



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

Asesoramiento fiscal del grupo familiar ALBEDRÍO

Ignacio Pérez Gutiérrez

Máster en Acceso a la Abogacía
Universidad Pontificia de Comillas

Diciembre 2022

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	3
I. ANÁLISIS FISCAL DE LAS OPERACIONES DEL GRUPO FAMILIAR	5
DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS	5
TRANSMISIÓN/CESE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	14
PRÉSTAMOS.....	16
VENTA	19
REORGANIZACIONES SOCIETARIAS	20
II. IMPLICACIÓN DE LA FORMACIÓN DE UN GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	25
III. CUESTIONES SOBRE LA SITUACIÓN FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS	27
Impuesto sobre el Patrimonio	28
Donaciones	30
Sucesiones	42
Residencia fiscal	46

RESUMEN EJECUTIVO

A lo largo del siguiente informe se procederá a resolver las cuestiones planteadas por un grupo de empresas familiar con la intención de facilitar el entendimiento sobre las consecuencias fiscales que pueden producirse dentro de las distintas operaciones a realizar. En el desarrollo del asesoramiento realizado, se realizará un recorrido a través de la normativa española, delimitando qué ley concreta regula la situación que plantea el cliente e incorporando la aplicación de los preceptos que mejor se correspondan con cada caso.

Debido a la amplia variedad de cuestiones a tratar, se realizará una comparación de los beneficios que aportaría la aplicación de cada régimen que pudiera tener efecto en las distintas operaciones, con el objetivo de proporcionar una visión conjunta de las diferentes estrategias a seguir por el cliente. En este sentido, se señalará explícitamente aquella que desde este punto de vista fuera la adecuada para garantizar el próspero y adecuado funcionamiento del grupo familiar.

Al tratarse de una estructura societaria de carácter familiar, obtendrá un mayor protagonismo el estudio del Impuesto sobre Sociedades, al igual que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a tenor de las múltiples operaciones de transmisión que se proponen.

De igual manera, debido a la variedad de territorios en los que actúa el grupo familiar, se prestará atención a la aplicación de los diferentes convenios firmados entre España y otros estados con la finalidad de resolver los posibles conflictos que pudieran surgir a la hora de aplicar uno u otro régimen.

PALABRAS CLAVE

Grupo familiar, Impuesto sobre Sociedades, exención, planificación fiscal, residentes y participaciones.

ABSTRACT

Throughout the following report we will proceed to resolve the issues raised by a group of family business with the intention of facilitating the understanding of the tax consequences that may happen within the different operations to be carried out. In the development of the advice given, a review will be made through the Spanish regulations, delimiting which specific law regulates the situation raised by the client and incorporating the application of the regulations that best correspond to each case.

Due to the wide variety of issues to be dealt with, a comparison of the benefits that the application of each regime that could have an effect on the different operations will be made, with the objective of providing a joint vision of the different strategies to be followed by the client. In this aspect, the one that, from this point of view would be suitable to guarantee the prosperous and correct functioning of the family group, will be explicitly indicated.

As it is a family corporate structure, the study of Corporate Income Tax, as well as Inheritance Tax, will play a major role, in view of the multiple transfer operations that are proposed.

Additionally, due to the variety of territories in which the family group operates, attention will be paid to the application of the different agreements signed between Spain and other countries in order to resolve possible conflicts that may arise when applying one or the other regime.

KEY WORDS

Family Group, Corporate Income Tax, Exemption, Tax Planning, Residents, Shares

I. ANÁLISIS FISCAL DE LAS OPERACIONES DEL GRUPO FAMILIAR

Se ha solicitado por parte del cliente, el grupo ALBEDRÍO, que se realice el asesoramiento fiscal de una serie de operaciones que está dispuesto a llevar a cabo en el ejercicio de 2022 y cuyo análisis se realizará desde el punto de vista de la tributación directa e indirecta, pormenorizando los impuestos que se verían afectados en dichas operaciones y concretando los posibles efectos que pueden tener las mismas a la hora de realizar la tributación.

Dentro de las operaciones a realizar por ALBEDRÍO, se encuentran las siguientes:

DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS

a) En primer lugar se presenta la situación en la que H3, que reside en las Islas Caimán, pretende repartir un dividendo a H2 que, a su vez, quiere de igual manera repartir un dividendo con el mismo importe a H1. Se indica, además, que H2 genera rentas por otras actividades aparte de esos dividendos.

En este caso, para analizar de la manera más precisa esta operación de la cual se solicita asesoramiento, debemos consultar el Capítulo IV de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, un impuesto de carácter directo en el que se regula la exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes. Concretamente, será el artículo 21 de esta ley, dedicado específicamente a las exenciones sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, el que determine si estas operaciones pueden beneficiarse de la exención que ofrece la legislación española para este tipo de actuaciones.

Pues bien, en el apartado 1 de este artículo 21 se establecen una serie de requisitos que deben cumplir aquellas entidades que pretenden distribuir los dividendos si quieren gozar de la exención ofrecida por la ley.

En primer lugar, se indica que debe darse un mínimo de un 5 por ciento de participación, directa o indirecta en el capital o en los fondos propios de la entidad¹, siendo esta una cuestión que se puede entender como cumplida en ambos repartos de dividendos puesto que el Grupo informó desde un primer momento que la participación es del 100 por ciento en cada una de las entidades.

Continúa el artículo diciendo que, además, deberán las entidades poseer dicha participación señalada en el párrafo anterior de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en el que sea exigible el beneficio que se distribuya, pudiendo también mantener dicha participación el tiempo necesario para completar ese plazo de un año.

¹ Artículo 21.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En este caso, se debe asumir por esta parte que de nuevo se cumple este requisito exigido por la ley tributaria al no tener ninguna información que indique que la participación en estas entidades que quieren realizar estas operaciones no cumpla con los plazos descritos.

Vistos estos requisitos, se puede entender que ambas operaciones cumplen con lo establecido en la norma. Sin embargo, adicionalmente, este mismo artículo establece otra condición respecto de aquellas participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, algo que afecta únicamente a H3 pues se indica que es residente en las Islas Caimán, condición que indica que la entidad participada tiene que haber estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al impuesto que se regula en esta ley a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, independientemente de que se haya aplicado cualquier otro tipo de exención, bonificación, reducción o deducción.²

En este sentido, se debe analizar individualmente la situación de H3, residente en las Islas Caimán, pues nos encontramos a lo que se refiere la ley tributaria como un paraíso fiscal. Este concepto se asimila con el termino jurisdicción no cooperativa, es decir, son territorios con los que no existe efectivo intercambio de información con el estado español o en los que se da una nula o baja tributación. Así, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece, entre otros, algunos criterios sobre los que se entiende que existe una asistencia mutua entre territorios y que desembocan en una transparencia que permite que se den los mecanismos necesarios para evitar la doble imposición.³

Para ser considerado como jurisdicción no cooperativa, esos países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, deberán ser calificados como tales mediante Orden Ministerial. En el caso de que no se determinen por Orden Ministerial aquellos países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán esa misma consideración aquellos países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

Este Real Decreto ha sido modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, en el que se incorpora a esa lista donde aparecen los paraísos fiscales, aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional, en el que se establezca algún tipo de cláusula de intercambio de información en materia tributaria en el que se establezca de manera explícita que dejen de tener dicha consideración, desde el momento en que este convenio se aplica.

² Artículo 21.1.b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³ Manual de Tributación de No Residentes. Anexo IV: Jurisdicciones No Cooperativas.

Pues bien, en ese Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, aparecen las Islas Caimán como un paraíso fiscal, con el que España no tiene ningún convenio que dictamine no ser un territorio de jurisdicción cooperativa.

Por lo tanto, volviendo a ese artículo 21.1.b) de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, se destaca especialmente el hecho de que no se entenderá que cumple el requisito relativo a haber tributado por esos dividendos de una manera análoga a la que se haría por un residente en el territorio español cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Esto determina que a los dividendos repartidos desde H3 a H2 no se les podría aplicar esa exención que se busca con la aplicación del artículo 21. Sin embargo, esos dividendos repartidos desde H2 a H1 sí que podrían quedar exentos al cumplir con los requisitos descritos, pues se entiende que al ser residentes en territorio español sí que cumplen los criterios delimitados en el artículo.

En otro aspecto, se puede dar el caso de poder aplicar un régimen especial de consolidación fiscal teniendo en cuenta que H2 se configura como un holding, entendido este como la existencia de una sociedad, con la estructura de matriz o dominante, que ostenta el control sobre una o varias sociedades, dominadas o dependientes sobre las que obtiene el control de sus participaciones, lo que da lugar a que sea posible realizar la gestión y dirección del grupo societario de una manera más unificada.

Sin embargo, el tratamiento respecto a la aplicación de uno u otro régimen no encontraría ninguna diferencia significativa que precise la necesidad de elegir uno u otro.

En sustitución de la exención, lo que se podría realizar es una deducción regulada en el artículo 32 de la misma ley, donde se menciona en su apartado primero:

“Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente. Para la aplicación de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por ciento.

b) Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del

Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

En este caso, sí que se cumplen los requisitos exigidos ya que no hace referencia al lugar sobre el que proceden las rentas, sin importar que sea considerado paraíso fiscal. Sin embargo, esa deducción aplicada no produciría ningún efecto pues lo deducido sería aquello que se ha pagado en materia de tributo en el país de origen y en las Islas Caimán no se tributa ninguna cantidad.

b) En la siguiente operación se indica que H5 ha sido adquirida por H1 a mediados del año 2021 y que esta pretende repartir un dividendo a H1 sin que se haya generado ningún resultado por parte de H5 desde que la sociedad fue adquirida. En vez de eso, se repartirán las reservas generadas con anterioridad a la adquisición.

