

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 29-05-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0948/2025

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. Gastos no deducibles. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdidas patrimoniales. Supuestos excluidos. *Transition Tax de EE.UU.* El contribuyente es residente fiscal en España, aunque también ciudadano de EE.UU. En España tributa por IRPF y por el IP, además de ser socio y administrador de varias sociedades españolas, cuyas sedes, actividad y facturación se encuentran íntegramente en territorio español. Sin embargo, por su condición de ciudadano estadounidense, está sujeto a la normativa fiscal de dicho país, concretamente a la Section 965 del Internal Revenue Code, que establece el llamado Transition Tax. Este impuesto grava a los ciudadanos norteamericanos, aunque no residan en EE.UU. El Convenio de Doble Imposición entre España y EE.UU. de 1990 establece que la residencia fiscal determina el país que tiene potestad tributaria principal. En este caso, el contribuyente es considerado residente en España, lo que implica que las rentas imputadas por reservas no distribuidas de sociedades españolas deberían tributar exclusivamente en España. El Convenio incluye una cláusula de "reserva de ciudadanía", que permite a EE.UU. gravar a sus ciudadanos como si el Convenio no existiera. En aplicación de dicha cláusula, EE.UU. puede exigir el Transition Tax al contribuyente por su mera condición de ciudadano. A pesar de ello, el impuesto abonado en EE.UU. no puede tratarse como un gasto deducible en IRPF, pues no se incluye entre los gastos de administración o depósito de valores reconocidos como tales, ni tampoco como pérdida patrimonial.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, nacional español y, asimismo, ciudadano de los Estados Unidos de América, indica que es residente fiscal en España desde hace años, donde ha presentado sus declaraciones tributarias por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el Impuesto sobre el Patrimonio. Además, es, directa o indirectamente, el principal socio de varias sociedades mercantiles, de las que, es, también, administrador. Estas sociedades están constituidas en España, sus domicilios fiscales han estado en todo momento en España, tienen sus sedes efectivas de dirección en España, en donde radican sus centros de trabajo, personal y locales afectos, siendo su actividad empresarial y su facturación, básicamente, a otras empresas españolas. El consultante manifiesta que le resulta de aplicación la Sección 965 del "Internal Revenue Code" (IRC) de los Estados Unidos de América y, por tanto, por su condición de ciudadano de los Estados Unidos de América, dicho Estado le exige el denominado "Transition tax", el cual, según expone, grava a los ciudadanos de los Estados Unidos de América -aunque no sean residentes fiscales en dicho país- por las reservas no distribuidas de las compañías extranjeras sobre las que tengan una participación de, al menos, un 10%; afectando esta normativa a los beneficios no repartidos y acumulados como reservas desde el año 2001 hasta el año 2017 por las referidas sociedades españolas de las que es socio el consultante. El tipo aplicable por el "Transition tax" es el 17,5%, pudiendo reducirse al 9,1% si se dan las condiciones. Asimismo, en virtud de cierta elección, se permite deducir, de la cuota a pagar, los impuestos pagados en el extranjero (en este caso, España) por las entidades en las que participa el interesado. El monto total de las cantidades a pagar por el consultante, siguiendo la Sección 965, es pagadero en 8 plazos (el último en 2025). Para los ejercicios posteriores a 2017, se establece un sistema denominado "Gilti Tax", que, igualmente, grava los beneficios no distribuidos de las entidades extranjeras cuando, entre otros, el socio sea ciudadano de los Estados Unidos de América y posea un determinado porcentaje de participación.

Cuestión planteada:

Eliminación de la doble imposición en España generada por el "Transition tax" pagado en los Estados Unidos de América. Alternativamente, consideración del "Transition tax" como pérdida patrimonial.

Contestación:

El consultante, residente fiscal en España, manifiesta que, por su condición de ciudadano de los Estados Unidos de América está sujeto al "Transition tax", que le fue exigido por las rentas obtenidas hasta 2017, conforme al cual se le imputan los beneficios no distribuidos de las sociedades españolas en las que participa.

El Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990), en adelante, el Convenio, dispone que:

Síguenos en...

El artículo 1, apartado 1, del Convenio dispone que:

“1. Este Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.”

En cuanto a qué debe ser entendido por residente a efectos del Convenio, el artículo 4 del mismo, referente a la residencia, señala, a los efectos que interesan, que:

“1. 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 sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en ese Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente 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 considerará residente del Estado donde viva habitualmente.

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente 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 mediante acuerdo amistoso.

(...)”

En este sentido, también es necesario mencionar el apartado 5 del protocolo al Convenio, el cual indica que:

“5. En relación con el apartado 1 del artículo 4. (Residencia).

