



TRABAJO FINAL DE MÁSTER

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

Autor: María Grúa Gonzalvo

MUAA- Grupo D

Tutor: María Teresa González Martínez

Diciembre, 2022

ÍNDICE

1. Distribución de resultados:	5
A) H3, residente en Islas Caimán, pretende repartir un dividendo a H2, distribuyendo posteriormente H2 un dividendo por el mismo importe a H1. H2 genera, además de los dividendos, rentas por otras actividades.....	5
B) H5 fue adquirida por el H1 a mediados de 2021, y pretende repartir un dividendo a H1. No se han generado resultados por H5 desde la adquisición de la sociedad, repartiéndose, por tanto, reservas generadas con anterioridad a su adquisición.	8
C) H4, residente en Hungría, con un tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades del 9%, reparte un dividendo a H2.	10
D) Reparto de dividendos de ALBEDRIO a sus socios personas físicas. En este contexto, ALBEDRIO se plantea acogerse al régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (“ETVE”) del Impuesto sobre Sociedades, aunque no tiene claro si resultaría realmente ventajoso y si podría ser de aplicación.....	11
2. Transmisión/cese del Establecimiento Permanente (“EP”): El Grupo plantea la alternativa de transmitir a un tercero el EP que tiene H1 en Colombia por el valor de los elementos patrimoniales adscritos al EP; se sabe que la transmisión generaría una renta negativa en su socio H1. Se conoce que el citado adquirente no mantiene la actividad del EP, procediendo a la enajenación de los elementos patrimoniales adquiridos.....	14
3. Préstamos	16
A) H5 ha concedido un préstamo participativo a H1. H1 paga los intereses del préstamo a H5 empleando el importe recibido como dividendo que la misma sociedad H5 le reparte.	16
B) H3 ha concedido un préstamo a ALBEDRIO, calificando el interés en ALBEDRIO como gasto financiero, mientras que en H3 califica como un ingreso exento (hipótesis de trabajo).	18
4. Venta: En 2023 se pretende transmitir las entidades H3 y H4 a un tercero, generando la venta de H3 una renta negativa y la de H4 una renta positiva.....	19
5. Reorganizaciones societarias	21
A) Se pretende llevar a cabo una operación de fusión de H5 (absorbente) con H1. H1 dispone de varios inmuebles en su activo, además de varios elementos que constituyen una rama de actividad. Asimismo, H1 tiene bases imponibles negativas no compensadas.	21
B) 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. Se plantea además la posterior venta de los inmuebles (2 años más tarde) a ALBEDRIO por parte de H2.	23
III. Asimismo, se plantean las siguientes preguntas en relación con la situación fiscal de las personas físicas:	27
A. PF1 ejerce funciones de dirección en ALBEDRIO percibiendo una remuneración por ello de 40.000 euros. Asimismo, percibe rendimientos por su trabajo por cuenta ajena (en una empresa ajena al Grupo) por importe de 50.000 euros. ¿Pueden aplicar los socios de ALBEDRIO la exención del artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (“LIP”)?:.....	27

B. PF1, que debido a su edad tiene intención de jubilarse, pretende realizar las siguientes donaciones:.....	29
C. Si PF1 falleciera con anterioridad a efectuar las donaciones, ¿cuál sería la tributación en este caso? ¿Y si falleciera al año siguiente de haber realizado las donaciones?	41
D. Dada la edad y situación personal de PF1, su hijo PF3 está planteando la posibilidad de solicitar en su empresa francesa teletrabajar desde España durante todo el año 2023 para volver a residir con su padre en Madrid. Tendrá que viajar a Francia 1 semana al mes, pasando el resto del tiempo desde España. En Francia, conforme a su normativa, seguirá considerándose residente fiscal. Se solicita aclaración sobre la residencia fiscal de PF3 y se pregunta dónde y cómo debe presentar impuestos PF3 en 2023.	45
CONCLUSIONES	48
Anexo I	50
Anexo II	51
Anexo III	52

DICTAMEN EMPRESA ALBEDRÍO

1. Distribución de resultados:

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

❖ Distribución de H3 a H2

En relación con el supuesto de que H3 residente en las Islas Caimán - considerado un **paraíso fiscal** de acuerdo con el Real Decreto 1080/1991 de 5 de julio-, reparta un dividendo a H2, holding español, debemos determinar si sería de aplicación la exención que se contempla en el artículo 21 de la Ley del Impuesto de Sociedades (en adelante “LIS”).

Primeramente, es reseñable que H2, es un holding, éstas se definen como entidades participadas por el contribuyente que obtengan **dividendos**, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70% de sus ingresos.

Una vez tenida en cuenta la anterior característica que ostenta H2, procedemos a analizar lo establecido en el artículo 21 de la LIS, el cual permite aplicar **exenciones** en determinados supuestos con el fin de evitar que las empresas tributen dos veces por la misma renta, de esta forma se evita la doble imposición internacional, siempre que se cumplan los requisitos expuestos a continuación.

Se determina en el artículo 21.1 a) los requisitos que deben cumplirse para que sea de aplicación una exención del 95% a los dividendos que se perciben en el territorio español por H2:

*“a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, **del 5 por ciento**. La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante **el año anterior** al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.”*

A pesar de ser estos dos requisitos de obligado cumplimiento si la entidad participada es residente, existe un requisito adicional si la participada es no residente (como es el caso que nos ocupa que reside en las Islas Caimán), este requisito es el de **tributación**. Este requisito exige que la entidad participada este sujeta a un impuesto extranjero de naturaleza igual o análoga al IS a un **tipo nominal del 10%** en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que participa.

Además, se matiza por la normativa que en el supuesto de que nos encontremos ante un holding, (**más del 70% de sus ingresos** proceden de participaciones en otras entidades), la exención del 95% sobre los dividendos percibidos de la entidad directamente participada exige que la participación indirecta sobre las filiales residentes de segundo o ulterior nivel respete el porcentaje mínimo del 5%, salvo que éstas reúnan las circunstancias para formar un grupo mercantil con la residente de primer nivel, y además formulen estados **contables consolidados**. Si la entidad de primer nivel es la dominante del grupo mercantil el porcentaje del 70% de sus ingresos se mide respecto del resultado contable consolidado de ese grupo, siempre que dicho grupo formule cuentas anuales consolidadas.

Por lo que si se constituyese un grupo de **consolidación fiscal** no sería necesario este requisito del 5% en participación indirecta.

En caso de que los ingresos de la entidad holding **no procedan en más de un 70%** de participaciones en otras entidades, la exención del 95% sobre los dividendos percibidos por el contribuyente de la entidad directamente participada no se exige el requisito del 5% de participación sobre filiales de segundo o ulterior nivel.

Por lo que, una vez expuestos los requisitos, aparentemente H2 cumpliría los requisitos para que se aplicara la exención del 95%, ya que, ostenta una participación superior al 5% y entendemos que como no se nos ha indicado lo contrario la participación se ostenta desde hace más de un año y no hay entidades de segundo o ulterior nivel que dependan de H3.

Sin embargo, en relación con el requisito de participación, el artículo 21.b hace algunas matizaciones respecto a la aplicación de esta exención:

*“En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como **paraíso fiscal**, excepto que resida en un*

Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas”

Por lo que H2 no podría aplicarse la exención, y, por tanto, debería **tributar en España en el Impuesto sobre Sociedades**. La tributación en España sería necesaria puesto que no se podría acreditar que dichos dividendos hayan tributado a un tipo de al menos, el 10%. Por lo que si se permitiese aplicar la citada exención se conseguiría la evasión fiscal de impuestos.

❖ Distribución de H2 a H1

En cuanto a la distribución que realiza H2 a H1(ambas con residencia en el territorio español) al producirse una doble imposición interna que se corrige nuevamente con el artículo 21.1.a) ya mencionado, recordamos los requisitos ya mencionados en relación con el artículo 21.1 a):

- Que la participación es superior al 5%
- Que la tenencia de ésta sea por una duración superior al año previamente a la transmisión.

Por lo que en este caso sí que podría H1 acogerse a esta exención. De esta forma H2 sería la que tendría que tributar por los dividendos en el Impuesto de Sociedades.

Antes de finalizar este apartado, nos gustaría añadir que, aunque aparentemente estamos ante un supuesto que podría dar lugar a pensar que es de aplicación el artículo 32 de la LIS -el cual trata de evitar la doble imposición económica internacional- en este caso **no aplica**, por ser el tipo impositivo del 0% en las Islas Caimán.

❖ Impuesto sobre el Valor Añadido

En cuanto a las implicaciones fiscales de esta operación en el IVA, determinar que en primer lugar la transmisión de dividendos que se produce desde H2 no está sujeto a retención, puesto que tal y como se establece en el artículo 61.p) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, los dividendos a los que sea de aplicación el artículo 21 de la LIS, no quedarán sujetos a retención alguna.

Es por ello, por lo que al no existir retención (únicamente se tributa por el 5%) H1 no deberá declarar ni ingresar ninguna cuantía en los Modelos del IVA.

❖ Consolidación fiscal

En cuanto al régimen **consolidación fiscal**, determinar que H3 no puede formar parte del mismo, puesto que tal y como se establece en el artículo 58.4 a) de la Ley de Impuesto de Sociedades:

“No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no sean residentes en territorio español.

b) Que estén exentas de este Impuesto.”

Por lo que al residir en las Islas Caimán (cuyo tipo impositivo es del 0%), no cumple los requisitos para integrarse en el mismo.

Por el contrario, H2 y H1 **sí que podría** conformar un **régimen de consolidación fiscal** con el resto de las entidades residentes del grupo. En cuyo caso al estar ante un dividendo interno, desde 2015, los mismos están exentos por el mencionado artículo 21 (ajuste en la BI individual y no eliminación de consolidación).

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

Ante esta situación debemos tener en cuenta el hecho de que se reparten reservas que fueron generadas con anterioridad a la adquisición.

Lo primero que debemos analizar para responder a esta pregunta es si se cumplen los requisitos para el reparto de dividendos con cargo a reservas. Según lo que se establece en el artículo 273 y 275 de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante “LSC”):

“El valor del patrimonio neto contable, como consecuencia del reparto, no resulte ser inferior al **capital social**.” Por ello, si existieran pérdidas de ejercicios anteriores, de forma que el patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio obtenido en ese ejercicio se debe destinar a la compensación de estas pérdidas.

