

Consulta Vinculante V1398-25, de 22 de julio de 2025 de la Subdirección General de Fiscalidad Internacional

El capital que percibe un socio sueco no residente tras la disolución de la empresa española no se somete a imposición en España

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Ganancias y pérdidas patrimoniales. El interesado, nacional y residente en Suecia, es titular del 50% de las participaciones sociales de una sociedad limitada con domicilio social en España. La calificación que corresponde a la renta que obtenga el socio no residente que derive de operaciones de disolución y liquidación de la sociedad es la de ganancia de capital.

DESCRIPCIÓN

El consultante, nacional y residente en Suecia, es titular del 50% de las participaciones sociales de una sociedad limitada con domicilio social en España. El 12 de marzo de 2023 se elevó a escritura pública el acuerdo de la junta de socios celebrada el 17 de marzo de 2023 por la que se acordaba la disolución y liquidación de la sociedad. En el balance final de liquidación de la sociedad figura exclusivamente como activo tesorería, que se distribuirá entre los socios en proporción a su participación.

CUESTIÓN

Tributación de la renta puesta de manifiesto en el socio con motivo de la distribución de la cuota liquidación de la sociedad.

CONTESTACIÓN

El consultante, residente fiscal en Suecia, conforme a lo señalado en el escrito de consulta, va a recibir rentas de fuente española, por lo que resulta de aplicación el Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 de junio de 1976 ("Boletín Oficial del Estado" de 22 de enero de 1977).

No obstante, para poder aplicar el Convenio, el consultante deberá acreditar su residencia fiscal en Suecia, mediante el oportuno certificado de residencia en el sentido del Convenio, expedido por la autoridad fiscal competente de dicho país.

La disolución y liquidación podría dar lugar a una renta para el socio no residente de la sociedad española.

Resulta necesario, en primer lugar, calificar la renta generada por dicha operación a efectos del Convenio y en su caso, de la normativa interna española. A este respecto, el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 13 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (versión 2017), relativo a la

imposición de las ganancias de capital dispone lo siguiente:

"5. El artículo no contiene una definición detallada de las ganancias de capital que, por las razones antes citadas, sería superflua. Los términos "enajenación de bienes" se utilizan para incluir en concreto las ganancias de capital resultantes de la venta o la permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades a cambio de valores, de la venta de derechos, de la donación e incluso de la transmisión de propiedad mortis causa."

Del precepto anterior no se deduce claramente si las rentas derivadas de la disolución y liquidación de una sociedad deben o no calificarse como ganancias de capital a efectos del Convenio. Por ello, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 3, apartado 2 del Convenio, que establece:

"2. Para la aplicación del presente Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio".

Siendo España el Estado que aplica el Convenio, y dada la condición de no residente del socio de la entidad, la cuestión se analizará desde la perspectiva de la legislación interna española sobre no residentes, contenida en 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 (en adelante, TRLIRNR). En dicha norma tampoco se define concepto de ganancia de capital estableciendo, sin embargo, su artículo 13, apartado 3 lo siguiente:

"3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo".

En este sentido, la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre Patrimonio, en adelante, LIRPF, define, en su artículo 33.1, las ganancias y pérdidas patrimoniales, como "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".

Posteriormente, el artículo 37.1.e) de la LIRPF establece que en los casos de disolución de sociedades se considerará ganancia o pérdida patrimonial para el socio "la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda".

En consecuencia, y a la vista de las anteriores consideraciones, la calificación que corresponde a la renta que obtenga el socio no residente que derive de operaciones de disolución y liquidación de la sociedad es la de ganancia de capital.

El artículo 13 del Convenio dispone lo siguiente:

"1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el párrafo 2 del artículo 6, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que estén sitos.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen o hayan formado parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan o hayan pertenecido a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios profesionales, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de la base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

(...)

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2 y 3, solamente pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que sea residente el transmitente.

(...)

5. Las disposiciones del primer apartado del párrafo 4 no afectarán al derecho de un Estado Contratante a someter a imposición, de acuerdo con su propia legislación, cualquier ganancia derivada de la enajenación de acciones de una sociedad cuyo principal activo consiste en bienes inmuebles, siempre que el vendedor sea un residente del otro Estado Contratante, que

- a) Sea nacional del Estado Contratante primeramente mencionado, sin ser nacional del otro Estado Contratante;
- b) Haya sido residente del Estado Contratante primeramente mencionado en cualquier momento durante un período de cinco años que preceda inmediatamente a la enajenación, y
- c) En el momento de la enajenación, solo o junto con alguna persona estrechamente relacionada, tuviera una influencia decisiva en la sociedad".

Al tratarse de la disolución y liquidación de una entidad cuyo activo está constituido exclusivamente por tesorería, no figurando en el activo de la sociedad española elementos que constituyan bienes inmuebles, conforme a lo anterior, las ganancias de capital que, en su caso, se obtengan en esta operación por el socio no residente no pueden someterse a imposición en España, sino exclusivamente en Suecia, que podrá gravar dichas rentas conforme a lo que disponga su normativa interna.

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.