



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

TRABAJO FIN DE MÁSTER

**MÁSTER UNIVERSITARIO DE ACCESO
A LA ABOGACÍA Y MÁSTER EN
ASESORÍA FISCAL**

Autor: María José García Sierra

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid

Diciembre 2022

TABLA DE CONTENIDO

1. ANTECEDENTES	3
2. INTRODUCCIÓN	4
3. PROBLEMÁTICA JURÍDICA.....	4
4. ANÁLISIS FISCAL DE LAS OPERACIONES A REALIZAR EN EL EJERCICIO 2022.....	5
4.1. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS OPERACIONES	5
4.1.1. Distribución de resultados	5
4.1.2. Transmisión o cese del Establecimiento Permanente	12
4.1.3. Préstamos.....	15
4.1.4. Venta.....	17
4.1.5. Reorganizaciones societarias	19
4.2. SITUACIÓN FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.....	22
4.2.1. Exención del artículo 4.8. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.....	22
4.2.2. Donaciones.....	26
I. Donar a PF2 (de 26 años, residente en Granada), su 25% en ALBEDRIO.	
26	
II. Donar a PF3 500.000 euros para que pueda comprarse una casa en Madrid.....	31
III. Donar a PF4 la vivienda habitual y un piso en Almuñécar que PF1 tiene en su propiedad desde 1981.....	34
4.2.3. Solicitud de teletrabajo desde España durante el año 2023.....	40
5. CONCLUSIONES GENERALES DEL INFORME.....	42
6.ANEXOS.....	45

DICTAMEN GRUPO ALBEDRÍO

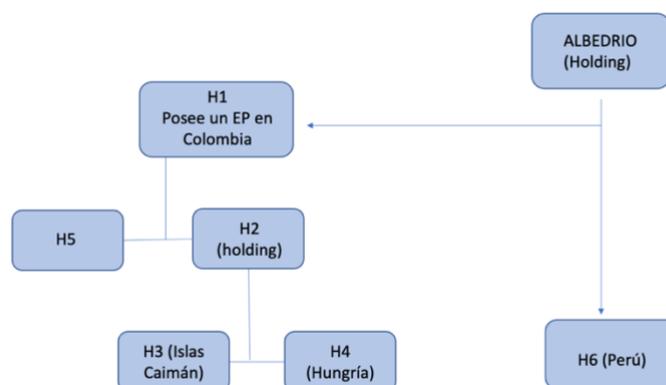
1. ANTECEDENTES

ALBEDRIO (en adelante “El Grupo”) es un conocido grupo familiar español dedicado a la fabricación y venta de electrodomésticos. Su sociedad cabecera, ALBEDRIO S.L (en adelante “Albedrio”), con residencia fiscal en España, participa directa e indirectamente en varias entidades, tanto residentes como no residentes. En concreto, constituye su objeto social la gestión de la participación en el capital social de otras entidades. Para ello, se dedica principalmente a la adquisición, transmisión, gestión y administración de acciones, participaciones y otros derechos representativos del capital de estas.

Albedrio fue constituida por PF1, en 1980. Ahora, PF1, viudo, de 66 años, reside en Madrid y sigue dedicándose íntegramente a la sociedad que hace más de cuarenta años fundo. Desde 2010, son accionistas en el Grupo sus tres hijos, que tienen junto a PF1, una participación del 25% en la sociedad. Sus diferentes residencias, ubicadas en distintos puntos del mapa hacen del Grupo una sociedad con una visión más global:

- ⇒ PF2, de 26 años y residente en Granada.
- ⇒ PF3, de 24 años y residente en Francia.
- ⇒ PF4, de 20 años y residente en Panamá.

A 31 de diciembre de 2021, la estructura accionarial del Grupo se encontraba estructurada de la siguiente manera, siendo la participación del 100% en cada una de las entidades:



2. INTRODUCCIÓN

El presente dictamen se realiza por la abogada Doña María José García Sierra en nombre y representación de “El Grupo”. El fin último es el de asesorar fiscalmente al cliente en cada una de las operaciones que pretende llevar a cabo.

Así las cosas, este dictamen tratará de dar un enfoque práctico a las cuestiones jurídicas que se nos plantean, cumpliendo en todo caso los estándares del ordenamiento jurídico español y, ofreciendo las mejores alternativas para el proceder jurídico de la sociedad.

Una vez hemos determinado el propósito general de este dictamen, procederemos a especificar la metodología seguida en el mismo, que consistirá en la explicación de los preceptos legales de tanto nuestro ordenamiento jurídico nacional, como del de aquellos países en donde las sociedades operen. Asimismo, con el fin de centrar el objeto del estudio, las fuentes de la consulta se basan principalmente en el estudio del derecho comparado, así como en el análisis detallado de los Convenios de doble Imposición de España y el resto de los países operantes. Además, serán objeto de este estudio Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos, que junto a la doctrina administrativa nos permitirá dar una visión más actual del presente dictamen.

Tras esta breve introducción de la situación actual de “El Grupo” pasaremos a exponer a continuación el análisis y desarrollo de la tributación y consecuencias jurídicas de las distintas operaciones que se pretenden.

3. PROBLEMÁTICA JURÍDICA

A tales efectos, en relación con el propósito inicial del dictamen solicitado por mi cliente, podemos destacar los siguientes objetivos que se abordarán para llegar a una conclusión sólida sobre las diferentes cuestiones jurídicas. Por tanto, serán objeto de consideración del presente informe los siguientes objetivos:

- I. Implicación fiscal de las distintas operaciones que tiene intención de realizar la sociedad “El Grupo” durante el ejercicio 2022 desde el punto de vista directa e

- indirecta, señalando la trascendencia jurídica de los impuestos que se ven afectados en las operaciones y los efectos a considerar en el asesoramiento fiscal.
- II. Aplicación fiscal del régimen especial de diferimiento regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante “LIS”), así como la determinación de las formalidades que se requerirán para su aplicación.
 - III. Trascendencia jurídica que, respecto a las operaciones analizadas en el primer punto del análisis, haya podido tener el hecho de que las sociedades formasen un grupo de consolidación fiscal de la LIS.
 - IV. Consecuencias jurídicas respecto a la situación fiscal de las personas físicas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre el Patrimonio.

4. ANÁLISIS FISCAL DE LAS OPERACIONES A REALIZAR EN EL EJERCICIO 2022

4.1. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS OPERACIONES

Para afrontar el análisis planteado hemos de situarnos en el contexto del caso que nos ocupa. Precisamente y a estos efectos, “El grupo” quiere solicitar asesoramiento fiscal de diversas operaciones que tiene intención de desarrollar durante el ejercicio 2022. Con ello, se procede a explicar cada uno de los contenidos de la tributación de las cuestiones que a continuación se plantean:

4.1.1. Distribución de resultados

La primera de las operaciones que ha sido planteada por “El Grupo” consiste en analizar el reparto de dividendo por parte de H3, residente en Islas Caimán, a H2, distribuyendo posteriormente H2(Holding) un dividendo por el mismo importe a H1.

Generalmente, los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de sus filiales se han de integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, será de aplicación el régimen de la exención que procedemos a analizar, para los dividendos y plusvalías que cumplan una serie de características sobre los que ahondaremos en el presente punto. Generalmente, era el método de imputación el que corregía la doble

imposición, si bien a partir de 2015 el mecanismo de corrección paso a ser el de exención. Este último es el único método que palia la doble imposición nacional de dividendos y plusvalías por transmisión de participaciones, y en el ámbito internacional, resulta alternativo al método de imputación. Desde el año 2021, el importe que se permite ajustar negativamente en la base imponible es el 95% del dividendo o plusvalía. El 5% restante se mantiene en la base imponible en concepto de gastos no deducibles de gestión de la participación.

Este método, recogido en el artículo 21 de la LIS, ampara los dividendos y plusvalías que procedan de participaciones siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos.

El primero de ellos supone que se mantenga una participación de al menos el 5% en el capital social de la filial. Esta participación debe haberse mantenido al menos durante el año anterior a la percepción del dividendo. Entre los años 2015 y 2020 también ha resultado apto cuando la participación tenga un coste de adquisición superior a 20 millones de euros. En los términos de este dictamen, hemos de informar que esta opción se mantiene transitoriamente hasta 2025 para las participaciones adquiridas antes de 2021.

Además, en el supuesto de dividendos, el período puede cumplirse con posterioridad a la obtención del dividendo. Para el cómputo del plazo se tiene también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída por otras sociedades del grupo mercantil. De esta manera el cumplimiento de este requisito se realiza el día en que el dividendo es exigible o se produce en su caso la transmisión de la participación.

A continuación, el apartado b) del mismo artículo exige que la filial haya estado sujeta a un impuesto análogo al IS a un tipo nominal de al menos el 10%. A estos efectos, se entenderá cumplido este requisito cuando la filial sea residente en un país que haya firmado un convenio para evitar la doble imposición internacional y que contenga una cláusula de intercambio de información. En el mismo sentido, nunca se dará por cumplido el requisito cuando la filial resida en un territorio calificado como paraíso fiscal. Además, debe analizarse en el ejercicio en que se obtuvieron los beneficios que ahora el socio recibe.

En relación con esta cuestión, se puede deducir en primer lugar que Islas Caimán en los términos que establece el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero¹, es una jurisdicción no cooperativa, que no posee convenio de doble imposición con España. Este motivo, por otro lado, podría llegar a ocasionarle problemas a largo plazo al no cumplir con los estándares mínimos de transparencia financiera.

De los hechos expuestos, parece relevante significar que no se da con Islas Caimán convenio de doble imposición, ni tiene un tipo impositivo análogo del 10%, por lo que el dividendo no se beneficiaría de dicha exención al ser transmitido a H2.

El estudio sobre la exención se torna más complejo cuando el dividendo procede de una cadena de sociedades, como ocurre en el caso de que H2 distribuyera posteriormente el dividendo obtenido de H3, a H1.