Siguiendo el esquema descrito en la consulta anterior, en el reparto de dividendos se deben dar una serie de circunstancias concretas delimitadas por el artículo 21 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades. En este caso, para aquellas sociedades que pretenden hacer un reparto de dividendos siendo residentes en territorio español, la única condición que establece dicho artículo para la adecuada aplicación de la exención que se está buscando en este tipo de operaciones, es la de poseer ese mínimo del 5 por ciento de participación en el capital o fondos propios de la entidad H5, algo que debe constar como cierto al haber sido informada esta parte de que la participación del Grupo en cada una de las entidades que aparecen en la estructura empresarial es del 100 por ciento.

Otro aspecto crucial de este requisito que de igual manera se ha señalado anteriormente es que dicha participación mínima en la entidad que distribuye en dividendo debe ser poseída de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que el beneficio que ha sido distribuido tenga carácter exigible o, en su defecto, si no se puede cumplir dicho plazo, se deberá mantener esa participación durante el tiempo necesario para completar el mismo.

Pues bien, para el caso concreto, al haber adquirido H5 a mediados del año 2021, se podría realizar dicha distribución siempre y cuando cumpla la excepción de mantener la participación en la entidad para poder llegar al plazo ininterrumpido de un año que señala la legislación tributaria.

Ahora bien, una cuestión a destacar que hace variar las recomendaciones que debe seguir el cliente a la hora de poder realizar estas operaciones de la manera más beneficiosa posible es el hecho de que, al no haber generado resultados H5, lo que se va a repartir no son dividendos, sino reservas que se han generado con anterioridad y sobre las que se puede entender que la aplicación de este precepto legal es incompleta.

Para ello, con la ayuda de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, se va a poder discernir si se pueden asemejar las operaciones de reparto de dividendos a aquellas situaciones en las que se reparten reservas como en el caso en el que nos encontramos.

Es el artículo 31.2 de esta Resolución el que efectivamente indica que *“Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen”*⁴, poniendo de manifiesto que esa reserva que pretende distribuir H5 tiene el mismo efecto que tendría un reparto de dividendos pues así lo califica dicha Resolución.

Por lo tanto, para la consulta realizada se puede afirmar que ese reparto de reservas generadas con anterioridad a la adquisición de H5 por parte de H1 debe seguir los mismos requisitos que marca la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 21.1.a) para que se pueda aplicar la exención deseada, debiendo mantener ininterrumpidamente esa participación mínima exigida durante el plazo necesario para llegar al cómputo de un año, además de cumplir el mandato que se refleja en la Resolución consistente en que la participada haya generado un mayor número de beneficios en comparación con las reservas repartidas.

c) Continuando con las operaciones relativas a la distribución de resultados del Grupo, se realiza la consulta sobre los efectos que podrían producirse a la hora en que H4, que reside en Hungría y cuyo tipo nominal del Impuesto de Sociedades es del 9 por ciento, pretende repartir un dividendo a H2.

En esta ocasión, para el correcto asesoramiento del caso concreto, debemos nuevamente remitirnos a ese artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tal y como sucede en la primera consulta propuesta por el Grupo, se puede observar como una entidad no residente en territorio español pretende repartir un dividendo a una entidad residente. Sin embargo, la principal característica a analizar en este asunto debe focalizarse en ese 9 por ciento que marca Hungría como su tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades.

Haciendo una rápida y reiterada mención al requisito recogido en el apartado a) de ese artículo 21.1 sobre el que versan estas operaciones, queda demostrado que se cumple ese mínimo de un 5 por ciento de participación en el capital o en los fondos

⁴ Artículo 31.2 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

propios de la entidad, pues el Grupo tiene una participación del 100 por ciento en cada una de las entidades. De igual forma, al no conocer una información que disponga lo contrario, dicha participación parece que ha sido ininterrumpida durante el año anterior al día en el que se considera exigible el beneficio que se quiere distribuir.

Una vez resuelto esto, es hora de ver si esa entidad no residente cumple con el requisito indispensable que requiere el apartado b) del mismo artículo. Concretamente, la parte del precepto que se analiza en esta situación es la referida a la que dispone que para poder aplicar la exención debe darse la situación en la que *“la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa”*⁵.

En este caso, se sabe que el dividendo de H4 ha tributado por el Impuesto sobre Sociedades, por lo que cumple con esa sujeción a un impuesto análogo al impuesto español, sin embargo, se indica que lo ha hecho bajo un tipo nominal de un 9 por ciento, un porcentaje inferior al 10 por ciento marcado por el precepto y que da a entender que, al no llegar a ese mínimo, la aplicación de la exención es inviable en esta distribución.

No obstante, en ese mismo artículo se menciona una excepción que se debe tener en cuenta en el análisis de esta operación, siendo esta la que expone que *“Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información”*⁶

En este sentido, a la hora de comprobar si España y Hungría han suscrito algún convenio como el que se ha destacado en el párrafo anterior, se puede comprobar que la Agencia Tributaria informa de que efectivamente en la actualidad sigue vigente el convenio firmado entre el Gobierno de España y el de la República Popular de Hungría para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre Patrimonio y Protocolo, cuya firma se realizó en Madrid, con fecha de 9 de julio de 1984, aunque su entrada en vigor data del 20 de mayo de 1987 y su publicación en el BOE no se realizó hasta el 24 de noviembre de 1987.⁷

Por lo tanto, al haber demostrado que si existe convenio entre estos dos territorios y que la Ley del Impuesto sobre Sociedades advierte que, una vez exista dicho convenio, no es necesario que se cumpla el requisito que advierte que el dividendo debe tributar

⁵ Artículo 21.1.b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁶ Ídem.

⁷ Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Hungría para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 9 de julio de 1984.

a un tipo mínimo del 10 por ciento, se puede decir que la aplicación de la exención del artículo 21 de esa misma ley pueda aplicarse de manera efectiva.

d) La última consulta que se realiza por parte del Grupo en lo que se refiere a operaciones relacionadas con la distribución de resultados tiene que ver con la idea de si resultaría aplicable y ventajoso para ALBEDRÍO el hecho de acogerse al régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) del Impuesto sobre Sociedades a la hora de realizar un reparto de dividendos a sus socios personas físicas.

En este caso, se va a comenzar analizando en que consiste este régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros, continuando por desvelar cuales son las verdaderas ventajas que ofrecería la aplicación de este régimen y la forma en la que se regula en la legislación española.

Este régimen en concreto se le puede aplicar a aquellas entidades españolas que se encargan de la tenencia y gestión de participaciones en entidades no residentes en territorio español, cuyos beneficios se traducen en la posibilidad de aplicar la exención respecto de los dividendos o plusvalías que obtengan por la posesión de acciones o participaciones en sociedades extranjeras, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

Según la información proporcionada por el cliente, se sabe que el objeto social del Grupo es el de la gestión de la participación en el capital social de otras entidades, a través de la adquisición, transmisión, gestión y administración de acciones, participaciones y otros derechos representativos del capital de las mismas y que, por tanto, cumple con lo indicado por el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades donde se regula este tipo de régimen y que, en su apartado primero indica lo siguiente:

“Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales”⁸

Aparte de este artículo 107, la regulación de este régimen continua en el artículo 108 de esta misma ley, sin embargo, en este caso concreto, se debe focalizar el análisis del apartado 1 ya que hace referencia a los beneficios o participaciones en beneficios distribuidos a los socios con cargo a las rentas exentas a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, es decir, al reparto de dividendos que nos atañe.

⁸ Artículo 107.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, se debe hacer una clara distinción entre aquellas personas físicas que tributan en España, PF1 y PF2 y aquellas que lo hacen en Francia y Panamá.

En primer lugar, para PF1 y PF2, la Ley del Impuesto sobre Sociedades marca en la letra b) del apartado primero de ese artículo 108 mencionado anteriormente lo siguiente:

“Cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el beneficio distribuido se considerará renta del ahorro”⁹

En este sentido, para PF1 y PF2 esas ganancias obtenidas a través del reparto de dividendos de Albedrio, se integrarán en la base liquidable del ahorro, al ser ambas residentes en territorio español.

Ahora bien, en el caso de los dividendos repartidos a PF3 y PF4, residentes en Francia y Panamá respectivamente, se debe realizar un análisis no solo de esta ley, sino también de lo que se dispone en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y de lo que dictan los posibles convenios que España haya firmado con ambos países en cuestiones relativas al reparto de dividendos.

En primer lugar, para la tributación de no residentes, la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece en su artículo 13 lo siguiente relativo a las rentas obtenidas en España:

“Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1.º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España”¹⁰

Entendido esto, en el artículo 25 de la misma ley se indica que se aplicará un tipo de gravamen al 19 por ciento para estos dividendos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad

Por tanto, los dividendos recibidos por los socios no residentes, es decir PF3 y PF4 tributarán en España al tipo del 19 por ciento si tributara por este impuesto.

Sin embargo, si Albedrio se acogiese al régimen de ETVE, se podrían aplicar los convenios para evitar la doble imposición que ha suscrito España con estos dos países.

En el caso del convenio suscrito entre España Panamá, se expone en su artículo 10 que:

“2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es

⁹ Artículo 108.1.b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰ Artículo 13.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 40 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;

*b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.*¹¹

En aplicación de este convenio, la renta pagada por PF4 respecto de estos dividendos será del 10 por ciento.

Por otro lado, para PF1, residente en Francia, el mismo artículo 10 en este caso desarrollado en el convenio firmado entre este país y España determina que:

“2. a) Los dividendos mencionados pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el receptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

b) Sin embargo, estos dividendos sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el beneficiario efectivo es residente, si éste es una sociedad sometida al impuesto de sociedades que sea:

i) Un residente de Francia que detente directamente al menos el 10 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos, o

*ii) Un residente de España que detente una participación sustancial en la 7 sociedad que pague los dividendos.”*¹²

En este caso, en aplicación de esta disposición, PF3 residente en Francia tributaría en España al tipo del 15 por ciento.

