

Referencia: **CTE 04-25/R**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El consultante tiene la consideración de residente fiscal en España y reside en Madrid. Trabaja por cuenta ajena para una entidad con domicilio social y fiscal en España (la Sociedad A), perteneciente a un grupo. En el año 2018, fue desplazado a la filial francesa de dicho grupo, por lo que residió en Francia durante 6 años (periodo 2018-2023). A finales de 2023, regresó a España y pasó a residir en Madrid, siendo residente fiscal con efectos 1 de enero de 2024. De este modo, el Consultante ha tenido la consideración de contribuyente no residente fiscal en España durante los cinco años anteriores al cambio de residencia a territorio de la Comunidad de Madrid efectuado en 2024.

En mayo de 2023, el consultante adquirió acciones de la entidad matriz del grupo, también domiciliada en España (“Sociedad Matriz”) en virtud de unos planes de incentivos.

Asimismo, a principios de 2024, el consultante adquiere un importe adicional de acciones en dicha Sociedad.

La totalidad de las acciones del consultante en la Sociedad Matriz han sido adquiridas siendo empleado de la Sociedad A. Sus acciones le confieren un porcentaje del capital social y de los derechos de voto muy pequeño (por debajo del 1%). Asimismo, ni el cónyuge, ni ningún familiar del Consultante, participan en la Sociedad Matriz.

Cuando se produjeron dichas adquisiciones, los valores de la Sociedad Matriz no estaban negociados en ningún mercado organizado. Con posterioridad, en el ejercicio 2024, las acciones clase B de la Sociedad Matriz fueron admitidas a cotización en el Mercado Continuo.

Al margen de dichas adquisiciones, el Consultante no ha realizado otras inversiones en 2023 y 2024 que puedan generar deducción.

La Sociedad Matriz participa en el 100% del capital social de la Sociedad A y dentro de su activo tiene otros activos y otras filiales.

CUESTIONES PLANTEADAS

1. En cuanto al momento de realizar la inversión, confirmación de que podía realizarse tanto en el año 2023 (anterior al año de cambio de residencia efectuado en 2024), como en el propio ejercicio 2024, generándose la deducción por ambas adquisiciones en el ejercicio 2024 y pudiendo aplicarla en los años 2025-2029 en caso de insuficiencia de cuota.

2. En cuanto al tipo de inversión, confirmación de que, que el hecho de que la adquisición de acciones se haya realizado en el marco de un plan de incentivos no obsta a su consideración como “inversión”, y no mediante compraventas al uso, en la medida en que la norma habla del “valor de adquisición”. Asimismo, se pide confirmación de que el valor

de adquisición sobre el que procede aplicar la deducción es el valor minorado tras la distribución de prima de emisión.

3. En cuanto a la limitación de no prestar servicios contemplada en el apartado 2.a) del 17.bis., confirmación de que ésta no opera en la medida en que el consultante no estaba contratado directamente por la entidad de la que adquirió los valores (la Sociedad Matriz), sino por una de sus filiales, la Sociedad A.

4. En caso de que, en el futuro, el Consultante ejerciera funciones directamente en la Sociedad Matriz, si esta circunstancia supondría incumplir con el régimen previsto, o si, por el contrario, no se estaría incumpliendo el requisito en la medida en que en ese momento las acciones no se verían afectadas por la limitación de no prestar servicios contemplada en el apartado 2.a) del 17 bis, al estar cotizadas en el mercado continuo.

4.bis. Subsidiariamente, si podría solventarse el incumplimiento vendiendo las acciones antes de la fecha en que se iniciara la prestación de servicios a la Sociedad Matriz.

Teniendo en cuenta que se estaría obligando al Consultante a vender las acciones de la Sociedad Matriz para poder adquirirlas de nuevo después, al ser valores cotizados y por tanto no sujetos a la citada restricción, se pregunta de nuevo si directamente cabe entender que no se produciría ningún incumplimiento en caso de que el Consultante tuviera que prestar servicios en la Sociedad Matriz.

5. En cuanto a la posibilidad de reinvertir las acciones, ya sea porque se ha incurrido en la situación de incumplimiento anteriormente mencionada, o porque el Consultante decidiera venderlas a su elección, se entiende que podría invertirse en valores extranjeros, sin necesariamente reinvertir en valores representativos de la participación en fondos propios de entidades españolas o valores representativos de la cesión a terceros capitales propios emitidos por entidades españolas (condición adicional exigida únicamente cuando se realiza la inversión en el ejercicio anterior al de la adquisición de la residencia, pero que ya no debería afectar a efectos de la reinversión posterior).

