



COMILLAS

UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

Trabajo de Fin de Máster de Acceso a la Abogacía

Resolución de Caso Práctico: Especialidad Tributaria

Facultad de Derecho

Curso 2021/2022

Autor: Jesús Babío Silva

Tutora: Eva María Gil Cruz

INFORME LEGAL

De: Jesús Babío Silva

Para: Grupo ALBEDRIO

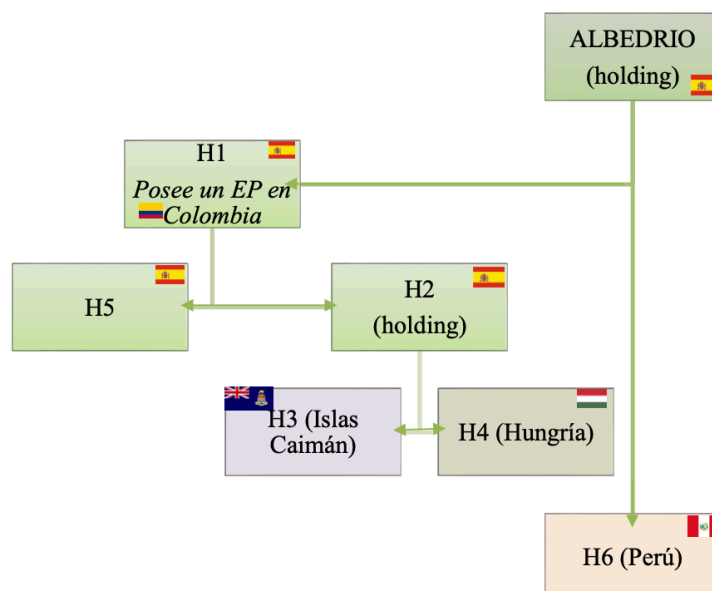
Información del Grupo: la sociedad cabecera del Grupo es la sociedad ALBEDRIO S.L., residente fiscal en España, que participa directa e indirectamente en varias entidades, tanto residentes como no residentes. En particular, constituye el objeto social de ALBEDRIO S.L. la gestión de la participación en el capital social de otras entidades, a través de la adquisición, transmisión y administración de acciones, participaciones y otros derechos del capital de las mismas.

Son accionistas de ALBEDRIO S.L.: PF1 y sus hijos PF2, PF3 Y PF4. ALBEDRIO S.L. fue constituida originalmente por PF1 en 1980, tomando la participación sus hijos en el año 2010, cada uno en un 25%.

Asunto: Sobre el asesoramiento fiscal de cada una de las operaciones que tiene intención de realizar durante el ejercicio 2022, concretamente: (i) distribución de resultados, (ii) transmisión del Establecimiento Permanente, (iii) préstamos, (iv) venta de entidades, (v) reorganizaciones societarias y (vi) formación de un grupo de consolidación fiscal. Adicionalmente, se llevará a cabo un asesoramiento respecto de la situación fiscal de las personas físicas accionistas del Grupo.

Fecha: 26 de enero de 2022

Estructura accionarial del Grupo a 31 de diciembre de 2021, siendo la participación del 100% en cada una de las entidades



Primera.- En cuanto a la distribución de resultados.

A) H3, residente en Islas Caimán, pretende repartir un dividendo a H2, distribuyendo posteriormente H2 un dividendo por el mismo importe a H1, H2 genera, además de los dividendos, rentas por otras actividades.

En primer lugar, hay que tener presente que H3 ya no está considerado como paraíso fiscal y no se podrá aplicar, por tanto, el apartado 4 del art. 21.1.b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (en adelante, "LIS"), factor que repercutirá en la tributación de los dividendos como a continuación se verá. Pues bien, H3 entrega un dividendo a la sociedad H2, holding, es decir, más del 70% de los ingresos que obtiene la empresa H2 es por dividendos o venta de participaciones y no por actividad económica. Para poder dilucidar el proceder a la hora de saber si se ha de tributar o no habrá que acudir a la LIS. En consecuencia, el art. 21 de la LIS establece que estarán exentos los dividendos que cumplan los siguientes requisitos, es decir no se va a tener que tributar por ellos: (i) que se tenga una participación de al menos el 5%, (ii) que haya una tenencia efectiva de dicha participación de al menos un año, y (iii) el tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades extranjero debe ser al menos un 10% o que exista un convenio de colaboración con el Estado español. Consecuentemente, para que los dividendos que recibe H2 estén exentos, es necesario que hayan tributado primeramente en H3, y, por ende, evitar la doble imposición. En H3, al no existir un Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante: "CDI") tendría que demostrar haber tributado por esos dividendos al menos un 10%, no dependiendo de si lo demuestra o no, los dividendos que recibe H2 estarían o no exentos, ya que no es aplicable el apartado 4 del art. 21.1.b) LIS al no estar ya catalogado el país como paraíso fiscal.

Habiendo tributado en las Islas Caimán en al menos un 10%, el ingreso estaría exento y, por tanto, debería efectuar un ajuste extracontable negativo por el importe del ingreso obtenido.

No cumpliéndose los anteriores requisitos, el ingreso obtenido por H2 no estaría exento y, por lo tanto no debería realizar ningún ajuste.

Por su parte, la distribución de dividendos de H2 a H1, sociedad también española, estaría exenta toda vez que se presupone que reúne los requisitos del art. 21 LIS previamente citados (una participación de al menos el 5%, tenencia efectiva de dicha participación de al menos un año y que tribute en al menos un 10%). Habiendo ya tributado H2 por esos dividendos, H1 habría contabilizado esos dividendos como ingreso, en consecuencia habría que hacer un ajuste extracontable negativo por el importe de los dividendos obtenidos.

Por último, en cuanto a las rentas por otras actividades, H2 deberá contabilizar en sus cuentas dichas rentas como ingreso y tributar por las mismas. No deberá realizar ningún tipo de ajuste.

B) H5 fue adquirida por H1 a mediados de 2021, y pretende repartir un dividendo a H1. No se han generado resultados por H5 desde la adquisición de la sociedad, repartiéndose, por tanto, reservas generadas con anterioridad a su adquisición.

Primeramente, puntualizar que tanto H1 como H5 son sociedades españolas. No obstante lo relevante en esta operación es destacar que lo que está repartiendo H5 a H1 son reservas y no dividendos. El art. 21 se aplica a los ingresos por dividendos. Por tanto, la distribución de beneficios o reservas que se reconozcan a efectos contables como una recuperación del coste de la

inversión, como es el caso, no se califican como renta y, por tanto, no se integrarán en la base imponible del Impuesto. Consiguientemente, H1 deberá efectuar un ajuste extracontable negativo por el importe de las reservas.

C) H4, residente en Hungría, con un tipo nominal del impuesto sobre Sociedades del 9%, reparte un dividendo a H2.