Por último, para delimitar que régimen sería más beneficioso en su aplicación, no se puede obviar lo dispuesto en el artículo 108.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto a esos no residentes, en el que se indica que:

“1. Los beneficios o participaciones en beneficios distribuidos a los socios con cargo a las rentas exentas a que se refiere el artículo 21 de esta Ley que procedan de entidades no residentes en territorio español o a las rentas exentas a que se refiere el artículo 22 de esta Ley obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente recibirán el siguiente tratamiento:

¹¹ Artículo 10 del Convenio entre el Reino de España y la República de Panamá para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal.

¹² Artículo 10 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

a) Cuando el perceptor sea un contribuyente de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que corresponda de acuerdo con esta Ley.”¹³

Con estos argumentos se puede concluir que si la sociedad ALBEDRÍO se acoge al régimen de las ETVEs (Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros), la tributación por los dividendos distribuidos es la misma para el padre y el hijo residentes en España, y sin embargo es beneficioso para los hijos residentes en Panamá y Francia, que de esta forma no tributan en España por el dividendo recibido, sin perjuicio de la tributación que les corresponda en sus estados de residencia.

En lo que respecta a la tributación del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas, entendidos los dividendos como rendimientos de capital mobiliario, será de aplicación una retención del 19 por ciento por parte de la sociedad que hace este reparto.

Los socios tributarán por este impuesto por el 19, 21 o 23 por ciento dependiendo de la cantidad recibida.

TRANSMISIÓN/CESE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En la siguiente consulta, el Grupo se plantea la transmisión del Establecimiento Permanente que posee H1 en Colombia, por un valor que corresponde al de los elementos patrimoniales adscritos a dicho Establecimiento Permanente, lo que generaría en el socio H1 una renta negativa. Además, se conoce que aquel que lo adquiere, no va a mantener la actividad que desarrollaba el Establecimiento Permanente y que, por lo tanto, va a proceder a enajenar esos elementos patrimoniales adquiridos.

Para este caso en concreto, se debe utilizar, de igual manera que en las consultas relativas a las distribuciones de resultados, la Ley de Impuesto sobre Sociedades.

Como se ha podido comprobar en dichas consultas anteriores, la mayor parte de ellas se resolvían mediante un artículo específico para los asuntos tratados y, en este caso, se debe seguir por el mismo camino, ya que el artículo 22 de esta ley hace referencia a la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, un artículo que explica la cuestión planteada.

En primer lugar, el apartado 3 de este citado artículo realiza una aclaración sobre lo que se considera que es operar a través de un establecimiento permanente. Concretamente, indica que:

“Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del

¹³ Artículo 108.1 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”¹⁴

Al no obtener por parte del Grupo ninguna información que nos indique que esta circunstancia no se está cumpliendo, se presume que verdaderamente la actividad realizada por H1 en el Establecimiento Permanente se ajusta a lo que describe este precepto legal.

Otro apartado que desde esta perspectiva merece ser mencionado es el 22.5 pues delimita lo que se debe considerar como renta obtenida por un establecimiento permanente:

“Se considerarán rentas de un establecimiento permanente aquellas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una entidad distinta e independiente, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la entidad a través del establecimiento permanente.”¹⁵

En este sentido, no cabe duda de que la renta obtenida por la transmisión del propio establecimiento entraría dentro de las posibilidades que ofrece este artículo.

Una vez analizado esto, la cuestión concreta se puede resolver atendiendo a lo que se indica en el artículo 22.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Este apartado expone:

“No se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Tampoco serán objeto de integración las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente.

No obstante, serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente. En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.”¹⁶

Para el supuesto mencionado, se debe atender a lo descrito como aquellas rentas negativas derivadas de la transmisión, donde claramente queda indicado que dichas rentas no se integrarán en la base imponible y que se traduce en que las pérdidas generadas por la transmisión serán en este caso no deducibles.

¹⁴ Artículo 22.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁵ Artículo 22.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁶ Artículo 22.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

De igual forma, es preciso aclarar que esa excepción que se establece en el último párrafo del artículo referido al cese del establecimiento permanente no se puede aplicar porque, aunque se nos indica que el adquirente no mantiene la actividad, el cese es algo que se considera en el mundo empresarial como una suspensión temporal de la actividad y lo que ha prevalecido en este caso es la transmisión de dicho establecimiento.

PRÉSTAMOS

Las siguientes consultas propuestas por el Grupo tienen que ver con una serie de préstamos que se pretenden realizar entre las sociedades que componen el mismo.

a) En este caso concreto, se informa de que H5 ha concedido un préstamo participativo a H1. Lo que hará H1 para pagar los intereses derivados de este préstamo es utilizar el importe recibido por los dividendos que la propia H5 le ha repartido.

Para comenzar a plantear que puede generar la realización de este préstamo, se debe aclarar en que consiste un préstamo participativo y, para ello, se debe atender a lo que se dispone en el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, en el cual su artículo 20 establece una descripción detallada de lo que se debe entender como préstamo participativo.

Así pues, este artículo 20 expone que un préstamo participativo será aquel que presente las siguientes características:

“a) La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.

b) Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos.

c) Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes.

d) Los préstamos participativos tendrán la consideración de fondos propios a los efectos de la legislación mercantil”¹⁷

Con lo cual, atendiendo a la información prestada por el Grupo, se puede presumir verdadera que la operación que se ha dado corresponde efectivamente a un préstamo participativo, donde destaca el hecho de que el interés que se paga se calcula en vista de la evolución de la actividad empresarial, algo que es habitual en entidades del mismo grupo pues siempre interesa que las empresas sigan creciendo.

Ahora bien, para conocer qué consecuencias fiscales se derivan de esta operación, hay que atender a lo dispuesto en el artículo 15 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que expone lo siguiente:

“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”¹⁸

En este caso, al ser H1 y H5 entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, lo que nos indica el artículo anterior es que los intereses pagados por H1 a H5 como retribución del préstamo participativo deben ser considerados como una retribución de fondos propios, lo cual nos deja dos situaciones:

1º) Que el gasto financiero por el pago de intereses no es fiscalmente deducible para H1.

2º) Que el ingreso financiero para H5 tributa como un dividendo que quedará exento a los efectos del artículo 21.2. 2º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

“Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades”¹⁹

¹⁷ Artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

¹⁸ Artículo 15 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁹ Artículo 21.2. 2º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b) Respecto a la siguiente operación que se va a realizar en lo relativo a préstamos, se presenta el caso en el que H3 concede un préstamo a Albedrio, en la que se califica el interés que debe pagar como un gasto financiero, a la vez que H3 considera este como un ingreso exento.

Pues bien, descrita la situación que precisa de asesoramiento fiscal, se puede observar que la operación se asemeja a lo que la ley tributaria califica como asimetría híbrida.

Este término se ha introducido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades a través del Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, incluyendo un artículo 15 bis en el que se transpone la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 en lo relativo a las asimetrías híbridas que tienen lugar entre España y otros Estados Miembros y entre España y terceros países o territorios.

Con esta regulación lo que se pretende es introducir restricciones en aquellos casos en que los contribuyentes del Impuesto sobre sociedades quieren beneficiarse de las diferencias existentes entre los sistemas fiscales para pagar una menor cantidad de impuestos en un aspecto global, es decir, poder aprovecharse de deducciones similares en ambos países o deducirse una renta en un país sin que se incluya en el otro que realiza la operación. Por ello, al establecerse esta normativa, se está obligando a que en este tipo de transacciones alguna de las jurisdicciones participantes deniegue la deducción del pago que refleje una asimetría híbrida.

También es importante destacar que las normas sobre asimetrías híbridas son aplicables únicamente en supuestos en los que interviene un contribuyente y una entidad asociada, algo que ya se sabe que ocurre pues existe un 100 por ciento de participación en cada una de las sociedades del Grupo.

Por lo tanto, bajo el supuesto descrito al comienzo de este apartado y con la ayuda de ese artículo 15 bis que regula estas situaciones, se podría asimilar que dicha operación se asemeja a lo que marca su primer apartado donde se expone que:

“No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.”²⁰

Esto se traduce en que se ha considerado gasto deducible en un territorio, en este caso el interés pagado por Albedrio, sin haber sido considerado ingreso gravable en el país del perceptor, donde se ha considerado como ingreso exento, aprovechando la existencia de diversas calificaciones del gasto o de la naturaleza jurídica de los contribuyentes involucrados.

²⁰ Artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Con lo cual, al calificarse en H3 ese interés pagado como un ingreso exento, lo que dictamina la norma es que en ningún caso el mismo podrá ser gasto deducible en Albedrio, convirtiéndose en gasto fiscalmente no deducible.

VENTA

Para este asunto se pretende hacer una transmisión de las entidades H3 y H4 a un tercero, lo que generaría en H3 una renta negativa y en H4 una renta positiva.

En lo que se refiere a las posibles exenciones derivadas de la transmisión de una entidad debemos volver al análisis del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ya que es donde se indicará si las operaciones que pretende hacer el Grupo pueden beneficiarse de las mismas.

En este caso nos encontramos con dos situaciones diferentes. Por un lado, se indica que la transmisión de la entidad situada en Hungría, es decir H4, generará una renta positiva. Para este caso, el apartado 3 de ese artículo 21 mencionado anteriormente indica lo siguiente:

“Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la letra b) del apartado 1 deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.”²¹

Ese artículo 21.1 al que se hace referencia es el mismo que se ha utilizado en las consultas sobre la distribución de resultados, cuyos requisitos vamos a recordar para ver si a estas rentas positivas se les puede aplicar la exención provista en el mismo.