Asumiendo que se cumple el requisito mencionado, la LIS no establece ningún requisito en cuanto al beneficio que es objeto de distribución, por lo que es aplicable la exención

del 95% a los dividendos distribuidos con cargo a beneficios generados en períodos anteriores a 2015, en donde no estaba vigente este régimen de exención.

Además, según la consulta vinculante (V4082/2015), también es indiferente el nivel de tributación que haya soportado la renta obtenida del período impositivo en el que se ha generado el beneficio distribuido, incluso si esa renta no ha soportado ninguna tributación como consecuencia de la compensación de bases imponibles negativas pendientes de períodos anteriores.

Sin embargo, en este caso, en relación con la **participación indirecta** que ostenta **Albedrío**, aunque el requisito de la participación mínima en la entidad participada (H5) debe cumplirse en la fecha que el dividendo es exigible, el resto de los requisitos deben cumplirse **en el momento en que se obtiene el beneficio que es objeto de distribución** (en este caso, son las reservas).

Si observamos el supuesto, se determina que dichas reservas forman parte del Capital Social de la empresa con anterioridad a la adquisición de H5, por ello, es deducible que el requisito de tenencia de **un año no se cumple en este caso**.

Por tanto, podemos concluir **que no es de aplicación la exención del 95%** que contempla el artículo 21 de la LIS, puesto que no se cumple el requisito de tenencia.

Adicionalmente, hacemos mención a la resolución dictada por el ICAC con fecha 05/03/2019, la cual en su artículo 31.2 establece que “Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de distribución de beneficios y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada (H5) o **cualquier sociedad del grupo** participada por esta última **haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.**”

En este caso, se determina que no ha existido ningún beneficio generado por H5, por lo que no se calificaría como ingreso al no cumplirse el requisito que se exige para ello.

❖ Consolidación fiscal

En este caso, ambas entidades cumplen los requisitos para formar parte del **grupo de consolidación fiscal**, sin embargo, las implicaciones no variarían en relación con lo ya expuesto.

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

En este caso debemos remitirnos nuevamente al artículo 21 de la LIS. Aunque si se cumplen los requisitos ya mencionados sobre la participación mínima y el año de pertenencia, se incluye un requisito adicional en el art 21.1.b):

*“Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el **10 por ciento** en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos”.*

Aparentemente el requisito de tributación no se cumpliría en este caso, puesto que el tipo nominal es del 9%. Sin embargo, la LIS determina en función de que haya o no convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante “CDI”) se considera cumplido este requisito adicional, sin que la Administración tributaria pueda demostrar lo contrario, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En este caso concreto, Hungría y España tienen vigente un CDI, éste consta del artículo 10, referido a los dividendos y el 27 que contiene una cláusula de intercambio de información.

Por otro lado, H2, entidad residente, debe acreditar esta circunstancia a través de un certificado de residencia de la entidad participada (H5) en el que figure la aplicación del convenio. Por tanto, cualquiera que sea la tributación nominal y efectiva de la entidad participada, habiendo convenio, **se considera que dicha tributación ha existido por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS.**

Adicionalmente cabe añadir que la aplicación del CDI se ha de valorar en el ejercicio en el que la entidad no residente obtuvo el beneficio que es objeto de distribución, y no en el ejercicio en el que se percibe el dividendo. Por tanto, si en ese ejercicio no existiera el convenio, no se entiende cumplido el requisito de tributación mínima por el hecho de que

sí exista convenio en el período impositivo posterior en que se percibe el dividendo. Sin embargo, esta apreciación no tiene relevancia en el caso que nos acontece, puesto que el CDI entre España y Hungría se firmó en 1984, por lo que el mismo ya existía en el momento de la obtención de los beneficios por parte de H5.

Además, hay que tener en cuenta que, aun existiendo convenio, si la entidad no residente (H5) obtuviese todas sus rentas de otros territorios en países terceros con los que España no hubiese suscrito un CDI, sí habría que exigirse la prueba de la tributación mínima.

❖ Consolidación fiscal

En cuanto al **régimen de consolidación fiscal**, H4 podría formar parte de este, por ser una entidad no residente, tal y como se determina en el ya mencionado artículo 58.4 de la LIS.

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

En primer lugar, debemos analizar si la Sociedad Albedrío cumple con los requisitos necesarios para que se constituya una ETVE. De acuerdo con el artículo 116.1 del TRLIS, se exige que el objeto social de la entidad comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales. Además, según la consulta vinculante DGT CV 13-5-09, se exige que la ETVE sea residente en el territorio español, es decir, en caso de que pueda disociarse la nacionalidad y la residencia fiscal, puede ser ETVE siempre que sea residente. Por lo que partiendo de que Albedrío cumple con estos requisitos, sí que podría decidir constituir una ETVE.

Cabe mencionar que la aplicación del régimen de las ETVE es opcional. La opción por este régimen debe comunicarse a la Administración tributaria. Una vez realizada la misma, será aplicable el régimen a partir del período impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique la renuncia al régimen.

En caso de que se **constituya una ETVE** encontramos las siguientes ventajas atendiendo a la naturaleza del socio que la percibe:

1. Socio persona física residente en el territorio español

Afecta a la PF1 y a la PF2. En este caso, el beneficio que se obtenga por parte de estos dos socios con cargo a rentas exentas tributará en la Base Imponible del Ahorro. No se observa un tratamiento muy diferente del que se produce cuando se obtienen dividendos procedentes de rentas exentas con independencia de que la entidad que los distribuye aplique la exención para evitar la doble imposición o se trate de una ETVE. Además, en caso de que se transmita la participación serán de aplicación las normas generales del IRPF a la pérdida o ganancia que se produzca como consecuencia de la transmisión.

2. Socio persona física no residente

Afectaría a la PF3 y la PF4. En este caso, los dividendos que distribuye la ETVE con cargo a rentas exentas, los cuales proceden de la participación de la ETVE en entidades no residentes, no se considerarán rentas obtenidas en el territorio español, y como consecuencia, **no tributaría dicha renta en España** (esto se manifiesta en la CV 23-12-21).

La no Tributación en el territorio español está condicionada a que el socio, **no sea residente en un paraíso fiscal**, en cuyo caso sí que debe tributar por el IRNR en España (caso que aplica para la PF4).

Por último, cabe mencionar en este apartado la CV 23-12-21; dicha consulta determina que en caso de que la sociedad no aplique la exención, sino que por el contrario opte por el régimen de imputación previsto en el método de deducción para evitar la doble imposición internacional, no será incompatible (siempre que se cumplan los requisitos del artículo 21 LIS) la aplicación del régimen del artículo 108.1 LIS, en caso de ETVE.

Este último artículo supone lo que ya veníamos anunciando anteriormente:

- Si el perceptor es contribuyente en el IRPF, lo obtenido se considerará Renta del Ahorro.
- Si el perceptor es no residente en el territorio español y no dispone de un EP, la renta no se considerará obtenida en territorio español.

3. Exención en la transmisión de dividendos

Los dividendos, así como las rentas derivadas de su transmisión, pueden gozar de una exención del 95% en caso de que se cumplan los requisitos de participación y tenencia mencionados en el artículo 21 de la LIS. En el caso de las rentas derivadas de la transmisión cabe además puntualizar que dicha exención será aplicada a la plusvalía con independencia del porcentaje de participación transmitido por parte del socio. Dicha exención alcanza tanto a la parte de **la plusvalía** obtenida **imputable** a los beneficios de la ETVE generados durante todo el tiempo de tenencia de la participación, como a la **plusvalía tácita** correspondiente al mayor valor del patrimonio de la ETVE respecto de su valor fiscal, en particular, fondos de comercio de las participaciones que la ETVE tenga en entidades no residentes.

4. Aprovechamiento de CDI firmados por España

A nivel de los socios de la ETVE, es **más ventajoso este régimen fiscal especial** en el caso de **socios no residentes** (en este caso para la PF3, residente en Francia y PF4, residente en Panamá) cuando la red de convenios de su Estado de residencia sea menor que el tenido por España, dado que a nivel de estos socios no se va a generar ninguna tributación por las rentas procedentes de su participación en la ETVE y, además, se aprovecha del convenio que España tenga formalizado con el Estado de residencia de la entidad extranjera participada.

Una vez analizados los puntos anteriores, podemos concluir que sería **más ventajoso que se constituyese un ETVE**. Esto es debido a que, a pesar de que **para los contribuyentes que sean residentes, no supone a corto plazo una ventaja desorbitada**, podrían beneficiarse de una exención importante en caso de optar por la transmisión de su participación.

Como ya veníamos anunciando, la ventaja más reseñable la encontramos para los socios no residentes, los cuales pueden beneficiarse de los CDI que tiene España con sus países sin necesidad de tributar en el territorio español. Esto supone una gran ventaja, puesto que los contribuyentes pueden optar por *“hacer pasar”* su renta por España, sin necesidad de tributar nada, simplemente para obtener el beneficio del CDI.

2. Transmisión/cese del Establecimiento Permanente (“EP”): El Grupo plantea la alternativa de transmitir a un tercero el EP que tiene H1 en Colombia por el valor de los elementos patrimoniales adscritos al EP; se sabe que la transmisión generaría una renta negativa en su socio H1. Se conoce que el citado adquirente no mantiene la actividad del EP, procediendo a la enajenación de los elementos patrimoniales adquiridos.

En cuanto a la transmisión o cese de Establecimientos Permanentes, la Ley recoge lo siguiente en el artículo 22 de la LIS:

“Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos del apartado 1 del artículo anterior.

Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando se cumpla el requisito de tributación señalado.”

Continuando con el artículo 22, se desprende del mismo que en el supuesto de que se produjera un cese de la actividad del EP, **la renta negativa** debería minorarse ateniendo a las rentas positivas que se hubiesen obtenido anteriormente por parte del EP, siempre que las mismas hubiesen tenido derecho a aplicar la exención por doble imposición o bien la deducción por doble imposición. Por lo que en este caso **sí que se integran en la BI las rentas negativas.**

Si se produce una transmisión, y el resultado de la misma supone una **renta negativa**, ésta **no debe integrarse en la Base Imponible**. La consecuencia de la no integración en la BI, supone una diferencia entre el valor contable y fiscal en el año de la transmisión. Puesto que, aunque el Valor contable sí que refleja la renta negativa, el valor fiscal no lo hace. Como consecuencia de ello, se debe realizar el ajuste positivo que corresponda en cada caso para neutralizar la pérdida contable que ha ido a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Podemos concluir, por tanto:

- Las rentas positivas que haya obtenido el EP en el extranjero están exentas de tributación en el territorio español cuando hayan sido sometidas a una tributación

del 10% como mínimo en Colombia (en este caso) por un impuesto análogo al de Sociedades. Supuesto que si se cumple en nuestro caso al ser la tributación en Colombia superior al 10%.