A los efectos del apartado 1 del artículo 4, se entenderá que:

a) Un ciudadano de los Estados Unidos o un extranjero con permiso de residencia permanente en los Estados Unidos (titular de «carta verde») se considerará residente de los Estados Unidos solamente si la persona física tiene una presencia sustancial en los Estados Unidos o si debe de ser considerada residente de los Estados Unidos, y no de otro país, con arreglo a los subapartados a) y b) del apartado 2 de ese artículo.

Síguenos en...



(...)"

De acuerdo con lo manifestado en el escrito de consulta, el consultante sería residente fiscal en España, ostentando, además de la nacionalidad española, la ciudadanía estadounidense. Sin perjuicio de un análisis factual de todas las circunstancias, se va a partir de la consideración de que el consultante es residente fiscal en España a los efectos del Convenio, sin que al mismo tiempo sea residente fiscal en los Estados Unidos de América a los efectos del mismo.

En cualquier caso, la constatación de tales circunstancias se trata de una cuestión de hecho cuya comprobación corresponde a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

Así, en la medida en que se trata de un residente fiscal en España, con independencia de su nacionalidad, este estará sometido a imposición en España por su renta mundial de acuerdo con la 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 de 29 de noviembre de 2006) en adelante, LIRPF, incluida la que pudiera obtener en los Estados Unidos de América, salvo que algún artículo del Convenio estableciera la tributación exclusiva en los Estados Unidos como país de procedencia de una determinada renta. Adicionalmente, los Estados Unidos de América únicamente podrán gravar una determinada renta cuando el Convenio le atribuya potestad tributaria para ello.

Por tanto, en la medida el consultante plantea un gravamen a un accionista residente fiscal en España por las reservas de una sociedad española a un accionista residente fiscal en España, sin que sea renta de fuente estadounidense, estas rentas, en su caso, solo podrían estar sometidas a tributación en España y no podría gravarse en los Estados Unidos de América.

De esta forma, en principio, solo España tendría, en su caso y siempre que la norma interna así lo habilitara, potestad tributaria para gravar las rentas imputadas por las reservas no distribuidas de las entidades españolas, ya que el consultante sería, a estos efectos, residente fiscal en España.

No obstante, el consultante manifiesta que está sujeto al "Transition tax" por su condición de ciudadano de los Estados Unidos de América, esto es, se trata de un impuesto exigible aunque no se sea residente fiscal en dicho país. En este sentido, los Estados Unidos de América podrá hacer uso de la cláusula de reserva prevista en el apartado 3 del artículo 1 del Convenio. Dicho precepto establece que:

"3. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el apartado 4, un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes [tal como se definen en el artículo 4 (residencia)], y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor."

Este apartado reconoce que un Estado puede gravar a sus residentes y a sus nacionales como si el convenio no hubiese entrado en vigor. Es decir, la potestad tributaria de los estados contratantes no se ve afectada por el Convenio en el caso de sus residentes o sus nacionales, salvo las excepciones reguladas en el apartado 4:

"4. Las disposiciones del apartado 3 no afectarán:

a) A los beneficios concedidos por un Estado contratante con arreglo al apartado 2 del artículo 9 (Empresas asociadas), con arreglo al apartado 4 del artículo 20 (pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y

Síguenos en...



ayudas por hijos), y con arreglo a los artículos 24 (deducción por doble imposición), 25 (no discriminación) y 26 (procedimiento amistoso); y

b) A los beneficios concedidos por un Estado contratante con arreglo a los artículos 21 (funciones públicas), 22 (estudiantes y personas en prácticas) y 28 (agentes diplomáticos y funcionarios consulares), a personas que no sean nacionales ni tengan estatuto de inmigrante en ese Estado”

Adicionalmente, debemos mencionar el apartado 1 del protocolo al Convenio, el cual establece que “en relación con el apartado 3 del artículo 1 (Ámbito general):

A los efectos del apartado 3, el término «ciudadano» incluirá a quien poseyendo esa condición anteriormente la hubiera perdido con el objeto principal de eludir la imposición, pero ello solamente durante un período de diez años a partir de tal pérdida. Para la aplicación de esta disposición las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán acerca de los propósitos determinantes de la pérdida de ciudadanía.”

Por tanto, y en aplicación de la cláusula de reserva prevista en el apartado 3 del artículo 1 del Convenio, los Estados Unidos de América podrían someter a imposición al consultante, por su condición de ciudadano de los Estados Unidos de América, por la imputación de las reservas no distribuidas de las entidades españolas. Si los Estados Unidos de América sujetan a tributación al consultante haciendo uso de dicha cláusula, el residente fiscal en España no tendrá derecho a aplicar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, deducción por doble imposición internacional por el impuesto pagado en los EE.UU. En este caso, corresponde a los Estados Unidos de América eliminar la doble imposición. Todo ello conforme al artículo 24 del Convenio, el cual dispone, a los efectos que interesan, que:

“1. En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en los Estados Unidos en base a criterios distintos del de ciudadanía, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en los Estados Unidos.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en los Estados Unidos.