Respecto al primer requisito mencionado en el apartado a) de este artículo, se reitera que, al no poseer información que implique lo contrario, la participación en la sociedad H4 es del 100 por ciento y ha sido poseída de manera ininterrumpida durante un año.

De igual manera, como ya se menciona en el apartado relativo a la distribución de resultados, España y Hungría tienen suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, cuya aplicación es válida y que contiene una cláusula de

²¹ Artículo 21.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

intercambio de información, lo que se traduce en que cumple con el requisito dispuesto en el apartado b) del artículo 21.1.

Existe una excepción en ese artículo 21.3 que indica que:

“No obstante, en el caso de que el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas: (...)”²²

Sin embargo, al no conocer ni disponer de información alguna que indique que se da esta situación, se seguirá lo delimitado en los requisitos del artículo 21.1.

De la misma manera, si el Grupo indicara que H4 tiene la denominación de sociedad patrimonial, siendo esta aquella que no se dedica a desarrollar actividades económicas como actividad principal sino a la administración de un patrimonio, la exención del Impuesto sobre Sociedades no sería de aplicación.

Por lo tanto, como se ha mencionado, a falta de mayor información, a esa renta positiva que se genera con la transmisión de H4 se le puede aplicar la exención prevista en el artículo 21.1 gracias a lo que se dicta en el apartado tercero del mismo artículo.

Por otro lado, informa el Grupo de que la transmisión de H3, situada en las Islas Caimán, generaría una renta negativa. En este caso, habría que atender a lo dispuesto en el apartado sexto de ese mismo artículo en el que se desarrolla lo siguiente:

“No se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley”²³

Esas rentas negativas se considerarán fiscalmente no deducibles por el hecho de ser H3 residente en un territorio calificado como paraíso fiscal e incumplir con lo establecido en la ley para su posible deducibilidad.

REORGANIZACIONES SOCIETARIAS

a) Respecto a operaciones que tienen que ver con reorganizaciones societarias, se pretende realizar una fusión en la que H5 absorbería a H1. Además, se informa de que H1 posee varios inmuebles en su activo y otros elementos que constituyen una

²² Ídem.

²³ Artículo 21.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

rama de actividad. Por último, también se indica que H1 tiene bases imponibles negativas no compensadas.

Para comenzar, cabe destacar que lo que está sucediendo en esta operación es la denominada fusión inversa por el hecho de que la sociedad filial está absorbiendo a la matriz, transmitiendo esta todos sus accionistas, socios y patrimonio en favor de H5. Cuando se producen estas operaciones, la jurisprudencia ha determinado que la Junta General de la sociedad absorbida debe aprobar esta operación mediante acuerdo formal.

Sobre la regularización de estas operaciones se pueden aplicar dos regímenes concretos. Según lo previsto en el régimen general de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 17.5 de la misma indica que en estos supuestos de transmisiones a través de fusión la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal, quedando absorbidas las bases imponibles negativas.²⁴

Sin embargo, se puede realizar la aplicación de otro régimen conocido como régimen especial de diferimiento, el cual queda regulado en el Capítulo VII del Título VII, entre los artículos 76 y 89 de esta misma ley. Se caracteriza por establecer diferencias en la tributación sobre las rentas que forman parte de los elementos patrimoniales de entidades que realizan estas operaciones de reestructuración.

Para la correcta aplicación de este régimen, se tienen que dar cumplir los dos requisitos exigidos en el artículo 89 de la ley. Estos requisitos quedan descritos como:

“La realización de las operaciones a que se refieren los artículos 76 y 87 de esta Ley deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones.

No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.”²⁵

Ese motivo económico válido es el hecho de que H5 adquiere la rama de actividad de H1, sin querer buscar más allá cualquier ventaja fiscal.

Partiendo entonces de la base de que efectivamente se da una operación de reestructuración entre H5 y H1, se pasará a analizar la situación tributaria en la que quedarían las rentas generadas en esta transmisión.

²⁴ Artículo 17 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

²⁵ Artículo 89 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Para ello se debe poner atención a lo que menciona el artículo 77 dedicado a las rentas derivadas en la transmisión, donde su apartado b) define la situación en la que se encuentra el Grupo, exponiendo que:

“No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español, de establecimientos permanentes situados en el territorio de Estados miembros de la Unión Europea, a favor de entidades que residan en ellos”²⁶

En este caso, H1 posee un Establecimiento Permanente en Colombia, país situado fuera de la Unión Europea y como ambas entidades residen en España, esa transmisión producirá un diferimiento que hará que las rentas producidas en la operación no se integren en la base imponible.

Siguiendo este régimen, indican sus artículos 78 y 79 que para valorar fiscalmente tanto los bienes como las acciones y participaciones adquiridas en la transmisión, se tendrán en cuenta los mismos valores fiscales que se les aplicaban antes de la realización de estas operaciones.

Respecto a las bases imponibles negativas, habrá que atender al artículo 84.2 de la ley en el que se establece que:

“Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) La extinción de la entidad transmitente.

b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida.”²⁷

Al haberse transmitido esa rama de actividad, la Administración, aunque podría tener dudas de que la transmisión solo buscaba esa absorción de las bases imponibles negativas, debería seguir entendiendo que la operación si se ha realizado por motivos económicos válidos.

Merece una mención especial que la tributación sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si aplicamos este régimen, ya que dispone el artículo 81 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades que, si tienen su residencia en España, las rentas

²⁶ Artículo 77 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

²⁷ Artículo 84.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

derivadas de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente no se integrarán en la base imponible.²⁸

Esto significa que la ganancia o pérdida patrimonial que si se incluye en la base imponible cuando se aplica el régimen general, estará excluida con la aplicación de este régimen especial.

En lo relativo a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 7 de la norma encargada de regular este impuesto indica que los elementos transmitidos por un empresario que formen una unidad económica quedan excluidos de la no sujeción al impuesto, estando pues obligado a abonarlo.

b) Tras esa fusión realizada y descrita en el primer apartado, H5 pretende aportar algunos de los inmuebles adquiridos en la propia fusión en favor de H2. Se indica que dichos inmuebles no constituyen una rama de actividad.

En aplicación del régimen general de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de igual manera que se ha mencionado anteriormente, la aportación de dichos inmuebles deberá ser incluida en la base imponible respecto a la diferencia dada entre su valor fiscal y de mercado.

No obstante, esta ley establece una serie de exenciones sobre determinadas rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes en territorio español. Estas exenciones se regulan en el artículo 21, en cuyo apartado 3 se puede distinguir la aplicación de la exención para este caso concreto:

“Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.”²⁹

Como la transmisión se realiza dentro de sociedades del mismo grupo, a esos inmuebles procedentes de la fusión se les puede aplicar la exención, pues H5 cumple con los requisitos del primer apartado.

Si se aplicase el régimen especial de diferimiento, se debe atender a lo que dispone el mismo sobre las aportaciones no dinerarias, reguladas en el artículo 87. Este precepto indica que se podrá aplicar este régimen siempre y cuando la entidad que recibe el bien es residente en España y cuando la entidad que realiza dicha aportación tenga una participación mínima del 5 por ciento en la entidad que la recibe.

²⁸ Artículo 81 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

²⁹ Artículo 21.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Estos dos requisitos sí que se cumplen a la hora de poder aplicar este régimen, sin embargo, el hecho de que los inmuebles no constituyan una rama de actividad puede hacer cuestionar a la Administración que la operación se ha realizado por motivos económicos válidos, pudiendo llegar a pensar que se ha realizado la fusión para poder evitar la tributación de una venta de inmuebles de H1 a H5.

Respecto a la sujeción o no al Impuesto sobre el Valor Añadido, como no se aporta suficiente información sobre los inmuebles que se quieren aportar, no se puede saber si los mismo pueden constituir una unidad económica autónoma que resulte en su no sujeción al impuesto, por lo tanto, dicha aportación de tributar por este impuesto.

c) Por último, se indica que esos inmuebles tienen la intención de ser vendidos a Albedrio por parte de H2 después de 2 años.

Para esta operación de venta de inmueble, el régimen general de la Ley del Impuesto sobre Sociedades indica en su artículo 18 que cuando se realizan operaciones entre entidades del mismo grupo tienen la denominación de operaciones vinculadas. En este tipo de operaciones el propio artículo señala que se valorarán a partir de su valor de mercado, es decir, respetando el principio de libre competencia.

Un aspecto que se debe resaltar a la hora de realizar estas operaciones vinculadas es el que aparece en el apartado tercero de este mismo artículo, en el que se estipula que:

“Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

4.º Las operaciones sobre inmuebles.”³⁰

En este caso se destaca la importancia de mantener debidamente informada a la Administración cuando se realice alguna operación de este tipo.

En caso de aplicar el régimen especial de diferimiento, ocurre la misma situación que se ha descrito anteriormente, pues el haber mantenido durante dos años los inmuebles tras la operación de reestructuración sugiere que lo que se está buscando es un beneficio fiscal con la aplicación de este régimen, algo que iría totalmente en contra de los requisitos establecidos en el artículo 89 de la ley para la correcta

³⁰ Artículo 18.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

aplicación de este régimen, pues esto no se puede considerar un motivo económico válido.

Por lo tanto, aunque se podría sopesar la aplicación de este régimen buscando un motivo económico válido por el que se venden estos inmuebles a Albedrio, con la correspondiente comunicación a la Administración y su posible visto bueno, esta parte considera arriesgada la aplicación del régimen especial de diferimiento para esta operación.