Antes que nada, evidenciar que H4 se trata de una sociedad húngara, por tanto, país que forma parte de la Unión Europea. Por otro lado, H2 es una sociedad española holding. Para que H2 pueda acogerse a la exención deberá cumplir los requisitos ya expuestos, a saber: que tenga una participación de al menos un 5% en H4, que haya mantenido dicha participación de forma efectiva al menos un año y que H4 haya tributado por esos dividendos en al menos un 10%). Aun no habiéndose cumplido el tercero de los requisitos (art. 21.1.b) LIS), es decir, haber tributado en al menos un 10% por los mismos, España tiene suscrito un CDI con Hungría desde 1984, siendo, por tanto, de aplicación el apartado tercero del art. 21.1.b). Por este motivo, H2 podrá acogerse a la exención prevista por la LIS. H2 habrá contabilizado los dividendos como ingreso, luego deberá realizar ajuste extracontable negativo por el importe de los mismos.

D) Reparto de dividendos de ALBEDRIO S.L. a sus socios personas físicas. En este contexto, ALBEDRIO S.L. se plantea acogerse al régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (“ETVE”) del Impuesto sobre Sociedades, aunque no tiene claro si resultaría realmente ventajoso y si podría ser de aplicación.

(i) Reparto de dividendos a sus socios

Antes que nada, indicar que los dividendos obtenidos por las personas físicas son calificadas como rentas que tributarán por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “IRPF”), regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “LIRPF”).

En cuanto a la renta obtenida por PF1 y PF2, siendo ambos residentes fiscales en España, tributarán por, por tanto, por el IRPF, imputando dicha renta como rendimiento del capital mobiliario y yendo a la parte de renta del ahorro (art. 25.1.a) LIRPF). Por su parte, a la hora de repartir los dividendos, ALBEDRIO S.L. efectuará una retención del 19%. Así pues, PF1 y PF2, a la hora de realizar la declaración de la renta, deberán restar de la cuota líquida total el importe de dichas retenciones, dando lugar a la cuota del ejercicio a ingresar o devolver.

PF3 y PF4, no siendo residentes en España, la regla general es que la renta que obtengan no tributará por el IRPF, sino que lo harán por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante “IRNR), regulado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Renta de no Residentes (en adelante, LIRNR).

En cuanto a PF3, residente fiscal en Francia, en principio deberá tributar por el IRNR por la renta obtenida y en su país tributaría por el IRPF francés. En cuanto al tipo de retención que debería practicar ALBEDRIO S.L., existiendo un CDI entre España y Francia desde 1995, la sociedad deberá estar a lo que el mismo estipule y practicar la retención convenida que en el mismo CDI se establezca. De todos modos, en caso de que se le retuviese más de lo que está estipulado en el CDI, PF3 podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (en adelante, “AEAT”) la devolución del exceso de retenciones. Entrando a analizar el propio CDI, en su art.

10.2.b) establece que los dividendos solo podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que el beneficiario sea efectivo residente, es el caso de un residente de Francia que detente directamente al menos el 10% del capital social de la sociedad que pague los dividendos. En el supuesto de PF3, este posee el 25%, cumpliéndose, por tanto, el precepto. En consecuencia, ALBEDRIO S.L. no deberá practicar ninguna retención, ya que los dividendos tributarán en Francia.

Por último, PF4 es residente fiscal en Panamá, país con el que España tiene firmado un CDI desde el año 2010, por tanto, ALBEDRIO S.L. procederá de igual forma que con PF3 y deberá practicar el tipo de retención pactado en el CDI. Y, de nuevo, de practicar un exceso de retención, PF4 deberá solicitar a la AEAT la devolución de dicho exceso. Analizando el articulado del CDI, en su art. 10.2.b) se especifica que cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea un residente del otro Estado, Panamá en el supuesto de PF4, el impuesto exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los dividendos. Así, ALBEDRIO S.L. deberá practicar una retención del 10% sobre dichos dividendos.

(ii) Aplicación y beneficios del Régimen de las Entidades de de Tenencia de Valores Extranjeros.

El régimen fiscal de las ETVE se encuentra regulado en el capítulo XIII del Título VII (arts. 107 y 108) y la Disposición transitoria trigésima primera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de la LIS. Así como en el art. 51 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades (en adelante, "RIS"). En ese marco, se trata de un régimen de aplicación voluntaria al que pueden optar aquellas entidades que desarrollen una actividad de gestión y administración de participaciones en entidades no residentes en territorio español, siempre que cumplan determinados requisitos: (i) la entidad debe ser residente en territorio español, (ii) el objeto social deberá comprender específicamente la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades diferentes, (iii) que la actividad realizada se lleve a cabo con la correspondiente organización de medios materiales y personales, (iv) que los valores que representan el capital social sean nominativos, (v) que no tenga la consideración de entidad patrimonial, es decir, en las que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica), (vi) que no estén acogidas a los regímenes especiales de las agrupaciones económicas (AIE) y de uniones temporales de empresas (UTE), y (vii) que se presente ante el Ministerio de Hacienda una comunicación de opción por aplicar el régimen especial de ETVE. Cumpliendo los requisitos anteriores la entidad podrá acogerse al régimen y disfrutar de los beneficios de tributarios que a continuación se detallan:

En cuanto a la tributación de la ETVE: las rentas obtenidas por la ETVE como consecuencia de su participación en sociedades residentes y no residentes quedarán exentas de tributación en España si se cumplen los requisitos establecidos para la aplicación de la exención de dividendos y ganancias de capital contemplada en el art. 21 de la LIS.

En cuanto a la tributación de los socios de la ETVE, cabe diferenciar la tributación por parte de los socios residentes en territorio español y los que no son residentes: (A) Para los socios residentes en territorio español (i) los socios contribuyentes del IRPF obtienen una renta del ahorro y (ii) los contribuyentes del IS o del IRNR con EP en España podrán aplicar la exención de dividendos y plusvalías del art. 21 de la LIS cumpliendo los requisitos marcados a tal efecto. (B) Para los socios

no residentes de la ETVE, el régimen especial de ETVE prevé que no se entiendan obtenidos en territorio español y, por tanto, no estén sujetos a tributación en España los beneficios distribuidos.

En consecuencia, se entiende que el objeto fundamental del régimen fiscal de las ETVE es fomentar la inversión en entidades extranjeras desde sociedades españolas mediante la exención de dividendos, participaciones en beneficios y plusvalías que dichas sociedades obtengan de tales inversiones y, a su vez, mediante la ausencia de gravamen en la distribución de tales beneficios a sus socios no residentes.

Por tanto, en el supuesto de acogerse al régimen especial de las ETVE, la tributación del reparto de dividendos de ALBEDRIO S.L. quedaría como sigue:

Los socios residentes en territorio español PF1 y PF2 tributarían por el IRPF, calificando la renta como rendimiento del capital mobiliario que iría a la renta del ahorro. Por su parte, ALBEDRIO S.L. deberá practicar una retención del 19%. Posteriormente, PF1 y PF2, a la hora de realizar la declaración de la renta, deberán restar de la cuota líquida total el importe de dichas retenciones, dando lugar a la cuota del ejercicio a ingresar o devolver.