En este contexto, se exige no solo acreditar el requisito de participación directa, siendo también necesario analizar la participación indirecta en las filiales de segundo o ulterior nivel de las que, indirectamente, procedan los dividendos. En particular, el requisito de participación indirecta debe analizarse si los ingresos de la entidad directamente participada proceden al menos en un 70% de dividendos y plusvalías (sociedad holding). En tal caso, es necesario que el contribuyente tenga una participación de al menos el 5% en la entidad indirectamente participada.

Por su parte, el requisito de tributación debe cumplirse en principio respecto de todas las entidades de la cadena. En el caso de las sociedades holding, basta con que se acredite en la sociedad indirectamente participada.

Con todo ello, se puede deducir en primer lugar que el requisito exigido de participación directa se entiende cumplido. Sin embargo, como ya se ha expuesto con anterioridad hemos de seguir analizando la participación en el ulterior nivel, es decir, la del escalón siguiente de donde procedan dichos dividendos. Y todo ello, como ha quedado expuesto,

¹ El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a los que se refieren los artículos 2.o, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991

por estar ante una sociedad holding. Nuevamente, el requisito de participación vuelve a cumplirse.

Como se ha anticipado, en caso de estructuras holding, se exige además que la sociedad indirectamente participada cumpla el requisito de tributación, independientemente de que el resto de las sociedades ulteriores cumplan o no el mismo. Al igual que ocurría en el anterior término, la sociedad indirectamente participada, con sede en Islas Caimán, no cumplimenta dicha exigencia por lo que no gozaría del beneficio fiscal de la exención. Con todo ello, H2 debería tributar en el Impuesto de Sociedades Español al tipo nominal del 19%.

Asimismo, y en relación con la segunda distribución comentada realizada, hemos de señalar que cuando se participa en una sociedad que conforma un mismo grupo, el requisito de participación indirecta no se exige respecto de las entidades que formen parte del mismo grupo, por lo que el análisis de la cadena de sociedades a varios niveles realizado anteriormente no hubiera sido necesario.

Sin embargo, este análisis de participación se matiza de acuerdo con las reglas que a continuación exponemos en el supuesto de que las sociedades formasen parte de un mismo grupo de consolidación fiscal. A estos efectos, en relación con H3, hemos de estar a lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 58 de la Ley del Impuesto de Sociedades. Con arreglo a lo dispuesto en el precepto, no podrán formar parte de dicho régimen los grupos fiscales que no sean residentes en territorio español y estén exentas de este impuesto, por lo que H3, que es residente en Islas Caimán, no se podrá acoger al mismo.

En sentido opuesto, y como ha quedado detallado, H2 y H1 podrían acogerse al régimen de consolidación fiscal quedando sujetos a la exención del artículo 21, al ser este un dividendo interno.

En relación con el Impuesto de Valor añadido, hemos de señalar la no sujeción a retención de los dividendos a los que le son de aplicación el artículo 21 del presente cuerpo legal. Por lo que H2 no quedaría sujeta a retención con arreglo a lo dispuesto en el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

A todo lo anterior se suma la segunda cuestión a analizar. H5 que fue adquirida por H1 a mediados de 2021, pretende repartir un dividendo a esta última. Sin embargo, H5 no ha generado resultados desde que fue adquirida, pretendiéndose por tanto repartir reservas generadas con anterioridad a dicha adquisición.

Un primer problema, en este punto, se plantea cuando la entidad H5 no ha generado resultados desde la adquisición de la sociedad, pues no toda distribución de resultados procedentes de participación es susceptible de acogerse a la exención del artículo 21. Así las cosas, dependerá en todo caso del acuerdo social de distribución que se haya pactado o en su defecto del período en el que se entienda imputable la generación de reservas que se pretendan repartir. Esto conduce indudablemente a situaciones complejas como la que se nos presenta en donde resulta difícil acreditar el cumplimiento efectivo de los requisitos del art. 21 LIS máxime cuando el origen de la generación de reservas no resulta tan preciso. En una aproximación inicial al precepto, como ha quedado previamente remarcado, se exige que el porcentaje de participación, directa o indirecta, sea del 5%. Esta participación se debe poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en el caso de los dividendos, el período puede cumplirse con posterioridad a la obtención del dividendo.

A la luz de lo expuesto, la exención no podría aplicarse a las rentas correspondientes a reservas generadas a períodos anteriores en cuya generación no se cumplieron los requisitos del apartado primero del art. 21 LIS.

Por su parte, H5 y H1 reúnen los requisitos necesarios para acogerse al régimen de consolidación fiscal. Sin embargo, hemos de tener en cuenta el período en el que la participación fue poseída por las otras entidades del grupo. En ese caso, habría de estar al estudio del período computable de dicho dividendo, que como hemos visto no cumple con los requisitos exigidos por la exención, por lo que el alcance del régimen se ve limitado y no supondría tratamiento fiscal diferente.

Por su parte, H4, residente en Hungría, con un tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades del 9%, tiene intención de repartir un dividendo a H2 en el ejercicio 2022. De esta manera, en primer lugar, es imprescindible determinar si se cumple el requisito

establecido en la letra b) del citado artículo, esto es, el estudio del tipo nominal al que queda sometida H4 en Hungría.

En los términos previstos en la redacción del apartado 1º de la letra b) del citado artículo 21, a priori se requiere que para este requisito se entienda por cumplido, la filial haya estado sujeta a un impuesto análogo al IS a un tipo nominal de al menos el 10%, en este caso, el tipo nominal de Hungría no llega al porcentaje de tributación exigido y no podría gozar del beneficio fiscal de la exención. Sin embargo, destacamos muy especialmente la redacción posterior del precepto donde se estipula que se entenderá por cumplido el requisito cuando la filial sea residente en un país que haya firmado un CDI con España que le resulte de aplicación y no resida en un territorio calificado como paraíso fiscal. De este matiz hemos de destacar que en este caso sí que existe un Convenio que ampara lo previsto.²

En conclusión, como ya hemos asumido en el caso anterior, no solo los beneficios que ahora recibe H2 se obtuvieron en este ejercicio en forma de dividendo, sino que además Hungría posee Convenio de doble imposición con España, pudiéndose aplicar por tanto el régimen de la exención.

Es relevante significar, que, a los efectos del régimen de consolidación fiscal previsto en la LIS, H4 tampoco podría acogerse al mismo por no cumplir los requisitos anteriormente citados del apartado cuarto del artículo 58 del mismo cuerpo legal.

El siguiente punto que abordaremos será el del reparto de dividendos de la sociedad cabecera del grupo ALBEDRIO, a cada uno de sus socios. En este contexto, ALBEDRÍO se plantea acogerse al régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (“ETVE”) del impuesto sobre sociedades que pasamos a analizar.

El régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE), contemplado en los artículos 107 y 108 de la LIS, es el régimen que promueve la canalización de

² 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 el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 9 de julio de 1984. (“Boletín Oficial del Estado” de 24 de noviembre de 1987.)

inversiones a través de sociedades holding españolas. Dicho régimen se basa esencialmente en tres aspectos:

- La sociedad española ETVE invierte en sociedades filiales extranjeras, pudiendo aplicar los CDIs suscritos por España con dichos países. Las retenciones en la fuente, serán menores.
- La sociedad ETVE puede aplicar el mecanismo de exención del artículo 21 como contribuyente del IS, por lo que la ETVE no pagaría impuestos en España al estar exentos los rendimientos que percibe de sus filiales, entendiéndose cumplidos los requisitos.
- Además, los socios no residentes de la ETVE tampoco pagan impuestos en España.

Precisamente y como puede apreciarse, el régimen ETVE permite un tratamiento totalmente neutral en España, y además permite canalizar las inversiones en otras sociedades aplicando los beneficios de los convenios suscritos por España. Sin embargo, hemos de analizar si el acogimiento a dicho régimen resultaría realmente ventajoso y si podría ser de aplicación efectiva para los socios del grupo ALBEDRIO.

A la luz de lo antes expuesto, recordemos que los accionistas de ALBEDRIO son: PF1 (viudo, 66 años, residente en Madrid) y sus hijos PF2 (26 años, residente en Granada), PF3 (24 años, residente en Francia) y PF4 (20 años, residente en Panamá), teniendo cada uno de ellos una participación del 25% en el Grupo. De tal forma, analicemos si su aplicación a los socios no residentes en territorio español, PF3 y PF4, es realmente beneficiosa.

Así las cosas, cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español, no se entenderá obtenida en territorio español la renta que se corresponda con las reservas dotadas con cargo a las rentas exentas o con diferencias de valor, imputables en ambos casos a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley. Es decir, los dividendos distribuidos por la ETVE y las ganancias de capital derivadas de la transmisión de las

acciones de la ETVE no están sujetas a imposición en España, siempre que el accionista no sea residente en paraíso fiscal. En nuestro caso, PF4 reside en Panamá, que tiene la consideración de jurisdicción no cooperativa, por lo que no podría acogerse al mencionado régimen ETVE y debe tributar por el Impuesto de la Renta de no Residentes en España. Por su parte, a PF3, residente en Francia, sí que le podría resultar útil y no tributaría por esa renta en España.

En contraposición, PF1 y PF2, son socios personas físicas residentes en territorio español, por lo que su tributación se acogería al Impuesto de la renta de las Personas Físicas tributando en la base imposible del ahorro. Para dichos socios no supondría por tanto una gran diferencia acogerse al régimen ETVE, aunque sí se aconseja su acogimiento al suponer un beneficio para la transmisión de participaciones de cara a operaciones futuras.

Como última consideración, la Dirección General de Tributos señala la importancia de acogerse a un motivo económico válido diferente al fiscal que lo justifique, dado que en el otro caso la operación intermedia respondería única y exclusivamente a la finalidad de conseguir una ventaja fiscal. Si este requisito se puede probar, podemos concluir que se trata de un régimen ventajoso en la medida en que los socios personas físicas no residentes, pueden beneficiarse de los convenios suscritos entre España y sus países de residencia.