(...)

c) Cuando con arreglo a cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de España estén exentas de imposición en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas exentas para el cálculo del impuesto sobre las restantes rentas de dicho residente.

2. Con arreglo a las disposiciones, y sin perjuicio de las limitaciones impuestas por la legislación de los Estados Unidos (conforme a las modificaciones ocasionales de esa legislación que no afecten a sus principios generales), los Estados Unidos permitirán a sus residentes o ciudadanos la deducción del impuesto sobre la renta de los Estados Unidos:

a) Del impuesto sobre la renta pagado en España por, o en nombre de, dichos ciudadanos o residentes, y

b) En el caso de una sociedad de los Estados Unidos que detente, al menos, el 10 por 100 de las acciones con derecho de voto de la sociedad residente de España y de la que la sociedad de los Estados Unidos recibe los dividendos, la deducción del impuesto sobre la renta pagado en España por, o en nombre de, la sociedad que distribuye los dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los que dichos dividendos se pagan.

3. En el caso de una persona física con ciudadanía estadounidense residente en España, las rentas que puedan someterse a imposición en los Estados Unidos por razón de ciudadanía con arreglo a las disposiciones del apartado 3 del artículo 1 (Ámbito general) se considerarán obtenidas en España en la medida necesaria para evitar la doble imposición, siempre que la cuantía del impuesto pagado en los Estados Unidos no sea inferior en ningún caso a la que se hubiera pagado si no se tratara de una persona física con ciudadanía de los Estados Unidos."

Por otro lado, pregunta el consultante sobre si el "Transition tax" pagado podría ser objeto de deducción por doble imposición internacional en su IRPF en el momento del reparto total o parcial de las reservas que le han sido imputadas.

Como se ha indicado anteriormente, en la medida en que se trata de un residente fiscal en España, con independencia de su nacionalidad, este estará sometido a imposición en España por su renta mundial de acuerdo con la LIRPF, incluida la que pudiera obtener en los Estados Unidos de América, salvo que algún artículo del Convenio estableciera la tributación exclusiva en los Estados Unidos como país de procedencia de una determinada renta. Adicionalmente, los Estados Unidos de América únicamente podrán gravar una determinada renta cuando el Convenio le atribuya potestad tributaria para ello.

Por tanto, en la medida en que se trataría de un reparto de reservas satisfecho por una sociedad española a un accionista residente en España, sin que sea renta de fuente estadounidense, este dividendo estará sometido a tributación en España conforme a la normativa de la LIRPF. Es decir, es una renta interna española obtenida por un residente en España.

Ello sin perjuicio de que, conforme a la normativa norteamericana, y en aplicación de la cláusula de reserva antes transcrita, los Estados Unidos de América puedan gravar dicho reparto de reservas, en cuyo caso, serán los Estados Unidos de América, los que, de acuerdo con su normativa interna puedan corregir la doble imposición internacional que se produzca en los términos antes expresados.

Por último, pregunta el consultante sobre si los importes del "Transition tax" pagados o por pagar, pueden ser considerados como una pérdida patrimonial derivada de su condición de socio o accionista de las entidades españolas en las que participa a los efectos del IRPF, y en su caso forma de imputación.

En este sentido, el apartado 1 del artículo 33 de la LIRPF, dispone que:

"1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos."

Por otro lado, el artículo 25, apartado 1, de la LIRPF cataloga como rendimientos íntegros del capital mobiliario a los rendimientos "obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

Síguenos en...



a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión correspondiente a 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, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo de esta letra e) la distribución de la prima de emisión hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la prima de emisión, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e)."

Por tanto, los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidades se califican como rendimientos de capital mobiliario, y no como ganancia o pérdida patrimonial.

En cuanto a que gastos podrán ser deducibles, el artículo 26, apartado 1, de la LIRPF establece, a los efectos que interesan, que:

“1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes:

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables. A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

(...)”

No tratándose el “Transition tax” de un gasto de administración y depósito de valores negociables, no tendrá la consideración de gasto deducible a los efectos de determinar el rendimiento neto obtenido derivado de la participación en los fondos propios de las entidades residentes en España.

En cuanto al periodo impositivo en los que se imputaran, en su caso, los rendimientos de capital mobiliario, el artículo 14, apartado 1, de la LIRPF dispone, a los efectos oportunos, que:

“1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

(...)”

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...