Los socios no residentes en territorio español, en cambio salen, fiscalmente hablando, más beneficiados en el reparto de dividendos : PF3 es residente en Francia, por tanto, la renta obtenida estaría no sujeta a tributación en España al no considerarse obtenida en el territorio. En cuanto a PF4, residente en Panamá, y con el que España tiene suscrito un CDI, la renta que obtiene tampoco estaría sujeta a tributación en España al cumplirse los requisitos establecidos.

Al no estar sujeta la renta en ambos casos, por tanto, ALBEDRIO S.L. no deberá practicar ningún tipo de retención a la hora de repartir dividendos.

Segunda.- Transmisión del Establecimiento Permanente (“EP”).

El grupo plantea la alternativa de transmitir a un tercero el EP que tiene H1 en Colombia por el valor de los elementos patrimoniales adscritos al EP; se sabe que la transmisión generaría una renta negativa en su socio H1. Se conoce que el citado adquirente no mantiene la actividad del EP, procediendo a la enajenación de los elementos patrimoniales adquiridos.

Con la finalidad de dilucidar el tratamiento que H1 debe efectuar sobre las rentas negativas obtenidas con la venta del EP, habrá que acudir a la normativa fiscal del IS, concretamente, el art. 22.2 LIS. En consecuencia, puede resumirse el tratamiento de las rentas negativas de los EP de la siguiente forma: (i) las rentas derivadas de la actividad ordinaria o habitual del EP no tienen eficacia fiscal, (ii) las rentas derivadas de la transmisión del EP tampoco tienen eficacia fiscal, y (iii) las rentas derivadas del cese del EP tienen plena eficacia fiscal, minorando la BI de la sociedad residente en España o la BI del IRNR de los EP situados en España.

Es fácilmente comprensible que H1 se encuentra en el segundo de los supuestos, toda vez que, si bien es verdad que existe un cese en la actividad del EP, el mismo se produce con posterioridad a la transmisión, no siendo la renta negativa generada consecuencia de dicho cese. De esta suerte, las rentas negativas generadas por la transmisión del EP no tendrían eficacia fiscal. Esto es, no minorarán la BI del IS de la sociedad residente en España, H1. Con la venta del EP, H1 registraría contablemente una pérdida que no es fiscalmente deducible. Por consiguiente deberá efectuar un ajuste extracontable positivo por valor de la renta negativa consecuencia de la transmisión del EP contablemente registrada.

Tercera.- Préstamos.

A) H5 ha concedido un préstamo participativo a H1. H1 paga los intereses del préstamo a H5 empleando el importe recibido como dividendo que la misma sociedad H5 le reparte.

En primer lugar, al ser un préstamo participativo concedido entre sociedades del mismo grupo, la calificación de dicho préstamo será la de préstamo participativo intragrupo. El tratamiento fiscal de dicho préstamo está regulado en el art. 42 del Código de Comercio (en adelante “CC”) y en el art. 15.a) LIS. El CC, por su parte, establece que el ingreso tendrá la consideración de retribución de fondos propios. El art. 15. a) LIS se aparta de la normativa contable y califica los préstamos participativos intragrupo como patrimonio neto, cuya principal consecuencia es la no deducibilidad del gasto contabilizado. Por ello, los préstamos participativos intragrupo tendrán la consideración de exentos desde el punto de vista del ingreso, salvo que el gasto sea fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Por consiguiente, será H1 quien, al contabilizar el pago de intereses como gasto, en aplicación del art. 15.a) LIS, deba tributar por dicho préstamo participativo. Consiguientemente, al no considerarse deducible el gasto, deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el importe del pago de intereses. Por su parte, H5, estará exenta de tributar por el ingreso, debiendo realizar un ajuste extracontable negativo por el importe del pago de intereses.

B) H3 ha concedido un préstamo a ALBEDRIO S.L., calificado el interés en ALBEDRIO S.L. como gasto financiero, mientras que en H3 se califica como un ingreso exento.

De forma similar al supuesto anterior, nos encontramos ante un préstamo intragrupo. No obstante, la diferencia radica en que H3 califica el ingreso como exento. Así pues, nos encontramos en un supuesto de asimetría híbrida, contemplada en el art. 15 bis LIS.

En consecuencia, al haber generado un ingreso exento H3, ALBEDRIO S.L. no podrá deducirse el gasto debiendo efectuar un ajuste extracontable positivo por el importe de los intereses calificados como gasto.

Cuarta.- Venta.

En 2023 se pretende transmitir las entidades H3 y H4 a un tercero, generando la venta de H3 una renta negativa y la de H4 una renta positiva.

ALBEDRIO S.L. transmite H3, sociedad residente en las Islas Caimán, y H4, sociedad húngara, a un tercero. En el caso de la venta de H3, le genera una pérdida o renta negativa, es decir, un gasto, y con H4, una renta positiva o beneficio, un ingreso.

En primer lugar, estamos ante una transmisión de participaciones entre sociedades, consecuentemente habrá que acudir al articulado de la normativa fiscal que regula el hecho. A este respecto, el art. 21.6 LIS regula las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones: *“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: ... b) 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". El art. 21.3 LIS, por su parte, establece que: *"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"*. Es decir, que se cumplan los requisitos previamente señalados a la hora de distribuir dividendos y que son: (i) tener una participación del 5%, (ii) que dicha participación se haya mantenido al menos durante un año, y (iii) que haya estado sujeta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal de, al menos un 10% en el ejercicio en el que se participa. Cumpliéndose, en todo caso, el tercero de los requisitos en los supuestos en los que exista un CDI entre los países.

Teniendo presente que no hay ningún CDI entre España y las Islas Caimán, en el supuesto de la venta de H3, ALBEDRIO S.L. podría deducirse la renta negativa toda vez que demuestre que en el ejercicio 2023, H3 no ha estado sujeta o ha estado exenta de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS. De cumplirse los requisitos señalados, ALBEDRIO S.L. no debería realizar ningún tipo de ajuste. En cambio, habiendo estado sujeta y no exenta H3, ALBEDRIO S.L. no podría deducirse la renta negativa, debiendo efectuar, por lo tanto, un ajuste extracontable positivo.

Con la venta de H4, residente en Hungría, España tiene firmado un CDI con dicho país, por tanto, la renta positiva, en este caso, sería deducible para ALBEDRIO S.L. toda vez que se cumplen los requisitos del art. 21.1 LIS. De forma que ALBEDRIO S.L. deberá realizar un ajuste extracontable negativo por el importe de dicha renta.

Quinta.- Reorganizaciones societarias.

A) Se pretende llevar a cabo una operación de fusión de H5 (absorbente) con H1. H1 dispone de varios inmuebles en su activo, además de varios elementos que constituyen una rama de actividad. Asimismo, H1 tiene bases imponibles negativas no compensadas.

