tener una propiedad residencial en Chipre que posean o alquilen.
- No ser residente fiscal en ningún otro país.
- No residir en ningún otro país durante un período que exceda los 183 días en total.

En principio, la beneficiaria del dictamen podría consumir los cuatro requisitos si se lo propusiera, en aras de lograr una tributación anual claramente inferior a la que experimentaría si permaneciese en España. El segundo requerimiento podría argumentarlo manifestando que al ser *YouTuber*, no hay manera de probar ni de desmentir que su trabajo se encuentra *de iure* en otro Estado (Saez, 2020).

Teniendo presente esta información, y considerando que además Chipre no recibe la calificación de jurisdicción no cooperativa a efectos de la legislación española<sup>95</sup>, deducimos que *a priori* es el Estado que resulta más atractivo y sugerente para la beneficiaria del dictamen desde el punto de vista tributario; si bien con el objetivo de corroborarlo, es necesario hacer un estudio del Convenio para prevenir la evasión fiscal suscrito entre ambos países.

---

<sup>94</sup> Por ejemplo, en el caso de la consultante, por las rentas provenientes del arrendamiento de su piso en Barcelona; si bien es cierto que, pese a no conocer la jerarquía de fuentes contenida en la normativa chipriota, lo más probable es que el Convenio internacional suscrito entre España y Chipre prime en cualquier caso sobre la normativa nacional de Chipre, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el Convenio, las referidas rentas deberían seguir tributando en todo caso en España; este razonamiento será explicado con mayor profundidad en el Capítulo VI.

<sup>95</sup> Pues así ha quedado plasmado en la Orden Ministerial recientemente aprobada; consecuentemente, la Administración española no debería desplegar medidas defensivas en caso de que la consultante traslade su residencia fiscal a Chipre, si bien esta afirmación posee ciertas matizaciones, tal y como indagaremos en el siguiente apartado.

## **2.2. Convenio entre el Reino de España y la República de Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio<sup>96</sup>**

En primer lugar, debemos remontarnos a 2014 con la pretensión de visualizar el momento en que Chipre dejó de ser jurisdicción no cooperativa a la luz del marco tributario español. El Convenio entre el Reino de España y la República de Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio encuadró las pautas tributarias básicas a seguir en supuestos de doble imposición<sup>97</sup> e implementó medidas concretas a fin de prevenir la evasión fiscal de todos los nacionales españoles que trasladaban su residencia fiscal a Chipre con el objetivo de tributar menos.

Conviene tener presente lo dispuesto en el art. 4.2 del Convenio, que especifica, al igual que el Convenio suscrito con Andorra, los parámetros a considerar cuando se estima que una persona es residente en dos Estados contratantes:

- a) *En primer lugar, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)*
- b) *Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva*
- c) *Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional*

A raíz de lo dispuesto en este artículo, y tal y como ya hemos hecho referencia en el anterior capítulo, en principio la consultante sólo posee una vivienda permanente a su disposición en el nuevo lugar de residencia, pues su apartamento sito en Barcelona va a

---

<sup>96</sup> Hecho en Nicosia el 14 de febrero de 2013. BOE, 26 de mayo de 2014.

<sup>97</sup> Referido tanto a personas físicas como jurídicas.

ser objeto de arrendamiento durante la mayor parte del año. Así pues, de trasladarse a Chipre, se consideraría residente a efectos fiscales de forma exclusiva en dicho país.

En caso de duda o controversia puntual sobre la residencia fiscal de la consultante<sup>98</sup>, deberemos acudir al siguiente criterio contenido en el art. 4.2.: el centro de intereses vitales. Y en este sentido, resultaría posible alegar que si una persona que dispone de una vivienda en un Estado instaura una segunda vivienda en otro Estado conservando la primera, el simple hecho del mantenimiento de la primera en su entorno social, económico y familiar puede, en conjunción con otros elementos, testificar que ha preservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado (De la Fuente, 2021, pp. 123). No obstante, nuevamente esta conjunción de elementos necesaria para corroborar la afirmación no decanta la balanza hacia el lado de España, pues la consultante va a vivir de forma permanente en el nuevo país y además, sólo allí tendrá una vivienda permanente a su disposición.

Por todo ello, en el supuesto descrito, no resulta congruente pensar que el conjunto de circunstancias verdaderamente sugieran la confirmación de que la residencia fiscal de la consultante se encuentre en España y no en Chipre<sup>99</sup>; y ante ello, consideramos que la Administración española no estaría en condiciones de aplicar medidas defensivas, pues además, España no considera a Chipre como una jurisdicción no cooperativa en la actualidad. Así lo argumentaremos en los siguientes párrafos.

Durante muchos años, y hasta la suscripción del Convenio entre España y Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en 2014, la Administración española continuó aplicando las medidas defensivas previstas en nuestra normativa interna a todos los ciudadanos que optaban por trasladar su residencia fiscal a Chipre. Ello aún cuando, con la aplicación de dichas medidas, se vulneraban ciertamente las libertades comunitarias consagradas en el Tratado de Funcionamiento de

---

<sup>98</sup> Por ejemplo, ante un cambio de circunstancias: que ésta deje de arrendar su apartamento sito en Barcelona.

<sup>99</sup> Este alegato se ve respaldado por el hecho de que la consultante no se encuentra subsumida en un supuesto de fraude o evasión fiscal, sino más bien en un supuesto de economía de opción o planificación fiscal lítica, tal y como se ha explicado en el Capítulo IV.

la Unión Europea (en adelante, TFUE)<sup>100</sup> y en las Directivas reguladoras de esta materia a nivel europeo<sup>101</sup> (Del Prado y Nocete, 2011, pp. 158-160).

En cualquier caso, el Tribunal de Luxemburgo estipuló en varias ocasiones por aquélla época que resultaba legítima la adopción por parte de los Estados miembros de medidas destinadas a exigir la aplicación de su normativa anti-abuso nacional, en situaciones en que los Tratados suscritos entre Estados pudieran ofrecer un repertorio de posibilidades demasiado discrecional, invocando así el Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta (Soler, 2010, pp. 421). Por lo que, incluso tras suscribir el Convenio entre ambos Estados se consensuaba como legítimo la imposición de medidas defensivas por parte de la Administración española, en línea con lo mencionado, siempre y cuando se cumplieran una serie de requisitos, tales como: a) que las medidas se apliquen de forma no discriminatoria; b) que estén justificadas por razones imperiosas de interés general; c) la adecuación al objetivo que procuran y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (criterio de proporcionalidad).