- Que en caso de que se produzca un cese de la Actividad Empresarial, deberemos integrar la renta negativa en la BI del EP, compensándose con las positivas que hubiese obtenido en ejercicios anteriores.
- Si se produjera una transmisión, no se integrará en la BI, y por tanto, existirá una diferencia significativa entre el Valor contable y el fiscal, debiéndose realizar el correspondiente ajuste positivo.

Por otro lado, antes de dar por finalizado este punto, debemos mencionar el régimen transitorio aplicable (DT 16ª.5 de la LIS)

La DT 16ª.5, establece para los casos de transmisión de un establecimiento permanente en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016,- y que por tanto aplica en este caso, ya que estamos en el 2022- que la base imponible de la entidad transmitente residente en territorio español, es decir, H1, se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 sobre las rentas positivas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados a partir de esta fecha, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo.

La Agencia Tributaria determina en un cuadro explicativo, cual es el tratamiento que realizar en caso de rentas obtenidas antes y después del 1 de enero de 2017.

Procedencia de las rentas		Períodos impositivos anteriores al 1/1/2017	Períodos impositivos posteriores al 1/1/2017
Obtenidas mediante EP	Rentas positivas	Exentas	Exentas
	Rentas negativas	NO se integran en BI	NO se integran en BI
Derivadas de transmisión de EP	Rentas positivas	Exentas	Exentas
	Rentas negativas	Sí se integran en BI Si adquirente es entidad del grupo, existe régimen de diferimiento (art. 11.11 LIS)	NO se integran en BI Se deroga régimen de diferimiento de art. 11.11 LIS
Derivadas de cese de EP	Rentas positivas	Exentas (aunque no se indica expresamente)	Exentas
	Rentas negativas	Sí se integran en BI	Sí se integran en BI

Notas al cuadro: (I) Rentas exentas si EP sujeto y no exento a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades con tipo nominal >10% (II) Rentas negativas que se integren en BI se minoran de acuerdo con art. 22. LIS.

❖ Impuesto sobre el Valor Añadido

En cuanto a la tributación en el IVA, sería posible valorar la aplicación del artículo 7, que recoge operaciones no sujetas al impuesto, sin embargo, la aplicación de este artículo queda supeditado a que el adquiriente continúe realizando una actividad profesional, lo que en este supuesto se especifica que no sucede. Por ello, la transmisión quedaría sujeta.

❖ Grupo de consolidación fiscal

En caso de que estuviésemos ante un **grupo de consolidación fiscal**, las rentas negativas que se generasen como consecuencia de la transmisión del EP, se imputarían desde el momento en el que se produjese la transmisión a un tercero ajeno al grupo. Sin embargo, también se imputaría la renta en el caso de que o bien el transmitente, o el adquiriente dejasen de formar parte del mencionado grupo, minorándose las rentas positivas obtenidas en la transmisión al tercero. La minoración de la renta positiva no tendrá lugar, cuando el contribuyente pruebe que ha existido una tributación efectiva del 10%.

Esto aplicará siempre que no haya un cese en la actividad empresarial.

3. Préstamos

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

En primer lugar, debemos anunciar cuáles son las características de estos préstamos. Puede establecerse tanto un **interés variable**, el cual se fija en función del curso de la actividad empresarial de la prestataria (H1), es decir, su volumen de operaciones, de negocio, de patrimonio o cualquier otra circunstancia que haya sido acordada entre las partes; y por otro lado, existe la posibilidad de establecer un **interés fijo**, cuya cuantía sea independiente a como vaya la actividad empresarial del prestamista.

Además, cabe añadir la posibilidad de pactar **cláusulas penalizadoras** en el caso de una amortización anticipada. El prestatario únicamente puede amortizar el préstamo

participativo si la misma se compensa con una ampliación de los fondos propios de la misma cuantía y siempre y cuando no provenga de una actualización de activos.

Este tipo de préstamos se califican como **patrimonio neto** a los efectos de reducir capital y liquidación de entidades previstas en la legislación mercantil. Por lo que para el prestatario se genera un gasto financiero, que a continuación veremos si es deducible o no.

En este caso, al no formar un grupo consolidado, simplemente existe vinculación entre H1 y H5. En este caso, el interés que paga H1 a H5, constituye un **gasto deducible** para el prestatario, **gravándose el correspondiente ingreso** en el prestamista, es decir, en H1.

En el caso de que el Socio mayoritario sea una persona física (supuesto que si que se cumple en nuestro caso), el préstamo participativo que se formalice tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la entidad, como ya se venía anunciando, sin perjuicio de que se integre en la BI del IRPF del socio.

Hasta ahora hemos supuesto que ambas entidades no forman parte de un grupo mercantil. Sin embargo, en caso de que consideremos que **existe un grupo** entre ambas, la calificación de la retribución tiene una serie de matices atendiendo a lo que establece la LIS.

En dicho supuesto, encontramos los siguientes **efectos fiscales**:

Se considerará como una retribución a los fondos propios, la retribución que la prestataria realice en favor de la prestamista, por lo que **no se considerará** en este caso como un **gasto fiscalmente deducible** para la prestataria.

La calificación como fondos propios la encontramos reflejada en la LIS en el artículo 21.2. 2º:

“Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora”.

El artículo mencionado permite evitar una doble imposición al dejarse exenta la renta en el prestamista. Cabe matizar que, aunque la Base Imponible de la prestataria fuese negativa, esto no impediría que el ingreso que percibiese la prestamista estuviese exento al 95%. Dicha calificación aplica tanto para la retribución fija como la variable.

Aunque esta cuestión no está resuelta debidamente, parece que, aun existiendo la citada exención, la retención sobre la retribución debe aplicarse. Si acudimos al artículo 21.1 de la LIS se determina lo siguiente:

“Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento.”

Por lo que parece necesario que para que exista la exclusión de retener debe cumplirse el requisito de participación mencionado. Aunque en nuestro caso se tendría por cumplido y no existiría obligación de retención.

Finalmente, hay que matizar que es por tanto imprescindible que ambas empresas formen parte del mismo grupo tal y como se desprende de la literalidad de la norma. Si H1 y H5 dejasen de pertenecer al mismo grupo en algún momento, ya no se podría considerar la retribución como un dividendo y pasaría a considerarse un gasto fiscalmente deducible.

❖ Consolidación fiscal

En caso de que estuviésemos ante un **grupo de consolidación fiscal** la deducibilidad del gasto financiero se ve más limitada. Puesto que a nivel de grupo el límite de la deducción constituye 1 millón de euros, mientras que, en caso contrario, la limitación de 1 millón de euros es para cada entidad de forma individual.

Por otro lado, no existe retención en pagos intragrupo de intereses y demás rendimientos, por los que los intereses estarían sujetos a gravamen 0.

B) H3 ha concedido un préstamo a ALBEDRIO, calificando el interés en ALBEDRIO como gasto financiero, mientras que en H3 califica como un ingreso exento (hipótesis de trabajo).

En el supuesto que se nos plantea nos encontramos ante una asimetría híbrida, observamos que el ingreso que recibe H3 en las Islas Caimán no tributa puesto que se considera exento.

Por tanto, vamos a analizar que sucede con el gasto financiero que se genera en el territorio español por los intereses pagados por Albedrío. Para resolver esta cuestión, debemos mencionar nuevamente el artículo 21.2.2, del cual se desprende que no podrá ser un gasto deducible la retribución que en este caso Albedrío paga a H3, puesto que la matriz tiene su residencia en el territorio español.

Es por tanto claro, que el gasto que se genera en Albedrío deberá tributar en España. Además, debemos matizar que H3 es residente en un paraíso fiscal, por lo que, si considerásemos la retribución un gasto fiscalmente deducible, estaríamos ante una elusión fiscal de impuestos, ya que habría una renta que no tributaría ni en el estado de fuente ni en el de residencia.

Como ya hemos indicado, en este supuesto **no aplica el régimen de consolidación fiscal**, por ser H3 no residente.

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

A continuación, analizamos la tributación en el caso de transmitir H3 y H4 a un tercero:

❖ Transmisión de H4

Desde el 1/1/2021, existe la posibilidad de aplicar una exención parcial, **no integrando** como consecuencia de ello **en la base imponible el 95% de la renta positiva** obtenida por una entidad residente en España cuando transmite la participación que ostenta en una entidad extranjera (para el caso que nos ocupa) siempre que cumpla los requisitos para ello.

Existen dos requisitos (los ya mencionados en el artículo 21.1 LIS) para que sea de aplicación la exención que recoge el artículo 21.3 de la LIS:

- El porcentaje de participación directo o indirecto, en el capital o en los fondos propios de la entidad participada tiene que ser como mínimo **del 5%**. Además, dicha participación debe haberse mantenido como mínimo durante el año anterior al día en que se transmite. Este requisito **es de cumplimiento en nuestro caso**, por ello, no entramos a valorar las alternativas que existen en caso contrario.

- La entidad participada, en caso de no ser residente en España -como es nuestro caso, ya que H4 reside en Hungría-, **debe haber estado sujeta** y no exenta por un **impuesto análogo al IS a un tipo nominal de al menos el 10%** en todos los ejercicios de tenencia de la participación que se transmite (en este caso entendemos que se transmite el 100%).

Se da por cumplido este requisito cuando existe **un convenio de doble imposición** internacional que le sea de aplicación y contenga una cláusula de intercambio de información.

Debido a que se cumplen ambos requisitos para nuestro caso, ya que Albedrío ostenta más del 5% de participación, y existe un convenio de doble imposición que contiene una cláusula de intercambio de información en su artículo 27, es posible aplicar una exención del 95% del importe de la renta positiva obtenida en la transmisión (sólo se integra en la BI el 5% de la renta).