4.1.2. Transmisión o cese del Establecimiento Permanente

En el siguiente supuesto, 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 mismo. Ahora bien, se sabe que la transmisión generaría una renta negativa en su socio H1. Por lo demás, 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 resolver la problemática jurídica planteada, en primer lugar, hemos de señalar que se entiende por rentas de un establecimiento permanente y que conceptos abarca. Pues bien, a estos efectos se tendrán en cuenta como tales aquellas que hubiera obtenido el establecimiento permanente si fuera una unidad independiente, todo ello teniendo en cuenta los activos que se hubieran empleado, las funciones desarrolladas y

los riesgos asumidos. Así las cosas, componen la renta imputable al establecimiento permanente los conceptos que a continuación se señalan:

- ⇒ Los rendimientos de las actividades económicas.
- ⇒ Los rendimientos de los elementos patrimoniales afectos.
- ⇒ Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas del Establecimiento Permanente.

Por su parte, especial mención haremos en este punto a la consideración de los elementos patrimoniales afectos de dicho establecimiento. Así, son elementos patrimoniales afectos aquellos que se encuentran relacionados funcionalmente al desarrollo de la actividad. En lo referente a los activos representativos de la participación en fondos propios se entenderán como afectos cuando el establecimiento sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil, los activos queden reflejados en la contabilidad del establecimiento permanente y, dicho establecimiento disponga de los medios necesarios para gestionar las participaciones, en el supuesto en el que las participaciones tengan una posición dominante al amparo de lo dispuesto en el artículo 58 de la LIS.

El artículo 22 de la LIS regula unos supuestos de exención para las rentas obtenidas en el extranjero mediante establecimientos permanentes, así como para los beneficios que se obtengan en la transmisión de un establecimiento permanente, y de participaciones.

Ahora bien, por otra parte, en virtud de lo dispuesto en el apartado segundo del citado precepto no se permite integrar en la base imponible del impuesto las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente ni las derivadas de la transmisión de este. Solo serán fiscalmente deducibles las rentas negativas que se hubieran generado en caso de cese del establecimiento permanente.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 de la LIS: *“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.”* No obstante, en su apartado cuarto se indica entre las rentas que no

pueden ser objeto de compensación aquellas en las que la entidad adquirida que no realizara actividad económica en los dos años siguientes a la adquisición, así como aquellas en las que la entidad realizara una actividad en los dos años siguientes diferente a la que venía realizando.

Asumiendo, por tanto, que en el presente supuesto la transmisión generaría una renta negativa en el socio H1, la exención a las rentas derivadas de la transmisión del establecimiento permanente no será de aplicación, como tampoco lo será el régimen de compensación de bases imponibles negativas al proceder el adquirente a la enajenación de los elementos patrimoniales adquiridos, no manteniendo la actividad que el establecimiento permanente venía realizando, como sí que exigen los requisitos del precepto analizado.

Especial mención haremos en este punto a la Disposición transitoria 16º punto 5, que determina que si se da una transmisión a partir del 1 de enero de 2016, la base imponible de la entidad transmitente que resida en territorio español, se podrá incrementar en la cantidad del exceso de las rentas negativas que se hayan generado antes del 1 de enero de 2013 sobre las rentas positivas del establecimiento permanente.

Desde el punto de vista de la consolidación fiscal, las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente se imputarán en el período impositivo de la transmisión de dicho establecimiento a terceros ajenos al mencionado grupo de sociedades. No obstante, también se podrán imputar cuando la entidad transmitente o bien la adquirente dejen de formar parte del grupo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros. Es importante resaltar sin embargo que la minoración de las rentas positivas no tendrá lugar en el caso de que el contribuyente probará la tributación efectiva de las mismas a un tipo de, al menos, el 10 por ciento.

Lo establecido anteriormente no se aplicará para el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.

En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, entendemos que la transmisión quedaría sujeta ya que, en caso de aplicarse la no sujeción, el adquirente debería seguir realizando la actividad económica. Hecho que, como ha quedado constatado, no se cumple.

4.1.3. Préstamos

La siguiente operación donde se nos ha solicitado asesoramiento se subdivide en dos planteamientos, ambos relacionados con la concesión de préstamos. En primer lugar, y atendiendo a la primera cuestión de la operación hemos de situarnos en el contexto actual del caso. H5, con residencia fiscal en España, concede un préstamo participativo a H1. De este modo, H1 paga los intereses del préstamo a H5 empleando el importe recibido como dividendo que la misma sociedad H5 le reparte.

Como es sabido, la LIS introdujo mediante su artículo 15 una modificación parcial de los conocidos préstamos participativos, antes recogidos en el artículo 14.2 de la citada ley reguladora, introduciendo una diferenciación en el tratamiento fiscal de los mismos dependiendo de su pertenencia o no al grupo de las sociedades operantes. Pues bien, el citado artículo 14.2 disponía la deducibilidad de los *“intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo que cumpla los requisitos señalados en el apartado uno del 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”*. Sin embargo, fueron numerosos los casos en donde se cuestionó la verdadera naturaleza estos, y, por tanto, la deducibilidad de los intereses que generaban.

A tales efectos, a raíz de la referida modificación legal de la fiscalidad de los préstamos participativos, el elemento que se comenzó a tomar en consideración se centraba en los sujetos o entidades que participaran en la operación. Así, si las operaciones a tener en cuenta se llevan a cabo en un grupo, la retribución estipulada pasará a considerarse como retribución de fondos propios y no tendrá la calificación de gastos fiscalmente deducibles, mientras que si son sociedades que no pertenecen a un grupo, la retribución se entiende calificada como interés.

En nuestro escrito se acredita que estamos ante un préstamo participativo realizado entre dos entidades, H1 y H5, que no forman parte de un mismo grupo fiscal. Es precisamente respecto de esta calificación, donde la retribución de los préstamos participativos, que comprende tanto los intereses fijos como los variables, podrá deducirse en la base imponible del impuesto, a tenor de lo dispuesto en el artículo 15 letra a) de la Ley 27/2015. Pues bien, tal y como señalamos, el interés que ha de pagar H1 constituye para el

prestatario un gasto fiscalmente deducible. En contraposición, se gravará el ingreso en H1, el prestamista.

En el caso de que consideráramos a H1 y H5 integradas en el mismo grupo fiscal hemos de referirnos al apartado primero letra a) del artículo 15 donde se determina que la retribución de las operaciones entre empresas de un mismo grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, tendrán la consideración de fondos propios. En tal caso, será la entidad prestataria quien tributará por los intereses como dividendos, estando estos única y exclusivamente exentos a los efectos del apartado segundo del artículo 21.

En este supuesto, asumimos que se cumplen los requisitos exigidos y la conocida retribución quedaría exenta. A la vista de la referida modificación, se ha conseguido homogeneizar la fiscalidad de la rentabilidad que los préstamos participativos originaban, sin necesidad de analizar económicamente cada una de las operaciones.

Con todo ello, en el supuesto en el que H1 y H5 quedaran acogidos al régimen de consolidación fiscal, quedaría limitada la deducibilidad del gasto financiero, ya que la limitación mínima de deducción anual conjunta pasa a ser de un millón de euros para todas las entidades que formen parte del régimen. Por su parte, no habría retención para los intereses por lo que no quedarían sujetos a tributación.

Resuelta la cuestión anterior, pasamos a analizar el siguiente planteamiento donde H3 ha concedido un préstamo a ALBEDRIO, calificando el interés en ALBEDRIO como gasto financiero, mientras que en H3 califica como un ingreso exento.

Antes de nada, es importante señalar que con el fin de transponer la Directiva de la Unión Europea 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por lo establecido en la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, en lo relativo a las asimetrías híbridas entre España y terceros países, y con el objeto de neutralizar los efectos jurídicos de la elusión fiscal, se introduce el artículo 15 bis, con la consiguiente derogación del artículo 15 letra j del mismo precepto, donde estaba integrado, aunque de manera muy concisa, el concepto de asimetrías híbridas. En este sentido, en relación con la aplicación del mencionado precepto, es esta calificación fiscal diferente del instrumento financiero

la razón principal por la que el interés calificado como gasto financiero y a su vez como ingreso exento, no será deducible. No obstante, la norma permite su deducibilidad en el período en el que dicho ingreso se integre en la base imponible del beneficiario, en el supuesto en el que el ingreso se genere en el periodo impositivo que tenga su inicio en el plazo de los doce meses siguientes a la finalización del período impositivo en el que se haya devengado el gasto del contribuyente. Asimismo, se desprende de dicho artículo el mismo trato fiscal en el caso de que las entidades fueran vinculadas a los efectos del artículo 42 del Código de Comercio.

El régimen de consolidación fiscal previsto en la ley ya ha quedado constado que no aplicaría para el caso de H3, por ser dicha entidad no residente en territorio español.

4.1.4. Venta

En siguiente lugar, el grupo pretende transmitir en 2023 las entidades H3 y H4 a un tercero, generándose en la venta de H3 una renta negativa y en la de H4 una renta positiva. Para abordar la fiscalidad aplicable a tal operación, hemos de considerar que la venta de una sociedad tiene diferentes implicaciones fiscales que a continuación se exponen.

Comenzaremos analizando **la transmisión de H4**. A partir del 1 de enero de 2021, el 95% de la renta positiva que obtenga una entidad residente en territorio español cuando transmita la participación a otra entidad extranjera, como ocurre en el presente caso, gozará de una exención parcial siempre que se someta a las condiciones que a continuación se exponen.

Dichos requisitos, que ampara el apartado tercero del artículo 21 de la LIS, se refieren por un lado al porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad y, por otro, a la tributación de la entidad participada si fuera no residente. En el presente caso y en relación con el primer criterio, se exige un porcentaje como mínimo, del 5% en dicha entidad que se mantenga de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en la que la participación se transmita. Requisito que, como ha quedado remarcado se da por cumplido.

De igual manera, se ha de acreditar que en caso de que la entidad no fuera residente en España, como ocurre con H4, cuya residencia se encuentra en Hungría, la entidad quedara

sujeta a un impuesto análogo al Impuesto de Sociedades a un tipo del 10% en todos sus ejercicios. Al existir un convenio de doble imposición de España con Hungría que contiene una cláusula de información en su artículo 27, este requisito lo entendemos también acreditado.