Pese a lo expuesto, dado que en la situación particular del caso planteado no se cumplirían tales parámetros<sup>102</sup>, podemos concluir que resultaría desmesurado e inoportuno la interposición por parte de la Administración española de tales medidas,

---

<sup>100</sup> Tales libertades hacen referencia, entre otras cuestiones, a que todo Estado miembro de la Unión Europea, por su vinculación directa al acervo comunitario en materia de intercambio de información, se presume que cumple con los estándares mínimos de intercambio de información y de transparencia, aún cuando en realidad no sea así.

<sup>101</sup> A saber, por aquel entonces, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos. 19 de diciembre de 1977.

<sup>102</sup> Entre otras razones, puesto que el fin principal de la consultante es la planificación fiscal lícita (economía de opción), y la aplicación de tales medidas resultaría claramente discriminatoria, si además tenemos en cuenta que ello no estaría justificado desde el punto de vista de interés “general”. No obstante, no debemos olvidar que existe una fina *línea* entre las economías de opción y la evasión fiscal, pues por ejemplo, si la consultante dejara de alquilar su apartamento de Barcelona, teniendo así una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, ello conduciría a razonar que realmente su residencia fiscal se encuentra en España y no en Chipre, en conjunción con el resto de circunstancias (centro de intereses vitales, etc.).

teniendo también presente que Chipre no es considerado una jurisdicción no cooperativa en la actualidad a la luz de la legislación española<sup>103</sup>.

Por último, y como información complementaria que puede resultar útil e interesante a fin de comprender mejor todos los instrumentos tributarios que se han desarrollado para hacer frente a la evasión fiscal, resulta esencial hacer una breve mención a las nuevas Cláusulas de Limitación de Beneficios (en adelante, cláusulas LOB) que se están empezando a anexar cada vez con más frecuencia en los convenios para prevenir la evasión fiscal y eliminar la doble imposición suscritos a nivel global, ya sea entre Estados miembros de la UE, o fuera de la misma. Desde la aprobación del Informe Final del Plan BEPS en 2016 y la redacción de un nuevo artículo 29 en el MCOOCDE titulado “Acceso a los beneficios”, se han ido incorporando paulatinamente estas cláusulas en los Convenios suscritos entre países<sup>104</sup>, con la principal finalidad de limitar el derecho a disfrutar de los beneficios de un convenio, supeditando su aplicación al cumplimiento de determinadas circunstancias, tales como: (1) la existencia de una actividad económica real, con (2) la presencia de un nexo suficiente con el Estado de residencia, o con (3) la realización de actividades llevadas a cabo de buena fe (Rodríguez, 2018, pp. 299).

Por ende, aun cuando los Convenios suscritos con los territorios referidos a lo largo de la presente investigación<sup>105</sup> no han agregado todavía ninguna de estas cláusulas, resulta fundamental que se amolden cuanto antes a las nuevas directrices esbozadas por el Plan BEPS, pues de esta forma lograrían prevenir el *treaty shopping*<sup>106</sup> y la evasión fiscal cada vez más usual en las nuevas profesiones de hoy en día tales como *YouTubers*, influencers, y otras profesiones digitales; sin tener que depender, por ello, de la ocasionalmente dudosa premisa de poder aplicar o no medidas defensivas a fin de

---

<sup>103</sup> Pese a no resultar pertinente la interposición de tales medidas en el presente caso, debemos tener en cuenta que el propio Convenio suscrito entre ambos países sí contempla dicha posibilidad en su art. 24, el cual será analizado en profundidad en el apartado siguiente.

<sup>104</sup> Por ejemplo, en el caso de España, cabe hacer alusión al Convenio para evitar la Doble Imposición entre Japón y España (BOE, núm. 49), suscrito entre ambos países en 2018, en el cual se incorporaba una cláusula LOB.

<sup>105</sup> Gibraltar, Andorra y Chipre.

<sup>106</sup> Práctica fiscal que, simplificada, disminuye la recaudación de impuestos en uno o más Estados, lo que impacta de manera negativa en los recursos locales.

prevenir unas ventajas fiscales demasiado provechosas derivadas de la aplicación de un Convenio, lo cual en cualquier caso puede ser objeto de gran controversia entre los Estados implicados. Todo ello teniendo presente que los destinos propuestos en el caso son de gran atractivo y estímulo desde el punto de vista fiscal para la consultante, ante lo cual se deben tomar medidas con la finalidad de prevenir el traslado masivo a dichos territorios.

### 3. EN CASO DE APLICAR ESPAÑA MEDIDAS DEFENSIVAS, ¿PODRÍAN RECURRIRSE ANTE EL TJUE?

Si llevamos a cabo una recopilación de toda la información revelada hasta ahora a lo largo de la investigación, resulta lógico pensar que un CDI suscrito entre dos Estados puede llegar a suscitar severas dudas interpretativas acerca de la posibilidad de un Estado de interponer medidas defensivas para prevenir la evasión fiscal de sus residentes<sup>107</sup> en ciertos supuestos. Ante dichas dudas, se deberá atender al caso particular a fin de dilucidar si es factible o no la articulación de tales medidas; y si, en el supuesto de implementación unilateral de las mismas por parte de un Estado, resulta posible que el afectado<sup>108</sup> intervenga al respecto con un recurso ante el TJUE. A fin de resolver tales cuestiones, realizaremos primeramente una breve mención a la progresiva armonización de las medidas anti-abuso a nivel nacional y comunitario, decretando a continuación si pese a dicha armonización, coexiste o no la opción de recurrir al TJUE en supuestos de duda.

La conveniencia de aproximación de los regímenes fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea ha sido una constante en la literatura científica, y la Comisión Europea ha exteriorizado en múltiples ocasiones su preocupación por este tema (Soler, 2010, pp. 417-418). No obstante, en los últimos años ha existido un patente intento de unificación a nivel fiscal que en nuestro país ha quedado reflejado, entre otros instrumentos normativos, en la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que aboga por parámetros tales como la transparencia, la equidad fiscal

---

<sup>107</sup> Y, consecuentemente, prevenir el traslado de su residencia fiscal al otro Estado parte del Convenio.

<sup>108</sup> En este caso, la consultante.

y la nula o baja tributación a la hora de calificar a un territorio como jurisdicción no cooperativa<sup>109</sup>, fomentando así la consonancia con los trabajos previamente emitidos en el ámbito europeo; y en conexión con dicha ley, la reciente aprobación en nuestro país de una nueva lista oficial de jurisdicciones no cooperativas pone de relieve el interés nacional de actuar de forma alineada y coherente con el marco fiscal europeo.