❖ Transmisión de H3

En cuanto a la transmisión de H3, esta produce una renta negativa. Es por ello por lo que debemos acudir al artículo 21.6 b) el cual establece lo siguiente:

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

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

*En el supuesto de que los **requisitos señalados se cumplan parcialmente**, en los términos establecidos en el apartado 3 de este artículo, **la aplicación** de lo dispuesto en este apartado **se realizará de manera parcial**”*

Por lo que no se integrará la renta negativa obtenida cuando la entidad participada no cumpla con los requisitos del 21.1 b). Si acudimos a este artículo se hace referencia al requisito de tributación mínima del 10% por parte de la entidad participada (en este caso es H3), determinándose que nunca se dará por cumplido el requisito cuando la entidad participada sea residente en una jurisdicción no cooperativa (como es el caso de H3).

Sin embargo, el propio artículo establece que en caso de que exista un cumplimiento parcial de los requisitos del artículo 3, la integración de la renta negativa, será también parcial.

- Participación directa o indirecta de los fondos propios del 5%
- Tributación a un tipo nominal de al menos el 10%

El punto 3 determina que el requisito de tributación es necesario que sea de cumplimiento durante todo el tiempo en el que se posea la participación (no cumpliéndose en ningún momento en nuestro caso), y que el requisito de participación se cumpla en el momento de la transmisión, **por lo que concluimos que puede integrarse en la BI la renta negativa de forma parcial.**

En caso de que se cumplieran ambos requisitos, la renta se integraría en la Base Imponible en su totalidad.

❖ Impuesto sobre el Valor Añadido

En este caso, retomamos el ya mencionado artículo 7 del IVA, el cual determina que en caso de que produzca una transmisión de un conjunto de elementos corporales o incorporeales que formen parte del patrimonio empresarial y que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma, dicha transmisión no quedará sujeta a IVA. Por lo que si esta condición se cumple, es de aplicación tanto para la transmisión de H3 como de H4.

❖ Consolidación fiscal

Como ya hemos indicado **no cabe aplicar el régimen de consolidación fiscal** para ninguna de las opciones puesto que tanto H3 como H4 son entidades no residentes.

Sin embargo, en caso de que el resto de las entidades residentes **conformasen un grupo fiscal**, no existiría diferencia alguna con el supuesto contrario, ya que la posible integración de la renta tanto positiva como negativa se produce en la BI individual de la entidad que transmite, que posteriormente se incluye en el ámbito de consolidación fiscal.

5. Reorganizaciones societarias

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

En este caso se plantea la posibilidad de realizar una fusión siendo H5 la absorbente y H1 la absorbida.

Existe un régimen fiscal especial, que se recoge en el Capítulo VII de la Ley del Impuesto de Sociedades y que se basa en una idea de neutralidad, de esta forma se consigue un diferimiento en el pago de los impuestos que habrían tenido que satisfacerse de lo contrario.

Este régimen especial aplica para distintas operaciones de reestructuración, siendo una de ellas la **fusión**, la cual se recoge en el artículo 76.1 de la LIS. Por lo que nos encontraríamos ante un supuesto susceptible de someterse a este régimen que tiene numerosas ventajas fiscales:

1. Permite que los bienes que se transmiten de una sociedad a otra mantengan el valor que poseían de forma previa a la fusión, sin generarse ninguna plusvalía.
2. Se permite que la fecha de adquisición de los inmuebles sea la que ya poseía la entidad absorbida (H1), sin empezar a contar nuevamente el tiempo desde el momento de la fusión.
3. Como consecuencia de la citada fusión, los socios de la entidad absorbida recibirán valores, quedando exentos los mismos de tributar en el IS, en caso de acogerse a este régimen. Lo cierto es que los socios deberán residir en (i) España (ii) UE, (iii) o en cualquier otro lugar, siempre que los valores que reciban representen la renta de una entidad en España.
4. En caso de que H1 tenga BI pendientes de compensar y tras la fusión se extinga, existe la posibilidad fiscal para H5 de compensar las BI negativas que estuviesen pendientes en H1, y que se hubiesen generado por la rama de actividad que se ha transmitido a H5.

Finalmente resaltamos el artículo 89.2 LIS el cual determina que para aplicar este régimen deben existir **motivos económicos válidos**, siendo el incumplimiento de este requisito determinante para la aplicación del régimen. Por lo que aconsejamos tener documentación soporte suficiente para justificar que se cumple este punto.

En caso de no optar por este régimen aplicamos el artículo 17 LIS, que determina que los elementos patrimoniales transmitidos se valorarán a precio de mercado en fusiones en las que no resulte de aplicación el citado régimen especial. Siendo el valor de mercado el que se habría pactado entre partes independientes.

❖ Impuesto sobre el Valor añadido

Operación no sujeta a IVA por el anteriormente mencionado artículo 7 LIVA, por constituir una rama de actividad lo que se transmite a H5 y ser, por tanto, una unidad económica independiente.

❖ Consolidación fiscal

En caso de formar parte de un **grupo de consolidación fiscal**, las Bases Imponibles Negativas se podrán compensar con las rentas positivas generadas por el resto de las entidades que conforman el grupo sin límite temporal, tal y como se establece en el artículo 66 y 26 de la LIS.

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

En cuanto a la transmisión de inmuebles que realiza H5 a favor de H2, primeramente, debemos tener en cuenta que al tratarse de una aportación no dineraria que se contempla en el artículo 87 de la LIS es de aplicación Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”). En dicho artículo se establece en su apartado a y b):

“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 afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.”

Por lo que, al cumplirse ambos requisitos, podemos concluir que se trata de una aportación no dineraria cuya tributación es susceptible de diferimiento.

En caso de que optar por la no aplicación del citado régimen especial, podemos acudir al artículo 21.3 LIS:

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

Por lo que la renta que obtuviese H5 como consecuencia de dicha transmisión quedaría exenta por el artículo 21.

En cuanto a la venta que se produce entre H2 y Albedrío, debemos aclarar que la venta es una **operación entre partes vinculadas**, esto se determina en el artículo 18.2 de la LIS, el cual determina lo siguiente:

*“2. Se considerarán **personas o entidades vinculadas** las siguientes:*

*d) Dos entidades que pertenezcan a un **grupo***

*g) Dos entidades en las cuales 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**”.*

Por tanto, según la normativa aplicable a este tipo de operaciones, la operación deberá ser a precio de mercado, tal y como también se determina en el artículo 18.1 LIS:

*“Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se **valorarán por su valor de mercado**. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”*

Por lo que la venta deberá realizarse a un precio ajustado al de mercado, ya que, en caso de no ser así, podría la Administración Tributaria entender que se pretende un fraude fiscal, pudiendo entenderse que lo que realmente se produce es una donación entre las partes y no una compraventa.

Según lo establecido en el artículo 18.3 de la LIS, las partes deberán justificar que dicha operación se ha llevado a cabo a precio de mercado, y para ello, deberán mantener a disposición de la Administración Tributaria, de acuerdo con el principio de proporcionalidad y suficiencia la documentación específica que la norma establezca.

Aunque se contempla la posibilidad de que la documentación tenga un contenido simplificado, en este supuesto no cabe dicha posibilidad puesto que en el artículo 18.3 se aclara:

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

4.º Las operaciones sobre inmuebles”

Finalmente, existen varios métodos para la determinación del valor de mercado, en este caso creemos que el más adecuado es el del **precio libre comparable**, cuya definición se encuentra en el artículo 18.4:

“se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación”.

Creemos que este método es adecuado puesto que un inmueble es un bien abundante en el mercado, y por ello, no es difícil encontrar un bien idéntico que nos permita asegurarnos de forma sencilla que estamos aplicando un precio ajustado al mercado.

Aun así, siempre existe la posibilidad de que la Administración valore las operaciones entre partes vinculadas con anterioridad a que éstas se produzcan, tal y como se contempla en el artículo 18.9 de la LIS, aunque en este supuesto al tratarse de un bien inmueble creemos que es suficiente con justificar el precio mediante el método ya mencionado.

Una vez analizado como debe producirse la transacción entre las partes, acudimos nuevamente al artículo 21.3 de la LIS, por lo que en este caso la venta que se produce entre ambas sociedades es una aportación no dineraria por parte de H2 a Albedrío. La renta positiva que obtuviese en este caso H2 estaría exenta ya que el requisito de participación del 5% sí que se cumple entre ambas sociedades.

Nuevamente se cumplen los requisitos ya mencionados del artículo 87 LIS, por lo que también sería de aplicación el diferimiento que contempla el citado Régimen Especial del Capítulo VII.

En cuanto a las formalidades que deben cumplirse si optamos por la aplicación de este Régimen, las mismas se establecen en el artículo 89.1 de la LIS:

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

Por lo que en la primera operación será H2 la que deberá comunicar a la Administración Tributaria la transmisión y en la segunda será Albedrío. La comunicación según la Ley deberá especificar el tipo de operación que se realiza y si se opta o no por aplicar el régimen especial. En caso de que la comunicación se realice fuera de plazo ambas sociedades se enfrentarán a una sanción de 10.000 euros por cada operación.

Finalmente, el artículo 89.2 determina que la operación debe tener **motivos económicos válidos**.

Esta matización en relación con la existencia de motivos económicos válidos guarda su importancia, siendo reseñable que la fusión que se contempla entre H1 y H5, podría justificarse por ejemplo como una simplificación de la estructura societaria del grupo. Sin embargo, el hecho de que Albedrío **transmita en un plazo de 2 años los inmuebles** podría poner en entredicho el motivo expuesto por el grupo, pareciendo que realmente lo que se pretendía era transmitir a un tercero los bienes inmuebles y no la simplificación estructural como se había pretendido.

❖ Impuesto sobre el valor añadido

En este caso al producirse la transmisión únicamente de inmuebles, no es de aplicación el artículo 7 LIVA, si no que estaríamos ante una operación sujeta y no exenta. Al igual que para el IS, la valoración de los bienes que se transmiten debe hacerse a precio de mercado.

❖ Consolidación fiscal

En cuanto al régimen de **consolidación fiscal** se produce una limitación del riesgo por operaciones vinculadas y exclusión, con carácter general de la obligación de documentar las operaciones realizadas entre sociedades del grupo fiscal, por lo que se da un **ahorro de costes administrativos**.

Además, estaríamos ante un diferimiento impositivo, al tributar el grupo en el momento en el que se produce una transmisión a terceros, siempre y cuando se justifique debidamente la existencia de motivos económicos válidos.