Por último, cabe destacar que esta operación estaría sujeta al Impuesto sobre Sociedades en lo que respecta al beneficio contable obtenido en la venta, es decir, la diferencia entre el valor neto contable y el valor de transmisión. Respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, también estaría sujeta esta operación, aunque se puede entender que gozaría de exención según lo dispuesto en el artículo 20. Uno. 22º de la normativa aplicable para este impuesto:

“Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”³¹

Se podrá renunciar a esta exención, pues en ocasiones es más beneficioso que estas operaciones estén sujetas al impuesto.

II. IMPLICACIÓN DE LA FORMACIÓN DE UN GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

En primer lugar, se va a realizar una aproximación de lo que se refiere a grupo de consolidación fiscal. En este sentido, el grupo de consolidación fiscal es aquel que estará sujeto al régimen dispuesto en el Capítulo VI de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, regulado en los artículos 55 a 75.

Concretamente, es el artículo 58 el que aporta la definición del grupo fiscal, estableciendo los criterios y requisitos que se deben dar para la formación de este grupo. A modo de resumen, para que se pueda formar un grupo de este tipo se debe cumplir lo siguiente:

- Que haya una participación de al menos el 75 por ciento de las participaciones entre las entidades que forman el grupo.
- Poseer la mayoría de los derechos de voto de las entidades integrantes, manteniendo dichos derechos durante todo el periodo impositivo.
- Ser residentes en territorio español.

³¹ Artículo 20. Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Existencia de una entidad dominante, siendo las demás dependientes de esta.
- Tener la denominación social de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones.
- No estar exento del Impuesto sobre Sociedades.

En lo relativo a la aplicación de este régimen, el artículo 61 regula la forma y la duración de este, exponiendo lo siguiente:

“1. El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las entidades que deban integrar el grupo fiscal.

2. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por el Consejo de Administración u órgano equivalente, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

3. Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo fiscal deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal.

4. La falta de los acuerdos a los que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal.”³²

Lo más destacable de este precepto es el hecho de que para la aplicación de este régimen debe haber consenso entre todos los integrantes y, si se integran nuevas sociedades a este grupo, estas quedarán restringidas por dicho régimen si cumplen con los requisitos enunciados anteriormente.

Una vez expuesto brevemente en que consiste la aplicación de este régimen, se atenderá en este caso a cómo afectaría su aplicación en operaciones realizadas que pretende realizar el Grupo.

Es necesario añadir que, para los supuestos de distribución de resultados, transmisión/cese del establecimiento permanente, préstamos y venta, este régimen no tendría ninguna implicación diferente a la que se ha seguido con el régimen general de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pues en algunos supuestos ni se podría aplicar por falta de cumplimiento de requisitos y en otros casos el tratamiento de estos supuestos por este régimen llevaría a la misma conclusión.

Sin embargo, sí que tendría un efecto distinto para las operaciones relativas a la reorganización societaria.

En primer lugar, a la operación de fusión entre H5 y H1 habría que añadirle una eliminación, entendida esta como aquellas que posibilitan el trasvase de bases imponibles entre sociedades del grupo. Estas eliminaciones podrían llevar a cabo

³² Artículo 61 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

compensaciones de bases imponibles negativas que se han generado antes de que una entidad se incorporara al Grupo. En este caso, la tributación que debería realizar H1 queda retrasada hasta el momento en que la operación tenga efectos hacia un tercero o que deje de formar parte del grupo de consolidación fiscal.

Una vez tenido esto en cuenta, las bases imponibles negativas que tiene H1 pueden ser compensadas posteriormente según lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

“Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.”³³

En el caso de la aportación de bienes inmuebles en favor de H2, se vuelve a destacar la figura de grupo ante la visión individualista del régimen general. En este caso, como se indica en el artículo 62, a la hora de determinar la base imponible del grupo esta se hará teniendo en cuenta las bases imponibles individuales de cada integrante, por lo que aquellos elementos patrimoniales que se transmiten dentro del mismo no tributarán hasta el momento en el que dicho bien quede fuera del grupo.

En último lugar, respecto a la venta realizada 2 años después en favor de Albedrio de esos inmuebles mencionados en el párrafo anterior, la aplicación de este régimen supondría de nuevo tributar a través de las bases imponibles de cada una de las entidades integrantes unificadas en una sola, procediendo a efectuar la eliminación de la operación realizada entre H2 y Albedrio, acumulando las ganancias y pérdidas patrimoniales hasta ese momento en que el bien inmueble en cuestión quede a merced de terceros.

Con la aplicación de este régimen lo que se puede observar es que el diferimiento en el pago de tributos sucede por pertenecer a un mismo grupo, pero lo que se hace no es dejar de pagar el impuesto, sino que se va acumulando hasta que alguna de las operaciones realizadas tenga efectos con terceros ajenos al grupo.

III. CUESTIONES SOBRE LA SITUACIÓN FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

A continuación, se va a proceder a analizar situaciones concretas en las que se encuentran los accionistas del grupo familiar ALBEDRIO, con la intención de asesorar de la manera más

³³ Artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

precisa posible las peticiones sobre las actuaciones fiscales de las personas físicas que componen este grupo, aplicando detalladamente lo que indica la ley tributaria para las mismas.

Impuesto sobre el Patrimonio

- a) **En primer lugar, se plantea la aplicación de la exención regulada en el artículo 4.8. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), donde se nos indica que la PF1 tiene una participación del 25% en el Grupo y que ejerce funciones de dirección en ALBEDRÍO que le suponen una remuneración de 40.000 euros. Además, se destaca que esa misma PF1 también recibe rendimientos por trabajos realizados en una empresa ajena al Grupo, unos ingresos que ascienden a la cantidad de 50.000 euros.**

Pues bien, lo que se va a realizar en primer lugar es analizar ese artículo 4.8. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. En él, se puede esclarecer que para la correcta aplicación de la exención que está buscando el grupo Albedrio para esas funciones de dirección que realiza PF1, deben seguirse una serie de requisitos que la persona física debe cumplir

El primer apartado del mencionado artículo indica que debe cumplirse:

“Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.”³⁴

Según la información aportada al inicio del caso, constituye el objeto social de Albedrio la gestión de la participación en el capital social de otras entidades, realizada esta mediante la adquisición, transmisión, gestión y administración de acciones, participaciones y otros derechos representativos del capital de estas.

Esto quiere decir que Albedrio efectivamente realiza una actividad económica que concuerda con lo demandado por este artículo para la posible aplicación de la exención buscada.

Continuando con el segundo requisito exigido para la aplicación de la exención, la ley indica que se debe verificar:

“Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente

³⁴ Artículo 4.8. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción”³⁵

En este caso, respecto a la información general aportada sobre el Grupo, se puede entender que nuevamente este requisito se cumple por parte de PF1, ya que precisamente es PF1 quien constituye originariamente Albedrio y, consecuentemente el Grupo, hasta que en el año 2010 decide dividir las participaciones del mismo con sus tres hijos, quedando así una participación del 25 por ciento para cada persona física, una participación que supera ese mínimo del 5 por ciento exigido individualmente por la ley, al igual que el del 20 por ciento conjunto con sus descendientes.

En último lugar, se establece otro requisito para alcanzar la exención deseada por el Grupo, una estipulación que expone la obligación de:

“Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”³⁶

Es este requisito en el que puede haber una falta de cumplimiento tras observar que la cantidad remunerada en favor de PF1 en relación con esas funciones de dirección que si realiza en la entidad no es la que la ley considera adecuada para la aplicación de la exención.

En concreto, la ley marca que la remuneración recibida por esas funciones de dirección debe ser de más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos del trabajo personal, sin embargo, señala el Grupo que aparte de los 40.000 euros que recibe por dichas funciones, obtiene otros rendimientos de una empresa ajena al Grupo con un valor de 50.000 euros. Esto significa que lo que cobra por las labores desempeñadas en el Grupo son el 44,4 por ciento del total de los rendimientos obtenidos, no llegando así al límite del 50 por ciento marcado por la ley.

Es cierto que el propio artículo continua con alguna especificación a seguir a la hora de calcular este porcentaje, dejando a un lado, por ejemplo, los rendimientos de actividades económicas realizadas por el contribuyente de manera habitual y personal cuyos bienes afectos ya disfruten de la exención que se está intentando aplicar en este caso

Igualmente, algo que puede confundir a la hora de calcular el porcentaje correcto para ver si se cumplen estas condiciones necesarias es lo que la norma indica cuando el contribuyente es titular de participaciones en varias entidades en las que se cumplan los requisitos delimitados en ese artículo 4.8.Dos, exponiendo que para el computo del porcentaje en cuestión, este debe hacerse por separado teniendo en cuenta lo que

³⁵ Ídem

³⁶ Ídem

recibe en concepto de remuneración en cada entidad en la que realiza esas funciones de dirección, es decir, no incluyendo rendimientos derivados del ejercicio de esas funciones en las demás entidades.

Sin embargo, esto debe hacerse así cuando esas labores se desarrollan en entidades de un mismo grupo familiar, cosa que no ocurre en este caso ya que se indica que la parte mayoritaria de esa retribución por los rendimientos del trabajo proviene de una entidad ajena al grupo, sin ahondar más allá en las características de esa sociedad, lo que se traduce en que el cálculo está realizado correctamente.

Aun así, existiendo una notoria doctrina en contra de esta idea, se ha dictado alguna resolución de Tribunal Económico Administrativo Central como la del 17 de julio de 2017, en la que se argumenta que cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades que no negocian en mercados organizados, el porcentaje se computa de forma separada para cada entidad.

Expuesto lo anterior, se podría entender que, calculados los rendimientos del trabajo obtenidos, el requisito relativo al 50 por ciento obtenido de labores de dirección quedaría cumplido y, en este caso, si es aplicable la exención.