La importancia del continuo avance hacia una convergencia de la legislación fiscal nacional y la europea se materializa en todos los riesgos que afloran al cohibir tal unificación: una actitud demasiado permisiva o menos estricta que la observada por los demás Estados miembros<sup>110</sup> en lo referido a supuestos de fraude de la ley tributaria, podría eventualmente considerarse como una práctica de competencia fiscal perniciosa. Así lo puso de manifiesto en su momento la Comunicación de la Comisión de 28 de abril de 2009 sobre Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal COM 201 final, que incide especialmente en el imprescindible intercambio de información tributaria entre Estados.

Por todo ello, pese a que el proceso de coordinación de las legislaciones tributarias nacionales en consonancia con el ámbito comunitario ha sido paulatino y gradual, la progresiva concienciación colectiva (y en concreto, de las autoridades nacionales) ha permitido una armonización de ambas legislaciones tributarias que en España se ha consumado en las últimas herramientas normativas aprobadas en la materia. No obstante dicha armonización, coexiste aún la opción de recurrir ante el TJUE medidas defensivas nacionales adoptadas en contraposición a un Acuerdo de intercambio de información tributaria entre dos Estados (miembros de la Unión Europea) con el objetivo de prevenir la evasión fiscal de los residentes de uno de los países<sup>111</sup>. En cualquier caso, dicha opción de recurso ante el TJUE no estará presente en

---

<sup>109</sup> Modificando asimismo el término «paraíso fiscal» por «jurisdicción no cooperativa», con el objetivo de aproximarse al marco europeo en la materia.

<sup>110</sup> O menos estricta que los patrones instigados por la UE.

<sup>111</sup> Tal y como ha quedado reflejado en múltiples sentencias, que conciernen tanto a personas físicas como jurídicas, entre otras: STJUE C-6/16, de 7 de septiembre de 2017 (Sala Sexta), asunto *Eqiom*; o la STJUE C-648/15, de 12 de septiembre de 2017, asunto *Bank Austria*. Para verificar la competencia del TJUE en el asunto concreto, se deberá atender a las condiciones esbozadas en el art. 273 TFUE.



el caso planteado, tal y como se deriva de lo estipulado en el art. 24 del Convenio suscrito entre ambos Estados, que hemos ido estudiando y examinando a lo largo de todo el Capítulo. Dicho precepto, titulado “Procedimiento amistoso”, reza:

1. *Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 23, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.*
2. *La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes.*
3. *Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.*

De toda esta información extraemos la conclusión de que, en caso de que la beneficiaria del dictamen se muestre disconforme con las medidas defensivas adoptadas por la Administración española, por cumplir todos los estándares y requerimientos fiscales para trasladar su residencia fiscal a Chipre, podría interponer un recurso ante la *autoridad competente del Estado contratante del que sea residente*; en este caso dicha competencia correspondería a la Audiencia Nacional española<sup>112</sup>.

---

<sup>112</sup> Consúltense todas las competencias de la Audiencia Nacional en: <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Audiencia-Nacional/Portal-de-Transparencia/Informacion-institucional/Como-funciona-la-AN/>.

Si la Audiencia estima fundada la reclamación de la consultante y es incapaz de llegar por sí misma a una solución satisfactoria, tratará por todos los medios de llegar a un acuerdo amistoso con la autoridad competente chipriota, solventando así la cuestión sin tener que acudir al TJUE ni a ningún otro órgano judicial superior.

Por último, resulta conveniente hacer énfasis en el hecho de que debe ser la propia Administración española la que pruebe explícitamente y con motivos consolidados que realmente existe una situación abusiva de fraude o elusión fiscal por parte de la consultante. Es decir, que el motivo de su traslado de residencia no es otro que recabar una tributación inferior, al haberse producido un considerable aumento de sus ingresos en los últimos años<sup>113</sup>. Así lo exigen la STJUE C-6/16, de 7 de septiembre de 2017, asunto *Eqiom*, y la STJUE C-504/16 y C-613/16, de 20 de diciembre de 2017, asunto *Deister Holding & Juhler Holding*, alegando que la existencia de cláusulas anti-abuso no puede invertir la carga de la prueba de la existencia de abuso, la cual corresponde única y exclusivamente a la Administración tributaria (en este caso, la española).

Como breve conclusión de este apartado, podemos atestiguar que, si bien resulta completamente legítimo y factible la interposición de un recurso ante el TJUE con la pretensión de impugnar unas medidas anti-abuso activadas por uno de los Estados que puedan ir en contra de las propias disposiciones del Convenio, en el flagrante supuesto no resultaría pertinente recurrir al TJUE para la resolución de la controversia, tal y como deducimos del art. 24 del Acuerdo fiscal firmado entre Chipre y España.

---

<sup>113</sup> Y que, además de dicho ahorro fiscal, la consultante posee el principal fin de ocultar ingresos o rentas que sí deben tributar en cualquier caso.

## **VI. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE BIENES INMUEBLES. PAUTAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

1. EN CASO DE CONSOLIDARSE SU CAMBIO DE RESIDENCIA EN ALGUNO DE ESOS TRES LUGARES, ¿QUÉ SUCEDERÁ CON LAS RENTAS QUE COBRE POR EL ALQUILER DE SU PISO EN BARCELONA? ¿TRIBUTARÍAN EN AMBOS ESTADOS?

Teniendo en consideración todo lo expuesto a lo largo del trabajo, y suponiendo que finalmente la consultante consolide de forma definitiva su residencia fiscal en Chipre o en Andorra<sup>114</sup>, podemos afirmar que las rentas derivadas del arrendamiento de su piso en Barcelona tributarán, en principio, en España, tal y como analizaremos en el presente capítulo a través de la legislación actual existente en la materia, así como los convenios suscritos entre ambos Estados a fin de evitar la doble imposición.

### **1.1. Concepto de doble imposición internacional. ¿En qué supuestos se plantea?**

Actualmente, la doble imposición internacional se produce cuando un mismo elemento patrimonial, o una misma renta, es gravado (identidad de objeto), en un mismo período impositivo (identidad temporal), por dos o más Estados a través de un impuesto de la misma o análoga naturaleza (identidad de concepto tributario). En el seno de este concepto, normalmente se distingue entre doble imposición jurídica y económica, si bien nos centraremos tan sólo en el primer término, por ser el que resulta de relevancia en el presente caso.