III. Asimismo, se plantean las siguientes preguntas en relación con la situación fiscal de las personas físicas:

A. PF1 ejerce funciones de dirección en ALBEDRIO percibiendo una remuneración por ello de 40.000 euros. Asimismo, percibe rendimientos por su trabajo por cuenta ajena (en una empresa ajena al Grupo) por importe de 50.000 euros. ¿Pueden aplicar los socios de ALBEDRIO la exención del artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (“LIP”)?

Para resolver esta cuestión debemos empezar analizando lo que establece el artículo 4.8.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante “LIP”). Este artículo recoge la exención que aplicará sobre la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que se cumplan determinados requisitos.

A continuación, entramos a analizar los mencionados requisitos que deben cumplirse para aplicar la exención a favor de PF1 y sus hijos (accionistas de Albedrío):

1. El porcentaje de participación: El sujeto pasivo titular debe ostentar un porcentaje de participación directa **igual o superior al 5%** del capital de la entidad. Este porcentaje se eleva al 20%, cuando se computa conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado. En este caso, no entramos a valorar como se computaría conjuntamente, puesto que en este caso de forma independiente los accionistas cumplen el requisito del 5%.

2. Funciones de dirección y remuneración: El sujeto pasivo debe ejercer efectivamente funciones de dirección en la participada y percibir por ello una retribución que represente **más de un 50%** del total de sus rendimientos netos de trabajo y de actividades empresariales, **sin computar** los rendimientos de la actividad empresarial cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención del IP. Esta última exención se recoge en el artículo 4. ocho.1 de la misma ley, determinándose que los bienes y derechos de las personas físicas para el desarrollo de su actividad empresarial estarán exentas siempre

que la actividad constituya la **principal fuente de renta del sujeto pasivo** y que ésta se ejerza de **modo habitual, personal y directo**.

Para poder acreditar que las funciones de dirección lo son de forma efectiva, la doctrina y la jurisprudencia han determinado que carece de real importancia la denominación empleada para calificar dichas funciones, sino que **lo realmente decisivo es que las mismas impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento** de la correspondiente organización (CV 15-4-21), sin que quepa la exclusión por el hecho de que los estatutos societarios prevean la gratuidad del cargo de administrador (TEAC 23-11-21).

3. Requisitos de la entidad participada: La entidad participada -sea o no societaria, **no puede tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**.

Se entiende que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica, cuando durante más de 90 días del ejercicio social más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a actividades económicas.

Finalmente matizamos que, a efectos de aplicar y calcular la exención, únicamente es aplicable la misma sobre los bienes y derechos que estén efectos a la actividad económica. Debemos tener presente que no es lo mismo el derecho a la exención de las participaciones y el importe o cuantía exento, que solo deberá ser del 100% de su valor cuando los activos afectos supongan el 100% del patrimonio neto de la entidad y ello **con independencia de que exista una estructura holding** (DGT CV 1-4-11; CV 28-9-11).

Una vez expuestos los requisitos para que se pueda aplicar la exención, detallamos que accionistas podrán o no aplicarla:

- PF1: Consecuencia de la información facilitada por el cliente, podemos concluir que **PF1 no podría aplicar la exención** puesto que también recibe rendimientos por importe 50.000 euros de otra empresa diferente a Albedrío. Esto supone que los rendimientos que Albedrío le proporciona (40.000 euros) por su función de dirección, no son su fuente principal de renta, ya que no representa más del 50% del total de rendimientos recibidos, no cumpliéndose el segundo requisito expuesto.

- PF2, PF3 y PF4: A pesar de que cumplan los requisitos de participación los tres y de que la sociedad en la que participan cumpla el requisito, ninguno de los tres ejerce funciones de dirección en Albedrío según la información que se ha proporcionado. Es por ello, que aparentemente no sería de aplicación la exención del artículo 4. ocho.2 de la LIP.

Sin embargo, en caso de que las funciones que ejerzan sean inherentes a un cargo de dirección o administración, si que sería posible que el requisito se diese por cumplido, y se aplicaría la exención, ya que como hemos expuesto, no es relevante la forma en la que se designe el cargo, si no la actividad que efectivamente se realiza.

Como sugerencia: Sería una opción que PF1 aumentara su salario a 50.001 euros para poder alcanzar una retribución por Albedrío que represente **más de un 50%** del total de sus rendimientos netos de trabajo. O bien, que alguno de sus hijos pasara a ejercer funciones de dirección recibiendo una remuneración por este concepto que también le permitiese cumplir el mencionado requisito del 50% y los restantes necesarios para aplicar el citado artículo.

Además, como veremos a continuación este requisito se convierte en necesario para aplicar algunos beneficios impositivos, como por ejemplo (i) en la donación mortis causa a PF2 del 25% de las participaciones que ostenta, el cumplimiento del artículo 4.8.dos es requisito para aplicar la reducción de la BI en el 95% (ii) En la donación intervivos sería posible que PF1 aplicara el artículo 33 LIRPF, que dejaría exenta la Ganancia Patrimonial generada (posteriormente explicamos con más detenimiento las implicaciones de aplicar o no aplicar este artículo).

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

En primer lugar, debemos determinar que serán los donatarios (hijos) los que deberán tributar por lo que les corresponda recibir a cada uno, puesto que tal y como establece el artículo 5 de la Ley de Sucesiones y Donaciones (en adelante “LSyD”): *“Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: (b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas”*.

En segundo lugar, debemos recordar que, el impuesto de sucesiones y donaciones es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, es por ello, que para comprender que comunidad autónoma y que normativa aplicaremos en cada caso, adjuntamos el siguiente cuadro, donde además detallaremos que aplicar en caso de que el donatario no sea residente en España:

Donatario (hijos)	Tipología de bienes	Situación de los bienes	Competencia	Normativa aplicable
Residente	Inmueble	España	CA donde esté el inmueble	CA donde esté 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.

Antes de entrar a valorar cada caso concreto, matizamos que a continuación indicaremos la **reducción** de la Base Imponible y la **bonificación** respecto a la cuota que le corresponde para cada hijo.

1. La donación a PF2 del 25% en ALBEDRIO:

En relación con la donación a PF2 del 25% de la participación que ostenta PF1, al ser residente, acudimos a la Ley 5/2021 de 20 de octubre de 2021 (en adelante “Ley Andalucía”). Como ya hemos indicado, es un impuesto cedido, es por ello por lo que nos remitimos a la normativa autonómica (PF2 es residente en Granada).

Se establece en el artículo 36 de la citada ley, que en el supuesto de adquisición inter vivos de participaciones en una entidad, existirá una **reducción en la base imponible del 99%** del valor neto de las mismas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Donatario comprendido en los Grupos I, II y III ¹	SÍ
Participación del donante al menos de un 5% en la entidad	SÍ
Que el donante o alguna persona del grupo de parentesco ejerza funciones de dirección	SÍ
Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de patrimonio	SÍ
Que el donatario mantenga en su patrimonio las participaciones durante los 3 años siguientes a la donación	AÚN NO

Observamos en la tabla, que se cumplen los requisitos para la reducción, salvo el último, ya que está pendiente de cumplirse una vez PF2 reciba la donación, quedando la citada reducción supeditada a su cumplimiento y perdiendo el derecho a la misma en caso contrario.

El importe de la reducción está condicionada legalmente al valor de las participaciones. Concretamente a la parte proporcional existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial minorados en el importe de las deudas y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Es decir:

$$\text{Activos necesarios para la actividad} - (\text{PASIVO} + \text{PN}) = \text{Importe de la reducción}$$

Por otro lado, en cuanto a la bonificación, en su artículo 40 se determina:

*“Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de parentesco o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 26 **aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones inter vivos.**”*

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

¹ Grupo II: Descendientes y adoptados no incluidos en el grupo I anterior (los de 21 o más años).

2. La donación a PF3 de 500.000 euros para comprarse una casa en Madrid:

En este caso, al tratarse de una **donación dineraria**, aclaramos que, si el dinero **no está en territorio español no tributará por ISyD**, sin embargo, **en caso contrario, quedará sujeto** con independencia de la residencia del donatario (CV 18-3-15).

Por lo que en caso de que PF1 tenga el dinero situado en España, su hijo deberá tributar por este concepto. Puesto que no se nos ha indicado lo contrario, entendemos que PF1 tiene el dinero depositado en su lugar de residencia, Madrid (y que ha sido en su mayoría así, los últimos 5 años) por ello observando la tabla, al ser PF3 no residente, aplicaremos la normativa madrileña.

❖ Normativa madrileña

Acudimos en primer lugar al artículo 22.bis de la normativa autonómica, la cual establece:

*“En las donaciones en metálico que cumplan los requisitos establecidos en el presente artículo, en las que el donatario esté incluido en los grupos I o II de parentesco (...), o sea un colateral de segundo grado por consanguinidad del donante, se podrá aplicar una **reducción del cien por ciento de la donación recibida, con el límite máximo de 250.000 euros.**”*

Sin embargo, la normativa es aún más precisa, y determina que, para aplicar esta reducción, el donatario deberá destinar el importe recibido **en el plazo de un año** a conceptos concretos, siendo uno de ellos la **adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual**.

Además, en el documento público donde se formalice la donación, deberá constar el destino de las cantidades objeto de la donación.

Por lo que queda claro, que PF3 deberá adquirir una vivienda y que la misma se convierta en su vivienda habitual, de lo contrario no podrá disfrutar de la reducción de su BI en 250.000 euros, debiendo presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de 1 mes desde el incumplimiento, sin la aplicación de la reducción e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

Una vez tenemos la BI que tributara por este concepto, el artículo 25 de la misma normativa nos permite aplicar una **bonificación de la cuota en un 99%** para el caso de

que exista una relación de parentesco del Grupo I y del Grupo II. Por lo que en este caso PF3 podrá beneficiarse de la bonificación.

Una **alternativa** para PF3 es la aplicación de la normativa estatal en vez de la autonómica, ya que tal y como hemos indicado en la tabla, vemos que los no residentes podrán optar por una de las dos normativas.

❖ Normativa estatal

A continuación, detallamos la **normativa estatal**, para valorar cual es más beneficiosa para PF3.