La operación llevada a cabo entre H5 y H1 tiene la categoría de reestructuración empresarial. Además de las fusiones, las reestructuraciones empresariales engloban las escisiones, aportaciones de activos, los canjes de valores y los traslados de domicilio. Las operaciones de reestructuración pueden tributar por el régimen general, contemplado en el art. 17 LIS, o por el régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

En cuanto al ámbito de aplicación del régimen especial, el art. 89 LIS establece la aplicación de este régimen para el supuesto de las reestructuraciones salvo comunicación expresa en contrario a la AEAT. Asimismo, el art. 89 LIS establece el ámbito de exclusión de este régimen especial: cuando no concurren motivos económicos válidos. De modo que, siendo H5 empresa residente en España y habiendo un motivo económico válido, cabe aplicar el régimen fiscal especial contemplado en el capítulo VII de la LIS a la hora de realizar la fusión. El régimen especial consiste en el diferimiento del gravamen sobre las rentas resultantes en la transmisión que se produce con la operación de fusión, es decir, no se tributa cuando se realiza la operación pero se deberá tributar en el futuro. No es que se pretenda generar una ventaja fiscal.

Por otra parte, cuando no resulte aplicable el régimen especial, se deberá aplicar el régimen general, el cual establece que la entidad transmitente deberá integrar en su Base Imponible (en adelante, "BI"), en el ejercicio en el que se realice la operación, la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal (art. 17.4.b), d), f) y 17.5 LIS).

Evidenciar que solo cabe la aplicación del régimen de diferimiento toda vez que el Estado Español tenga garantizado en el futuro la competencia tributaria sobre las rentas. Este hecho se produce, con carácter general, (i) cuando el adquirente esté sujeto por obligación personal de contribuir, por ser residente fiscal en España, o (ii), en el caso de que no sea residente fiscal en España, cuando exista la obligación real de contribuir relativa a los bienes y derechos transmitidos, es decir, cuando quedan afectos a un EP en España.

En la misma línea, el art. 76.1 LIS se encarga de especificar la definición de fusión.

Para la operación de fusión realizada entre H5 y H1, suponiendo que existe un motivo económico válido detrás de la fusión, cabe la aplicación del régimen especial. En este marco, el art. 77 LIS regula el tratamiento que se les debe dar a la rentas derivadas de las operaciones de reestructuración, las cuales no se integrarán en la BI.

Referente a las posibles rentas generadas por la transmisión de los inmuebles, el art. 77.1.a) LIS establece que no se integrarán en la BI de las entidades fusionadas *“las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados”*. Presumiendo que los inmuebles se encuentran en territorio español, no se deberá integrar en las BI dichas rentas. De no estar situados en España, H1 deberá integrar en su BI las rentas que se pongan de manifiesto a través de un ajuste extracontable positivo.

En cuanto a la tributación por la transmisión de ramas de actividad, en primer lugar, el art. 76.4 LIS define rama de actividad como *“conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios”*.

Del mismo modo que ocurre en la operación de transmisión de inmuebles, el régimen especial prevé que las rentas generadas por la transmisión de ramas de actividad tampoco se integren en la BI. De esta suerte, las sociedades no tendrían que integrar en la BI la renta generada por la transmisión de la rama de actividad. En el supuesto de aplicarse el régimen general, a la hora de integrar la renta generada en la base imponible, H1 debería integrar en su base imponible el mismo valor fiscal que tenía la rama de actividad en H1 (art. 79 LIS).

Respecto del EP que tiene H1, tampoco se tendrían que integrar en la BI las rentas generadas por su transmisión, tal como recoge el art. 77.1.c) LIS, y es 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 no pertenecientes a la Unión Europea en favor de entidades residentes en territorio español”*.

Por último, las BIs negativas (en adelante, “BINS”) generadas en H1, podrán ser compensadas en sede de H5 cumpliéndose los requisitos establecidos en el art. 84 LIS, según el cual: *“cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente”*, siempre y cuando se produzca o bien *“la extinción de la entidad transmitente”* (art. 84.2.a) LIS) o bien *“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” (art. 84.2.b) LIS).

B) Es intención de H5 la de aportar varios inmuebles recién adquiridos, tras fusión anterior, en favor de H2. Los inmuebles no constituyen una rama de actividad.

La operación, no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, toda vez que así lo establece el art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y sí por el IS. De esta suerte, calificándose dicha operación como vinculada, pues así lo establece el art. 18.2.d) LIS, esta deberá valorarse a valor de mercado, es decir, el valor del inmueble vendrá determinado por el precio que tiene en el mercado. Para determinar el valor de mercado, el art. 18.4 LIS establece diferentes métodos de valoración: a) Método del precio libre comparable, b) Método del coste incrementado, c) Método del precio de reventa. La diferencia entre el valor declarado y el valor de mercado deberá integrarse en la BI a través de un ajuste extracontable positivo.

C) Se plantea, además, la posterior venta de los inmuebles (2 años más tarde) a ALBEDRIO S.L. por parte de H2.

En primer lugar, la operación es calificada como una operación vinculada. Así se estipula en el art. 18.2.d) LIS al definir como entidades vinculadas las que pertenezcan a un grupo. Consecuencia de ello es que la operación se valorará por el valor de mercado, en este caso el valor que tiene en el mercado el inmueble. El valor que se ha de atribuir a la operación a la hora de calcular la deuda tributaria vendrá determinado por el valor de mercado del inmueble y no del valor contable.

El paso siguiente es averiguar el impuesto que se devenga con dicha operación. En este caso, la venta del inmueble de ALBEDRIO S.L. supone dos posibilidades: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, “TPO”) o por Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, “IVA”). La normativa del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) establece en el artículo 20.22ºA) que estarán exentas del IVA *“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”* y añade *“a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario”*.

Teniendo en cuenta que se estaría realizando una segunda entrega de los inmuebles, la operación estaría exenta de IVA y pasaría a tributar por TPO. En este caso, el obligado al pago sería el adquirente, ALBEDRIO S.L.

No obstante, cabe la posibilidad de la renuncia a la exención cumpliendo los requisitos exigidos, y que son: (i) que transmitente y adquirente sean sujetos pasivos del IVA, (ii) que el adquirente tenga derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, y (iii) que el transmitente comunique la renuncia a la exención al adquirente. Renunciando a la exención, el sujeto pasivo sería ALBEDRIO S.L. quien, posteriormente, podrá deducirse el impuesto.

D) Formalidades requeridas para la aplicación del régimen especial de diferimiento.

Primeramente, tal como se expuso, el art. 89 LIS estipula la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento en los supuestos de reestructuraciones empresarial salvo comunicación expresa en contrario a la AEAT. El mismo artículo especifica que será la entidad adquirente la encargada de comunicar a la AEAT dichas operaciones y que, en el caso de no residir en territorio nacional, la comunicación la deberá hacer la entidad transmitente. La comunicación deberá indicar el tipo de operación que se está realizando y si se decide no aplicar el régimen especial.

La comunicación se presentará en el plazo de tres meses siguientes a la inscripción de la operación en el Registro Mercantil o desde la fecha de otorgación de la escritura si no es precisa la inscripción. La falta de comunicación constituye una infracción tributaria grave. El órgano al que hay que dirigir la comunicación es la delegación de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de las entidades.

En cuanto al contenido que debe llevar de la comunicación, este se encuentra regulado en el art. 49 RIS, según el cual: *“la comunicación deberá contener: a) identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma, b) copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación, c) en el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo, y d) Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto”*.

