

Consulta Vinculante V2959-19, de 24 de octubre de 2019 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Ganancias patrimoniales. Aplicar del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto. El interesado, persona física de 20 años de edad, va a trasladar su residencia fiscal a Suiza para realizar sus estudios universitarios, teniendo previsto volver a España una vez finalicen los mismos. El interesado tiene un patrimonio compuesto, entre otros, por participaciones en entidades cuyo valor excede de los cuatro millones de euros. Dado que según se manifiesta, el interesado es titular de participaciones en entidades con un valor de mercado superior a los cuatro millones de euros, el artículo referido podría resultar de aplicación siempre que hubiera tenido la condición de contribuyente del Impuesto durante al menos diez de los quince periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por dicho Impuesto. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto anteriormente, el apartado 6 del artículo 95 bis de la LIRPF debe entenderse igualmente aplicable al supuesto de traslado de su residencia a Suiza.

DESCRIPCIÓN

El consultante, persona física de 20 años de edad, va a trasladar su residencia fiscal a Suiza para realizar sus estudios universitarios, teniendo previsto volver a España una vez finalicen los mismos.

El consultante tiene un patrimonio compuesto, entre otros, por participaciones en entidades cuyo valor excede de los cuatro millones de euros.

Las normas sobre ganancias patrimoniales en caso de cambio de residencia aplicables a residentes en la UE, son aplicables cuando el traslado de residencia es a Suiza

CUESTIÓN

Si procede aplicar el artículo 95 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativo a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia, y en particular, si podría resultar de aplicación el apartado 6 del mismo.

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:

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.

(...)"

Dado que según se manifiesta en el escrito de consulta, el consultante es titular de participaciones en entidades con un valor de mercado superior a los cuatro millones de euros, el artículo transcrito

podría resultarle de aplicación siempre que hubiera tenido la condición de contribuyente del Impuesto durante al menos diez de los quince periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por dicho Impuesto.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que con la finalidad de que el régimen fiscal descrito se adaptara los criterios y pronunciamientos establecidos en las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dictadas en materia de "exit tax", así como la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 19 de diciembre de 2006, sobre Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros, con el fin de garantizar el principio de libertad de establecimiento, se señaló en su apartado 6 de dicho artículo que:

"6. Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el contribuyente podrá optar por aplicar a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo las siguientes especialidades:

a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.

2.º Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3.º Que se incumpla la obligación de comunicación a que se refiere la letra c) de este apartado.

La ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas en esta letra a), y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

b) En el supuesto a que se refiere el número 1.º de la letra a) anterior, la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 anterior y su valor de transmisión.

A estos efectos el valor de transmisión se incrementará en el importe de los beneficios distribuidos o de cualesquiera otras percepciones que hubieran determinado una minoración del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la condición de contribuyente, salvo que tales percepciones hubieran tributado por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) El contribuyente deberá comunicar a la Administración tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, la opción por la aplicación de las especialidades previstas en este apartado, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que traslade su residencia, con indicación del domicilio así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

d) En caso de que el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haberse producido alguna de las circunstancias previstas en la letra a) de este apartado, las previsiones de este artículo quedarán sin efecto."

En cuanto a la posibilidad de aplicar al caso planteado lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 95 bis de la LIRPF, debe mencionarse el Acuerdo sobre la Libre Circulación de Personas entre la

Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, hecho en Luxemburgo el 21 de junio de 1999 (en adelante ALCP) que tiene por objeto hacer efectiva la libre circulación de personas entre los estados contratantes, tal y como establece el preámbulo del mismo.

Así, los objetivos del ACLP se recogen en el artículo 1 del mismo, señalando entre otros:

"a) conceder un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, de establecimiento como trabajador autónomo y el derecho de residir en el territorio de las Partes Contratantes;

(...)

c) conceder un derecho de entrada y de residencia, en el territorio de las Partes Contratantes, a las personas sin actividad económica en el país de acogida;

d) conceder las mismas condiciones de vida, de empleo y de trabajo que las concedidas a los nacionales".

Asimismo, el ALCP reconoce, entre otros, los derechos de residencia, de acceso a una actividad económica, y el derecho a la igualdad de trato de los nacionales de las partes contratantes. En particular, el anexo I del Acuerdo está dedicado a la libre circulación de personas.

En cuanto al ámbito de aplicación personal, a tenor del preámbulo y del artículo 1 del ALCP, están comprendidas en el ámbito de aplicación de dicho Acuerdo tanto las personas físicas que ejercen una actividad económica como las que no ejercen tal actividad.

En relación con la interpretación del alcance de dicha libertad de circulación reconocida en el ACLP, y en particular, la posible restricción de la misma que puede suponer la aplicación de un impuesto de salida a un contribuyente que traslada su residencia a Suiza frente a otro que se traslada a un Estado Miembro de la Unión o del Espacio Económico Europeo, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-581/17. Así, en el fallo de la sentencia el Tribunal ha manifestado lo siguiente:

"Las estipulaciones del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un régimen tributario de un Estado miembro que, en el supuesto de que un nacional de un Estado miembro, persona física, que ejerce una actividad económica en el territorio de la Confederación Suiza, traslade su domicilio del Estado miembro cuyo régimen tributario es objeto de controversia a Suiza, prevé la recaudación, en el momento de ese traslado, del impuesto adeudado por las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones sociales que posee ese nacional, mientras que, en caso de mantenerse el domicilio en el mismo Estado miembro, la recaudación del impuesto no tiene lugar hasta el momento en que se realizan las plusvalías, esto es, el momento de la transmisión de las participaciones sociales en cuestión".

En este sentido, debe tenerse en cuenta, que como se ha referido, en el ámbito de aplicación personal del ALCP están comprendidas tanto las personas físicas que ejercen una actividad económica como las que no ejercen tal actividad.

De otra parte, debe atenderse a lo dispuesto en el artículo 5 de la LIRPF que señala lo siguiente:

"Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española".

En consecuencia, a tenor de lo dispuesto anteriormente, el apartado 6 del artículo 95 bis de la LIRPF debe entenderse igualmente aplicable al supuesto de traslado de su residencia a Suiza.

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.