

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC059615

DGT: 24-05-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2282/2016

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia «Exit tax». El contribuyente posee participaciones superiores al 25% en tres sociedades que se dedican a la misma actividad. Manifiesta que a efectos fiscales están consideradas empresas independientes y que si aplica los métodos de valoración previstos por la ley para el «exit tax», la suma de las tres está por debajo de 4 millones de euros y ninguna sociedad supera el millón de euros. La aplicación de lo dispuesto en el art. 95 bis de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) se encuentra ligada a la titularidad de un patrimonio mobiliario (acciones o participaciones) que exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros. De no concurrir dicha circunstancia, únicamente se aplicará en relación con las acciones o participaciones que representan un porcentaje de participación en la entidad superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las mismas exceda de 1.000.000 euros. En este caso el contribuyente posee participaciones en tres sociedades, cuya valoración no supera el límite conjunto de 4.000.000 de euros, por lo que deberá tener en cuenta (dado que el porcentaje de participación en las tres es superior al 25%), a efectos de determinar si excede del límite de 1.000.000 de euros, el valor de las participaciones que posee en cada una de las tres sociedades (valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declarar por IRPF), de forma que, si dicho valor no supera el millón de euros, no le resultaría de aplicación lo dispuesto en el art. 95 bis de la Ley IRPF.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 95 bis.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante posee participaciones superiores al 25% en tres sociedades que se dedican a la misma actividad. Manifiesta que a efectos fiscales están consideradas empresas independientes y que si aplica los métodos de valoración previstos por la ley para el "exit tax", la suma de las tres está por debajo de 4 millones de euros y ninguna sociedad supera el millón de euros.

Cuestión planteada:

Conocer cómo se aplicaría la valoración para el "exit tax".

Contestación:

Mediante el apartado sesenta y uno del artículo primero de la 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 de 28 de noviembre), se ha añadido, con entrada en vigor el 1 de enero de 2015, una Sección 7.ª en el Título X de la citada Ley 35/2006 (en adelante, LIRPF), integrada por el artículo 95 bis "Ganancias patrimoniales por cambio de residencia".

En lo referente a los requisitos para su aplicación, el artículo 95.bis establece:

“1. Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.

b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25

por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda de 1.000.000 de euros.

En este caso únicamente se aplicará lo dispuesto en este artículo a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere esta letra b).

2. Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro conforme a la letra b) del artículo 46 de esta Ley y se imputarán al último período impositivo que deba declararse por este Impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

3. Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.

b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguientes:

El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

c) Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

(...)"

Por tanto, la aplicación de dicho precepto se encuentra ligada a la titularidad de un patrimonio mobiliario de cierto importe. Así, según el apartado 1 del artículo 95 bis, debe concurrir la circunstancia prevista en la letra a), esto es, que el valor de mercado de las acciones o participaciones (valor de mercado a que se refiere el apartado 3 del propio artículo) exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros. De no concurrir dicha circunstancia, lo dispuesto en el artículo 95 bis únicamente se aplicará en relación con las acciones o participaciones a que se refiere la letra b), es decir, aquellas que representan un porcentaje de participación en la entidad superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las mismas a que se refiere el apartado 3 exceda de 1.000.000 euros.

En consecuencia, en el caso planteado, en el que el consultante posee participaciones en tres sociedades, si, como manifiesta, su valoración no supera el límite conjunto de 4.000.000 de euros, deberá tener en cuenta (dado que el porcentaje de participación en las tres es superior al 25%), a efectos de determinar si excede del límite de 1.000.000 de euros, el valor de las participaciones que posee en cada una de las tres sociedades (según el apartado 3 del artículo 95 bis, valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declarar por IRPF determinado según las reglas que establece), de forma que, si dicho valor, tal y como afirma, no supera el millón de euros, no le resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 95 bis de la LIRPF.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.