Sexta.- Formación de un grupo de consolidación fiscal.

(i) Régimen de consolidación fiscal (arts. 55 a 75 LIS). Consideraciones previas.

El régimen tributario especial de consolidación fiscal se trata de un régimen voluntario en el que, optando por su aplicación, las entidades que integran el grupo no tributan por el IS por el régimen individual de tributación. De esta forma, las entidades integrantes del grupo no se hayan individualmente obligadas al pago de la cuota del impuesto al integrarse esta en otro contribuyente que es el grupo. Es el grupo, por tanto, el obligado tributario y quien debe satisfacer el pago de la deuda tributaria por la renta obtenida por el conjunto de las entidades que lo integran.

El grupo de consolidación fiscal carece de personalidad jurídica, sin embargo tiene la condición de contribuyente toda vez que así lo establece la ley: podrán tener la consideración de contribuyentes *“las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición”* (art. 35 LGT). En este sentido, el grupo de consolidación fiscal entraría de lleno en la definición de unidad económica sin personalidad jurídica. Asimismo, existe una responsabilidad solidaria en el régimen de consolidación fiscal, el cual afecta a todas las entidades del grupo, que responden solidariamente del pago de la deuda tributaria del grupo, excluidas las sanciones (art. 57 LIS).

Siendo voluntaria la aplicación del régimen de consolidación, es el propio grupo el que decide por sí mismo tributar en este régimen especial sin necesidad de reconocimiento previo por parte de la Agencia Tributaria, de tal forma que una vez ejercitada la opción la aplicación del mismo tendrá carácter indefinido en tanto no se renuncie a su aplicación. Todas las sociedades que cumplan los requisitos exigidos para formar parte del grupo deben adoptar el acuerdo de tributar en régimen de consolidación (art. 61 LIS).

A efectos del régimen de consolidación, el grupo fiscal está integrado exclusivamente por las entidades integrantes de dicho grupo que tengan su residencia en territorio español (art. 58 LIS). Por otro lado, a efectos del IS, se entiende por grupo al conjunto de entidades formado por una entidad dominante y todas sus entidades dependientes. El régimen fiscal de los grupos de sociedades está reservado exclusivamente a las entidades con forma jurídica de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, sin embargo, las dominantes podrán tener otras formas siempre que

tengan personalidad jurídica y estén sujetas y no exentas al IS o a un impuesto idéntico o análogo al IS si tienen su residencia en el extranjero aun cuando no formen parte del grupo fiscal. Es la entidad dominante la obligada al cumplimiento de las obligaciones formales y materiales del grupo fiscal (art. 75 LIS).

(ii) Entidad dominante.

Para tener las condición de entidad dominante es requisito que la misma tenga una participación directa o indirecta de al menos el 75% del capital social de otras entidades o del 70% si se trata de entidades cuyas acciones están admitidas a negociación en un mercado regulado, siempre que dicha participación se mantenga de forma ininterrumpida durante todo el período impositivo en el que se aplica el régimen especial. De igual forma, la entidad dominante deberá tener la mayoría de los derechos de voto de las entidades dependientes.

(iii) Entidades dependientes.

Para que una entidad tenga la consideración de dependiente a efectos del régimen de consolidación fiscal, esta deberá reunir los siguientes requisitos: (i) tener la forma jurídica de S.A., S.L., o comanditaria por acciones; (ii) ser residente en territorio español; (iii) estar participada, directa o indirectamente, por otra sociedad que reúna las condiciones para ser dominante en, al menos, el 75% de su capital social desde el primer día del primer período impositivo en el que sea de aplicación este régimen de tributación y esa participación se mantenga en todo ese período (70% en el supuesto de ser cotizadas); (iv) estar sujeta y no exenta al IS; (v) no estar en situación de concurso de acreedores al cierre del período impositivo; y (vi) no estar sujeta al IS a un tipo de gravamen diferente al de la dominante.

Del mismo modo, tendrán la consideración de entidades dependiente los EP situados en territorio español de entidades no residentes respecto de las que una entidad cumpla las condiciones para ser dominante.

(iv) Cálculo de la BI del grupo.

En aplicación del art. 62 LIS, la BI del grupo se determina a partir de las BIs de las entidades que lo integran, determinadas según el régimen individual de tributación, eliminando aquellos resultados que estén incorporados a dichas BIs, procedentes de operaciones internas, e incorporando aquellos resultados que fueron eliminados en períodos anteriores y que se entienden realizados por el grupo en el período impositivo de que se trata. En consecuencia, la BI del grupo fiscal se calcula a través de la suma de los siguientes conceptos: a) BIs individuales, tanto positivas como negativas, correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo, sin incluir en ellas la compensación de la BINS individuales, b) la eliminaciones, c) las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores, d) la reducción correspondiente a la reserva de capitalización, e) los gastos no deducidos en ejercicios anteriores por dotaciones por pérdidas por deterioro de créditos u otros activos con deudores no vinculados con el contribuyente, f) la compensación de BINS del grupo fiscal cuando el importe de la suma de las letras anteriores resulte positivo, así como de las BINS de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal.

En cuanto a la letra e), existe un límite en función del importe neto de la cifra de negocios del grupo fiscal habida en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo: importe de al menos 20 millones, pero inferior a 60 millones: el 50%; importe de al menos 60 millones de euros: 25%.

(v) Cálculo de las BI individuales.

Las BIs individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal se determinan de acuerdo a las reglas generales establecidas en la LIS, con la salvedad de que los requisitos exigidos a efectos contables o para realizar los ajustes al resultado contable individual para determinar las BIs individuales deben referirse a nivel de grupo. Del mismo modo, para determinar esas BIs individuales deben tenerse en cuenta determinadas especialidades referentes a: limitación de la deducción de los gastos financieros; reserva de capitalización; imputación de dotaciones por deterioro de créditos y otros activos y de determinadas provisiones; bases imponibles negativas individuales; reserva de nivelación.

A efectos del presente caso, cabe tener presente el tratamiento que se le deben dar a las BINS no compensada de H1, quien, por estar en el régimen de consolidación fiscal, y habiendo sido generadas con anterioridad a la creación del grupo de consolidación fiscal, *“podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite del 70 por ciento de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley”* (art. 67.e) LIS).

(vi) Determinación de la eliminaciones (art. 64 LIS).

Puesto que el grupo es considerado a efectos fiscales como una unidad económica al ser contribuyente del IS, las rentas obtenidas por el grupo provienen exclusivamente de operaciones realizadas por el mismo con terceros, ello significa que los resultados derivados de operaciones efectuadas entre las entidades pertenecientes al grupo en el período impositivo deben ser eliminadas al tiempo de determinar la BI consolidada.

En consecuencia, para la determinación de la BI consolidada se han de practicar la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo, así se debe tener en consideración para ello los criterios fijados en la normativa contable sobre normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (art. 46 CC).