La doble imposición jurídica es un fenómeno que acontece cuando, además de la identidad de objeto gravado, de la identidad temporal y de la identidad de concepto tributario, también existe *identidad de sujeto*. Esta doble imposición jurídica suele darse en situaciones en las que una persona se considera residente en dos Estados, o cuando el contribuyente es residente en un Estado que grava la renta mundial de sus residentes,

---

<sup>114</sup> Pues recordemos que en el caso de Gibraltar, pese a consolidar su residencia fiscal en dicho territorio seguirá siendo considerada exclusivamente como residente fiscal española (y por tanto, tributará en España siempre por la totalidad de su renta mundial) en el marco del Acuerdo sobre fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y Reino Unido en el Peñón.

como sucede habitualmente, y la renta se ha obtenido en otro Estado, que asimismo grava la renta conforme al criterio de la fuente. No obstante, en ambos casos, la existencia de un convenio entre ambos países a fin de evitar la doble imposición solventaría, según los criterios especificados en el mismo, el problema de la residencia fiscal, o en su caso, el de determinar a quién compete la facultad de gravamen de la renta en cuestión (Falcón y Pulido, 2013, pp. 89-91). En cualquier caso, es importante tener en cuenta que, tal y como se dispone en el Modelo de la OCDE<sup>115</sup>, en caso de haberse suscrito convenio entre ambos países, existirán determinadas rentas que podrán gravarse de forma *ilimitada* en la fuente (además de en el Estado de residencia)<sup>116</sup>. En este caso, el Estado de la fuente sería España, pues la consultante ha trasladado su residencia de forma definitiva a otro país, ya sea Chipre o Andorra, y existe en ambas ocasiones convenio suscrito con España para evitar la doble imposición<sup>117</sup>. Entre las rentas que podrán gravarse ilimitadamente en la fuente cabe destacar las derivadas de bienes inmuebles<sup>118</sup>, como ocurre en el presente caso. Por ello, en estos supuestos, tanto el Modelo OCDE (apartado 1 del art. 23A y apartado 1 del art. 23B) como el Modelo ONU<sup>119</sup> *permiten al Estado de la residencia establecer o bien un sistema de exención con progresividad o bien un sistema de imputación ordinaria*<sup>120</sup>.

---

<sup>115</sup> Ya citado en anteriores capítulos. Disponible en: <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>.

<sup>116</sup> En este sentido, cabe hacer referencia al reciente instrumento multilateral en el seno de la OCDE: el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, ratificado por España en 2021, entrando en vigor en nuestro país el 1 de enero de 2022 (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>). En virtud de dicho instrumento, se pueden modificar los CDIs de acuerdo con las pautas de la Acción 15 del Plan BEPS, de tal forma que en España existiría la posibilidad de enmendar el Convenio con Andorra a fin de adaptarlo al nuevo MLI.

<sup>117</sup> Ya mencionados previamente, se volverán a analizar en detalle en posteriores apartados.

<sup>118</sup> Ya sean rendimientos o ganancias de patrimonio.

<sup>119</sup> Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011. *Naciones Unidas*, Nueva York, 2013.

<sup>120</sup> El concepto de exención con progresividad implica que la renta se declara exenta de gravamen en el IRPF, si bien estas rentas son tenidas en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las rentas restantes obtenidas en el ejercicio económico por el contribuyente.

En definitiva, podemos concluir que, teniendo en consideración los métodos aplicables a nivel internacional para evitar la doble imposición (en caso de existir convenio entre ambos países), siempre que el Estado de la fuente tenga potestad para gravar la renta, como ocurre en este caso, el Estado de la residencia estará obligado a corregir la doble imposición. Así pues, en virtud de los métodos contenidos en el Modelo OCDE, concretamente en el art. 6, se gravará la renta obtenida por la contribuyente tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia, si bien en este último caso se aplicará una medida para evitar la doble imposición, que suele consistir en una imputación ordinaria<sup>121</sup>, si bien en algunas ocasiones el propio convenio prevé un sistema de exención. Por todo ello, la finalidad del Modelo diseñado por la OCDE no es otra que tratar de evitar a toda costa la doble imposición efectiva sobre los rendimientos, dentro del marco de renta global de las personas físicas o jurídicas (STS, sec. 2ª, de 17 de octubre de 2011<sup>122</sup>).

## **1.2. Convenios suscritos entre España y los posibles lugares de destino para evitar la doble imposición**

### *1.2.1. Convenio entre el Reino de España y la República de Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio<sup>123</sup>*

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 6.1 del citado Convenio, *las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado*. Además, el apartado 3 del art. 6 clarifica que en el concepto de dichas rentas se incluye tanto las rentas derivadas de la utilización directa, como las derivadas del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

---

<sup>121</sup> Este método permite la deducción de lo satisfecho en el extranjero (en este caso, España) con el límite del gravamen que resultaría de haberse obtenido en el mismo territorio.

<sup>122</sup> Véase STS (Contencioso), sec. 2ª, de 17 de octubre de 2011 (rec. 2356/2009).

<sup>123</sup> Hecho en Nicosia el 14 de febrero de 2013. BOE, núm. 28.

Dicho lo cual, podemos afirmar que en caso de que la consultante consolide su residencia en Chipre, las rentas derivadas del arrendamiento de su piso en Barcelona podrán tributar exclusivamente en España, en el marco del presente Convenio.

*1.2.2. Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo<sup>124</sup>*

De igual manera que el anterior Convenio, el ya mencionado acuerdo suscrito entre España y Andorra decreta en su art. 6.1 que las rentas de bienes inmuebles obtenidas por un residente de un Estado contratante que estén situadas en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Incluyéndose, dentro de dichas rentas, las derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería.

Por tanto, nuevamente podemos ratificar que si la beneficiaria del dictamen decide finalmente trasladarse a Andorra, las rentas que obtenga por el arrendamiento de su piso en Barcelona tributarán en España. Tanto en este convenio como en el suscrito con Chipre queda reflejado el principio jurídico-fiscal estudiado anteriormente para subsanar los efectos de la doble imposición internacional: el Estado de la residencia está obligado a corregir la doble imposición.

De hecho, en la mayor parte de convenios suscritos por España, se confiere la potestad para gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos (Agencia Tributaria, 2013).

### **1.3. Criterios fiscales para la tributación de las rentas de bienes inmuebles situados en territorio español a la luz de la legislación española**

Tras haber examinado tanto los métodos existentes a nivel internacional para paliar la doble imposición como los convenios suscritos entre España y los posibles lugares de destino, conviene analizar brevemente las pautas fiscales de tributación de bienes inmuebles con arreglo a la legislación española.

---

<sup>124</sup> Hecho “Ad Referéndum” en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015. BOE, 7 de diciembre de 2015.