Así pues y por todo lo anterior, solo se integrará en la base imponible el 5% de la renta positiva que se haya derivado de la transmisión.

La **transmisión de H3 genera**, sin embargo, una renta negativa. Como es sabido, tal y como dispone el artículo 21 en su apartado sexto, no se integrará en la base imponible la renta negativa que se derive de una transmisión de participaciones, cuando se den cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) En primer lugar, se requiere que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado tercero del presente precepto. Estos requisitos se cumplen parcialmente como a continuación detallamos.
- b) Que, por otro lado, en caso de entidades no residentes, no se cumpla la letra b del apartado 1 del artículo 21, referente a la tributación exigida antes mencionada. En este caso, efectivamente H3 está constituida en Islas Caimán, por lo que tal requisito se da por satisfecho.

Tal y como indica el mismo precepto en su párrafo final, en el caso de que los requisitos establecidos en el apartado tercero se cumplieran de manera parcial, la integración de la renta negativa sería igualmente parcial. Así, en el apartado tercero se determina que el requisito de tributación es necesario que se cumpla durante todo el tiempo. Requisito que, por otro lado, no se cumple en este caso. Además, se requiere que el requisito de la participación se cumpla en el momento de la transmisión. Con todo ello, concluimos que los requisitos se cumplen parcialmente y que, por tanto, solo puede integrarse la renta negativa en la base imponible de manera parcial.

En relación con el régimen de consolidación fiscal, hemos de considerar su no acogimiento por ambas entidades, por determinarse así en el artículo 58 del mismo cuerpo legal anteriormente expuesto.

Analizando la tributación en el Impuesto de Valor añadido, cabe destacar el ya citado artículo 7 de la ley del IVA, que establece que no quedara sujeto a IVA la transmisión de los elementos forma parte del patrimonio empresarial y constituye una unidad económica autónoma. Asumimos que esta condición es cumplida y, constatamos así la no sujeción a IVA de ambas entidades.

4.1.5. Reorganizaciones societarias

En el supuesto que se nos plantea a continuación, 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.

En primer lugar, se plantea la posibilidad de aplicar el régimen especial de diferimiento regulado en el capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y se nos solicita aclaración sobre las formalidades que se requerirían para su aplicación. Este régimen de diferimiento, que nace de la Directiva refundida 2009/103/CE, del Consejo de 19 de octubre de 2009, trata de evitar obstáculos fiscales a las reestructuraciones empresariales generadoras de sinergias positivas. En el ordenamiento jurídico español encuentra su regulación en el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado Miembro de la Unión Europea a otro de la Unión Europea de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante “RER”).

Se trata de un régimen de diferimiento y no de exención, en el que el gravamen se difiere hasta que la entidad adquirente a la vez transmite los activos a terceros o los amortiza. En el caso de las fusiones, se difiere también el gravamen asociado al canje de valores operado mayoritariamente en los socios de las entidades intervinientes.

El RER se aplicará, a opción de contribuyente de este impuesto, del IRPF o IRNR, a las aportaciones no dinerarias, esto es varios inmuebles en su activo, en las que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afectan los bienes aportados.
- b) Que, una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este impuesto, del IRPF o del IRNR, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación, en al menos, el 5%.

Antes de nada, hay que puntualizar que la operación de reestructuración que se está llevando a cabo, se encuentra entre las previstas en el referido régimen, concretamente en el apartado 1 del artículo 76, referido a las fusiones.

Además, de un lado, la sociedad absorbente es residente en territorio español. De la otra, la aportante participa en los fondos propios de H1, en al menos, el porcentaje exigido, acreditándose los requisitos que permiten la posibilidad de aplicación del régimen especial. En cuanto a las aportaciones de rama de actividad, también será de aplicación el régimen previsto, siempre que los contribuyentes sean residentes en Estados Miembros de la Unión Europea y lleven su contabilidad registrada en el Código de Comercio o legislación equivalente, entendiéndose por elementos patrimoniales aquellos que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma o lo que es lo mismo, capaz de desarrollarse con sus propios medios.

Así mismo, en caso de que H1 se extinguiera tras la fusión y tuviera bases imponibles pendientes de compensación, existiría la posibilidad de compensación de dichas bases por parte de H5.

En relación con las formalidades que la norma establece para la aplicación del régimen, hemos de estar a lo dispuesto en el artículo 89 de la ley. Así, se deberá comunicar a la Administración Tributaria, por la entidad adquirente la realización de dichas operaciones. Así mismo, en el apartado segundo del mismo precepto, se establece la necesidad de concurrencia de motivos económicos válidos.

En el caso de que las sociedades descritas formasen un grupo de consolidación fiscal, y la base imponible del grupo resultase negativa, hemos de considerar que esta podrá ser compensada con las bases imponibles positivas del grupo que se generen en los siguientes

períodos impositivos. Todo ello, sin que exista ninguna limitación temporal a efectos de compensar las bases imponibles negativas.

De no optar por este régimen, se tendría que estar a lo dispuesto en el régimen general del Impuesto de Sociedades, donde se establece que las operaciones de reestructuración tributan según el artículo 17 de la LIS, aplicable tanto en sede de la sociedad transmitente como del socio, si este es persona jurídica. Concretamente, los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión o escisión, total o parcial, se valorarán por su valor normal de mercado, entendiéndose por este como el acordado entre las partes independientes en condiciones normales de mercado.

Por último, cabe mencionar que dicha operación no quedará sujeta a IVA por constituir los elementos transmitidos una unidad autónoma, tal y como establece la ley del IVA.

En segunda posición, es intención de H5 la de aportar varios inmuebles recién adquiridos, tras la fusión anterior, en favor de H2. Los inmuebles no constituyen una rama de actividad. Además, se plantea también la posterior venta de los inmuebles, dos años más tarde, a ALBEDRÍO por parte de H2.

En primer lugar, hemos de considerar que al tratarse de una aportación no dineraria de las previstas en el artículo 87 apartado primero letra d, el contribuyente tiene la opción de aplicar el ya citado régimen especial de diferimiento.

Sin embargo, el contribuyente tiene la posibilidad de no aplicar el régimen especial de diferimiento en cuyo caso nos hemos de remitir al artículo 21.3 de la norma que establece la exención de la renta positiva que se obtenga en la transmisión cuando se cumplan los requisitos del apartado primero del mismo artículo. En este sentido, la renta que obtuviese H5 quedaría exenta.

En relación a la ulterior venta que se produce entre H2 y Albedrío, hemos de estar a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LIS, en relación a las operaciones entre partes vinculadas, que estipula que se considerarán personas o entidades vinculadas aquellas entidades que pertenezcan a un mismo grupo o aquellas en las que *“los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea*

directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios”.

Si continuamos con el análisis del precepto, observamos que dichas operaciones se valorarán por su valor de mercado, tal y como también indica el apartado primero del mismo precepto. Además, atendiendo a las formalidades exigidas, esa valoración se ha de justificar a la Administración Tributaria siguiendo los principios de proporcionalidad y suficiencia.

Asimismo, tal y como antes hemos mencionado se trata de una aportación no dineraria que realiza H2 a Albedrío. Por tanto, la renta positiva que obtuviese en este caso H2 estaría exenta, pues los requisitos exigidos quedan acreditados.

En la misma línea, hay que considerar que, de acogerse al régimen de consolidación fiscal, existe una limitación del riesgo por operaciones vinculadas de documentación de las operaciones que se lleven a cabo entre sociedades del mismo grupo, con el consiguiente ahorro de los costes administrativos.

En tal caso, estamos ante una operación sujeta y no exenta, pues no podemos aplicar los requisitos estipulados del artículo 7 de la Ley del IVA.

4.2. SITUACIÓN FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

4.2.1. Exención del artículo 4.8. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

Esta Fase del Informe sobre el “Proyecto Albedrio” es un análisis de la situación fiscal de las personas físicas de la sociedad, que acredita la realidad del supuesto de hecho que se pretende analizar en el presente informe y que servirá de base para el estudio de los requisitos de las distintas cuestiones jurídicas planteadas. Tal y como viene explicado en la primera parte del informe, ALBEDRIO está formada por cuatro socios personas físicas: PF1 (viudo de 66 años, residente en Madrid), y sus tres hijos: PF2 (de 26 años, residente

en Granada), PF3 (de 24 años, residente en Francia), PF4 (de 20 años, residente en Panamá).

Como es sabido, PF1 ejerce funciones de dirección en ALBEDRIO percibiendo por ello una remuneración de 40.000 euros. Asimismo, percibe rendimientos por su trabajo por cuenta ajena, en una empresa completamente ajena al Grupo familiar, por importe de 50.000 euros.