Existen en algunos casos, pronunciamientos por parte de la Dirección General de Tributos e incluso del Tribunal Supremo en relación con la necesidad de cumplir estrictamente o no estos requisitos señalados en este artículo 4.8. Dos de la Ley sobre el Patrimonio, como por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo 3776/2016 de 14 de julio, en cuyo Fundamento Jurídico 6º, apartado 4 establece que *“no se exige que «el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar.”*³⁷, criterio seguido por las consultas vinculantes V0094-19 de 15 de enero de 2019 y V2325-20 de 7 de julio de 2020.

No obstante, no hay ninguna excepción en lo relativo a que los rendimientos del trabajo obtenidos no lleguen a ese mínimo establecido en la ley y, por tanto, esta parte entiende que no se puede aplicar la exención sin una información más detallada de los rendimientos obtenidos de esa entidad ajena.

Donaciones

b) Por otro lado, PF1 quiere realizar una serie de donaciones ya que en un breve periodo de tiempo tiene la intención de jubilarse:

1º. Quiere donar su participación del 25 por ciento en Albedrio a PF2.

Para comenzar con el análisis de esta operación, se debe esclarecer a que impuestos va a afectar la realización de esta donación de padre a hijo en un grupo de empresas familiar.

³⁷ STS 3776/2016 de 14 de julio, FJ 6º, apartado 4.

En primer lugar, como resulta evidente, se va a analizar lo que dispone la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en lo relativo a esas donaciones de participaciones entre un padre y un hijo en un grupo de empresas familiar como el que resulta del caso a analizar.

Respecto a donaciones o transmisiones inter vivos de participaciones de una entidad hacia sus descendientes como resultaría en este caso, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece en su artículo 20 lo siguiente:

“En los casos de transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.”³⁸

En resumen, establece una serie de requisitos como la edad del donante, cumplido por PF1 pues tiene 66 años, que PF1 deje de ejercer esas funciones de dirección sobre Albedrio, entendiéndose esta parte que pasarían directamente a PF2 al recibir la donación y que el donatario, es decir, PF2, mantenga lo adquirido hasta 10 años después de realizarse la donación.

Sin embargo, la premisa que más afecta a la donación que se analiza es el hecho de que para que se beneficie de esta reducción, debe de haberse aplicado la exención del artículo 4.8. Dos que se ha analizado en el apartado anterior y en el que se ha concluido que dicha aplicación no se podía atribuir a las participaciones de Albedrio al

³⁸ Artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

no cumplir el requisito referido a la remuneración del 50 por ciento por los rendimientos del trabajo recibidos.

En este caso, siguiendo el criterio establecido en el que la exención del artículo 4.8. Dos de la Ley del Impuesto sobre Patrimonio no se ha aplicado, la reducción no puede aplicarse por falta de cumplimiento de los requisitos exigidos.

No obstante, si se entiende que los rendimientos del trabajo obtenidos en ambas entidades por PF1 en el apartado anterior se han calculado de manera separada y se cumple con los requisitos del artículo 4.8. Dos, la exención del Impuesto sobre el Patrimonio quedaría aplicada y la donación gozaría de las reducciones pertinentes.

Siguiendo esta premisa, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo que tradicionalmente ha sido cedido por el Estado hacia las Comunidades Autónomas. Esta cesión es posible por lo mencionado en la propia Constitución Española en su artículo 157.1 en su primer apartado:

“Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.”³⁹

La cesión concreta de este Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aparece en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en la que se establece en su artículo 11 que:

“Solo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente ley, los siguientes tributos:

d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.⁴⁰

Para aclarar, aún más si cabe, que se pueden aplicar a las reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones otras bonificaciones en cuota que se rigen por la normativa autonómica, el artículo 19.2 de esta misma ley dispone lo siguiente:

“Dos. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión.”⁴¹

³⁹ Artículo 157.1 de la Constitución Española.

⁴⁰ Artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁴¹ Artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Pues bien, una vez se ha realizado la aplicación de la reducción en base a esta donación según lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se puede aplicar una bonificación en la cuota restante gracias a lo señalado en la ley autonómica respecto a las donaciones.

Teniendo en cuenta que la donación se realiza hacia un donatario residente en Granada y que, en el caso de una donación, se tributará en la Comunidad Autónoma donde tenga la residencia el donatario, se debe comprobar cuál sería dicha bonificación desde lo que dispone la normativa andaluza sobre donaciones.

En este caso, el artículo 36 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, desarrolla la mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «inter vivos» de participaciones en entidades, estableciendo que:

“En el supuesto de adquisición inter vivos de participaciones en una entidad se establece una mejora de la reducción en la base imponible del 99% del valor neto de los citados bienes y derechos”⁴²

Esta aplicación está sujeta a una serie de requisitos muy similares a los dispuestos en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con alguna diferencia como que el mantenimiento de lo donado se haga durante tres años, en vez de los diez que se aplica en la ley estatal.

Después hay algunos requisitos más concretos, como que el donatario pertenezca al Grupo I, II o III que establece la ley estatal, es decir, descendientes y adoptados, cónyuge, ascendientes y adoptantes y, por último, colaterales de segundo y tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad. También indica que el donante debe poseer al menos el 5 por ciento de las participaciones de la entidad y que él mismo o alguna de las personas con las que mantiene parentesco ejerzan funciones de dirección en la entidad.

Por tanto, si se entiende que la exención del Impuesto sobre el Patrimonio se ha aplicado al cumplir los requisitos de:

1º: No tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario,

2º: Tener al menos el 5 por 100 computado de forma individual, o el 20 por 100 conjuntamente con alguna persona con la que mantenga el parentesco restringido por la ley, de las participaciones de la entidad,

3º: Ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos obtenidos,

⁴² Artículo 36 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Se podría en este caso aplicar la reducción del 99 por ciento que estipula la norma autonómica andaluza para las adquisiciones «inter vivos».

En último lugar, es necesario transmitir que estas operaciones también tendrán un efecto en el Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas del donante.

La normativa reguladora de este impuesto dictamina que cualquier transmisión lucrativa, como en este caso lo sería la donación, supone una variación en el patrimonio del donante que, como consecuencia, derivará en una alteración patrimonial por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión de lo donado

Sin embargo, la Ley del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas establece una excepción en la que se indica que esta alteración patrimonial no deberá ser declarada cuando las participaciones del donante disfruten de la exención de empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que se cumplan los requisitos que marca la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con lo cual, si se entiende que se ha aplicado la exención, el donante no tendrá que declarar esa alteración patrimonial en el IRPF. Sin embargo, si se entiende que dicha exención no es aplicable por falta de cumplimiento de algún requisito, el donante deberá declarar dicha alteración patrimonial.

Un último apunte que se requiere sobre esta cuestión es que, si más tarde se quieren transmitir dichas participaciones a un tercero, el transmitente, en este caso PF2, deberá tributar por la alteración patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas teniendo en cuenta el origen de la primera transmisión, es decir, incluyendo ese periodo en el que se producía la alteración patrimonial que gozaba de exención para PF1.

2º: Quiere donar 500.000 euros a PF3 para poder comprarse una casa en Madrid.

La problemática de esta donación reside en el hecho de si por ser PF3 no residente en España, la renta que supone la donación tributa en territorio español o no.

Se podría intuir, como ha pasado en el caso anterior, que, al realizarse la donación a un donatario no residente, esta no debería ser gravada por tributos españoles, siguiendo lo que se establece en el artículo 6.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que se expone que:

“A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado”⁴³

⁴³ Artículo 6.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Sin embargo, la Administración tributaria tiene una opinión diferente, opinión que se justifica con lo redactado inmediatamente después de esa tributación por obligación personal. Y es que en el artículo 7 de la misma ley se establece la tributación por obligación real, esto es:

“A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español”⁴⁴

Por lo tanto, se puede observar cómo, aun no residiendo en España, algunas donaciones transmitidas desde territorio igualmente deberán tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cumpliendo otros requisitos que se expondrán a continuación.

Existen varias consultas a la Dirección General de Tributos que apoyan esta teoría, como la DGT V3303-15 o la V0149/2020, que vienen a describir que sucede en donaciones dinerarias hechas a descendientes que residen en Reino Unido y Luxemburgo, ambos países pertenecientes a la Unión Europea en el momento de las consultas.

Lo que dejan claro estas dos consultas es que la tributación debe realizarse en España siempre que el bien, en este caso el dinero, se transmita desde España siguiendo esa obligación real destacada anteriormente.

No obstante, existe otro supuesto notable que aparece en estas dos consultas que adquiere una importancia valiosa, pues se resuelve el hecho de si a esa donación se le pueden aplicar las bonificaciones existentes en la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se realice la donación.

Este es un caso controvertido pues la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tuvo que ser adecuada mediante una disposición adicional por causa de este hecho, ya que una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 determinó que España estaba aplicando la normativa fiscal de manera restrictiva para los contribuyentes no residentes, pues a estos no se les permitía aplicarse las bonificaciones dispuestas en la normativa de las Comunidades Autónomas, permitiéndoselo a aquellos donatarios que si residían en territorio español.

Es por ello por lo que quedó redactada esa disposición adicional segunda en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que expone lo siguiente en relación con las donaciones de bienes a no residentes:

“En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la

⁴⁴ Artículo 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.”⁴⁵

Por lo tanto, será de aplicación la normativa de la Comunidad de Madrid por lo que sugiere esa disposición adicional segunda, presuponiendo que la cantidad dineraria propuesta para donar se sitúa en Madrid, residencia de PF1, en los últimos cinco años, pues la información aportada por el Grupo no dispone otra cosa.

Ahora bien, sabiendo la normativa aplicable, se deben considerar las posibles ventajas a la hora de tributar esa cantidad en la Comunidad de Madrid.

Una de las principales ventajas que ofrece la donación en metálico en este territorio es que pueden gozar de una reducción máxima de 250.000 euros siempre y cuando la cantidad donada este destinada a la adquisición de unos bienes concretos.