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que las eliminaciones se producen de forma posterior a la determinación de las BIs individuales, por tanto, para poder eliminar un resultado es necesario que el mismo esté integrado en la BI individual de la entidad del grupo que ha participado en la operación interna. De lo anterior se deduce que si por la aplicación del régimen general del IS dicho resultado no forma parte de la BI individual, no procede realizar ninguna eliminación, es el caso de las rentas exentas (dividendos distribuidos entre sociedades del grupo o transmisiones de participaciones en el capital o fondos propios realizada entre sociedades del mismo grupo).

Eliminaciones de activo fijo. Debe eliminarse el resultado obtenido por la sociedad que transmite un elemento del activo fijo a otra sociedad del grupo. Es el caso de las operaciones de reorganización societaria del grupo ALBEDRIO.

Eliminaciones de activos financieros. Tienen la consideración de operaciones internas de activos financieros aquellas en las que una sociedad del grupo adquiere activos financieros a otra sociedad también del grupo, excluidas las participaciones en el capital de las sociedades del grupo. En el presente caso, los resultados obtenidos en la transmisión de activos financieros realizado por una sociedad a otra también del grupo deben ser eliminados. Sucede con los préstamos concedidos por el grupo ALBEDRIO.

Dividendos internos. Tienen la consideración de dividendos internos, aquellos que se hayan registrado como ingreso del ejercicio en una sociedad del grupo y hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo, siendo objeto de eliminación en la sociedad que los haya percibidos, considerándose reservas de esta última. De estar exento el dividendo al cumplirse los requisitos para aplicar la exención del art. 21 LIS, no se integraría en la BI de la entidad del grupo que ha percibido el dividendo y, por tanto, no procedería su eliminación, tal como se expuso. Es el supuesto del reparto de dividendos intragrupo que se produce en el grupo ALBEDRIO.

(vii) Incorporaciones (art. 66 LIS).

A efectos de determinar la BI del grupo, los resultados positivos o negativos obtenidos por las operaciones internas realizadas por las sociedades integrantes del grupo fiscal, son objeto de eliminación mientras no se realicen frente a terceros, momento en el cual procede incorporar aquellos resultados a la BI del grupo.

(viii) Compensación de BINS (art. 66 LIS).

En la compensación de BIs en el régimen fiscal especial hay que diferenciar las BINS negativas en función de la entidad generadora de las mismas. Por un lado, están las BINS obtenidas por el grupo y, por otro, las BINS obtenidas por alguna sociedad del grupo en períodos impositivos en los que es de aplicación el régimen especial.

a) En cuanto a la BINS del grupo fiscal, su importe puede ser compensado con las BI positivas del grupo de sociedades obtenidas en los siguientes períodos impositivos, sin límite temporal: la compensación se realiza, no contra la renta positiva del grupo, sino contra la BI previa positiva del mismo.

Para la compensación de BINS del grupo, se aplica el mecanismo del régimen individual, ello supone que a nivel del grupo los importes máximos a compensar serán los ya mencionados con anterioridad previa a la reserva de capitalización y a dicha compensación: importe de al menos 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros: el 50%; importe de al menos 60 millones de euros: 25%. Por otro lado, existe un importe mínimo a compensar, según el cual, en todo caso, el grupo tiene derecho a compensar BINS generadas en períodos impositivos anteriores por el grupo hasta un importe de un millón de euros.

b) Referente a las BINS de alguna entidad del grupo. La ventaja principal de este régimen especial es que la BIN generada por alguna de las sociedades del grupo se compensa con las BIs positivas obtenidas por el resto de entidades al tiempo de determinar la BI del grupo correspondiente al período impositivo en el que se presentan tales bases. Así, el grupo como contribuyente del IS asume el derecho a la compensación de BINS generadas en los períodos impositivos en los que tributa según este régimen especial, si las BIs positivas del resto de sociedades integrantes del grupo son inferiores al importe de las BINS obtenidas por otras sociedades del mismo.

Por todo lo hasta aquí dicho, la tributación consolidada se puede considerar una clara ventaja fiscal, puesto que la compensación de BINS en el régimen de consolidación no se manifiesta tributando el mismo grupo en régimen individual, ello es así en el momento en que existe un diferimiento en el pago del impuesto respecto del que habría resultado en el caso de tributar en el régimen individual.

(ix) Deducciones de la cuota íntegra del grupo fiscal (art. 71 LIS).

El grupo fiscal puede disfrutar de las deducciones y bonificaciones en la cuota íntegra previstas con carácter general en el régimen de tributación individual (arts. 31 a 39 LIS). Hay que distinguir si las deducciones se generaron antes o después de la formación del grupo fiscal.

En primer lugar, si las deducciones se generaron en períodos impositivos en los que se tributaba según el régimen individual, las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicar en el momento de su inclusión en el grupo, pueden deducirse de la cuota íntegra del mismo con el límite que hubiese correspondido a dicha sociedad en el régimen individual.

Por otro lado, si las deducciones fueron generadas en períodos impositivos en los que es de aplicación el régimen especial, las condiciones y requisitos para practicar las deducciones deben referirse al grupo y no a la sociedad que pudiera minorar su cuota. Es el caso de las deducciones por doble imposición internacional: cuando el grupo haya integrado en su BI las rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero la aplicación de la deducción requiere agrupar todas las rentas que procedan de un mismo país, excluidas las correspondientes a los EP, cualquiera que sea la sociedad que las haya obtenido, deduciéndose de la cuota íntegra del grupo la menor de las dos cantidades siguientes: a) el importe del impuesto satisfecho en el extranjero o b) el importe de la cuota íntegra que hubiese correspondido pagar en España por esas rentas si se hubiesen obtenido en territorio español.

En el caso de los EP, el grupo fiscal debe tener en cuenta si las actividades empresariales están sujetas a un 10% , en cuyo caso podrá deducirse la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo del impuesto satisfecho o el importe de la cuota íntegra que hubiese correspondido pagar en España. De estar sujeto a un tipo inferior al 10%, las rentas positivas no se integrarán en la BI del grupo ni tampoco las negativas.

Hay que tener presente en este punto las sociedades H3, H4 y H6. Las rentas generadas por estas sociedades que hayan sido objeto de tributación, el grupo fiscal podrá deducirse de su cuota íntegra la menor de las siguientes cantidades: el importe satisfecho en el extranjero o el importe de la cuota íntegra que hubiese correspondido pagar en España habiéndose obtenido en territorio español. Del mismo modo sucede con las rentas generadas por el EP de H1: el grupo fiscal podrá deducirse de su cuota íntegra la menor de las siguientes cantidades siempre y cuando haya estado sujeto a un tipo no inferior al 10%: el importe efectivo del impuesto satisfecho o el importe de la cuota íntegra que hubiese correspondido pagar en España.

Séptima.- Situación fiscal de las personas físicas accionistas del Grupo.

