

EL EXIT TAX EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN ESPAÑA

Miguel Gutiérrez Bengoechea¹

I GANANCIAS DE PATRIMONIO POR CAMBIO DE RESIDENCIA

Como consecuencia del proceso de globalización económica que está experimentando todos los países, los operadores económicos, es decir, las personas físicas y jurídicas intentan buscar nuevos estados donde establecerse para maximizar sus beneficios o simplemente para intentar obtenerlos. El hecho de emigrar a otros países, significa abandonar una residencia para adquirir otra en otro país que posiblemente muestre diferencias en muchos aspectos como en la política, económica o social que pueden llegar a ser significativas.

En el ámbito tributario, algunos Estados miembros y determinados países terceros han establecidos en sus sistemas fiscales los denominados impuestos de salidas, con el fin de mantener la soberanía fiscal del Estado origen y evitar que las plusvalías sean gravadas en el estado de inmigración, por otra parte, también es un método óptimo para evitar la evasión fiscal.

Estos impuestos se devengan cuando la persona física abandona la residencia de un país para establecerse en otro y gravan las rentas devengadas pero pendientes de imputar². Este sistema de tributación

¹ Profesor Titular de Universidad Facultad de Derecho de Málaga (España)

² Cfr TERRA,BJ; WATEL, P. European tax law. Wolkers klumer, 2008, p.392.

puede dar lugar a una doble imposición a nivel internacional porque en los convenios bilaterales para corregir los supuestos de doble imposición no suelen recoger esta forma de tributación adelantada en el Estado de origen y posteriormente en el Estado de inmigración cuando se materialicen las ganancias de capital.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en diversos pronunciamientos considera el *exit tax* contrario al artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en cuanto condiciona la libertad de movimiento de las personas entre países de la Unión Europea.

Sin embargo, hay que matizar que el TJUE no prohíbe los impuestos a la emigración en general, sino que matiza su aplicación que, en todo caso, deberá respetar determinar situaciones y sujetarse a reglas que resulten proporcionales al fin que persiguen.

De esta manera los impuestos de salida pueden ser compatibles con el derecho comunitario siempre y cuando la restricción a la libertad de establecimiento que los mismos comportan se halle justificada y las medidas desarrolladas para su consecución se adecuen al principio de proporcionalidad.

Desde un estudio de los principios jurídicos materiales que en el ámbito tributario preconiza la Constitución Española hay, en mi opinión dos principios que pueden resultar transgredidos.

En primer lugar, el principio de capacidad económica resulta lesionado porque el hecho de gravar una manifestación de riqueza futura atenta contra el criterio de tributación de la renta disponible. En segundo lugar también se podría transgredir el principio de igualdad tributaria porque al otorgar un trato fiscal diferente a sujetos que se encuentran en la misma situación dado que se grava de forma inmediata a los sujetos que trasladen su residencia a un estado tercero, en comparación con los que conservan su residencia en España, cuyas ganancias patrimoniales sólo serán gravadas cuando se hayan realizado efectivamente³.

Por otra parte estos impuestos a la emigración pueden ser útiles para combatir el fraude fiscal, pues en ocasiones el contribuyente puede realizar estancias cortas en otro Estado con el propósito de

3 Cfr RIBES RIBES; A. "Un nuevo *exit-tax* en el ordenamiento español: El artículo 95bis IRPF". *Crónica Tributaria* n. 154, 2015, p.124-128.

enajenar su cartera de valores en el Estado de inmigración con tipos impositivos más bajos para después regresar a su Estado de origen.

A partir del 1 de enero de 2015 se introduce un nuevo supuesto de ganancia patrimonial que toma como presupuesto legal el cambio residencia de las personas físicas cuando éstas son propietarias de participaciones en empresas durante un período considerablemente largo como para entender que las plusvalías se han generado en territorio nacional⁴.

En España se aplica el *limited exit taxes* que supone que el impuesto de salida se aplica sólo sobre determinados bienes, generalmente los valores mobiliarios⁵.

Esta forma de tributación se basa en el *exit tax* o impuesto de salida y lo que se sujeta a imposición son las plusvalías latentes que hayan generado determinados valores con el paso del tiempo.