En este sentido, la siguiente cuestión jurídica versa sobre la posibilidad de aplicación de la exención dispuesta en la Ley del Impuesto de Patrimonio por parte de los socios de Albedrio, sirviendo como base para el estudio el cumplimiento de los requisitos del apartado dos del artículo 4. Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP), que pasamos a analizar. Siendo así, el precepto establece una exención para la nuda propiedad, la plena propiedad y el derecho de usufructo sobre las participaciones en entidades sujeta a tres requisitos principales:

El primero de ellos, se refiere a las características de la entidad propiamente dicha, requiriéndose así que su núcleo de actividad no tenga por objeto principal la gestión de un patrimonio, mobiliario o inmobiliario. De este modo, el artículo determina explícitamente las condiciones por las que se entiende que una entidad gestiona un patrimonio, y que, por tanto, no realiza la actividad económica que la exención exige. Así, no alcanzará la exención a las entidades que ostenten un activo constituido en más de la mitad por valores o no esté afecto a actividades económicas durante más de 90 días del ejercicio social. Por lo descrito hasta el momento y a los efectos de determinar si existe actividad económica, habremos de estar a lo dispuesto en las reglas del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Finalmente, dentro del apartado primero se declaran como valores no computables para la determinación del activo que está constituido por valores o elementos patrimoniales no afectos, los que se posean para cumplir con las obligaciones legales, los derechos de crédito que nazcan de obligaciones contractuales en el desarrollo de actividades económicas, los que gocen las sociedades de valores fruto de su objeto social y, los que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto con el fin de gestionar la participación, siempre que se disponga en tal caso de los recursos materiales y personales necesarios

para ello. Tampoco se computarán aquellos cuyo precio de adquisición sea inferior al valor de la suma de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, cuando estos beneficios tengan su origen en el desarrollo de actividades económicas, *con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores.*

Asimismo, se equiparán a los beneficios que proceden de actividades económicas, *los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.*

A la luz de lo expuesto, la aplicabilidad del primer requisito dependerá de si la calificación otorgada a la actividad resulta ser o no la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, con todos los matices antes expuestos. Pues bien, en el presente supuesto, la estructura accionarial supone que el Grupo tiene una participación del 100% en cada una de las entidades, teniendo como objeto último la dirección y gestión de las participaciones en el capital social de otras entidades. Conforme a ello, hemos de estudiar si el Grupo dispone de los medios materiales y personales necesarios para llevar a cabo tales funciones. Trayendo a colación consultas vinculantes recientes, se entenderán como medios suficientes aquellos que permitan un correcto desarrollo de la práctica empresarial, si bien se determina que dicha gestión no tenga que suponer el desarrollo de una actividad económica (CV1772-16, de 21 de abril). Este requisito solo se entenderá cumplido cuando las entidades participadas no gestionen, a su vez, un patrimonio mobiliario o inmobiliario como núcleo de su actividad principal. En este caso, asumimos como premisa tal condición y deducimos que les será de aplicación el primer requisito de la exención.

En cuanto al segundo requisito para acceder a la citada exención, esto es, el previsto en la letra b) referente al porcentaje de participación, hemos de señalar que se exige que la participación individual del sujeto pasivo sea del al menos 5%, o del 20% si se poseyera de forma conjunta con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, independientemente de que el parentesco fuese por consanguinidad, adopción o afinidad. De acuerdo con la información facilitada por el cliente, los socios son, parientes por consanguinidad entre sí, tomando una participación en el grupo del 25% cada uno de

ellos. En consecuencia, toda la estructura societaria de la entidad tendría derecho a la exención prevista respecto de las participaciones de las que son titulares.

El último requisito de la exención patrimonial declara exentos a los sujetos pasivos que desarrollen efectivamente funciones de dirección en la entidad y disfruten por ellas de una remuneración superior al 50% de la totalidad de los rendimientos globales percibidos. Se derivan así dos cuestiones que hay que analizar. De un lado, qué se entiende por calificación de funciones de dirección, y de otro, cual es el análisis de la remuneración y si excede el límite mencionado o no en nuestro caso. El artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, determina que serán funciones de dirección, *los cargos de Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa*. En nuestro caso, al ser la participación en la entidad conjunta, se precisa además que el requisito se cumpla en al menos una de las personas de las que forma parte el grupo. Sin embargo, es abundante la jurisprudencia existente que afirman que lo verdaderamente relevante a la hora de valorar tal calificación no es la mera denominación del cargo, sino las funciones efectivas en el que el sujeto este implicado (STS 15/2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015, FJ 5º). En el presente supuesto, constatamos que PF1 desempeña una serie de funciones de dirección que realiza en el ejercicio de su cargo.

Cuestión distinta es el análisis de la retribución, que como anticipábamos, debe exceder del 50% de la totalidad de los rendimientos que reciba durante el año. Siendo así, PF1 percibe las siguientes retribuciones:

- ⇒ Dirección de la sociedad ALBEDRÍO, 40.000 euros.
- ⇒ Trabajo por cuenta ajena al Grupo, 50.000 euros.

La totalidad de los rendimientos computables es de 90.000 euros, siendo la cifra porcentual de lo que percibe como resultado de ejercer funciones de dirección menor

mínimo exigido del 50%, en concreto el porcentaje es un 44,4%. A los efectos del cálculo anterior, no se podrá aplicar en este caso la exención, ya que, aunque las funciones de dirección se ejercían por una de las personas del grupo de parentesco, el porcentaje de renta no es suficiente para cumplir el requisito.

4.2.2. Donaciones

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, PF1 tiene intención de jubilarse en los próximos meses, y pretende realizar las siguientes donaciones a sus hijos.

Con el objeto de clarificar el análisis de las donaciones se adjunta una tabla explicativa de la tributación de las mismas.

Donatario (Sujeto pasivo)	Tipología de los bienes	Situación de los bienes	Competencia	Normativa aplicable
Residente	Inmueble	España	CA donde se sitúe el inmueble	CA donde se sitúe el inmueble
		Fuera de España	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA residencia
	Demás bienes y derechos	España	CA residencia	CA residencia
No residente	Inmueble	España	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA situación del inmueble
	Demás bienes y derechos	España	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA donde hayan estado los bienes el mayor número de días en los 5 años anteriores, de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto

Fuente: (Tabla explicativa de Memento Fiscal Lefevre)

I. Donar a PF2 (de 26 años, residente en Granada), su 25% en ALBEDRIO.

En este sentido, incorporaremos un apartado dedicado a analizar las implicaciones fiscales de la donación, así como los requisitos que deberían cumplirse para que al resto

de los hermanos les pudiese ser de aplicación el artículo 4.8. Dos de la LIP que acabamos de estudiar en el apartado anterior.

En relación con la primera de las cuestiones apuntadas, el artículo 107 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, determina que será libre la transmisión de participaciones entre socios cuando se haga de carácter voluntario por actos inter vivos. También lo será la que se haga a favor de los descendientes del socio, así como la efectuada a sociedades del mismo grupo de la entidad transmitente. El artículo 106 del mismo cuerpo legal establece que dicha transmisión deberá constar además en documento público. De tal modo, el adquirente ostentará los derechos del socio frente a la sociedad desde que dicha transmisión tuviera lugar formalmente.

Por su parte, la actual redacción del apartado primero del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, establece que la base imponible se obtendrá aplicando las reducciones que hayan sido aprobadas por las Comunidades Autónomas respectivas en los términos previstos en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por las que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. En el mismo sentido, se aplicarán en primer lugar las reducciones del Estado y, en segunda posición, las de las comunidades autónomas.

Téngase presente que como adelantábamos, se trata de un impuesto cedido autonómicamente por lo que se estará a lo dispuesto en la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos a la Comunidad Autónoma de Andalucía. En su artículo 36, se establece una reducción del 99% en la base imponible del valor neto de dichas acciones siempre que se cumplan los requisitos exigidos que a continuación se describen. Conforme al marco descrito más arriba, queda constatado que PF2 está comprendido entre los grupos de parentesco I, II y III, y goza además de una participación de al menos el 5% en las participaciones de la entidad, cumpliéndose así los dos primeros requisitos estipulados. Además, el donante o alguna de las personas del grupo de parentesco ejerce las funciones de dirección antes descritas y su entidad no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, acreditándose el tercer y cuarto requisitos respectivamente. Por último, se ha de constatar que el donatario mantendrá las

participaciones durante los tres años siguientes a la fecha en la que tuvo lugar la donación, con la excepción de que falleciera en ese transcurso de tiempo. Asumiendo el cumplimiento de tal requisito, sería de aplicación la reducción autonómica comentada.

Por tanto, a la luz de lo antes expuesto, aplicaremos lo previsto en la normativa autonómica al presentar esta última una mejora con respecto a lo determinado en el ordenamiento estatal.

Vista la normativa anterior, es importante aclarar que, si PF1 falleciera antes de haberse efectuado la donación, sería de aplicación la normativa de la comunidad autónoma de residencia del causante, esto es, la Comunidad Autónoma de Madrid. En estos términos, parece relevante significar las puntualizaciones que la normativa recoge para estos casos y que a continuación se expone. En primer lugar, se propone una reducción de 16.000 euros a la base imponible, al ser PF2 descendiente de PF1 y mayor de 21 años. Asimismo, se prevé una reducción adicional del 95% a favor de los descendientes que tuvieran participaciones en entidades a las que fuera de aplicación la exención que contempla el artículo cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Este requisito se dará por cumplido cuando el adquirente mantenga la participación durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese en ese plazo. Como ya se ha anticipado en el punto anterior, esta reducción no sería de aplicación por no cumplirse los requisitos mencionados del artículo cuatro del Impuesto de Patrimonio.

Al igual que en la adquisición inter vivos, para las adquisiciones mortis causa se establece una bonificación del 99% cuando los descendientes se encuentren comprendidos en el grupo II de parentesco, al amparo de lo que contempla el artículo 25 de la misma normativa.

En ese mismo contexto, y asumiendo que los requisitos de la referida exención del Impuesto de Patrimonio se cumplieran, es de gran interés y altamente recomendable para el contribuyente, analizar el beneficio fiscal que **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** ofrece, previsto concretamente en el apartado 3 letra c) del artículo 33 del precepto, donde se determina que no existirá ganancia o pérdida patrimonial en el supuesto de transmisiones lucrativas de participaciones previstas en el apartado sexto del artículo 20 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones anteriormente citado. Es decir,

en los términos que indica el precepto, las donaciones que gocen de la exención de empresa familiar que la norma del Impuesto sobre el Patrimonio estipula y cumplan, por otro lado, los requisitos exigidos para aplicar la reducción del 95% del Impuesto de Sucesiones y donaciones, no generarán alteración patrimonial alguna. Por este motivo, PF1 no deberá tributar en su declaración del IRPF por la alteración patrimonial que se haya producido en las participaciones sociales que haya donado a su hijo mayor, PF2. Cuestión distinta sería que PF2 no cumpliera con el requisito de mantenimiento de lo donado durante el tiempo estipulado. En ese caso, tributaría por la ganancia patrimonial y perdería el derecho a la reducción comentada del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (Resolución V0193-21, de 8 de febrero de 2021).