En primer lugar, cabe aclarar que las rentas derivadas del arrendamiento o alquiler de viviendas son consideradas rendimientos de capital inmobiliario y no rendimientos de actividades económicas, pues no cumplen los requisitos exigidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para tal consideración. Así lo ha confirmado la DGT en varias ocasiones<sup>125</sup>.

A continuación, resulta relevante traer a colación lo dispuesto en el art. 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes<sup>126</sup>. En dicho artículo<sup>127</sup>, se precisa que tienen la condición de contribuyentes por tal impuesto *las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.

Asimismo, el art. 13.1 g) indica explícitamente que se consideran rentas obtenidas en territorio español *los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos*.

Y los arts. 24 y 25 de la Ley del IRNR enumeran las pautas que deberán tenerse en cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto, en función del tipo de rendimiento y de si se trata de una persona física / jurídica no residente en territorio español. Concretamente, el apartado 5 del art. 24 establece que *en el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87 del texto refundido*

---

<sup>125</sup> Véase la Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0474-21, de 4 de Marzo de 2021; o la Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2084-21, de 12 de Julio de 2021.

<sup>126</sup> BOE, núm. 62. 12 de marzo de 2004. En adelante, LIRNR o Ley del IRNR.

<sup>127</sup> Apartado a) del art. 5.

*de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo*<sup>128</sup>.

En consecuencia, y suponiendo que la consultante una vez consolide su traslado no tributará en ningún caso por el IRPF español, podemos afirmar que sus rendimientos de capital inmobiliario deberán tributar *de iure* en España, por el IRNR, conforme a la legislación española. Además, esta regulación normativa relativa a la tributación de los rendimientos de capital obtenidos por personas físicas no residentes en España se adecúa a las exigencias del Derecho comunitario, tal y como se analiza en la STJUE C-562/2007, de 6 de octubre de 2009, asunto *Muñoz Pérez*.

Como conclusión de este capítulo, podemos declarar que si la consultante finalmente decide quedarse con su piso sito en Barcelona y arrendarlo, pese a consolidar su residencia en otro país, deberá seguir tributando por los rendimientos derivados de su bien inmueble en España, tal y como se desprende de los métodos internacionales existentes para evitar la doble imposición, así como de los Convenios suscritos entre España y los posibles lugares de destino; sin desestimar, por supuesto, los patrones contenidos en la legislación fiscal española sobre la tributación de las rentas de bienes inmuebles situados en territorio español, que coinciden con lo dispuesto en la normativa anteriormente mencionada.

En caso de que decida vender su piso de Barcelona, tributará por dicho rendimiento en el período impositivo correspondiente<sup>129</sup>, tras haber obtenido con carácter previo la

---

<sup>128</sup> Asimismo, el apartado 6 de ese mismo artículo subraya que cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (como sería el caso de Chipre, si la consultante se traslada allí), se aplicarán las siguientes reglas especiales: *1. Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:*

*a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.*

*2.a La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.a del Capítulo II del Título III y en la Sección 6.a del Título X salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

<sup>129</sup> Siguiendo el criterio de devengo contenido en la legislación tributaria española.



información necesaria relativa a la *adquisición o transmisión de bienes inmuebles*, información que deberá proporcionar la Administración tributaria española, tal y como se dispone en el art. 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y en cuyo caso, la consultante tendría la posibilidad de deducirse el IRNR pagado en España del Impuesto sobre la Renta del nuevo país de residencia, en vista de lo dispuesto en el Modelo de Convenio de la OCDE<sup>130</sup>.

## VII. CONCLUSIONES

Tras haber solventado todas las cuestiones planteadas en el caso práctico a lo largo del presente trabajo, prestando especial atención a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal suscritos entre España y los posibles lugares de destino, podemos extraer las siguientes conclusiones:

1. Los criterios estipulados en la legislación tributaria española acerca de la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas en España son muy abiertos y ciertamente imprecisos, debiéndose recurrir a lo convenido por la doctrina y la jurisprudencia a fin de resolver los complejos casos que se plantean en la práctica. Así, en caso de duda sobre la residencia fiscal, se deberá atender a ciertos criterios tales como el centro de intereses vitales, la declaración de renta de varios años consecutivos en tal lugar, el pasaporte de dicho país, copias de tarjetas VISA de cuentas en bancos de dicho país o el carnet de conducir del mismo. Todo ello sin olvidar la premisa de que la nueva realidad jurídica de las profesiones digitales (*YouTubers, influencers...*) dificulta todavía más la resolución de los casos dudosos de residencia fiscal de tales personas físicas, ante la ausencia de legislación uniforme y consolidada en la materia.

---

<sup>130</sup> Tal y como hemos aclarado anteriormente, existen determinadas rentas que pueden gravarse ilimitadamente en la fuente, además de en el Estado de residencia (como son las derivadas de inmuebles, ya sean rendimientos o ganancias de patrimonio). Sin embargo, el propio Modelo de la OCDE prevé en sus arts. 23A y 23B que el Estado de residencia pueda establecer un sistema de *imputación ordinaria*, a fin de que el contribuyente (en este caso, la consultante) pueda optar por deducirse lo satisfecho en el extranjero con el límite del gravamen que resultaría de haberse obtenido en el mismo territorio.

2. La reciente y simultánea modificación de la lista de jurisdicciones no cooperativas española y europea en febrero de este año ha supuesto un importante cambio en la trayectoria histórica de este fenómeno. Así, podemos comprobar cómo, mientras la nueva lista española se ha visto reducida significativamente, adecuando sus parámetros fiscales a los criterios del Código de Conducta de la UE y de la OCDE en su confección, la lista europea ha experimentado un notable e inesperado incremento en comparación con la anterior, que había sido aprobada en noviembre del año pasado; ello se debe, esencialmente, a la rigurosidad exigida por la UE en el cumplimiento de los estándares fiscales internacionales, pues en caso de no cumplirse estrictamente, no duda en incluir a dicho territorio en su lista, tal y como se ha demostrado en esta y anteriores ocasiones. Todo ello tiene como principal consecuencia la visible armonización de ambas nuevas listas.
  
3. Resulta especialmente reseñable la inclusión de Gibraltar en la nueva lista negra española de jurisdicciones no cooperativas, lo cual ha generado cierto recelo y desconcierto, teniendo en cuenta que existe un acuerdo expreso con dicho territorio para prevenir la evasión fiscal. Asimismo, se trata de una región que ha suscrito en los últimos años 27 acuerdos de intercambio de información tributaria bilaterales, ha traspuesto la Directiva 2011/16/UE y ha firmado el Convenio Multilateral sobre Asistencia administrativa Mutua en Materia Fiscal, razones que deberían ser suficientes para suprimirle de la lista negra española, pues actualmente, tampoco se encuentra en la lista negra de la UE o de la OCDE.
  