6. Por último, en cuanto al dies a quo del plazo de mantenimiento de la inversión de seis años, se pregunta si empieza a contar desde la adquisición de las acciones (en su mayoría, el 15 de mayo de 2023) o desde el 1 de enero de 2024, fecha de efectos del primer año de residencia en la Comunidad de Madrid. Esto es, si en el supuesto planteado, el periodo de obligación de mantenimiento de la inversión va del 15 de mayo de 2023 al 15 de mayo de 2029, o bien del 1 de enero de 2024 al 31 de diciembre de 2029.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

CONTESTACIÓN

El Artículo 17 bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, regula la deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero. Este precepto fue incorporado por el artículo único.4 de la Ley 4/2024, de 20 de noviembre, y resulta de aplicación a todos los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, según establece la disposición final única de la citada Ley, en los siguientes términos:

“1. Las personas físicas no residentes en España que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad de Madrid, podrán aplicar una deducción del 20 por ciento del valor de adquisición, incluyendo los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, de los siguientes elementos patrimoniales:

a) Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados o no, en mercados organizados.

b) Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados o no, en mercados organizados.

2. Para la aplicación de la presente deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) En el caso de inversión en valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, la entidad no podrá estar constituida ni domiciliada en un paraíso fiscal y la participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de mantenimiento de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto, no pudiendo el contribuyente en ningún caso llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral en la entidad objeto de la inversión.

b) La inversión debe ser realizada en el propio ejercicio de la adquisición de la residencia fiscal en la Comunidad de Madrid, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o en el ejercicio siguiente. En el caso de inversión en valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios emitidos por entidades españolas y de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades españolas, la inversión también podrá realizarse en el ejercicio anterior al de la adquisición de la citada residencia.

El contribuyente deberá mantener la inversión adquirida durante un plazo de seis años, siendo válidas las transmisiones onerosas de los elementos patrimoniales adquiridos con reinversión total del importe obtenido con la transmisión, en el plazo de un mes desde las mismas, en cualquiera de los elementos patrimoniales mencionados en el apartado 1 de este artículo.

Cuando la inversión inicial haya concurrido en el ejercicio anterior al de la adquisición de la residencia fiscal, teniendo por objeto entidades de nacionalidad española, se deberá mantener la inversión realizada hasta que adquiera dicha residencia, pudiendo reinvertir, en los activos y con los requisitos señalados en este artículo, a partir del ejercicio de adquisición de la residencia.

c) Que el contribuyente no haya sido residente en España durante los cinco años anteriores al cambio de residencia a territorio de la Comunidad de Madrid.

3. La deducción podrá ser aplicada en el ejercicio en el que se produzca la inversión y en los cinco ejercicios siguientes inmediatos y sucesivos en caso de insuficiencia de cuota íntegra. En caso de concurrir con otras deducciones autonómicas, esta deducción se aplicará con posterioridad al resto de deducciones a las que tenga derecho el contribuyente.

En el caso de que la inversión se haya realizado en el ejercicio anterior al de la adquisición de la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad de Madrid, para los bienes respecto de los cuales se prevé esta posibilidad en el apartado 2.b), la deducción podrá ser aplicada en el ejercicio en el que se adquiera la citada residencia fiscal o en los cinco ejercicios siguientes inmediatos y sucesivos, en caso de insuficiencia de cuota íntegra.

4. Esta deducción podrá ser de aplicación a todas aquellas personas que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad de Madrid a partir del 1 de enero de 2024 aun cuando las inversiones se hayan realizado durante el ejercicio anterior, en los supuestos recogidos en el apartado 2.b).

Además, el contribuyente deberá mantener la condición de tal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad de Madrid hasta el último ejercicio del periodo de mantenimiento de la inversión.

La pérdida de la residencia en la Comunidad de Madrid en el período de obligación de mantenimiento de la inversión o el incumplimiento de la obligación de mantenimiento de la inversión realizada, incluyendo el supuesto de transmisión sin reinversión total, originarán la pérdida de la deducción aplicada.

5. La deducción contenida en este artículo resultará incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones establecidas en los artículos 15 y 17.”

Conforme al precepto señalado, y atendiendo a las cuestiones planteadas en el escrito de consultante, cabe resolver lo siguiente:

a) La deducción podrá ser de aplicación a todas aquellas personas que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad de Madrid a partir del 1 de enero de 2024, y que no hayan sido residentes en España durante los cinco años anteriores al cambio de residencia a territorio de la Comunidad de Madrid.