En primer lugar, con relación al artículo 20 de la Ley Estatal del ISyD, el apartado número 5 determina:

*“En las adquisiciones **por título de donación** o equiparable, si la **Comunidad Autónoma no hubiese regulado** las reducciones a que se refiere el apartado 1 o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, **la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible**, salvo lo dispuesto en los siguientes apartados y en la disposición final primera”.*

Por lo que consecuencia de este artículo concluimos que no existe una reducción específica por parte de la normativa estatal. Y que coincidiría la Base Liquidable (la obtenida tras las reducciones) con la Imponible.

Concluimos, por tanto, que es más beneficioso para PF3 aplicar la normativa autonómica, la cual contempla una reducción de la BI y una bonificación de la cuota mientras que la normativa estatal no contempla ningún tipo de opción fiscal beneficiosa para el contribuyente.

3. La donación a PF4 de la vivienda habitual y un piso en Almuñécar:

La donación que PF1 quiere realizar a favor de PF4 consiste en dos bienes inmuebles, es por ello por lo que, independientemente del lugar donde resida el hijo, la donación de un **bien inmueble tributa** en la Comunidad Autónoma **donde se encuentre situado dicho inmueble**, existiendo para PF4 la posibilidad de tributar conforme a la normativa estatal.

A. CASA ALMUÑÉCAR

❖ Normativa andaluza:

Por lo que, en caso de escoger la normativa autonómica (que mejora y sustituye a la estatal), **la casa de Almuñécar** tributará en Andalucía, existiendo la posibilidad de reducir su Base Imponible en un 99% siempre que concurra algún requisito de los que se contemplan en el artículo 33 de la Ley de Andaluza. Detallamos en la siguiente tabla el cumplimiento de estos:

Menor de 35 años	SÍ
Patrimonio preexistente en la primera escala del art 22 LISyD	SÍ
Inmueble destinado a vivienda habitual por donatario	CONDICIÓN
Mantener la vivienda habitual durante 3 años siguientes a la donación	CONDICIÓN
Que se refleje el destino como vivienda habitual en la escritura pública en la que se formalice	CONDICIÓN

Vemos, por tanto, que se cumplen algunos de ellos y otros dependería de la decisión que tomara PF4. Lo cierto es que residiendo en Panamá no parece que tenga intención de destinar a vivienda habitual una casa en España. Dejamos igualmente expuestos los requisitos por si fuese de su interés.

En cuanto a la bonificación, la misma es del 99%, por determinarse así en el artículo 40 de normativa andaluza. Siendo necesario que se formalice mediante **documento público la citada transmisión.**

B. VIVIENDA HABITUAL

❖ Normativa madrileña:

Para la **vivienda habitual** al ser PF1 residente en Madrid, entendemos que la misma se sitúa en dicho territorio. Por ello a continuación detallamos las implicaciones autonómicas, y posteriormente analizaremos las estatales, ya que recordemos que existe la alternativa para PF4 de aplicar una u otra.

No se recoge reducción a la Base Imponible por la donación inter vivos de una vivienda habitual en esta normativa.

Sin embargo, si encontramos una bonificación en su artículo 25, el cual contempla una **bonificación del 99%** en la cuota, en caso de adquisiciones inter vivos para sujetos comprendidos en los Grupos I y II de parentesco. Es requisito necesario para dicha bonificación, que la donación se formalice en **documento público**.

C. AMBOS CASOS

Finalmente, detallamos las **implicaciones estatales** para ambos casos, ya que son de aplicación los mismos artículos para el supuesto de la casa de Almuñécar y la vivienda habitual.

Hacemos remisión a lo ya explicado en el apartado de normativa estatal para PF3.

Concluimos, por tanto, que es más beneficioso para PF4 aplicar la normativa autonómica en ambos casos, ya que nuevamente la normativa estatal no contempla ningún tipo de reducción ni bonificación respecto la BI y la cuota respectivamente.

4. Incremento sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

❖ Naturaleza del impuesto

Es necesario analizar la plusvalía, impuesto que debe satisfacerse cuando existe un incremento del valor de los terrenos urbanos. La determinación del sujeto pasivo depende en todo caso de si la transmisión es a título oneroso o gratuito; como en este caso es una donación a título gratuito, el pago compete al donatario, que en este caso es el hijo PF4.

La plusvalía es un impuesto directo, de devengo no periódico, sino instantáneo, municipal y de **establecimiento voluntario** por los ayuntamientos, a quienes le corresponde íntegramente su gestión. Por lo que a continuación analizaremos lo que deberá satisfacer PF4 como consecuencia de la adquisición del piso en Almuñécar y la vivienda habitual.

Al ser un impuesto local, será el Ayuntamiento donde esté situado el inmueble a quien corresponderá en cada caso, determinar el coeficiente a aplicar.

❖ Coeficientes para el cálculo de la plusvalía

A. Casa Almuñécar

Para determinar la plusvalía por la casa de Almuñécar, debemos acudir a lo dispuesto por parte de su Ayuntamiento, el cual aplica un porcentaje de tributación dependiente del tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión.

En nuestro caso al haber transcurrido un periodo superior a 20 años, acudimos al coeficiente más elevado, que es del 0,45%².

B. Vivienda habitual

El Ayuntamiento de Madrid determina que el sujeto pasivo de la plusvalía deberá presentar la declaración/autoliquidación del impuesto e ingresar el importe correspondiente en el plazo de 30 días hábiles desde la transmisión del dominio o desde la constitución o transmisión del derecho real (en este caso la vivienda).

Entendiendo que la vivienda habitual está en propiedad de PF1 desde 1981, aplicamos el coeficiente 0,45%³, que es el que corresponde en caso de que el periodo de generación de la plusvalía sea igual o superior a los 20 años.

❖ Métodos para el cálculo de la plusvalía

Antes de entrar a valorar dicho coeficiente, debemos matizar que el Real Decreto-ley 26/2021, establece nuevos mecanismos para calcular la plusvalía **quedando a elección del sujeto pasivo que método aplicar:**

A. El método objetivo

Este método utiliza el valor catastral asignado para el cálculo del IBI, sin embargo, tiene en cuenta los siguientes porcentajes para el cálculo de la BI y de la CT:

a) Base Imponible: Es el resultado que se obtiene al multiplicar el valor catastral del inmueble por el coeficiente que se determine por el Ayuntamiento correspondiente, que en este caso es de 0,45 tanto para la Comunidad de Madrid, como para Almuñecar

b) Cuota Tributaria: Resultado de aplicar a la Base Imponible el gravamen determinado por el Ayuntamiento, que en este caso es de un 29% para la vivienda habitual situada en Madrid, y de un 26% para la vivienda sita en Almuñecar.

B. Sistema Real o plusvalía real

En este método se hace una resta del precio de venta o traspaso al precio de compra o transmisión. En este caso la forma de calcular la BI y la CT es la siguiente:

² Anexo I, Tabla de coeficientes que aplican a la Plusvalía en el Ayuntamiento de Almuñecar.

³ Anexo II, Tabla de coeficientes que aplican a la Plusvalía en la Comunidad de Madrid.

a) Base Imponible: Simplemente deberemos restar al precio de venta/transmisión el precio de compra (la que realizó en su momento PF1). Una vez tenemos calculada la diferencia, deberemos multiplicarla por el porcentaje del valor catastral del suelo.

b) Cuota Tributaria: Es el resultado de aplicar a la BI el gravamen determinado por el Ayuntamiento, que en este caso es de un 29% para la vivienda habitual situada en Madrid, y de un 26% para la vivienda sita en Almuñecar.

5. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

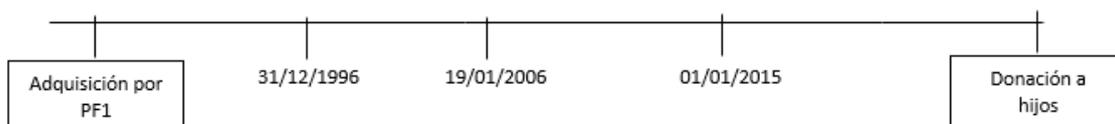
Finalmente, indicamos las implicaciones para PF1, el cual no va a tener que pagar por el impuesto de Sucesiones y donaciones puesto que como ya hemos indicado, es el donatario el que paga por este impuesto. Sin embargo, si deberá **tributar en el IRPF** (sólo por este impuesto, ya que existe incompatibilidad de ser gravado por ambos):

❖ Casa Almuñecar

Tenemos que analizar la Disposición transitoria novena de la Ley de IRPF⁴ puesto que la misma es de aplicación cuando se cumplen los siguientes requisitos:

Requisito	Cumplimiento
Que las ganancias patrimoniales procedan de transmisiones, onerosas o lucrativas , de bienes o derechos o bien de la extinción de derechos	SÍ
Que el bien o derecho haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994 .	SÍ
Que el bien o derecho no esté afecto a una actividad económica .	SÍ
Que el elemento patrimonial transmitido no proceda de aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad	SÍ
Que el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales transmitidos desde el 1 de enero de 2015 no sea superior a 400.000 euros	Asumimos que se cumple este requisito

Una vez damos por cumplidos los citados requisitos, para comprender mejor como aplicar dicha disposición adjuntamos la siguiente línea temporal y los pasos a seguir.



⁴ Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

1. Los **porcentajes de reducción** únicamente son de aplicación a la ganancia patrimonial generada **entre el momento de la adquisición de PF1 y el 19/01/2006**, sin que puedan aplicarse los mismos a partir del 20 de enero de 2006 hasta el momento de la transmisión.

2. En este caso es de aplicación la regla general, que es diferente para el cálculo de la ganancia generada antes y después del 20/01/2006:

- Antes del 20/01/2006: En este caso la ganancia **estará no sujeta** puesto que el inmueble no está afecto a actividades económicas y a 31 de diciembre de 1996, había permanecido más de 10 años en el patrimonio de PF1 (la adquirió en 1981), por lo que ya habían transcurrido 15 años.
- A partir del 20/01/2006: En este caso, la ganancia generada a partir de la mencionada fecha vendrá determinada por el resultado 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.

Adjuntamos a continuación la fórmula a aplicar para que sea más visual:

Ganancia generada a partir del 20-01-2006 = (Ganancia total x N.º de días desde 20-01-2006 hasta la transmisión) / N.º de días desde la adquisición hasta la transmisión.

❖ **25% de participaciones**

En cuanto a la transmisión del 25% de las participaciones, existe una opción fiscal óptima en el artículo 33.3 c), el cual determina que no existirá ganancia o pérdida patrimoniales en caso de que haya una transmisión lucrativa de participaciones previstas en el artículo 20.6 de la Ley de Sucesiones y Donaciones.