A) PF1 ejerce funciones de dirección en ALBEDRIO S.L. percibiendo una remuneración por ello de 40.000 euros. Asimismo, percibe rendimientos por su trabajo por cuenta ajena (en una empresa ajena al grupo) por importe de 50.000 euros. Posibilidad de que los socios del ALBEDRIO S.L. apliquen la exención del art. 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La normativa aplicable en este supuesto es la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Por tanto, cabe dilucidar si se cumplen o no los requisitos para aplicar la exención. En cuanto al primero de los requisitos, este se cumple toda vez que la actividad principal de ALBEDRIO S.L. no es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. El segundo de los requisitos se cumple por todos los socios al tener todos una participación individual del 25%. En cuanto al último de los requisitos, es requisito necesario que perciba una remuneración por las funciones de dirección que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. PF1 percibe en total 90.000 y solo por sus funciones de dirección 40.000 euros, lo que representa el 44.44% de sus rendimientos totales. Por ello, no podrá gozar de la exención del Impuesto Patrimonial.

Atendiendo al apartado dos del art. 4.8.Dos.c) para que los socios de ALBEDRIO S.L. puedan disfrutar de la exención deberá subirle el sueldo a PF1, o esta reducir sus ingresos ajenos a las labores de dirección de ALBEDRIO S.L.

B) PF1, que debido a su edad tiene intención de jubilarse, pretende realizar las siguientes donaciones:

(i) Donar a PF2 su 25% en ALBEDRIO S.L. Analizar las implicaciones fiscales de la donación y qué requisitos deberían cumplirse para que los hermanos puedan aplicar el art. 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para conocer las implicaciones fiscales de la operación habrá que acudir, en primer lugar al art. 33.3.c) LIRPF, el cual estipula: *“Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*.

Por su parte, el citado apartado 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, “LISD”) establece los requisitos a cumplir.

Por tanto, y en aplicación del art. 20.6 LISD artículo, con la donación de las participaciones de PF1 a PF2, y siempre y cuando sea de aplicación la exención del art. 4.8 Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio al cumplirse los requisitos previamente señalados (que la actividad principal de ALBEDRIO S.L. no sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente 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; y 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), se aplicará una reducción en la BI para determinar la liquidable del 95% del valor de adquisición, siempre y cuando se cumplan los requisitos del art. 20.6 LISD (que el donante tenga más de 65 años o más, que el donante no ejerza funciones de dirección).

(ii) Donar a PF3 500.000 euros para que pueda comprarse una casa en Madrid. Implicaciones fiscales de la operación y se solicita asesoramiento sobre alguna alternativa fiscalmente más ventajosa.

La operación está calificada como donación y, por tanto, estará gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, “ISD”). Así lo recoge el art. 3.1.b) LISD: *“constituye el hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos»”*. El donatario, PF3, deberá presentar la liquidación del impuesto en la CCAA donde resida. Se trata de un tributo cedido a las CCAA, por tanto el tipo impositivo variará de una a otra CCAA. Hay CCAA donde a las donaciones entre padres e hijos se les aplica una bonificación que resulta en una tributación mínima (Madrid, por ejemplo, aplica una bonificación del 99% sobre la cuota tributaria).

Sí, una alternativa sería que PF1 comprase la vivienda que quiere su hijo, la convirtiese en su vivienda habitual, toda vez haya residido en ella durante al menos tres años (art. 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas) y, posteriormente, una vez cumplidos los 65 años, se la transmitiese a PF3. Con ello disfrutaría de la exención de contemplada en el art. 33.4.b) LIRPF y, por tanto, PF1 no tendría que pagar por la plusvalía generada entre la compra del inmueble y la donación.

(iii) Donar a PF4 la vivienda habitual y un piso en Almuñécar que PF1 tiene en su propiedad desde 1981. Implicaciones fiscales de la operación.

Igual que en el supuesto anterior, al transmitir la vivienda habitual, PF1 estaría exenta de tributar por la plusvalía generada entre la compra del inmueble y la donación. El donante, PF1, está obligado a declarar la plusvalía municipal, es decir, la diferencia entre el valor de adquisición y el valor del bien en el momento de la donación. Por su parte, el donatario, PF4 deberá pagar ISD y la plusvalía municipal.

En cuanto a la donación del piso en Almuñécar, al no tratarse de la vivienda habitual, PF1 deberá declarar y pagar en el IRPF por la ganancia generada entre el momento en que adquirió el inmueble y la donación. Por su parte, PF4 deberá pagar el ISD y la plusvalía municipal.

C) Si PF1 falleciera con anterioridad a efectuar las donaciones ¿cuál sería la tributación en este supuesto? ¿Y si falleciera al año siguiente de haber realizado las donaciones?

En caso de fallecer PF1, cada heredero deberá tributar por la totalidad de los bienes recibidos por el causahabiente, esto es, la masa hereditaria repartida entre los distintos beneficiarios (PF1, PF2, PF3 y PF4) conformará la BI de cada uno. Dependiendo de la CCAA, se aplican distintas reducciones a la BI. Al ser un tributo cedido, es la propia CCAA la que determina la tarifa aplicable, en consecuencia la cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la Base Liquidable la escala que haya sido aprobada por la CCAA.

Si PF1 falleciera al año siguiente de haber efectuado las donaciones, dichas donaciones deberán ser traídas de vuelta a la masa hereditaria con el fin de calcular el valor de las legítimas de los herederos forzosos y ver si las donaciones perjudican o no las legítimas. De este modo lo establece el art. 1035 del Código Civil español.

D) Dada la edad y situación personal de PF1, su hijo PF3 está planteando la posibilidad de solicitar en su empresa francesa teletrabajar desde España durante todo el año 2023 para volver a residir con su padre en Madrid. Tendrá que viajar a Francia 1 semana al mes, pasando el resto del tiempo desde España. En Francia, conforme a su normativa, seguirá considerándose residente fiscal. Se solicita aclaración sobre la residencia fiscal de PF3 y se pregunta dónde y cómo debe presentar impuestos PF3 en 2023.

Los requisitos para ser residente fiscal en España vienen contemplados en el art. 9.1 IRPF. A efectos de aclarar la residencia fiscal de PF3.

Referente a PF3, esta viaja a Francia una semana al mes, el equivalente a 84 días anualmente. Por tanto, si tenemos presente que durante el resto del tiempo, 183 días, se encuentra en territorio nacional, en aplicación del art. 9.1 IRPF, PF3 sería residente fiscal en España y, por tanto, deberá tributar en España a través del IRPF.

Como Francia también lo considera residente a efectos fiscales, habrá que acudir al CDI de entre ambos países. En el artículo 24.2 se establecen los mecanismos de los que España dispone para evitar la doble imposición, así: “cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos

patrimoniales, que conforme a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Francia, España concederá, sobre el impuesto que perciba sobre la renta o sobre el patrimonio de este residente, una deducción por un importe igual a la parte del impuesto pagado en Francia. Sin embargo, esta deducción no podrá, en ningún caso, exceder la parte del impuesto español calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en Francia”

Por tanto, y en aplicación del art. 24.2 CDI entre España y Francia, PF3 deberá declarar en ambos países al estar considerado como residente fiscal en ambos. Ahora bien, el mecanismo utilizado por la legislación española es la de conceder, sobre el impuesto que perciba sobre la renta, una deducción por un importe igual al impuesto pagado en Francia, evitando, por tanto, la doble imposición.

CONCLUSIONES LEGALES

En primer lugar, respecto de la distribución de resultados.

