

Novedades en la tributación del cambio de residencia fuera del territorio español en el Impuesto sobre Sociedades y de No Residentes

Cuando una entidad traslada su residencia fuera del territorio español debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal de los elementos patrimoniales. Ahora con la Ley contra el fraude fiscal se altera, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2021, el régimen de diferimiento en el pago. Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE) podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por quintas partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales).

Como ya le hemos venido informando, en el BOE de 10 de julio de 2021, se ha publicado la **Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal** de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias.

Entre otras novedades, queremos destacar las introducidas con relación a la tributación del cambio de residencia fuera del territorio español ("exit tax") en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

1. Impuesto sobre Sociedades (IS)

Como sabemos, cuando una entidad traslada su residencia fuera del territorio español debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal de los elementos patrimoniales. Las novedades que se introducen, con efectos **para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021**, son:

- Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso con acuerdo de asistencia mutua en materia de cobros de créditos tributarios, **podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria (impuesto**

de salida) por quintas partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales). Este fraccionamiento devengará intereses de demora, pero no se exigirán garantías para su concesión, excepto que los órganos de recaudación aprecien -en los 6 meses siguientes al final del período voluntario de autoliquidación- indicios de que podría no cobrarse la deuda. En ese caso, si no se prestan las garantías adecuadas, o no se ingresa la totalidad de la deuda, se iniciará el período ejecutivo.

El **ejercicio de la opción** se deberá realizar en la declaración del impuesto del período que concluya con ocasión del cambio de residencia. El pago de la primera fracción se deberá efectuar en el plazo voluntario de dicha declaración; y el vencimiento y exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes (junto con los intereses de demora devengados por cada una de ellas) se producirá de forma sucesiva transcurrido un año desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al último período impositivo.

- Se establecen supuestos en los que el **fraccionamiento pierde su vigencia**: cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros; cuando se trasladen con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE; cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE; si se encuentra en liquidación, concurso o procedimiento equivalente; o si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo.

En los dos primeros supuestos (i.e. traslado de elementos patrimoniales a terceros o fuera de la UE o del EEE), si el traslado es parcial, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional del impuesto de salida devengado respecto de los elementos efectivamente trasladados.

En los tres primeros casos se tendrán que ingresar las cantidades pendientes en el plazo de un mes desde que perdió vigencia el fraccionamiento.

- Para evitar supuestos de doble imposición, la norma prevé que, en el caso de cambio de residencia o transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que hayan sido objeto de un impuesto de salida en un Estado miembro de la UE, el valor determinado por el Estado miembro de salida tenga la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado (que, en su caso, deberá prevalecer).
- Como excepción a todo lo anterior, no se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías, o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España.

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

En el régimen vigente a efectos del IRNR son únicamente dos los supuestos que obligan a integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales:

1. Cuando los elementos patrimoniales estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa en su actividad.
2. Cuando los elementos patrimoniales que están afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español, sean transferidos al extranjero.

No obstante, con efectos **para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021**, se incluye en la Ley Antifraude un tercer supuesto: que los elementos patrimoniales estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español y este traslade su actividad al extranjero.

Como en el IS, se mantiene la posibilidad de aplazar o fraccionar la deuda cuando el traslado o

transferencia se efectúe a la UE o al EEE, por quintas partes anuales iguales.

La opción se realizará en la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo en el que tenga lugar la transferencia de activos o al concluido con ocasión del traslado de actividad, según los casos; previendo la Ley las mismas reglas que en el IS en relación con el pago de la primera fracción y el vencimiento y exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes.

También se establecen las mismas reglas en cuanto a la exigencia de intereses de demora y a la obligación de constituir garantías cuando se opte por el fraccionamiento (aunque solo cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado).

El referido fraccionamiento no será posible, no obstante, cuando el impuesto deba ser pagado con motivo del cese de la actividad por el establecimiento permanente.

Los supuestos de pérdida de vigencia del fraccionamiento son los mismos que los contemplados para el IS. Es decir, el fraccionamiento perderá su vigencia cuando la actividad realizada por el establecimiento permanente se traslade con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE, así como en los supuestos de transmisión de los elementos patrimoniales a terceros, situación concursal o falta de ingreso de los plazos anteriores.

Además, en línea con lo dispuesto para el IS:

1. En los supuestos de (i) transmisión de los elementos patrimoniales a terceros, o (ii) traslado de los elementos patrimoniales con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE, si el traslado es parcial, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional del impuesto de salida de dichos elementos efectivamente trasladados.
2. Se prevé la exigencia de intereses de demora y, en su caso, del recargo de apremio, en los casos en que no se ingrese la deuda en los plazos de ingreso voluntario o de un mes desde la pérdida de vigencia del fraccionamiento, según los casos.
3. En el caso de transferencia a España de elementos patrimoniales o del traslado de actividades que hayan sido objeto de un impuesto de salida en un Estado miembro de la UE, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado (que se presume que prevalecerá, a estos efectos).
4. No se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que los activos deben volver a territorio español para su afectación a un establecimiento permanente en el plazo máximo de un año.

Por último, en el régimen actual se establece que se entenderá concluido el período impositivo de los establecimientos permanentes en los siguientes supuestos:

- a. Cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente.
- b. Cuando se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad.
- c. Cuando la casa central traslade su residencia.
- d. Cuando fallezca su titular.

La Ley Antifraude incluye un nuevo supuesto para entender concluido el período impositivo: cuando el establecimiento permanente traslade su actividad al extranjero.

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan



tener al respecto.

Un cordial saludo,