En este sentido, el artículo 95bis.1 LIRPF dispone que: “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 circunstancias⁶:

Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo (valores que coticen o no en

4 En el aspecto temporal, como esta medida tributaria entró en vigor a partir del 1/1/2015 y que la ganancia patrimonial tácita se imputa al último período impositivo en el que el sujeto pasivo fue residente, debe entenderse que la tributación por las ganancias patrimoniales latentes o no realizadas por cambio de residencia sólo será posible en la medida en que el último período impositivo de residencia en nuestro país sea el ejercicio 2015 o posterior porque en caso contrario la norma podría tener efectos retroactivos.

5 Algunos Estados aplican el *general exit taxes* que someten a imposición todo tipo de bienes que presenten plusvalías latentes, en otros Estados se aplica el *trailing taxes*, que a diferencia del *exit tax*, este gravamen se devenga una vez que haya operado el cambio de residencia en el otro Estado. Por último también se aplica en algún Estado el *recapture or clawback of tax deductions*, en el cual cuando un determinado contribuyente ha disfrutado de determinados beneficios fiscales en relación a un determinado diferimiento, si cambia de residencia tendrá que devolver al estado de origen tales cantidades. Esta situación se da fundamentalmente en los supuestos en que la persona física haya contratado un plan de pensiones.

6 A tenor de DGT 13/10/2015 el último período impositivo que deba declararse por el IRPF está excluido del cómputo de dichos quince períodos, así como del número de diez períodos en los que, al menos, se debe haber tenido la condición de contribuyente del IRPF.

bolsa y acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva) exceda, conjuntamente, de 4000.000 de euros.

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 exceda de 1000.000 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 la letra b)”.⁷

El precepto desde la mecánica de la liquidación del impuesto, presenta el problema del error de salto que no es susceptible de ser subsanado con el artículo 56.3 de la LGT ya que no se trata de tramos impositivos.

Del primer punto del precepto se infiere que el legislador es más exigente con el sujeto pasivo que cambia de residencia cuando éste tiene un gran control en los fondos propios de la entidad en la que participa⁷.

Hay que entender que el concepto de contribuyente asociado al cambio de residencia no sólo se aplica a la persona física que ha residido en España más de 183 días sino también a aquellos sujetos que residiendo en el extranjero tengan que tributar obligatoriamente por obligación personal por razón del cargo público que desempeñan en otro país. No sería de aplicación el exit tax a aquellas personas físicas a las que la norma del IRPF les da la opción de tributar por obligación personal.

Esta tributación de las ganancias de patrimonio latentes no pretende ser una barrera para la entrada de personas que de forma temporal deseen residir en España. Por esta razón se exige un tiempo de residencia significativo que actualmente se fija en 10 años durante los últimos 15 años antes del cambio de residencia para que puedan tributar las ganancias latentes en el supuesto del cambio de residencia.

⁷ El hecho de tener una participación superior al 25 por ciento, permite al sujeto pasivo capitalizar o descapitalizar a la entidad con el objeto de disminuir el valor de mercado de las acciones o participaciones.

En el caso de que el contribuyente cambie de forma temporal y por motivos laborales a un país que no tenga la consideración de paraíso fiscal o por cualquier otro motivo siempre que 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 petición del contribuyente, se aplazará por la Administración pública el pago de la deuda tributaria.

En el supuesto de que el sujeto adquiera la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria quedará extinguida, así como los intereses devengados aunque no, el coste del reembolso de las garantías⁸.

El precepto habla de la transmisión de la titularidad de las acciones o participaciones desde un punto de vista totalitario. Sin embargo, si se transmiten parcialmente la titularidad de las acciones o participaciones, se supone que se anularía parcialmente la deuda tributaria así como los intereses devengados.

En el caso de contribuyentes que emigraron a terceros países y tuvieron que ingresar la deuda tributaria correspondiente al *exit tax*, si adquirieran de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de los títulos valores, podrán presentar una autoliquidación rectificativa frente a la Administración para recuperar la deuda tributaria ingresada pero sin los intereses de demora devengados desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución⁹.

Desde la mecánica de la liquidación del impuesto, las ganancias patrimoniales sujetas a tributación como consecuencia de cambios de residencia se integran en la base imponible del ahorro junto a las variaciones patrimoniales provenientes de las transmisiones de bienes y derechos del sujeto.

⁸ En el supuesto de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación a cinco años adicionales siempre que se justifique la circunstancia de la prórroga de la estancia.