Por otra parte, y volviendo a nuestro caso, habremos de estar a lo dispuesto en la **Disposición transitoria novena de la Ley del IRPF** referente al régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, puesto que las participaciones son propiedad de la empresa desde 1980.

En tal caso, hemos de acudir a la regla que ampara los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores, y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, al existir una cotización oficial, se estima que el valor a 19 de enero de 2006 coincide con su valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005. En estos casos, la determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad y con *posterioridad a 20 de enero de 2006* se efectúa tomando en consideración los siguientes valores:

- a. **Valor de adquisición** de los valores. (VA).
- b. **Valor que corresponda** a los citados valores, acciones o participaciones del **Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 (VP)**. La valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 se realiza por el valor de negociación media de dichos valores en el cuarto trimestre de 2005. Esta valoración se recoge en la Orden EHA/492/2006, de 17 de febrero (BOE del 27).
- c. **Valor de transmisión de los valores, acciones o participaciones (VT)**. A estos efectos, el cálculo de la generación de la ganancia patrimonial se efectúa tal y como se indica en el esquema siguiente:

Comenzaremos analizando la ganancia generada *antes del 20-06-2006*. Para su mejor entendimiento, proponemos el siguiente esquema:

El Valor de Transmisión es igual o superior al Valor Patrimonio 2005	El Valor de Adquisición es inferior al Valor Patrimonio 2005	<p>Parte reducible de la ganancia patrimonial:</p> <p>VP-VA= Ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006</p>
		<p>Parte no reducible de la ganancia patrimonial:</p> <p>VT-VP= Ganancia patrimonial generada a partir del 20-01-2006</p>
	El Valor de Adquisición es superior o igual al Valor Patrimonio 2005	<p>Ninguna parte de la ganancia patrimonial es reducible:</p> <p>VT-VA= Ganancia patrimonial generada a partir del 20-01-2006</p>
El Valor de Transmisión es menor que el Valor Patrimonio 2005		<p>La totalidad de la ganancia patrimonial es reducible:</p> <p>VT-VA= Ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006</p>

Con arreglo a lo dispuesto, y quedando determinada la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, su importe se reducirá conforme a las siguientes reglas:

I. Período de permanencia del elemento patrimonial en el patrimonio del contribuyente con anterioridad a 31 de diciembre de 1996.

Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años, redondeado por exceso, entre la fecha de adquisición, anterior al 31 de diciembre de 1994, y el 31 de diciembre de 1996.

II. Cálculo del valor del conjunto de las transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2015 para el límite de 400.000 euros.

1) Valor de transmisión superior a 400.000

En cuyo caso no se practicará reducción alguna en la ganancia.

2) Valor de transmisión inferior a 400.000

En este caso se sumará dicho valor y el valor de transmisión del elemento patrimonial, teniendo en cuenta las siguientes dos situaciones:

- a. **Que la suma sea inferior a 400.000 euros.** En este caso, toda la ganancia podrá acogerse a la reducción.
- b. **Que la suma sea superior a 400.000 euros.** En este caso se practicará la reducción a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda al bien cuya cuantía es inferior.

II. Donar a PF3 500.000 euros para que pueda comprarse una casa en Madrid.

En el siguiente punto, se analizarán las implicaciones fiscales de la operación, así como las posibles alternativas que resulten fiscalmente más ventajosas.

En el contexto del caso que nos ocupa, PF1, padre de PF3, pretende donar a su hijo, residente en Francia, una cantidad de dinero equivalente a 500.000 euros, para que pueda comprarse una casa en Madrid. Nos planteamos pues el tratamiento fiscal de la donación, así como la normativa aplicable correspondiente teniendo en cuenta que el donatario se encuentra residiendo en el extranjero. Así, el artículo 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, expresa que quedarán sujetos por obligación real a este impuesto, los contribuyentes que adquieran bienes y

derechos, *que estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.* Tras invocar el tenor literal del artículo, hemos de señalar que a PF3, residente en Francia, se le exigirá la tributación en dicho impuesto por obligación real, esto es, por las donaciones que reciba en España. Así, si PF1 efectúa una transferencia desde una entidad bancaria española, el efectivo dinerario se situará en España en el momento de la donación, quedando por tanto PF3, sujeto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. A mayor abundamiento, el apartado primero de la disposición adicional segunda del mismo cuerpo legal dispone que en el supuesto de adquisición de bienes muebles, los contribuyentes que sean residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, como es el caso, podrán aplicar la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde se encontraran los bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años anteriores, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto

Conforme a la normativa expuesta, la donación en efectivo realizada por persona física con residencia fiscal en España, cuando la cantidad dineraria se encuentre en territorio español, a un donatario que no esté situado en dicho territorio, quedará sujeta a tributación en España por obligación real, pues ese dinero se encontraba en dicho territorio en el momento de la donación. Asimismo, PF3 tendrá derecho a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, pues asumimos que es esta comunidad donde ha estado depositado el dinero de PF1 un mayor número de días desde los cinco años inmediatos anteriores al momento de la donación.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, por lo que se refiere a legislación autonómica de Madrid para las bonificaciones, reducciones y deducciones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, hay que estar a lo dispuesto en el 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.

Habida cuenta de que la normativa establece en su artículo 22 bis una reducción de la base imponible de adquisiciones inter vivos para este tipo de supuestos, pasaremos a

analizar sus principales implicaciones. Así, se establece una reducción autonómica por adquisición inter vivos del 100%, para las donaciones en metálico entre parientes incluidos en los grupos I y II determinados en el artículo 20.2 a), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con un límite máximo de 250.000 euros, siempre que la donación tenga como objeto en el plazo de un año la finalidad, entre otras, que a continuación se describe, y haya sido formalizada, por otro lado, en documento público.

En primer lugar, para el disfrute de dicha reducción se requiere que la donación este destinada a la adquisición de una vivienda, y que ésta vaya a ser la habitual del donatario. En tal caso, tendrá la consideración de vivienda habitual aquella en la que resida el contribuyente durante el plazo continuado de tres años. Sin embargo, seguirá teniendo tal consideración cuando el contribuyente haya tenido que trasladarse de la vivienda por razones objetivas necesarias, como puede ocurrir por ejemplo con un traslado laboral. Por otro lado, en caso de incumplimiento, esto es, que lo donado no hubiere ido destinado a la adquisición de vivienda, o bien no se hubiera llegado a habitar en el plazo de un año desde la adquisición o, por otro lado, no se cumpla el requisito de habitualidad de los tres años, se pasara a regularizar la reducción que se hubiese aplicado mediante autoliquidación complementaria, además de generarse los intereses de demora correspondientes.

Asimismo, se establece una bonificación en la cuota tributaria del 99%, en adquisiciones inter vivos, para los parientes incluidos en los grupos I y II de parentesco. Esta bonificación se verá cumplida únicamente cuando se formalice la donación en documento público, en virtud de lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 25 del referido texto legal.

En mención a la normativa estatal, no se encuentra reducción alguna aplicable al caso concreto, por lo que la ventaja fiscal más conveniente será la de aplicar la normativa autonómica que se acaba de exponer.

Igualmente, considerando lo explicado anteriormente, en el caso de tratarse de adquisiciones mortis causa, se podrá escoger entre la aplicación tanto de la normativa estatal como de la normativa autonómica de residencia del causante. Así, tal y como sugieren argumentos previos, la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid

supone nuevamente una mejora con respecto a la contemplada en la ley estatal. Al igual que ocurría con el hijo mayor, PF3 podrá gozar de una reducción de 16.000 euros. Adicionalmente, será aplicable la bonificación del 99% de la cuota tributaria por así determinarse en el artículo 25 del mismo texto autonómico.

III. Donar a PF4 la vivienda habitual y un piso en Almuñécar que PF1 tiene en su propiedad desde 1981.

Respecto a la tercera donación planteada, examinaremos a continuación las cargas fiscales principales a las que se enfrentaran tanto el donante como el donatario.

Una vez determinado que el donatario deberá pagar en el plazo máximo de 30 días hábiles desde que se firma la escritura pública, el Impuesto sobre donaciones y el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante “plusvalía municipal”), pasaremos a analizar cada uno de los impuestos mencionados. En primer lugar, lo haremos a nivel autonómico, para continuar con el análisis desde la perspectiva estatal del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**. A la luz de lo hasta aquí expuesto, en la Comunidad de Madrid, los sujetos pasivos pertenecientes a los grupos de parentesco I y II, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria, lo que significa que únicamente tendrán que pagar el 1% del Impuesto sobre Donaciones, conforme al apartado segundo del artículo 25 anteriormente transcrito. En este sentido, el valor de la vivienda se calculará teniendo en cuenta el valor de referencia previsto en el registro catastral, con la excepción de que el valor declarado del inmueble fuera superior al de referencia, tomándose así el primero para el posterior cálculo de la base imponible.

Sentado lo anterior, y retomando la idea inicialmente expuesta, debemos considerar en este punto la normativa estatal. Precisamente y a estos efectos, la normativa estatal contempla, en el apartado cinco de su artículo 20, que en caso de no regularse por la Comunidad Autónoma las reducciones a las que se refiere el apartado primero del mismo artículo, la base liquidable será la misma, que la imponible. Por lo tanto, al no existir en este caso reducción alguna, la base liquidable e imponible coincidirán. Por otro lado, en el artículo 22 del mismo precepto se determina la cuota en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del contribuyente, que oscilará entre el 1% y el 1,2% en el presente supuesto.

Remitiéndonos nuevamente a la citada normativa, PF4 gozará de una reducción del 95%, con el límite de 123.000 euros, por la adquisición de la vivienda de su padre en el caso de fallecimiento, al ser este descendiente de aquel, en virtud de lo que expresa el apartado tercero del artículo 21 del mismo cuerpo legal. Además de disfrutar de la reducción prevista en el apartado primero del mismo precepto, consistente en una reducción de 16.000 euros, más 4.000 euros, por tener un año menos de 21 el causahabiente. En relación con la bonificación, la normativa de Madrid dispone para este tipo de supuestos de una bonificación del 99%.