(i) Reparto de dividendo de H3 a H2: pudiendo demostrarse que el reparto de los dividendos de H3 cumple los requisitos del art. 21, podrá H2 realizar el ajuste extracontable negativo, en el supuesto de que no se pueda demostrar el cumplimiento del art. 21 LIS, no deberá realizar ningún tipo de ajuste al estar considerado el reparto de dividendos como un ingreso.

(ii) Reparto de dividendo de H2 a H1: al cumplirse el art. 21 LIS, H1 deberá realizar un ajuste extracontable negativo por el importe de los dividendos.

(iii) Rentas generadas por H2: estas deberán ser contabilizadas en sus cuentas como ingreso y tributar por ellas. No deberá realizar ningún tipo de ajuste.

(iv) Reparto de reservas de H5 a H1. Con el reparto de reservas, H1 deberá realizar un ajuste extracontable negativo por el importe de las mismas.

(vi) Reparto de dividendos de H4 a H2: cumpliéndose los requisitos del art. 21 y según lo convenido en el CDI entre España y Hungría, H2 deberá realizar un ajuste extracontable negativo por el importe de los mismos.

(vii) Reparto de dividendos a PF1 y PF2: ambos son residentes fiscales en España y, por tanto, deberán tributar en el país. ALBEDRIO S.L. deberá realizar una retención del 19% sobre el importe de los dividendos.

(viii) Reparto de dividendos a PF3: ALBEDRIO S.L. no deberá practicar ninguna retención pues los dividendos tributarán en Francia. Por su parte, PF3 deberá tributar por dichos dividendos a través del IRPF francés.

(ix) Reparto de dividendos a PF4: ALBEDRIO S.L. deberá practicar una retención del 10% en base al CDI firmado entre España y Panamá.

En segundo lugar, sería interesante para PF3 y PF4 que ALBEDRIO S.L. se acogiese al régimen fiscal de las ETVE, pues las rentas que obtengan derivadas del reparto de dividendos no estarían sujetas a tributación en España. PF1 y PF2, por su parte, tributarán

En tercer lugar, en cuanto a la transmisión del EP: en aplicación del art. 22.2 LIS, sobre las rentas negativas obtenidas, H1 deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el importe de las rentas obtenidas, pues dichas rentas negativas no son fiscalmente deducibles.

En cuarto lugar, referente a los préstamos intragrupo.

(i) Préstamo participativo de H5 a H1: en aplicación del art. 15.a) LIS, H1 deberá realizar un ajuste extracontable positivo por no considerarse el pago de los intereses un gasto fiscalmente deducible,

mientras que H5 estará exenta de tributar por el ingreso y deberá realizar un ajuste extracontable negativo.

(ii) Préstamo financiero de H3 a ALBEDRIO S.L.: con arreglo al art. 15 bis LIS, estando exento el ingreso que generó H3, ALBEDRIO S.L. deberá efectuar un ajuste extracontable positivo por el importe de los intereses calificados como gasto.

En quinto lugar, en consideración a las ventas:

(i) Venta de H3: cumpliendo los requisitos del art. 21 LIS, ALBEDRIO S.L. podrá deducirse la renta negativa adquirida, de esta suerte, toda vez que no haya estado sujeta en las Islas Caimán la renta negativa, es decir, que ya se haya utilizado esa renta negativa como gasto y, de esa forma, reducir la BI, ALBEDRIO S.L. podrá utilizarla. No pudiendo deducirse la renta negativa, ALBEDRIO S.L. debería realizar un ajuste extracontable positivo por el valor de dicha renta negativa.

(ii) Venta de H4: porque existe un CDI con Hungría, cabe la aplicación del art. 21.1 LIS, por ende es deducible la renta positiva y ALBEDRIO S.L. deberá realizar un ajuste extracontable negativo por el importe de la renta obtenida tras la venta.

En sexto lugar, por lo que concierne a las reorganizaciones societarias y teniendo presente la aplicación del régimen especial contemplado en la LIS:

(i) Fusión entre la absorbente H5 con H1: si los inmuebles se encuentran en territorio español no deberán integrar la BI, de lo contrario sí que deberán integrarse (art. 77.1.a) LIS). Del mismo modo ocurre con las rentas generadas con la transmisión de las ramas de actividad, las cuales tampoco se integrarán en la BI, ni tampoco se integrarán las rentas generadas por la transmisión del EP. Las Bases Imponibles Negativas podrán ser compensadas en sede de H1 al cumplirse los requisitos del art. 84 LIS.

(ii) Aportación de varios inmuebles propiedad de H5 en favor de H2: H2 deberá tributar por la diferencia positiva entre el valor de mercado de los inmuebles y lo declarado al tratarse de una operación vinculada (art. 18 LIS).

(iii) Venta de los inmuebles por parte de H2 a favor de ALBEDRIO S.L.: convendría que H2 renunciase a la exención del IVA, pues de esa manera no se tributaría por TPO ni tampoco por IVA, pues ALBEDRIO S.L. podrá posteriormente deducirse el impuesto.

En séptimo lugar, tocante a la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal: al grupo le interesa acogerse a este régimen especial principalmente por el hecho de poder compensar Bases Imponibles Negativas, pues toda vez que las sociedades integrantes del grupo cuentan con Bases Imponibles Negativas las mismas podrán ser compensadas en sede del grupo.

Por último, en cuanto a la situación de las personas físicas accionistas del grupo:

En primer lugar, en cuanto a la posibilidad de PF1 de aplicar la exención del art. 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio: no cumple los requisitos y, por tanto, no puede aplicar la exención.

En segundo lugar, las donaciones de PF1:

(i) a PF2 el 25% de ALBEDRIO S.L.: podrá aplicar la exención del art. 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio en tanto se pueda aplicar lo dispuesto en el art. 20.6 LISD.

(ii) a PF3 500.000 euros para la compra de una vivienda: recomiendo a PF1 la compra de la vivienda directamente y no donar el dinero a PF3, toda vez que presenta una alternativa

fiscalmente más ventajosa toda vez que PF1 no tendría que pagar la plusvalía a la hora de transmitir posteriormente la vivienda a su hijo.

(ii) a PF4 la vivienda habitual y un piso en Almuñécar: en cuanto a la vivienda habitual, PF1 estaría exenta de pagar la plusvalía municipal, y PF3 deberá pagar ISD y la plusvalía; en cuanto a la vivienda en Almuñécar, PF1 deberá pagar la plusvalía mientras que PF3 deberá tributar por ISD y la plusvalía municipal.

En tercer lugar, tributación de las donaciones si PF1 falleciera antes de realizar las donaciones o al año siguiente: si falleciera antes deberán ser los herederos quienes tributen mediante ISD por lo recibido y, si falleciese al año siguiente de realizar las donaciones, traerá como resultado que las donaciones deberán traerse a la masa común a la hora de calcular la legítima (art. 1035 CC).

En cuarto y último lugar, PF3 al estar considerado como residente tanto en Francia como en España, deberá hacer una declaración en ambos países, si bien en España gozará de una deducción por un importe igual al impuesto pagado en Francia.