⁹ La solicitud de rectificación de la autoliquidación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo que deba declararse por este impuesto.

De la dicción del precepto sólo se regula las ganancias patrimoniales no dando opción a compensar las posibles pérdidas patrimoniales pendientes de realización¹⁰.

Por último, en el precepto se recoge varios supuestos de extensión de la residencia al sujeto que cambia su residencia a un país dentro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria. En este supuesto la ganancia patrimonial tributará cuando en el plazo de diez años siguientes al último que deba declararse por este impuesto, concurra alguna de las siguientes situaciones: en primer lugar que las acciones o participaciones se transmitan inter-vivos, en segundo lugar, que el contribuyente deje de ser residente en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo y en tercer lugar, que el contribuyente incumpla su obligación de comunicar determinada información a la Administración tributaria.

Estos tres últimos supuestos tienen la naturaleza del trailing tax, caracterizada por gravar rentas futuras y, a diferencia del exit tax, aplicable con posterioridad al cambio de residencia del contribuyente. Existe, por lo tanto, una extensión del poder de sujeción basado en la ficción de considerar que, durante un cierto período de tiempo, el emigrante continúa siendo residente del Estado de origen¹¹.

2 NATURALEZA JURÍDICA DE LAS PLUSVALÍAS LATENTES

La cuantificación que señala el precepto para la determinación de la variación patrimonial tiene como base jurídica una ficción tributaria en su máxima expresión que a su vez engloba a otras ficciones jurídicas relacionadas con la cuantificación de las plusvalías.

En este sentido, el artículo 95bis.1 LIRPF establece que la variación patrimonial se calculará tomando como valor de transmisión el valor de mercado y como valor de adquisición, el coste de adquisición de los valores.

10 Esta situación no parece, en mi opinión, muy acorde con el principio de capacidad económica.

11 Desde la mecánica de la liquidación del impuesto si se incumplen los requisitos del apartado 6 del artículo 95 bis LIRPF 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 de ningún tipo.

El hecho de gravar una plusvalía ficticia no es más que fingir que una realidad jurídica que dista absolutamente de la real y que posiblemente el único fin que mueve al legislador a gravar esta ganancia de capital es la de preservar la soberanía fiscal del Estado.

Sin embargo, no hay que descartar que en la norma hay un nexo probabilístico que se traduce en que cuando una persona física residente en España, es titular de una inversión en valores mobiliarios durante un largo plazo y decide cambiar su residencia fiscal a otro país, se presume que la plusvalía ha sido generada en España y, por lo tanto, debe tributar en nuestro país por el incremento generado¹².

Sin embargo, la situación se torna más compleja si nos centramos en el valor de transmisión que se regula para el cálculo de la variación patrimonial.

Hay que destacar que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado como es el valor de mercado que en muchas ocasiones su determinación, no es fácil, y que en muchas ocasiones nos podrían llevar a cometer errores de hecho.

Esta forma de cuantificar la ganancia patrimonial se complica aún más para el caso de que sujeto que quiere cambiar de residencia sea propietario de títulos valores que no coticen en bolsa.

En este sentido el artículo 95bis.3.b dispone que: “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 resultantes del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. A éste último efecto, se com-

12 Esta hecho plantea que implícita a la ficción tributaria se hallaría una presunción legal absoluta.

putarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances”.

El hecho de capitalizar al 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto determina un valor de transmisión que no tiene por qué coincidir con el valor de mercado de los valores que no coticen en bolsa. Inicialmente, nos lleva a considerar que el legislador articula una ficción jurídica para determinar como el valor de transmisión, el de mercado. No obstante, el hecho de que el sujeto pasivo pueda accionar frente a esta estimación legal del valor del mercado hace que el precepto tenga una naturaleza procesal, es decir, que el sujeto siempre puede desvirtuar el hecho presunto que contiene la norma en base a una interpretación jurídico-contable que arroje otro valor de mercado.

REFERÊNCIAS

TERRA, BJ; WATEL, P. **European tax law**. Wolkers klumer, 2008,

RIBES RIBES; A. Un nuevo *exit-tax* en el ordenamiento español: El artículo 95bis IRPF. *Crónica Tributaria* n. 154, 2015, p.124-128. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS DIREITOS HUMANOS