En este caso, el consultante habría mantenido su residencia fiscal en Francia durante el período 2018-2023, es decir, durante seis años. De este modo, tuvo la consideración de

contribuyente no residente fiscal en España durante los cinco años anteriores al cambio de residencia al territorio de la Comunidad de Madrid con efectos a partir del 1 de enero de 2024, por lo que cumpliría este primer extremo.

b) En el caso de inversión en valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios emitidos por entidades españolas y de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades españolas, la inversión también podrá realizarse en el ejercicio anterior al de la adquisición de la citada residencia.

En este caso, en mayo del ejercicio 2023 el consultante habría adquirido acciones de la entidad matriz del grupo al que pertenece la empresa en la que trabaja. Asimismo, a principios de 2024, el consultante adquiere un importe adicional de acciones en dicha Sociedad. La empresa matriz está domiciliada en España. Las acciones adquiridas le confieren un porcentaje del capital social y de los derechos de voto muy pequeño (por debajo del 1%). Asimismo, ni el cónyuge, ni ningún familiar del Consultante, participan en la sociedad matriz.

En estas circunstancias, la inversión realizada tanto en el ejercicio anterior al traslado de la residencia a España en la Comunidad del Madrid, con la del año de adquisición de la residencia, entrarían dentro del ámbito de aplicación temporal que recoge el apartado 17.2.b) del artículo 17 bis. En todo caso, dado que la acciones habrían sido adquiridas en virtud de unos planes de incentivos de la empresa, sólo aquellas que hayan supuesto un desembolso efectivo del consultante o no tengan la condición de retribución en especie exenta, conforme establece el artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, darán derecho a la aplicación de la deducción.

El hecho de estar contratado en el momento de realizar la inversión por una de las sociedad filiales, y no por la sociedad matriz, no afecta al cumplimiento de la limitación establecida en la letra a) del apartado 2, cuando establece en su inciso final que el contribuyente en ningún caso podrá llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral en la entidad objeto de la inversión.

c) La letra a) del apartado 2 señala que en el caso de inversión se realice en valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad no negociados en mercados organizados:

- La entidad no podrá estar constituida ni domiciliada en un paraíso fiscal.

- La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de mantenimiento de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto. Este requisito deberá cumplirse durante todo el periodo de mantenimiento de la inversión.

- El contribuyente no podrá, en ningún caso, llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral en la entidad objeto de la inversión. Este requisito deberá cumplirse a lo largo del periodo obligado de mantenimiento de la inversión.

Por tanto, una vez realizada la inversión, si el consultante pasara a realizar funciones ejecutivas en la Sociedad Matriz o mantiene una relación laboral en la entidad objeto de la inversión, ello supondrá el incumplimiento de dicha restricción. Ahora bien, la limitación quedará sin efecto desde el mismo momento en que la inversión realizada en su día recaiga sobre valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, que se encuentren negociados en mercados organizados.

d) Respecto a la posibilidad de reinvertir dentro del periodo de mantenimiento de la inversión, los dos párrafos finales del apartado 2 del artículo 17 bis señalan que serán válidas las transmisiones onerosas de los elementos patrimoniales adquiridos con reinversión total del importe obtenido con la transmisión, en el plazo de un mes desde las mismas, en cualquiera de los elementos patrimoniales que dan derecho a la deducción.

Además, cuando la inversión inicial haya concurrido en el ejercicio anterior al de la adquisición de la residencia fiscal, se deberá mantener la inversión realizada hasta que se adquiera dicha residencia, pudiendo reinvertir a partir de entonces en los activos y con los requisitos señalados en el apartado 1, sin el requisito añadido de que la sociedad objeto de reinversión tenga la nacionalidad española. Por tanto, nada impide que pueda reinvertirse en valores extranjeros cuando la inversión inicial corresponde al año anterior a la adquisición de la residencia en la Comunidad de Madrid.

e) En relación al dies a quo del plazo de mantenimiento de la inversión de los seis años, este comienza desde que se produce la adquisición de los valores, y no desde la adquisición de la residencia en territorio español. Así, los plazos señalados en años se computan de fecha a fecha. Además, cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes.

En todo caso, la comprobación del cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos señalados queda fuera del ámbito de las competencias de este Centro Directivo, que corresponderá en última instancia a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.