Así, como dispone el artículo 22 bis:

“1. En las donaciones en metálico que cumplan los requisitos establecidos en el presente artículo, en las que el donatario esté incluido en los grupos I o II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o sea un colateral de segundo grado por consanguinidad del donante, se podrá aplicar una reducción del cien por ciento de la donación recibida, con el límite máximo de 250.000 euros.

(...)

2. La reducción prevista en el párrafo anterior se aplicará sobre las donaciones en metálico que se formalicen en documento público y en las que el importe donado se destine por el donatario, en el plazo de un año desde la donación, a uno de los siguientes fines:

– La adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual.”⁴⁶

Esta parte entiende que la donación está destinada para la compra de una vivienda que pasaría a ser la habitual, siendo esta la que marca la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Solo así se podría aplicar esta reducción, con el requisito de señalar en el documento público de la donación el destino de esta.

⁴⁵ Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴⁶ Artículo 22 bis del 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.

Por lo tanto, sobre la cantidad restante, es decir 250.000 euros, se le aplicaría la tarifa correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comunidad de Madrid, de la cual resultaría la siguiente cantidad, siguiendo la tabla de tarifas del artículo 23 del 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:

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25,50

Sobre 239.770,16 se tributará la cantidad de 40.072,37.

La cantidad restante, es decir, $250.000 - 239.770,16 = 10.229,84$ tributará al 25,50 por ciento.

Esto resultaría en una cuota íntegra de $40.072,37 + (10.229,84 * 25,50\%) = 42.680,98$ euros.

Finalmente, por pertenecer al Grupo II de parentesco PF3 sobre PF1 (descendiente mayor de 21 años), se le aplica una bonificación del 99 por ciento en transmisiones inter vivos, como establece el artículo 25.2 en su normativa autonómica:

"2. Bonificación en adquisiciones "inter vivos":

1.º En las adquisiciones "inter vivos", los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público."⁴⁷

Con lo cual, de esos 42.680,98 euros que debería satisfacer en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, habría que pagar únicamente el 1 por ciento, quedando una cuota a pagar de 426,80 euros.

3º: Quiere donar a PF4 su vivienda habitual y un piso en Almuñécar que tiene en propiedad desde 1981.

En primer lugar, se debe volver a incidir en que el simple hecho de que, si los bienes inmuebles donados se sitúan en territorio español, obligan a cualquier donatario, independientemente de donde se encuentre su residencia fiscal, a tributar por el

⁴⁷ Artículo 25.2 del 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.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, siguiendo lo expuesto en el artículo 7 de esta ley relativo a la tributación por obligaciones reales.

Este es un caso muy similar al desarrollado en el apartado anterior, debido a que la residencia del donatario vuelve a no ser un impedimento a la hora de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siguiendo la discriminación denunciada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que obligó a reformar la normativa de este impuesto en aras de incluir a no residentes en la aplicación de las normativas autonómicas.

Lo que se diferencia del caso anterior es que el donatario que recibe los inmuebles en este caso concreto no es siquiera residente en un país de la Unión Europea, algo que podría intuir que, al ser la disposición adicional segunda una adaptación de una sentencia dictada por un órgano judicial perteneciente a la Unión Europea, esta debería ser solo aplicable a territorios comunitarios, continuando con esa discriminación dirigida en este caso hacia ciudadanos extracomunitarios.

No obstante, una reciente sentencia del Tribunal Supremo ha aclarado cualquier duda respecto a esta aplicación autonómica en busca de los beneficios que ofrecen. Dicha resolución es la Sentencia 1546/2020 dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo el 19 de noviembre de 2020, en cuyo Fundamento Jurídico sexto establece lo siguiente:

“1) La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como aquí sucede, ya que el artículo 63 del TFUE, en materia de libre circulación de capitales, prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones o donaciones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o los causahabientes.

2) No es admisible que, pese a la situación en el territorio de una comunidad autónoma de los bienes heredados, la cual prevea beneficios fiscales en el ámbito objetivo de la regulación complementaria autorizada en las normas de cesión del impuesto, no pueda gozar de tales beneficios el heredero o sucesor mortis causa, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión europea o del EEE.”⁴⁸

Se puede apreciar que el tribunal no deja duda alguna respecto a la posibilidad de aplicar la normativa autonómica a residentes extracomunitarios.

En este sentido, incluso anterior a esa sentencia del Tribunal Supremo mencionada, ya existían consultas en las que la Dirección General Tributaria accedía a dar por válida la aplicación de la normativa autonómica a donatarios no residentes en países de la

⁴⁸ STS (Contencioso) 1546/2020 de 19 de noviembre, FJ 6º.

Unión Europea. Este es el caso, por ejemplo, de la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre de 2018 (V3151/2018), donde se reconoce que existe discriminación hacia ciudadanos extracomunitarios cuando se infringe la libre circulación de capitales que promueve la propia Unión Europea, lo que resulta en la obligación de aplicar de manera igualitaria esa Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en un país tercero.

Dejando esto claro, es hora de comprobar que beneficios fiscales ofrecen las normativas autonómicas de Madrid y Andalucía en la transmisión de inmuebles hacia PF4.

En primer lugar, con la donación de la vivienda habitual de PF1 situada en Madrid, el anteriormente citado artículo 25 del 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 ofrece una bonificación del 99 por ciento sobre la cuota tributaria que derivaría.

Por lo tanto, una vez calculado el valor del inmueble, el donatario únicamente tendría que pagar como tributo el 1 por ciento de la cuota que resultaría una vez aplicada la tarifa correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En segundo lugar, respecto al piso en Almuñécar del que PF1 es propietario desde 1981, habría que realizar una misma interpretación esta vez con la normativa andaluza.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 40 de Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, donde se regulan las posibles bonificaciones en la cuota tributaria de las que dispone el donatario si pertenece al Grado I o II de parentesco, que en este caso sería el I al ser PF4 descendiente menor de 21 años, se debe atender a lo siguiente:

“1. Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 26 aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones inter vivos.

Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos se formalice en documento público con la entrega simultánea del bien.”⁴⁹

De esta forma, PF4 gozará de una bonificación del 99 por ciento sobre la cuota tributaria resultante de la aplicación del tipo de gravamen correspondiente dependiendo del valor del inmueble.

⁴⁹ Artículo 40.1 de Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

De igual manera, es necesario destacar que estas donaciones también afectan al donante, concretamente en el Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas.

En lo que respecta al IRPF en supuestos de donación, lo que debe declararse es la posible ganancia patrimonial, existiendo esta si se ha producido una diferencia entre el valor de adquisición de la vivienda y el valor de la transmisión, entendido como el valor real de la donación, es decir, una cantidad similar al valor de mercado, sin que pueda ser inferior al mismo y al que se le deben restar los gastos y los impuestos que gravan la transmisión.

Sin embargo, para el caso que se presenta, cuando es la vivienda habitual lo que se pretende donar, existe una excepción a la hora de declarar esa ganancia patrimonial, excepción que aparece en el artículo 33.4 de la normativa relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia”⁵⁰

Al ser PF1 mayor de 65 años, esta posible ganancia patrimonial estará exenta de tributación.

En el caso de la vivienda en Almuñécar, esa exención no se podría aplicar. No obstante, se produce una situación en la vivienda situada en Almuñécar en la que sí se puede reducir la tributación en el IRPF por la ganancia patrimonial generada, debido a la fecha desde la que es propietario del piso PF1, pues por ello se deben aplicar unos parámetros conocidos como coeficientes de abatimiento.

Los coeficientes de abatimiento están regulados en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se aplican a las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. Como la vivienda de Almuñécar es propiedad de PF1 desde 1981, se puede aplicar este régimen.

En estos casos, se calculará la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006, es decir, la ganancia generada en el número de días existente desde la fecha de adquisición hasta el 20 de enero de 2006. Una vez calculada esta ganancia patrimonial, se reducirá aplicando unos coeficientes.

En el caso de los inmuebles, la ganancia patrimonial se reduce en un 11,11 por ciento

⁵⁰ Artículo 33.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

por cada año de permanencia hasta 31 de diciembre de 1996. Esto supone que se reduce en su totalidad la parte de la ganancia patrimonial generada antes del 20 de enero de 2006 para los bienes adquiridos más de 9 años antes del 31 de diciembre de 1996. Como en el supuesto el inmueble se adquirió en 1981, la parte de la ganancia patrimonial generada hasta 20 de enero de 2006 está no sujeta en su totalidad.

Para la correcta aplicación de este porcentaje, se debe atender a lo dispuesto en el apartado 1c) de esa disposición transitoria novena:

“Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar los siguientes porcentajes por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos”⁵¹

Es decir, que se sitúa el límite en 400.000 euros para la reducción de las ganancias patrimoniales calculada de la siguiente manera:

Días transcurridos desde la compra hasta 19 de enero de 2006 incluido / Total días transcurridos desde la compra hasta la venta.

El porcentaje obtenido de este cálculo será el que se aplique a la ganancia patrimonial generada, pudiendo reducir su importe hasta ese límite de 400.000 euros.

Por último, existe otro tributo del que hay que estar pendiente cuando se transmiten bienes inmuebles de naturaleza urbana y este es el comúnmente conocido como Plusvalía Municipal, aunque su nombre técnico es el de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Este impuesto es de naturaleza local y se satisface en el municipio en el que está situado el bien inmueble. El pago de la tasa responde al aumento de valor que experimenta dicho bien a lo largo del tiempo. En el caso de donaciones, es el donatario quien debe realizar el pago del tributo dentro de los 30 días hábiles siguientes a la celebración de la donación.