Este mencionado artículo de la Ley de Sucesiones y Donaciones determina lo siguiente:

*“En los casos de **transmisión de participaciones "ínter vivos"**, en favor del cónyuge, **descendientes** o adoptados, de una empresa individual, **un negocio profesional** o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible*

para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:

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

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

Como ya hemos comentado el artículo 4.8.dos LIP no es de cumplimiento en este caso, aquí encontramos una opción fiscal ventajosa que resultaría interesante para PF1 y sus hijos, ya que la ganancia patrimonial no sería gravada. Además, el donante tiene más de 65 años, y viene ejerciendo funciones de dirección, por lo que se cumplen los dos requisitos adicionales necesarios para aplicar el presente artículo.

En este caso, **como no es de aplicación** acudimos nuevamente a la disposición transitoria novena para conocer que debe pagar PF1, asumiendo que se cumplen los requisitos ya mencionados en el apartado anterior.

Acudimos a la regla especial de valores cotizados, que aplica para valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores. En cuyo caso se estima que el valor a 19 de enero de 2006 coincide con el valor correspondiente a efectos del IP correspondiente al ejercicio 2005.

Para determinar la ganancia patrimonial generada con anterioridad y con posterioridad a 20 de enero de 2006 se efectúa tomando en consideración los siguientes valores:

- Valor de **adquisición**
- Valor que **corresponda a los valores a efectos del IP correspondiente al ejercicio 2005** (VP): En este caso, la valoración se realizará por el valor de negociación media de dichos valores en el cuarto trimestre de 2005.
- Valor de **transmisión. En relación a este punto, distinguimos:**

A. Ganancia generada antes de 20-06-2006

El valor de Transmisión (VT) es igual o superior al Valor Patrimonio 2005 (VP)	Parte reducible de la GP	Parte no reducible de la GP
Valor de Adquisición (VA) es inferior al Valor del Patrimonio 2005 (VP)	VP-VA	VT-VP
Valor de Adquisición (VA) es superior al Valor del Patrimonio 2005 (VP)	Ninguna parte es reducible	VT-VA

El valor de Transmisión (VT) menor al Valor Patrimonio 2005 (VP)	<u>Parte reducible de la GP</u>	<u>Parte no reducible de la GP</u>
	VT-VA	La totalidad es reducible

Una vez determinadas las partes de la GP que son susceptible de reducción, debemos determinar que porcentajes tenemos que calcular sobre cada cuantía. Para ello seguimos los siguientes pasos:

1. Calculamos el período de permanencia en el patrimonio de PF1 anterior al 31/12/1996 del elemento patrimonial. (es decir el número de años redondeado en exceso que transcurrieron desde la fecha de adquisición a 31/12/1996)

2. Debemos ver si el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya GP le fuese de aplicación esta exención (en este caso solo las participaciones) es superior o inferior a 400.000 euros. Si es superior no habrá reducción; pero si es inferior habrá que diferenciar (i) si la suma es inferior a 400.000 euros en cuyo caso la totalidad de la GP es susceptible de reducción (ii) si la suma es superior a 400.000 euros se aplicará a la parte proporcional de la GP que corresponda al bien cuya cuantía es inferior

En este caso al ser sólo un elemento que se transmite aplicando este régimen, sólo habrá lugar a que sea superior o inferior a 400.000 euros

3 Para el caso que nos ocupa la reducción aplicable será del 25% por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996 (en este caso al constituirse la sociedad en 1980, serían un total de 14 años)

3. Aplicar los porcentajes reductores correspondientes a la GP generada antes del 20/01/2006 susceptible de reducción⁵.

❖ **Vivienda habitual**

En el artículo 33 de la LIRPF, se determina que se considerarán ganancias o pérdidas patrimoniales las variaciones del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que se califiquen como rendimientos. Sin embargo, aunque a priori pareciera que PF1 debería tributar por la donación de su vivienda habitual, debemos tener en cuenta el 33.4 LIS:

⁵ Tabla III ANEXO Coeficientes reductores a la Ganancia Patrimonial generada previamente al 20/01/2006

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

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

Por lo que al ser PF1 mayor de 65 años, y al ser el objeto de la donación su vivienda habitual, **la ganancia patrimonial generada**, está exenta.

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

A continuación, pasamos a analizar las implicaciones para los hijos de PF1 en caso de que el mismo falleciera de forma previa a la donación, en cuyo caso estaríamos ante una sucesión mortis causa.

Adjuntamos en primer lugar el siguiente recuadro, para que sea más fácil de comprender la normativa que aplicaremos en cada caso.

CAUSANTE (PF1)	CAUSAHABIENTE (hijos)	COMPETENCIA	NORMATIVA APLICABLE
Residente	Residente	CA residencia causante	CA residencia causante
	No residente	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA residencia causante

1. La donación mortis causa a PPF2 del 25% de Albedrío:

Tal y como se refleja en la tabla que hemos adjuntado al principio de este punto, observamos que en este caso es de aplicación la normativa del lugar de residencia que tuviese el causante (PF1). Por tanto, en este caso, aplicamos la **normativa de Madrid**.

Esta normativa autonómica, que sustituye y supone una mejora a la que recoge la estatal contempla las **siguientes reducciones** a la BI de PF2:

- ❖ Reducción de **16.000 euros** a la Base Imponible puesto el adquirente pertenece al Grupo II (descendiente de 21 años o más). Esta reducción se recoge en el artículo 21 de la Ley madrileña.
- ❖ Reducción del **95%** de la Base Imponible en los casos en los que la adquisición mortis causa a favor de los descendientes sean participaciones en entidades a las

que sea de aplicación la exención regulada al artículo 4. ocho de la Ley del IP y siempre y cuando las participaciones se mantengan durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el hijo falleciera en ese plazo.

En este caso no es de aplicación la citada reducción puesto que no se cumple el artículo mencionado de la Ley de Patrimonio, y aún así, aunque se cumpliera en un hipotético caso, debería cumplirse adicionalmente el **requisito de permanencia**.

En cuanto a la bonificación, la normativa de Madrid recoge una **bonificación del 99%** en las adquisiciones mortis causa, cuando el sujeto pasivo esté incluido en los Grupos I y II (PF2 pertenece al Grupo II). Esta bonificación se contempla en el artículo 25 de la normativa autonómica.

2. La donación mortis causa a PF3 de 500.000 euros para comprarse una casa en Madrid:

En relación con la donación mortis causa a PF3, es de aplicación la normativa autonómica del causante (Madrid) y alternativamente la estatal. A continuación, detallamos lo que se recoge para ambos casos.

❖ Normativa madrileña

Se contemplan una reducción de **16.000 euros** a la Base Imponible puesto el adquirente pertenece al Grupo II (descendiente de 21 años o más). Esta reducción se recoge en el artículo 21 de la Ley madrileña.

Además, también se podrá aplicar una **bonificación del 99%** sobre la cuota tributaria en las adquisiciones mortis causa, cuando el sujeto pasivo esté incluido en los Grupos I y II (PF3 pertenece al Grupo II). Esta bonificación se contempla en el artículo 25 de la normativa autonómica.

❖ Normativa estatal

Se recoge en el artículo 20 de la LISyD una **reducción** en caso de adquisiciones mortis causa, para los beneficiarios pertenecientes al Grupo II, de 15.956,87 euros a la Base Imponible.

Vemos que aparentemente sería **más beneficiosa la normativa madrileña** al existir una bonificación y una reducción mayor.

3. La donación mortis causa a PF4 de la vivienda habitual y un piso en Almuñécar:

Nuevamente, al ser PF4 no residente, existe la alternativa de aplicar la normativa estatal o bien la madrileña (por ser la del causante que es PF1).

A. CASA ALMUÑÉCAR

❖ Normativa madrileña

Aplicamos la normativa de la CCAA de Madrid, puesto que tal y como hemos indicado en la tabla, la alternativa es entre el lugar de residencia del causante y la normativa estatal.

- El artículo 21 de la normativa autonómica recoge para las adquisiciones mortis causa a favor de descendientes del Grupo I de parentesco, una reducción de la Base Imponible en 16.000 euros, más 4.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente. Por ello, tendrá PF4 una **reducción de 16.000 euros más 4.000 euros (20.000 euros)**.
- El artículo 25 recoge una **bonificación del 99% de la cuota tributaria** porque PF4 es un descendiente de PF1 y pertenece al Grupo I de parentesco.
- El artículo 30.bis de la normativa de Madrid recoge una **bonificación del 10% de la cuota tributaria** cuando el beneficiario adquiera un inmueble que vaya a constituir su **vivienda habitual**. Esta bonificación queda supeditada a que el valor del inmueble sea igual o inferior a 250.000 euros.

En caso de que PF4 aplique dicha bonificación y finalmente no llegue a habitarse la vivienda efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición, o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, deberá presentar en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento una autoliquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid con los correspondientes intereses de demora.

B. VIVIENDA HABITUAL

❖ Normativa madrileña

Por no hacer repetitiva la información, indicamos que son de aplicación la reducción del artículo 21, y las bonificaciones del artículo 25 y 30.bis, las cuales hemos detallado en el apartado A anterior. Únicamente añadimos la siguiente reducción a la Base Imponible adicional:

- Reducción de la Base Imponible del 95% con **el límite de 123.000 euros** para el caso de adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual, siempre que el beneficiario sea descendiente de aquel y la mantenga durante un periodo de 5 años.

En caso de que **PF4 no cumpla el requisito de permanencia** deberá comunicarlo a la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid, y pagar la parte que como consecuencia de la reducción se hubiese dejado de ingresar junto con los intereses de demora correspondientes. El pago deberá realizarse dentro del plazo de **30 días hábiles** desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento.

C. AMBOS CASOS

Hacemos referencia a la **normativa estatal**, la cual constituye una alternativa para PF4, tanto a la hora de adquirir la vivienda habitual de PF1, como la vivienda situada en Almuñécar.

- La normativa estatal recoge en el artículo 20 que en las adquisiciones mortis causa, los descendientes beneficiarios que pertenezcan al Grupo I de parentesco, tendrán derecho a una reducción en la Base Imponible de 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente. Por lo que PF4 podrá aplicar una reducción de 19.947,59 euros.