4. Los Convenios para prevenir la evasión fiscal suscritos entre España y otros países, con frecuencia no clarifican expresamente la posibilidad de aplicación o no de medidas defensivas por parte de uno de los Estados en caso de existir indicios suficientes de fraude fiscal. Tan sólo realizan vagas referencias a la posibilidad de interponer recurso contra dichas medidas en caso de que uno de los Estados firmantes del Convenio opte finalmente por su aplicación en vista de las circunstancias concretas del caso.

5. El eventual traslado de residencia fiscal a cualquiera de los nuevos destinos no exime a la consultante de seguir tributando en España por los rendimientos derivados del arrendamiento de su piso en Barcelona, tal y como deducimos de los métodos internacionales existentes para evitar la doble imposición, de los Convenios suscritos entre España y los posibles lugares de destino, y de los patrones contenidos en la legislación fiscal española sobre la tributación de las rentas de bienes inmuebles situados en territorio español.
6. Como conclusión general, podemos afirmar que los fenómenos abordados a lo largo del presente dictamen (fraude fiscal, jurisdicciones no cooperativas, doble imposición internacional...) acarrearán una gran complejidad que se pone de manifiesto en la realidad jurídica actual, debiendo recurrir a múltiples instrumentos normativos nacionales e internacionales con la pretensión de solventar todas las incógnitas legales que puedan aflorar en la resolución del caso concreto, y teniendo siempre presente, en dicha resolución, la jerarquía de fuentes normativas. Desde un punto de vista personal, considero que se trata de fenómenos que sin duda plantean múltiples problemas de equidad frente a la libre circulación de personas y de capitales, además de la ineludible competencia fiscal entre Estados en lo que se refiere a traslados de residencia fiscal, tanto de personas físicas como jurídicas<sup>131</sup>. Y que, a todo ello, se le añaden dos problemas adicionales: por un lado, la entremezcla que se origina en ocasiones entre intereses fiscales y políticos, la cual ha quedado reflejada, por ejemplo, en la prohibición de incluir en la lista europea de jurisdicciones no cooperativas a ningún país de la Unión; por otro lado, la dificultad adicional que plantea la creciente digitalización del entorno jurídico-laboral, y en particular, los cada vez más frecuentes cambios de residencia fiscal de *YouTubers* e *influencers*. En consecuencia, tan sólo a través de la cooperación de las autoridades fiscales nacionales y de los organismos existentes a nivel internacional, será posible garantizar la armonización tributaria y el buen funcionamiento del mercado único.

---

<sup>131</sup> En este sentido, resulta pertinente hacer mención al reciente traslado de la entidad Ferrovial, que ha transferido su sede social a Países Bajos, con el objetivo de tributar menos, entre otros. Consúltense más información en: <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2023/03/10/6409eee3e4d4d8955e8b45bd.html>.



## **VIII. BIBLIOGRAFÍA**

### **1. LEGISLACIÓN**

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE, D.O. No. 302. 17 de diciembre de 2003.
  
- 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. BOE, D.O. No. 285. 28 de noviembre de 2006.
  
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. BOE, D.O. No. 286. 30 de noviembre de 2006.
  
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. BOE, D.O. No. 288. 28 de noviembre de 2014.
  
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE, D.O. No. 288. 27 de noviembre de 2014.
  
- Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. BOE, D.O. No. 164. 9 de julio de 2021.
  
- 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. BOE, D.O. No. 35. 10 de febrero de 2023.
  
- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de

diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. BOE, 13 de julio de 1991.

- Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. BOE, 1 de febrero de 2003.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE, 5 de marzo de 2004.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. BOE, 5 de marzo de 2004.
- Directiva 2003/48/CE del Consejo, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE, 3 de junio de 2003.
- Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. DOUE, 15 de febrero de 2011.
- Directiva 2014/107/UE del Consejo, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. DOUE, 9 de diciembre de 2014.
- Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. DOUE, 12 de julio de 2016.

- Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. DOUE, 29 de mayo de 2017.

## 2. INFORMES Y CONVENIOS

- Informe OCDE 1998 “Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/37975122.pdf>.
- Informe OCDE 2001 “Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress Report”. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>.
- Informe “Paradise Lost. Who Will feature on the common EU blacklist of non-cooperative tax jurisdictions?” Publicado por Cobham, A. y Lips, W., el 27 de noviembre de 2017. Disponible en [https://www.researchgate.net/publication/326126153\\_Paradise\\_lost\\_Who\\_will\\_feature\\_on\\_the\\_common\\_EU\\_blacklist\\_of\\_non-cooperative\\_tax\\_jurisdictions](https://www.researchgate.net/publication/326126153_Paradise_lost_Who_will_feature_on_the_common_EU_blacklist_of_non-cooperative_tax_jurisdictions).
- Informe del Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) en el que se sugieren modificaciones de los anexos de las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017, incluida la retirada de la lista de un país o territorio. DOUEC, 9 de noviembre de 2018. Disponible en [https://bitopusciss.ciss.es/Content/DocumentoUmbo.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAFWQUWuDMBDHP03zUhhG2zof8mCpYLINru9lqveNCxNRhK7-e13RBg0kB93139y94-btdHzTZzthMzD1QnO01XacZ4ExoGbwG3gjkHnJ1CF6USI5R3PcKV7CTO2R7ufRcS88aDekJ7bcuZG89PAXQ7gpdF7sEs72feiLiNau4QnScbuaB0JxIccUHTkoxzGmrZf9OCcdAejqFW2JAV4EMfycMox6q55E1eV23VruINzzK-ij-jlBCTFYwj\\_kwxGQrVFfuyLcr1o259yttzvn7UModgu\\_EFBhTvt6tFpeAJ3PcvU\\_qLfqENx8uInaKEpsIDKNT9v1NXw6S78XVCO4fSHxjxYTp4AQA AWKE](https://bitopusciss.ciss.es/Content/DocumentoUmbo.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAFWQUWuDMBDHP03zUhhG2zof8mCpYLINru9lqveNCxNRhK7-e13RBg0kB93139y94-btdHzTZzthMzD1QnO01XacZ4ExoGbwG3gjkHnJ1CF6USI5R3PcKV7CTO2R7ufRcS88aDekJ7bcuZG89PAXQ7gpdF7sEs72feiLiNau4QnScbuaB0JxIccUHTkoxzGmrZf9OCcdAejqFW2JAV4EMfycMox6q55E1eV23VruINzzK-ij-jlBCTFYwj_kwxGQrVFfuyLcr1o259yttzvn7UModgu_EFBhTvt6tFpeAJ3PcvU_qLfqENx8uInaKEpsIDKNT9v1NXw6S78XVCO4fSHxjxYTp4AQA AWKE).

- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. 22 de julio de 2010. Disponible en <https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>.
- Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar. BOE, Núm. 62. 4 de marzo de 2019.
- Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid el 14 de enero de 2010. BOE, núm. 283. 23 de noviembre de 2010.
- Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho “Ad Referéndum” en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015. BOE, 7 de diciembre de 2015.
- Convenio entre el Reino de España y la República de Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003. BOE, núm. 28. 23 de diciembre de 2003.
- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011. *Naciones Unidas*, Nueva York, 2013. Disponible en [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf).
- Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. *Consejo de la Unión Europea*, núm. 6437/22. 24 de febrero de 2022. Disponible en <https://www.iberley.es/legislacion/conclusiones->



consejo-sobre-lista-revisada-ue-paises-territorios-no-cooperadores-efectos-fiscales-2022-c-103-01-27051114.

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales de 2015. *OCDE*. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

### 3. JURISPRUDENCIA

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-6/16, de 7 de septiembre de 2017 (Sala Sexta), asunto *Eqiom*.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-648/15, de 12 de septiembre de 2017, asunto *Bank Austria*.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-504/16 y C-613/16, de 20 de diciembre de 2017, asunto *Deister Holding & Juhler Holding*.
- Auto del Tribunal Supremo (Contencioso), sección 1ª, nº 915/2022. 20 de julio de 2022.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sección 2ª, nº 4029/2008. 16 de junio de 2011.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sección 2ª, nº 2356/2009. 17 de octubre de 2011.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sala 3ª, nº 815/2017. 28 de noviembre de 2017.
- Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), sala 4ª, nº 678/2018. 26 de mayo de 2021.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Contencioso), sección 3ª, nº 536/2007. 30 de abril de 2007.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea (primera), C-562/2007, de 6 de octubre de 2009, asunto *Muñoz Pérez*.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (Contencioso), sección 2ª, nº 200/2017. 10 de febrero de 2017.

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Contencioso), sección 5ª, nº 2252/2021. 17 de enero de 2023.

#### 4. CONSULTAS DE LA DGT

- Consulta de la DGT Vinculante V1012-20, de 22 de abril de 2020.
- Consulta de la DGT Vinculante V0474-21, de 4 de Marzo de 2021.
- Consulta de la DGT Vinculante V2084-21, de 12 de Julio de 2021.
- Consulta de la DGT Vinculante V1310-22, de 9 de junio de 2022.
- Consulta de la DGT Vinculante V1323-22, de 10 de junio de 2022.

#### 5. OBRAS DOCTRINALES

- Álvarez, M., Gómez, J. & Sanchís, F. (2021). XXXI Congreso de la Asociación de los Inspectores de Hacienda del Estado (IHE, Sesión de Conferencia). Celebrado en Vigo. Disponible en <https://inspectoresdehacienda.es/congreso-inspectores-de-hacienda/>.
- Bengochea, J., Carmona, N. et al (2022). Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y sin efectivo intercambio de información. *Memento Fiscal, Francis Lefebvre*, pp. 230. Recuperado el 29 de enero de 2023 de <https://online.elderecho.com/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL#%2FpresentarMemento.do%3Fhref%3D7dbdbba6%26producto%3DUNIVERSAL%26idFragmento%3DA2451%26marginal%3D7627%26rnd%3D0.54390090835157%26idConsultaActiva%3D13%26fulltext%3Don>.
- Benítez, M. (2021). Gibraltar y el Brexit: un nuevo marco para resolver los conflictos de residencia fiscal. *Revista Quincena Fiscal*, 8, pp. 55-60.
- Calderón, J. y Martín, A. (2004). Las normas anti-paraíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea. *Documentos de Trabajo*, 11, pp. 31-32. Instituto de Estudios Fiscales.

- Carretero, J. y Casanova, F. (2019). La fiscalidad de los agentes de deportistas. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: centro de intereses económicos. *Reus*, 1.
  
- Cruz, I. e Hinojosa, J. (2019). Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional. *Atelier*.
  
- Cruz Barreiro, M. (2020). La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español? *Studi Tributari Europei (Universidad de Vigo)*, 9.
  
- De la Fuente, B. (2021). La noción de residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas. *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid*, 1, pp. 123. Recuperado el 13 de enero de 2023 de [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27\\_06.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_06.pdf).
  
- De la Peña, M. (2021). A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los YouTubers. *Revista Quincena Fiscal*, 18.
  
- Del Prado, M. y Nocete, F. (2011). El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. *Revista de Crónica Tributaria*, 139, pp. 158-160.
  
- Falcón, R. y Pulido, E. (2013). *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons. 2ª edición.
  
- Fernández de Soto, M. (2003). Las medidas antiparaíso fiscal establecidas en la normativa española. *V REUNIÓN DE ECONOMÍA MUNDIAL. Universidad de Sevilla 15, 16 y 17 de Mayo de 2003*. Recuperado el 2 de febrero de 2023 de <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/96775/>

las\_medidas\_antiparaiso\_fiscal\_establecida\_en\_la\_normativa.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

- Maldonado, A. (2001). Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales. *Instituto de Estudios Fiscales*, 1, pp. 22.
- Martín, B. (2010). Los acuerdos de intercambio de información. *Dirección General de Tributos*, 1, pp. 111-112.
- Martín, J. y Rodríguez, J. (2021). Claves prácticas Francis Lefebvre. Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (Ley 11/2021). *Lefebvre*, 1. Recuperado el 15 de enero de 2023 de <https://online.elderecho.com/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL#/presentarMemento.do?nref=7e0dbc67&producto=UNIVERSAL&idFragmento=A92&marginal=942&rnd=0.6754196322442236&idConsultaActiva=4&fulltext=on>.
- Martos García, J. (2021). *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales*. Tirant lo blanch, Valencia.
- Morillas, L. (2020). Respuestas jurídicas frente a la corrupción política. *Dykinson*.
- Muleiro, L. (2019). Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales. *Instituto de Estudios Fiscales*, 6, pp. 48-55.
- Oehling, A. (2015). El artículo X del Tratado de Utrecht de 1713: interpretación interesada y esquema de consecuencias jurídico-políticas para España. *Revista de Estudios Políticos*, 168, pp. 200.
- Poza, R. y Santaella, M. (2010). La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea. *Revista Crónica Tributaria*, 137, pp. 204-210.