Asimismo, el donatario deberá presentar declaración de la **plusvalía municipal de Madrid**, en los mismos términos, esto es, en el plazo máximo de 30 días hábiles desde el momento de la firma, gravando el citado tributo el aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, en este caso, el incremento de valor que haya experimentado la vivienda durante el tiempo en la que el donante haya sido su propietario.

Del escrito de consulta, asumimos que la vivienda habitual, se encuentra en propiedad de PF1 desde 1981. Así, siguiendo la tabla que se adjunta en el anexo del presente informe, hemos de aplicar para el caso de la Comunidad de Madrid, el coeficiente 0,45%³ ya que el período de generación de la plusvalía es superior a 20 años.

En este sentido, el Real Decreto-Ley 26/2021 establece los siguientes mecanismos para calcular la plusvalía aplicable, siendo opcional el método a implementar. De este modo, encontramos los dos siguientes métodos:

- a) Método objetivo: donde se tiene en cuenta el valor catastral. Así, para el cálculo de la base imponible, se multiplicará el valor catastral por el coeficiente que se determine en el Ayuntamiento de Madrid. Por su parte, para la cuota tributaria resultará de aplicar la base imponible por el gravamen determinado en el ayuntamiento que es, en este caso, del 29%.
- b) Sistema real: Es la diferencia del precio de venta y el precio de compra. Para la obtención de la base imponible se ha de hacer la diferencia entre el precio de venta y el de compra, y multiplicar el resultado por el valor catastral del suelo.

³ Anexo I. Coeficientes Plusvalía Ayuntamiento de Madrid.

Seguidamente, la cuota tributaria se obtiene multiplicando la base imponible por el tipo del 29% para el caso del Ayuntamiento de Madrid.

En el supuesto de que PF1 falleciera con anterioridad a efectuar las donaciones, el donatario también tendrá que hacer frente al pago de la plusvalía municipal, resultando los coeficientes a aplicar los mismos que los establecidos para el caso de donación inter vivos.

Del otro lado, según lo estipulado en el apartado primero del artículo 33 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 (en adelante Ley del IRPF), se considerará ganancia o pérdida patrimonial la donación de la nuda propiedad de una vivienda, al producirse una variación en el valor del patrimonio del donante, esto es, la diferencia entre el valor de transmisión y el coste de adquisición. Conforme a la normativa expuesta, el donante deberá declarar en el IRPF esa transmisión, tributando así por la ganancia que se haya generado. Ahora bien, es preciso indicar que solo si el valor de la transmisión excede al de adquisición se generará una ganancia patrimonial que tributará en la base imponible del ahorro. En contraposición, si la vivienda tuviera el mismo valor, no se tributaría en el IRPF por la donación, al no generarse ganancia patrimonial. Siguiendo la misma línea argumental, si lo que se generara fuera una minusvalía, no podrá compensar posteriormente las ganancias con dichas pérdidas patrimoniales.

Sin embargo, conviene hacer notar la ventaja fiscal que dispone el apartado cuarto del precepto anterior. En estos términos, cuando el donante transmita su vivienda habitual y sea mayor de 65 años, las ganancias patrimoniales derivadas quedaran exentas de tributar en el IRPF. Como es sabido, en el presente supuesto se cumplen la totalidad de los requisitos para entender la donación como exenta del Impuesto de la renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, es intención de PF1 donar el piso que tiene en su propiedad desde 1981 en Almuñécar a su hijo PF4. Así, a continuación, expondremos detalladamente las implicaciones fiscales de esta operación.

Conforme a la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía con respecto al **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, hemos de estar a lo dispuesto en la Ley 5/2021, de 20 de octubre de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. En este contexto, conviene hacer notar la reducción del 99% prevista para la donación de vivienda habitual a descendientes, que exigen la acreditación de los siguientes requisitos: sea menor de 35 años y su patrimonio preexistente este entre el primer tramo de la escala recogida en el artículo 22 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones. Hasta aquí, ambos requisitos quedan acreditados. Sigamos con el análisis del precepto. En siguiente lugar, se exige que el inmueble adquirido se destine a vivienda habitual del donatario, manteniéndose como tal durante los 3 años siguientes a su fecha de adquisición, constando todo ello en escritura pública. Estos tres últimos requisitos quedarían supeditados a la decisión del hijo menor de PF1 de cambiar su residencia de Panamá a territorio español, al menos durante el plazo estipulado.

Seguidamente, cabe destacar la existencia de una bonificación en adquisiciones inter vivos para los parientes incluidos en los Grupos I y II, donde se aplicará una bonificación del 99% en la cuota tributaria. Para ello, será necesario que la donación del piso se formalice en documento público y se realice la entrega del bien en la misma fecha.

Para abordar la fiscalidad aplicable a tal operación, hemos de estudiar lo que ocurriría en el supuesto de que PF1 falleciera antes de haber efectuado las donaciones. En tal caso, al igual que en el anterior, se podrá optar por la aplicación de la normativa autonómica de residencia del causante o, por el contrario, la normativa estatal. El razonamiento vuelve a ser el mismo que en el marco anterior, pues la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid resulta ser de nuevo más conveniente. De este modo, se contempla una reducción de 16.000 euros más 4.000 euros por tener PF4 21 años y pertenecer al grupo I del apartado primero del artículo 21 de la normativa autonómica. Dando un paso más, PF4 gozaría de la referida bonificación del 99%, por determinarse así en el artículo 25 del texto legal.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, será necesario examinar **la plusvalía municipal aplicable del Ayuntamiento de Almuñécar** a la que deberá hacer frente el donatario. Como ya ha quedado determinado se calculará sobre el incremento del valor del terreno que se haya producido desde que la propiedad fue adquirida hasta que finalmente es

transmitida. La cantidad que se ha de abonar se aplicará en función del tiempo que haya transcurrido a lo largo de veinte años. En el presente supuesto, al ser un período superior a 20 años, el coeficiente será de 0,45%⁴. La metodología es la misma que la prevista para la plusvalía municipal del Ayuntamiento de Madrid, variando únicamente el gravamen determinado por el ayuntamiento para la obtención de la cuota tributaria que es, en dicho ayuntamiento, del 26%. El mismo coeficiente resultaría en caso de que PF1 falleciera antes de efectuar las donaciones.

Por lo que se refiere al donante, hemos de examinar la **Disposición transitoria novena de la Ley del IRPF** referente al régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, ya que el piso de Almuñécar cumple los requisitos que a continuación se exponen y recogemos en la siguiente tabla para facilitar su entendimiento:

Que las ganancias patrimoniales procedan de transmisiones, onerosas o lucrativas, de bienes o derechos o bien de la extinción de derechos.	Se cumple
Que el bien o derecho haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994.	Se cumple
Que el bien o derecho no esté afecto a una actividad económica.	Se cumple
Que el elemento patrimonial no haya sido adjudicado al socio en la disolución y liquidación de sociedades transparentes	No interesa para el presente caso.
Que el elemento patrimonial transmitido no proceda de aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad	Se cumple

⁴ Anexo II. Coeficientes Plusvalía Ayuntamiento de Almuñécar.

Que el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales no haya superado 400.000 euros	Asumimos que se cumple
---	------------------------

Vista la normativa expuesta, no estará sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con *anterioridad a el 20 de enero de 2006*, que a 31 de diciembre de 1996 hubiese permanecido en el patrimonio del contribuyente durante más de diez años para el caso de los bienes inmuebles, como ocurre en el caso al ser el piso propiedad de PF1 desde 1981, habiendo transcurridos 15 años.

Conforme a esta regla general, *la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006*, resultará de multiplicar la ganancia total por el número de días transcurridos desde el 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión y de dividir el producto resultante entre el número de días que ha permanecido el elemento patrimonial en el patrimonio del contribuyente.

A efectos de resolver la cuestión relativa a las donaciones, es relevante aclarar el supuesto y la normativa aplicable en el caso de que **PF1 falleciera al año siguiente de haber realizado las donaciones como se presume en el escrito objeto de consulta.** En ese caso, al contrario que en los anteriores, tendrá lugar la denominada acumulación de donaciones prevista en el artículo 30 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones. A estos efectos, si el heredero y el donatario coinciden, se deberá acumular en la herencia las donaciones que se hayan efectuado a su favor a los cuatro años anteriores. Siendo así, para que la acumulación tenga lugar y sea considerada como una sola adquisición, la donación ha de realizarse del mismo donante al mismo donatario dentro del plazo correspondiente que en apartado siguiente se describe. Así también, se podrá deducir la cuota pagada por las donaciones anteriores, aplicando el tipo medio de gravamen de la declaración correspondiente a la liquidación por la acumulación o a la sucesión.

El razonamiento jurídico anterior se matiza en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre Sucesiones y Donaciones, donde se establecen algunas particularidades al respecto. En primer lugar, en su artículo 61 se determina que en *la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario se*

acumularán a la base imponible de la sucesión de las donaciones efectuadas en los cinco años anteriores a la muerte del causante. Será deducible, el importe que se haya ingresado por las donaciones acumuladas, y devolviéndose así las cantidades ingresadas sea mayor al de la liquidación que se practique por la sucesión y las donaciones acumuladas. Ha de advertirse, además, que el importe a deducir por las cuotas satisfechas se calculará aplicando el tipo medio de gravamen previsto en la letra b del artículo 46 del mismo texto legal.

Por lo tanto, del análisis del precepto queda claro que se acumulará al valor de los bienes y derechos heredados las donaciones que se hayan realizado en los cinco años anteriores. En este caso, las donaciones realizadas en el ejercicio 2022, por separado a cada uno de sus hijos, pues conforme lo analizado en el marco descrito más arriba, serán únicamente equiparables las donaciones otorgadas por un mismo donante a un mismo donatario.

