

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 25-03-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0474/2025

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia («exit tax»). *Vencimiento anticipado del exit tax. Escisión de sociedad.* La contribuyente trasladó su residencia a Estados Unidos. Como consecuencia de este cambio de residencia y al poseer participaciones significativas en una entidad española (superiores al 25% del capital social), quedó sujeta al régimen fiscal del art. 95 bis Ley 35/2006 (Ley IRPF), conocido como "exit tax" o impuesto de salida. Solicitó un aplazamiento del pago de dicha deuda tributaria. La entidad española de la que la contribuyente posee el 43,74% del capital social va a realizar una operación de escisión total, dando lugar a la creación de dos nuevas sociedades, ambas también residentes en España. Esta situación podría parecer que causa el vencimiento anticipado del aplazamiento del pago del impuesto derivado del "exit tax", pero esto se produciría si se produjera la transmisión inter vivos de los elementos patrimoniales sobre los que recae. Pero si la escisión total se realiza efectivamente conforme al régimen FEAC, no se produce una transmisión a efectos fiscales, por lo que no concurre causa de vencimiento anticipado del aplazamiento concedido.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es titular del 43,74% de las participaciones de una sociedad limitada española y, en el año 2018, con motivo de su traslado a Estados Unidos, dejó de ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pasando a ser residente fiscal en dicho país. Como consecuencia de su cambio de residencia fiscal, y al cumplir los requisitos que contempla el artículo 95 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la consultante, de conformidad con el apartado 4 de dicho artículo, obtuvo el aplazamiento de la deuda tributaria derivada de la aplicación de dicho precepto, aportando, para ello, aval bancario. Dicho aplazamiento sigue vigente, al haber sido concedida su ampliación.

La sociedad limitada española va a realizar una reorganización societaria consistente en una escisión total de la sociedad, de la que surgirían dos sociedades beneficiarias de nueva creación y residentes en España. Dicha operación de escisión total se acogerá al régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social (régimen FEAC), regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), por lo que la socia consultante (quien continuaría siendo no residente fiscal en España) tendría derecho, a tenor del artículo 81 de la LIS, al diferimiento de la renta positiva puesta de manifiesto con ocasión de la escisión total. Por tanto, como consecuencia de la escisión total, la socia consultante pasaría de ser titular de las participaciones de la sociedad limitada española a ser titular de participaciones en las dos sociedades españolas de nueva creación.

Cuestión planteada:

Implicación que la operación de escisión total, que se acogerá al régimen FEAC, pudiera tener para la socia en relación con el aplazamiento: ¿es posible asumir que se mantiene el aplazamiento de la deuda tributaria derivada de la aplicación del artículo 95 bis.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, por el contrario, el aplazamiento de la deuda finalizaría?

Contestación:

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), ha introducido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con vigencia a partir de 1 de enero de 2015, un nuevo artículo 95 bis con el título "Ganancias patrimoniales por cambio de residencia" que dispone lo siguiente:

"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 concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

Síguenos en...

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.

4. En las condiciones que se establezcan reglamentariamente, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa

solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo.

En dicho aplazamiento resultará de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, y específicamente en lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

A efectos de constitución de las garantías señaladas en el párrafo anterior, estas podrán constituirse, total o parcialmente, en tanto resulten suficientes jurídica y económicamente, sobre los valores a que se refiere este artículo.

El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo señalado en el párrafo siguiente.

En caso de que el obligado tributario adquiriera de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 1 anterior, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado. Tratándose de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo de cinco ejercicios cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más prolongado, sin que en ningún caso la ampliación pueda exceder de cinco ejercicios adicionales.

La citada extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que deba tributar por este impuesto.

En ese supuesto no procederá el reembolso de coste de las garantías que se hubiesen podido constituir.

(...).

Por su parte, el artículo 122 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente:

“1. El aplazamiento de la deuda tributaria previsto en el apartado 4 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto se regirá por las normas previstas en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo de declaración a que se refiere el artículo 121 de este Reglamento, y en la solicitud deberá indicarse el país o territorio al que el contribuyente traslada su residencia.

b) El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto. No obstante, si se hubiera ampliado el citado plazo conforme a lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo, el vencimiento del aplazamiento se prorrogará hasta el 30 de junio del año siguiente a la finalización del nuevo plazo.

c) En caso de que el desplazamiento se realice por motivos laborales, deberá aportarse un documento justificativo de la relación laboral que motiva el desplazamiento emitido por el empleador.

d) En caso de que el contribuyente transmita la titularidad de las acciones o participaciones con anterioridad a la finalización del plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto, el aplazamiento vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión de las acciones o participaciones.

2. Cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal cuya duración no permita al obligado tributario adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo a efectos de prorrogar el vencimiento del aplazamiento previsto en el apartado anterior.

La solicitud deberá presentarse en plazo de los tres meses anteriores a la finalización de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto.

En la solicitud deberán constar los motivos que justifiquen la prolongación del desplazamiento así como el período de tiempo que se considera necesario para adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto y se acompañará de la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, la Administración tributaria decidirá sobre la procedencia de la ampliación solicitada así como respecto de los ejercicios objeto de ampliación.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.”.

La consultante plantea si, como consecuencia de la operación de escisión total (asumiendo que se acogerá al régimen FEAC), por la que recibirá a cambio participaciones de las dos entidades españolas de nueva creación, el aplazamiento de la deuda tributaria, previsto en el apartado 4 del artículo 95 de la LIRPF, vencerá por aplicación de lo dispuesto en el artículo 122.1.d) del RIRPF, o se podrá entender que no finaliza dicho aplazamiento, comunicando a la AEAT, por lo que respecta a la garantía (aval bancario), la operación realizada e identificando las participaciones resultantes de la escisión con el objeto de que se mantenga dicho aplazamiento en los términos concedidos.

Partiendo de que la operación de reorganización societaria (que se materializaría en la referida escisión total) se acogería al régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (régimen FEAC), dicha operación (por la que la socia consultante, no residente fiscal en España, pasaría de ser titular de las participaciones de la sociedad escindida a ser titular de participaciones de las dos entidades de nueva creación beneficiarias de la escisión) no supondrá el vencimiento del aplazamiento, manteniéndose el mismo en los términos concedidos y considerándose, a efectos de la aplicación del artículo 95 bis de la LIRPF, las acciones o participaciones recibidas subrogadas en las correspondientes a la sociedad escindida

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...



Síguenos en...