- Rodríguez, S. (2018). Cap. 11: residencia y cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición. En *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional* (pp. 293-300). Madrid, España.
- Soler, M. (2010). Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma. Las medidas anti-abuso en el ámbito de la Unión Europea. *Estudios Tributarios Europeos*, pp. 417-424. Recuperado el 10 de febrero de 2023 de <https://ste.unibo.it/article/view/4926/4701>.

## 6. RECURSOS DE INTERNET

- Abad, E. y Llaca, M. (2021). La importancia de la residencia fiscal: así está regulada en Latinoamérica, España y Portugal. *Garrigues*. Recuperado el 13 de enero de 2023 de [https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/importancia-residencia-fiscal-asi-esta-regulada-latinoamerica-espana-portugal](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/importancia-residencia-fiscal-asi-esta-regulada-latinoamerica-espana-portugal).
- Cruzado, C. (2021). ¿Por qué Andorra debería considerarse un paraíso fiscal? *Nueva Tribuna*. Recuperado el 30 de enero de 2023 de <https://www.nuevatribuna.es/articulo/sociedad/andorra-paraíso-fiscal-impuestos-hacienda-gestha/20210423145750186958.html>.
- García, C. (2021). La tributación de los “YouTubers”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales. *Taxlandia: blog fiscal y de opinión tributaria*. Recuperado el 13 de enero de 2023 de <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales>.
- Giménez, O. (2021). Los inspectores de Hacienda piden la "muerte civil" para los grandes defraudadores. *Cotizalia*. Recuperado el 2 de febrero de 2023 de [https://www.elconfidencial.com/empresas/2021-11-25/inspectores-hacienda-muerte-civil-fraude-fiscal-ihe\\_3331076/](https://www.elconfidencial.com/empresas/2021-11-25/inspectores-hacienda-muerte-civil-fraude-fiscal-ihe_3331076/).

- González, M. (2021). España sacará a Gibraltar de su lista de paraísos fiscales tras la entrada en vigor del acuerdo tributario. *El País*. Recuperado el 4 de noviembre de 2022 de <https://elpais.com/espana/2021-03-13/espana-sacara-a-gibraltar-de-su-lista-de-paraisos-fiscales-tras-la-entrada-en-vigor-del-acuerdo-de-cooperacion-tributaria.html>.
  
- Gordillo, N. (2023). España publica su ansiado borrador de lista de jurisdicciones no cooperativas. *Hogan Lovells*. Recuperado el 29 de enero de 2023 de <https://espana-publica-su-ansiado-borrador-de-lista-de-jurisdicciones-no-cooperativas-hogan-lovells/>.
  
- Martínez, S. (2023). La UE incluye a Rusia y Costa Rica en su lista de paraísos fiscales. *EPE*. Recuperado el 21 de febrero de 2023 de <https://www.epe.es/es/activos/20230214/ue-incluye-rusia-costa-rica-82956103>.
  
- Pausch-Homblé, K. (2022). Fiscalidad: el Consejo revisa la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. *Consejo Europeo*. Recuperado el 14 de enero de 2023 de <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2022/02/24/taxation-council-reviews-list-of-non-cooperative-countries-for-tax-purposes/>.
  
- Pérez, B. (2021). Los inspectores exigen leyes para “echar mano” a *YouTubers* y ricos expatriados. *La Información*. Recuperado el 2 de febrero de 2023 de <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/inspectores-exigen-reforma-ley-echar-mano-youtubers-deportistas-expatriados/2854396/>.
  
- Peña, L. (2020). Certificado de Residencia Fiscal: solicitud y para qué sirve. *Billin*. Recuperado el 17 de octubre de 2022 de <https://www.billin.net/blog/certificado-residencia-fiscal/#:~:text=Por%20tanto%2C%20la%20%20%20%20manera,permanencia%20y%20sus%20obligaciones%20fiscales>.

- Rodríguez, A. (2020). ¿Qué es la cuarentena fiscal? *El Economista*. Recuperado el 14 de enero de 2023 de <https://revistas.economista.es/pais-vasco/2020/abril/que-es-la-cuarentena-fiscal-EI2569521>.
  
- Romero, J. (2022). La revisión de la lista de paraísos fiscales de la UE continúa siendo inútil. *Oxfam*, pp. 1. Recuperado el 14 de enero de 2023 de <https://www.oxfamintermon.org/es/nota-de-prensa/revision-lista-paraisos-fiscales-ue-inutil>.
  
- Saavedra, M. (2022). España y Reino Unido intentan relanzar en Madrid las negociaciones para un Tratado sobre Gibraltar. *EPE*. Recuperado el 16 de enero de 2023 de <https://www.epe.es/es/politica/20221214/espana-reino-unido-relanzar-madrid-gibraltar-79966747>.
  
- Saez, M. (2020). Chipre como residencia *non dom*. *Privacy Management Group*. Recuperado el 3 de febrero de 2023 de <https://www.residencia-non-dom.com/forms/buchungssaetze/attachments/Cyprus-Update-PDF-Download-ES.pdf?x=1>.
  
- Deducción por doble imposición internacional (2021). *La Ley*. Recuperado el 22 de enero de 2023 de [https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjQzNDtbLUouLM\\_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAidXi5DUAAAA=WKE#:~:text=a\)%20La%20imputaci%C3%B3n%20ordinaria%20o,obtenido%20en%20el%20mismo%20territorio](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjQzNDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAidXi5DUAAAA=WKE#:~:text=a)%20La%20imputaci%C3%B3n%20ordinaria%20o,obtenido%20en%20el%20mismo%20territorio).
  
- Gibraltar rechaza casi por unanimidad el “Brexit” (2016). *El País*. Recuperado el 21 de febrero de 2023 de [https://elpais.com/internacional/2016/06/24/actualidad/1466742236\\_209420.html](https://elpais.com/internacional/2016/06/24/actualidad/1466742236_209420.html).

- Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas). 2022. *Consejo Europeo*. Recuperado el 14 de enero de 2023 de <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>.
  
- Lista de la Unión Europea de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (2017). *Asociación Española de Asesores Fiscales*. Recuperado el 30 de enero de 2023 de <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/es/pdf>.
  
- Tributación de No Residentes: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (2013). *Agencia Tributaria*. Recuperado el 16 de octubre de 2022 de [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresario\\_individuales\\_y\\_profesionales/Folletos/IRNR\\_enero\\_2011.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Empresario_individuales_y_profesionales/Folletos/IRNR_enero_2011.pdf).