Para calcular la base imponible sobre la que debe pagarse este tributo se tendrá en cuenta el valor catastral del terreno en el momento de la donación. Una vez se conozca ese dato, se calcularán los años transcurridos desde que el inmueble fue adquirido hasta que se realiza la donación. Sobre ese dato se aplicará un coeficiente cuya cifra depende de cada Ayuntamiento para obtener el incremento del valor. Por último, se aplicará ese incremento a la base imponible previamente calculada para, después,

⁵¹ Disposición Transitoria Novena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

aplicarle el tipo impositivo que corresponda a cada Ayuntamiento, obteniendo así la cuota a pagar.

La Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de Madrid, no aplica ninguna bonificación para las transmisiones «inter vivos», por lo que la base imponible deberá ser gravada por el tipo impositivo que señala dicha ordenanza el cual corresponde al 29 por ciento.

Para la vivienda donada situada en Almuñécar se da una situación idéntica, pues no se puede aplicar ninguna bonificación que aparezca redactada en la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Sin embargo, el tipo impositivo en este territorio es del 26 por ciento.

Sucesiones

c) El Grupo se pregunta cómo sería la tributación en caso de que PF1 falleciera antes de realizar las donaciones expuestas anteriormente, realizando la misma consulta si lo que sucediera fuese la muerte de PF1 un año después de haberlas realizado.

Si se diera el caso de que el donante falleciera antes de realizar las operaciones que tenía pensado hacer en forma de donación, la regulación de las mismas se vería aplicada de igual forma por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero en este caso, la transmisión sería «mortis causa», variación que afectaría en algunos casos a la hora de aplicar las posibles bonificaciones y reducciones que ofrecen algunos impuestos, así como la no obligatoriedad de tributar por alguno de ellos.

En primer lugar, respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es procedente informar de que este impuesto no exige de su tributación en aquellas transmisiones hechas por causa de muerte del contribuyente. En este caso, aunque exista una ganancia o pérdida patrimonial al haber una diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión de los bienes transmitidos, no se va a tributar por la misma debido a que sería el heredero quien tuviera que hacerlo, generándose una situación de doble imposición ya que el mismo heredero ya grava lo adquirido en la herencia a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este sentido, la propia regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introduce en su artículo 33.3 lo que se comúnmente se conoce como “plusvalía del muerto”:

“Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”⁵²

Lo que se deberá tributar en este impuesto será aquello que se genere de los bienes heredados, es decir, si sobre lo que se ha heredado se obtiene alguna ganancia patrimonial, esta deberá ser incluida en la renta.

En lo relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en primer lugar, se debe establecer que dichas transmisiones quedaran gravadas por lo regulado en la normativa sucesoria de la Comunidad Autónoma en la que residía habitualmente el causante. Así se establece en el artículo 33 de la 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 en la que se refleja que:

“Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.”

(...)

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º. b) de esta Ley”⁵³

Entendido esto, es hora de comprobar si el hecho de que el bien se haya transmitido a través de una herencia en vez de haber sido donado difiere en algo a la hora de aplicar el impuesto, teniendo en cuenta que se aplicará en todo caso la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, al ser este el lugar donde tiene PF1 su residencia habitual.

Respecto a las reducciones aplicables para la herencia de los bienes descritos en el apartado anterior, es decir, participaciones sociales, transmisión dineraria, vivienda habitual e inmueble, habrá que poner atención a lo dispuesto en el artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se

⁵² Artículo 33.3 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁵³ Artículo 33 de la 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.

aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, donde se establecen las siguientes reducciones.

En cuanto a las participaciones sociales de Albedrio, PF2 podrá aplicarse las siguientes reducciones por pertenecer al Grupo II de parentesco:

“Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 16.000 euros.”⁵⁴

Y en caso de que se pudiera aplicar la exención del artículo 4.8. Dos del Impuesto sobre el Patrimonio, la misma reducción del 95 por ciento que se destinaba en la donación siempre que se mantenga durante los cinco años siguientes a la muerte del causante.

En el caso de la transmisión de la vivienda habitual hacia PF4, se le aplicaría una reducción mayor que a PF1 de 16.000, aumentada en 4000 euros por cada año que es menor de 21 años, por pertenecer al Grupo I de parentesco.

Además, se le aplicará ese mismo 95 por ciento de reducción con los siguientes límites:

“Con el límite de 123.000 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida.”⁵⁵

PF3 también podrá aplicarse la reducción destinada a aquellos herederos que forman parte del Grupo II de parentesco.

Finalmente, cabe destacar que, para todas las transmisiones producidas, la normativa sucesoria de la Comunidad de Madrid aplicará, una vez reducida la base imponible, la misma bonificación del 99 por ciento sobre la cuota tributaria que se aplicaba en los supuestos de donación descritos anteriormente por pertenecer a los Grupos I y II de parentesco.

Respecto al pago de la Plusvalía Municipal, existen dos diferencias destacables a la hora de comparar la tributación de transmisiones «inter vivos» y «mortis causa». Por un lado, se debe destacar que cambia el plazo para realizar la autoliquidación del impuesto, pues en lo relativo a transmisiones por muerte del causante, se corresponde un plazo de 6 meses en lugar de los 30 días hábiles que designado para las donaciones.

Por otro lado, sí que puede aplicarse alguna bonificación en transmisiones «mortis causa». Así, señala el artículo 18 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de Madrid que:

⁵⁴ Artículo 21 del 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.

⁵⁵ Ídem.

“Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante (...) a favor de los descendientes (...), la cuota íntegra del impuesto se verá bonificada en función del valor catastral del suelo correspondiente a dichos bienes, con independencia del valor atribuido al derecho, mediante la aplicación de los siguientes porcentajes reductores:

a) El 95 por 100 si el valor catastral del suelo es inferior o igual a 60.000 euros.

b) El 85 por 100 si el valor catastral del suelo es superior a 60.000 euros y no excede de 100.000 euros.

c) El 70 por 100 si el valor catastral del suelo es superior a 100.000 euros y no excede de 138.000 euros.

d) El 40 por 100 si el valor catastral del suelo es superior a 138.000 euros.”⁵⁶

En el caso del bien inmueble situado en Almuñécar, la ordenanza fiscal de este municipio dispone la posibilidad de aplicar una bonificación del 50% en transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los bienes inmuebles, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes.⁵⁷

¿Qué ocurriría si PF1 falleciera un año después de haber realizado todas las donaciones del apartado anterior?

En este caso, lo que puede suceder es lo que se conoce como la colación de donaciones, es decir, que debido a que el fallecimiento es tan cercano a las transmisiones «inter vivos», para que no exista un reparto desigual a la hora de repartir la herencia a los herederos legítimos, el valor de esos bienes donados dentro de los cuatro años anteriores al fallecimiento deberá ser incluido en el caudal hereditario para la realización de un reparto equitativo. Este hecho se da siempre que haya más de un heredero legítimo, en este caso hay tres, y cuando se haya realizado alguna donación.

Este hecho se regula en el artículo 11 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que incluye en su apartado c):

“En las adquisiciones «mortis causa», a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, se presumirá que forman parte del caudal hereditario:

⁵⁶ Artículo 18.1 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de 6 de octubre de 1989.

⁵⁷ Artículo 8 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de Almuñécar.

Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio.”⁵⁸

No obstante, el causante puede evitar que se produzca esta colación de bienes si lo dispone expresamente en la escritura de donación, como advierte el Código Civil en sus artículos 1036 y 1037:

“La colación no tendrá lugar entre los herederos forzosos si el donante así lo hubiese dispuesto expresamente o si el donatario repudiare la herencia, salvo el caso en que la donación deba reducirse por inoficiosa.”⁵⁹

“No se entiende sujeto a colación lo dejado en testamento si el testador no dispusiere lo contrario, quedando en todo caso a salvo las legítimas.”⁶⁰

Por lo tanto, siempre que se respeten las legítimas y se haya expresado fehacientemente que los bienes transmitidos en la donación no deben ser colacionales, el valor de estos no debe añadirse al caudal hereditario.

Residencia fiscal

d) PF3 se plantea la posibilidad de teletrabajar desde España para su empresa situada en Francia, pues quiere residir con PF1 en Madrid debido a su situación personal. Tiene que viajar una semana cada mes a Francia y allí se le considera como residente fiscal según su normativa.

En este caso se está produciendo un conflicto de residencia fiscal entre España y Francia, pues, aunque Francia según su normativa considere a PF3 residente fiscal, España de igual manera lo considera así debido a lo dispuesto en el artículo 9 donde se regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cumpliéndose el requisito de la permanencia en España:

“Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.”⁶¹

⁵⁸ Artículo 11 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

⁵⁹ Artículo 1036 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

⁶⁰ Artículo 1037 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

⁶¹ Artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Para resolver esta cuestión habrá que acudir al Convenio para evitar la doble imposición firmado entre ambos países.

Con la aplicación del artículo 4 de dicho convenio se puede finalizar la discusión sobre la residencia fiscal de PF3, pues en el mismo se establecen una serie de criterios que delimitan en qué Estado será efectivamente residente un contribuyente. En este caso concreto, se atenderá al criterio que aparece en el apartado 4.2. b), pues no se ha proporcionado suficiente información relativa a la posesión de una vivienda permanente en España por parte de PF3 o el nivel de relaciones personales y económicas en cada territorio que se describen en el primer apartado:

“2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente”⁶²

Siguiendo este criterio, PF3 pasará la mayor parte de sus días en España, por lo que habrá que considerarle residente fiscal en este país, presentando las declaraciones de sus tributos directos e indirectos en España.

No obstante, el Convenio indica que, si obtiene rentas, beneficios empresariales o dividendos de inmuebles o entidades situadas en Francia, se podrán presentar en ese territorio los tributos que afecten directamente a los mismos. Esto queda redactado en los artículos 6, 7 y 10 del Convenio.

⁶² Artículo 4.2. b) del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995.