4.2.3. Solicitud de teletrabajo desde España durante el año 2023

Resuelta la cuestión anterior, pasaremos a analizar la siguiente consulta. 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 poder así, residir con su padre en Madrid. Solo tendrá que viajar a Francia una semana al mes, pasando el resto del tiempo desde España. Sin embargo, en Francia, conforme a su normativa, le seguirían considerando residente fiscal. En el supuesto que se nos plantea, se examinará la residencia fiscal de PF3 a los efectos de presentar impuestos en el próximo año 2023.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, PF3 trabaja para una empresa francesa y quiere pasar a vivir de forma permanente en España, viajando únicamente a Francia una semana al mes. Conforme a ello, para responder las cuestiones jurídicas planteadas por el consultante debemos precisar en primer lugar la residencia fiscal de PF3. Para ello, servirá de base para el estudio el análisis detallado del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

De lo hasta aquí expuesto, podemos deducir que para determinar la residencia se estará a lo dispuesto en la legislación de cada uno de los Estados. En materia de residencia fiscal en España, a lo que la Ley de IRPF determine. El artículo 9 prescribe como requisitos necesarios para considerar que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando se den cualquiera de las circunstancias que a continuación se exponen:

- ◆ Permanezca más de 183 días en territorio español, durante el año natural. También se computarán las ausencias esporádicas, que son en este caso, de una semana al mes, acreditándose el requisito de permanencia de los 183 días.
- ◆ Radique en territorio español su base principal de intereses y actividades.

Según se deriva del artículo anterior, se concluye que PF3 es residente fiscal en España. Ahora bien, según lo indicado también lo será de Francia. Por ello, nos encontramos ante un conflicto de residencia que hemos de solventar acudiendo a lo dispuesto en el artículo 4 del Convenio hispanofrancés.

Trayendo a colación dicho artículo, se considerará *residente de un Estado contratante* a la persona que se encuentra sujeta a la legislación propia de dicho Estado, ya sea por razón de su domicilio, sede de dirección o residencia, entre otros. No se entenderá, sin embargo, sujeto a esta legislación por la mera obtención de renta procedente de fuentes situadas en el mismo Estado o, por la posesión de patrimonio en aquel.

En este sentido, y dependiendo de las circunstancias personales de PF3 se determinará la residencia en uno u otro estado.

I. Residente fiscal en España

Si asumimos que PF1 le ha donado dinero en metálico para la compra de una vivienda habitual en Madrid, y consideramos su residencia habitual en España, hemos de tener en cuenta el artículo 15 del Convenio de doble imposición que establece que ambos países podrán gravar la renta percibida. Sin embargo, puntualiza el mismo artículo que podrán tributar únicamente en España si se cumplen los siguientes tres requisitos: el trabajador permanece menos de 183 días en Francia y las remuneraciones no se satisfacen por una empresa francesa o por un establecimiento permanente situado en territorio Francia.

Como se ha anticipado, los dos últimos requisitos no se cumplen ya que es la empresa francesa, la pagadora de las remuneraciones. Y, por otro lado, no podemos precisar que el establecimiento permanente se encuentre en Francia. La tributación de la renta, por tanto, podría darse tanto en Francia como en España.

Por esta razón, en lo que concierne a España, por ser éste el país de residencia se ha de acudir al mecanismo para evitar y eliminar la doble imposición según lo previsto en el apartado segundo del artículo 24 del Convenio hispanofrancés. Como apunta la Consulta V1162-22 del 26 de mayo de 2022, hemos de estar también a lo dispuesto en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE que establece que, el residente de un Estado Contratante que perciba una remuneración de otro Estado no estará sujeto a tributación en ese otro Estado. De lo anterior deducimos, que PF3 solo tendrá que tributar por sus rentas en territorio español, que es desde donde efectivamente se está realizando el trabajo.

II. Residente fiscal en Francia

Si, por el contrario, es considerado residente fiscal en Francia, tendremos que estar a lo dispuesto en el artículo 15 del Convenio que, como se ha citado, establece la potestad compartida de ambos Estados. De un lado, Francia como Estado de Residencia, y de otro, España como el Estado en el que se realiza el trabajo, ya que se entiende que España podría gravar dichas rentas por ejercerse dicho trabajo en territorio español. En tal caso, conforme a lo establecido en el apartado primero del artículo 24, sería Francia el país que eliminaría la doble imposición. De tal modo, las rentas procedentes españolas se tendrían en cuenta para la obtención del cálculo del impuesto francés. Asimismo, el beneficiario gozara de un *derecho a un crédito fiscal imputable del impuesto francés*.

5. CONCLUSIONES GENERALES DEL INFORME

Atendiendo a lo descrito en el presente informe, observamos que, las diferentes situaciones llevadas a cabo tanto por el grupo familiar como por las personas físicas pertenecientes a éste plantean diferentes alternativas y escenarios a tener en cuenta.

Asimismo, se ha podido analizar como una misma operación puede verse afectada por diferentes tributos, y esta a su vez, presentar diferentes ventajas fiscales dependiendo de un lado, el cumplimiento de los requisitos que se establezcan, y de otro, la opción que se escoja y que en el presente informe se ha recomendado. A tal fin, este dictamen se ha realizado con el objeto de ofrecer la visión más actual y ventajosa de las cuestiones jurídicas planteadas para beneficiar la situación fiscal del cliente.

La presente contestación se formula partiendo, según lo manifestado, de un análisis detallado del artículo 21 de la LIS. Con el análisis del precepto, conviene hacer notar la búsqueda por la adopción de medidas que faciliten las operaciones entre diferentes Estados evitando restricciones o desventajas fiscales. Su fin es claro, pues el mecanismo previsto trata de eximir de retención en origen a los dividendos distribuidos por filiales a sociedades matrices, así como eliminar la doble imposición que se produciría de las rentas en la sociedad matriz.

Siendo así, tal y como establece el TJUE, la Directiva Matriz-Filial, expuesta en el primer apartado, trata de abolir que los beneficios distribuidos sean gravados primero en la sociedad filial y posteriormente, una segunda vez, en la sociedad matriz, lo que nuevamente constata la exención técnica a la que nos hemos referido a lo largo del presente informe. Los requisitos para que se tenga por cumplida la exención, según reitera la jurisprudencia del TJUE y constata la propia directiva, son: que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a los tributos que gravan los beneficios de las sociedades de la Unión Europea, que la causa por la que el beneficio es distribuido no sea como consecuencia de la liquidación de la sociedad filial y que ambas sociedades tengan alguna de las formas determinadas en el Anexo de la Directiva Matriz-filial.

Sometidas a esas exigencias, también hemos observado que se requiere que la sociedad matriz posea en el capital de la otra sociedad una participación de al menos el 5% y, la tributación quede sometida a un tipo impositivo superior del 10% del Impuesto de Sociedades o un impuesto análogo o que acredite la existencia de un convenio con un efectivo de información. Son estos, los requisitos sobre los que hemos ahondado en el presente informe y que constatan la nueva realidad del marco tributario del ordenamiento jurídico español. Es relevante aclarar en este punto la transcendencia de los Convenios de doble Imposición a los que queda sometido nuestro país, así como su legislación interna

pues con las jurisdicciones cooperativas, como ocurre con la sociedad residente en Islas Caimán, no podrá ser de aplicación la referida exención.

Ahora bien, hemos analizado también el supuesto en que las sociedades quedarán acogidas al régimen de consolidación fiscal. Por ello, hemos ofrecido en cada punto la alternativa fiscal más ventajosa a implementar, dependiendo de si la sociedad operante se encontraba en España o en otro país, acogiéndose únicamente al régimen en el primero de los casos. Con ello, hemos observado que algunas sociedades como H3 y H4 no pueden acogerse a dicho régimen. En la misma línea, en el estudio de la aplicación fiscal del régimen especial de diferimiento regulado en el Capítulo VII del Título VII de la ley en las operaciones de restructuración societaria hemos analizado las ventajas ofrecidas por el mismo, y hemos observado las numerosas ventajas que presenta, para dejar a opción del cliente el acogimiento al mismo.

Por otro lado, hemos podido observar las consecuencias jurídicas derivadas de las operaciones descritas de las personas físicas con respecto a el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aclarando la situación en el caso de que se tratara de situación inter vivos y mortis causa, así como la mejor opción en este caso para los donatarios acogiéndose a los beneficios fiscales que la normativa autonómica recoge, resolviendo cada situación de la manera más favorable para las personas físicas operantes.

Por último, hemos concluido el presente dictamen con uno de los temas más actuales del panorama internacional: el teletrabajo. Para el análisis de este supuesto, hemos diferenciado tanto si PF3 tuviera su residencia fiscal en España, como en Francia ofreciendo una visión detallada de las circunstancias y consecuencias que se darían en cada caso. Es relevante destacar en este punto que, si se le acabara considerando residente en Francia, sería dicho país el que eliminaría la doble imposición.

Lo que expresa el presente informe es la opinión jurídica del despacho, que se somete a cualquier otra mejor fundada en derecho.

6.ANEXOS

Anexo 1: Coeficientes Plusvalía del Ayuntamiento de Madrid

<u>PERÍODO DE GENERACIÓN</u>	<u>COEFICIENTE</u>
1 año	0,14
2 años	0,13
3 años	0,15
4 años	0,16
5 años	0,17
6 años	0,16
7 años	0,12
8 años	0,10
9 años	0,09
10 años	0,08
11 años	0,08
12 años	0,08
13 años	0,08
14 años	0,10
15 años	0,12
16 años	0,16
17 años	0,20
18 años	0,26
19 años	0,36
Igual o superior 20 años	0,45

Anexo 2: Coeficientes Plusvalía del Ayuntamiento de la Comunidad de Almuñécar

<u>PERÍODO DE GENERACIÓN</u>	<u>COEFICIENTE</u>
1 año	0,14
2 años	0,13
3 años	0,15
4 años	0,16
5 años	0,17
6 años	0,16
7 años	0,12
8 años	0,10
9 años	0,09
10 años	0,08
11 años	0,08
12 años	0,08
13 años	0,08
14 años	0,10
15 años	0,12
16 años	0,16
17 años	0,20
18 años	0,26
19 años	0,36
Igual o superior 20 años	0,45