Aparentemente parece más beneficiosa en ambos casos, **la normativa autonómica** que la estatal.

4. Incremento sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

En el caso de que se produjera una donación mortis causa, también debe satisfacerse la plusvalía correspondiente en cada caso.

Para no hacer repetitiva la explicación, nos remitimos a lo ya expuesto para la plusvalía intervivos. En este caso, el coeficiente tampoco varía respecto del que debería satisfacer PF4 en caso de que su padre realizara las donaciones en vida, siendo de 0,45% tanto para la casa de Almuñécar como la vivienda habitual en Madrid.

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

Para resolver esta cuestión debemos analizar varios aspectos:

En primer lugar, acudimos a la normativa española (LIRPF) para determinar si PF1 se consideraría residente en España es necesario que se cumpla **alguno de los siguientes requisitos contemplados en el artículo 9 de la LIRPF:**

Requisito	Cumplimiento
Permanencia de más de 183 días en España	Sí
Tener en España el núcleo principal o base de actividades o intereses económicos	No

A pesar de no cumplirse el primero, es únicamente necesario que se cumpla uno de los dos, y en este caso PF3 va a pasar más de 183 días en el territorio español.

Sin embargo, a pesar de ser considerado residente español, según lo indicado, en Francia también se le considera residente. Es por ello, que en caso de tributar en ambos países se produciría una doble imposición por la renta obtenida por el sujeto pasivo. Para solventar este problema hemos acudido a la doctrina (CV 0194-21), la cual plantea un supuesto muy parecido al que nos encontramos, y que nos sirve por tanto para resolver la cuestión que se nos plantea.

Lo cierto es que como PF3 es residente en ambos países, nos encontramos ante un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resuelve en el artículo 4.2 del Convenio entre la República Francesa y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, el cual determina:

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

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)

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

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”

Por tanto, teniendo en cuenta lo establecido anteriormente dependerá de las circunstancias en las que se encuentre PF3 las que determinaran si es residente fiscal en España o en Francia.

❖ Residente fiscal en España

Si asumimos que tiene una residencia permanente en España, o en caso de no tenerla en ningún país, que su centro de intereses vitales se encuentra actualmente en España (podría justificarse que su padre vive actualmente aquí), y que es por tanto **residente fiscal en España** la doctrina nos indica que hay que resolver de manera que a continuación exponemos.

En primer lugar, hay que tener presente que PF3 percibirá rentas por el trabajo realizado en Francia y por el trabajo que realiza “*en remoto*” en España. Por lo que en relación a los rendimientos que percibe desde Francia, hay que tener en cuenta el artículo 15 del convenio el cual establece la potestad compartida entre ambos Estados para gravar esas rentas, por un lado España como **Estado de residencia** y por otro lado Francia como Estado en el que se realiza el trabajo ya que, al ejercer el empleo en Francia, éste último podrá gravar las rentas derivadas de ese trabajo, a no ser que se den todas las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 15 del Convenio, en cuyo caso tributarán únicamente en el país de residencia, esto es, España.

Los requisitos que se contemplan en el apartado 2 del artículo 15 para someter únicamente a tributación la renta en España, son los siguientes:

Requisito	Cumplimiento
El perceptor no permanezca en total en Francia más de 183 días	Sí

Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente en Francia	No
Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente	No lo sabemos

Como no se cumplen los requisitos anteriores, ya que la empresa que paga a PF3 es francesa, la renta tributaría tanto en España como en Francia, por lo que si acudimos al artículo 24.2 del Convenio, destinado a eliminar la doble imposición, se determina que:

“En lo que concierne a España, la doble imposición se evita conforme a las disposiciones de la legislación interna española y a las disposiciones siguientes:

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

Por lo que este mencionado artículo nos permite eliminar la doble imposición de las rentas que también pueden someterse a tributación en Francia.

Sin embargo, a pesar lo que establece el Convenio, no podemos dejar de lado los Comentarios del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOCDE), a la luz del cual se inspira el ya citado artículo 15. Este Modelo determina lo siguiente:

“El citado trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado”

Por lo que finalmente, apoyándonos en lo resuelto por la doctrina en supuestos anteriores, concluimos que **únicamente tributará en España la renta obtenida por PF3**, ya que las rentas se derivan como consecuencia de teletrabajar desde su domicilio privado en España, por lo que se entiende que el empleo se ejerce en España, siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa francesa.

❖ Residente fiscal en Francia

Si por el contrario PF3 no fuese considerado residente en España, si no que tuviese una residencia permanente en Francia o sus intereses vitales (por ejemplo, si estuviese casado y con hijos) estuviesen en Francia, la resolución sería diferente a la expuesta anteriormente.

En primer lugar, en relación con los rendimientos percibidos como consecuencia del teletrabajo desarrollado en España, como los mismos se derivan de una actividad personal en el territorio español, también se deberá tener en cuenta para este caso el artículo 15 del Convenio, así como los comentarios del MCOCDE, determinándose que existe una competencia compartida entre ambos estados para gravar la renta obtenida por PF3: España como país en el que se desarrolla el trabajo y Francia como país de residencia.

Por ello, acudimos al artículo 24.1 del convenio, el cual determina que es **Francia el que deberá evitar la doble imposición**. Para ello, las rentas provenientes de España y que se puedan someter a imposición por el estado español, se tendrán en cuenta a la hora de calcular el impuesto francés cuando su beneficiario (PF3) sea residente en Francia y no estén exentas en el impuesto de sociedades francés.

El beneficiario tendrá derecho a un crédito fiscal imputable sobre el impuesto francés. Este crédito será para este caso, igual al importe del impuesto francés correspondiente a la renta (que en este caso es un rendimiento de trabajo).

CONCLUSIONES

A continuación, exponemos brevemente las conclusiones a las que hemos llegado a partir de la información recibida.

En primer lugar, hemos realizado un análisis exhaustivo del **artículo 21 de la LIS**, el cual nos ha permitido eliminar la doble imposición económica existente en algunas de las situaciones expuestas, así como evitar una posible evasión fiscal de impuestos, en aquellos supuestos en los que entra en juego una sociedad residente en un paraíso fiscal o que tributa a un tipo impositivo inferior al 10% (como la transmisión de dividendos que se produce entre H3 y H2, o la que realiza H4 en favor de H2).

Además, hemos analizado las situaciones que se nos han planteado desde el punto de vista de que estuviésemos ante un **grupo de consolidación fiscal**, para ver aquellos supuestos

en los que resultaría más o menos ventajoso su aplicación, habiendo sido una de las cuestiones más reseñables que las entidades que no residen en España no pueden formar parte de un grupo de consolidación fiscal, lo que excluye a H3, H4 Y H6.

Hemos visto si sería una opción fiscal ventajosa acogerse al **régimen ETVE** por parte de Albedrío, concluyendo que para los **socios no residentes** constituiría una opción más beneficiosa, mientras que actualmente para los socios residentes no habría diferencia.

En cuanto a los **préstamos** hemos calificado como gasto deducible o no deducible aquellos intereses que se generan en el préstamo, siendo un gasto no deducible en nuestro caso, al que podemos aplicar la exención del 95% por cumplirse los requisitos del artículo 21.

En relación con las **ventas**, hemos podido ver que resultaría exenta la renta positiva generada por la transmisión de H4 y parcialmente integrable en la BI la renta negativa generada por la transmisión de H3.

Para las **reorganizaciones societarias** hemos expuesto las implicaciones del régimen especial de diferimiento que busca aplicar el **principio de neutralidad**, el cual **aconsejamos** por ofrecer numerosas ventajas, pero que como hemos detallado constituye una opción fiscal y no una obligatoriedad.

De cara a la parte final del informe hemos analizado exhaustivamente las implicaciones de las donaciones intervivos y mortis causa por parte de PF1 a sus hijos, analizando la LISyD, y aplicando la normativa que corresponda atendiendo a la residencia de los donatarios en caso de ser la donación intervivos y del donante si es mortis causa. Además, hemos indicado si resultaría más ventajosa para los no residentes la aplicación de la normativa autonómica o estatal (opción fiscal que ostentan los no residentes) siendo **más ventajosa la autonómica** en todos los supuestos.

Finalmente, hemos dirimido si PF3 debería tributar en España o en Francia en caso de **trabajar en remoto**, siendo trascendental determinar si es residente fiscal en España o en Francia para resolver esta cuestión. A modo resumen, debe tributar solo en España si es residente fiscal aquí, y en caso de ser residente en Francia, será el fisco francés el que deberá permitir que PF3 no incurra en doble imposición.

Anexo I

1. Tabla de coeficientes que aplican a la Plusvalía en la Comunidad de Madrid

Periodo de generación	Coficiente
Inferior a 1 año	0,14
1 año	0,13
2 años	0,15
3 años	0,16
4 años	0,17
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 a 20 años	0,45

Anexo II

2. Tabla de coeficientes que aplican a la Plusvalía en el Ayuntamiento de Almuñecar

Periodo de generación	Coficiente
Inferior a 1 año	0,14
1 año	0,13
2 años	0,15
3 años	0,16
4 años	0,17
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 a 20 años	0,45

Anexo III

3. Tabla de Coeficientes reductores a la Ganancia Patrimonial generada previamente al 20/01/2006

Años hasta el 31-12-1996	Fecha de adquisición	Naturaleza del elemento patrimonial transmitido		
		Valores admitidos a negociación	Bienes inmuebles	Otros elementos
Hasta 2	31-12-1994 a 31-12-1996	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Hasta 3	31-12-1993 a 30-12-1994	25,00 %	11,11 %	14,28 %
Hasta 4	31-12-1992 a 30-12-1993	50,00 %	22,22 %	28,56 %
Hasta 5	31-12-1991 a 30-12-1992	75,00 %	33,33 %	42,84 %
Hasta 6	31-12-1990 a 30-12-1991	100,00 %	44,44 %	57,12 %
Hasta 7	31-12-1989 a 30-12-1990	100,00 %	55,55 %	71,40 %
Hasta 8	31-12-1988 a 30-12-1989	100,00 %	66,66 %	85,68 %
Hasta 9	31-12-1987 a 30-12-1988	100,00 %	77,77 %	100,00 %
Hasta 10	31-12-1986 a 30-12-1987	100,00 %	88,88 %	100,00 %
Hasta 11	31-12-1985 a 30-12-1986	100,00 %	100,00 %	100,00 %

