



COMILLAS

UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

Universidad Pontificia de Comillas

Máster Universitario de Acceso a la Abogacía

Curso 2020/2021

Autor: Sandra Cámara Sánchez-Villalba

Tutor: Antonio Palou Bretones

ÍNDICE

PREGUNTA 1.....	4
¿Debe tributar Abel en sede del Impuesto sobre el Patrimonio si mantiene su situación actual?.....	4
¿Y si estructura su grupo empresarial a través de la incorporación de una sociedad holding?.....	9
¿Convendría en este caso modificar la actual configuración retributiva?.....	13
¿Qué opción sería más beneficiosa?.....	16
CONCLUSIÓN	17
PREGUNTA 2.....	18
¿Cuál será la tributación en el Impuesto sobre Donaciones?	18
¿Resultaría más beneficioso efectuar la donación en la situación actual o tras la incorporación de la sociedad holding? En caso de constituirse la sociedad holding, ¿sería más eficiente darles entrada en el capital de las sociedades operativas, o dar a todos entrada en el capital de la sociedad holding? ¿Por qué? ¿Cuáles serían las implicaciones en el IRPF en uno u otro caso?	25
¿Sería más eficiente venderles las participaciones / acciones en dichas sociedades?.....	28
CONCLUSIÓN:	29
PREGUNTA 3.....	30
Implicaciones fiscales de dicha operación tanto en sede de los donantes como de los donatarios. Si el matrimonio falleciese con anterioridad a efectuar dicha donación ¿cuál sería la tributación en ese caso?	30
De cara a realizar una planificación sucesoria, ¿qué opción resultaría más beneficiosa: que efectuar la donación de los inmuebles o que los descendientes adquiriesen dichos inmuebles <i>mortis causa</i> ?	33
CONCLUSIÓN	34
PREGUNTA 4:	35
Analizar la tributación de las percepciones de D. Juan durante el ejercicio 2020.	35
¿Qué gastos serán deducibles o estarán exentos en el IRPF de Juan?	41
CONCLUSIÓN:.....	44
PREGUNTA 5.....	45
Nos piden confirmar de qué importe dispondrían para hacer inversiones, en concreto si el premio de 7 millones de € quedará sujeto a algún impuesto.	45
CONCLUSIÓN	47
PREGUNTA 6.....	48
Confirmar si la compra de las acciones de Repsol devengaría algún impuesto, y en su caso, si la sociedad holding sería el sujeto pasivo o, por el contrario, no lo sería y por tanto no tendría coste alguno.....	48
CONCLUSIÓN	49
PREGUNTA 7.....	50

Confirmar si la compra de la sociedad de transporte española (una S.L.) devengaría imposición y si podrían formar un grupo de consolidación con posterioridad a la compra del 100% de dicha sociedad, y en su caso, qué sociedades deberían incluir en el grupo, asumiendo que ninguna ha sido transmitida a sus hijos.....	50
CONCLUSIÓN	55
PREGUNTA 8.....	56
¿Qué estructura de financiación (fondos propios vs deuda) recomendarías a Cristina que implementase a nivel de la entidad holding para adquirir el 100% de participación de la sociedad de transporte española?.....	56
¿En el supuesto en el que la estructura de financiación seleccionada comprenda deuda, qué limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros deberían tener en cuenta?..	57
CONCLUSIÓN	60
PREGUNTA 9.....	61
¿Están bien planteadas las retenciones en origen del 10% y del 4% en base a los actuales convenios de doble imposición? Análisis de las implicaciones fiscales en sede de la Sociedad D derivadas de dichos dividendos.	61
¿Qué tratamiento tendrá la venta de la filial residente en EEUU si la transmisión tiene lugar en 2023?	68
CONCLUSIÓN:.....	69
PREGUNTA 10.....	70
¿Qué efectos pueden derivarse de las ventas entre compañías vinculadas a precios diferentes de los de mercado?	70
¿Les interesa acogerse al régimen de consolidación fiscal?	73
CONCLUSIÓN	74
PREGUNTA 11:	75
¿Existiría algún riesgo que dichas operaciones no se realicen a valor de mercado? ..	75
CONCLUSIÓN:.....	76
PREGUNTA 12.....	77
Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.....	77
Análisis de las implicaciones fiscales que pueden surgir como consecuencia de la operación descrita en sede de la Sociedad A. ¿Qué implicaciones fiscales pueden resultar de la concesión de la garantía hipotecaria?	77
PREGUNTA 13:	83
Tributación derivada de la operación de fusión tanto en la sociedad absorbida como en la absorbente en los ámbitos del IS, del IVA, del ITPyAJD y del IIVTNU.	84
¿Cuáles serían los efectos fiscales más significativos en el caso de que se hubiese acogido a este régimen especial frente a la aplicación del régimen general tanto para la absorbente como para la absorbida?.....	87
CONCLUSIÓN	88

PREGUNTA 14:	89
¿Podría existir algún riesgo si optamos por aplicar el régimen de neutralidad fiscal?89	
¿Cuál sería el riesgo en el supuesto de las autoridades fiscales cuestionases en una hipotética inspección los motivos económicos válidos?	89
CONCLUSIÓN	89

PREGUNTA 1

El consultante posee un patrimonio considerable, compuesto entre otras cosas de sociedades mercantiles. Está casado en régimen de gananciales, y además tiene 4 hijos. Acude a esta Asesoría Fiscal en busca de un asesoramiento fiscal integral respecto del Impuesto sobre el Patrimonio que le es de aplicación a su situación actual; así como de un posible ahorro fiscal en sede del impuesto antedicho.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

¿Debe tributar Abel en sede del Impuesto sobre el Patrimonio si mantiene su situación actual?

El artículo 4 Ocho Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, (en adelante, LIP) contempla la exención sobre la propiedad de participaciones en entidades. Sin embargo, la mera propiedad de participaciones no aplica de forma automática la exención. Por ello, por poder gozar de la mencionada exención, a la tenencia de participaciones se deben adherir la concurrencia de unos requisitos.

REQUISITOS SUBJETIVOS:

Por un lado, hay que tener en cuenta los requisitos subjetivos. Es decir, todos aquellos que deben ser cumplimentados por la persona del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), y son los siguientes:

PARTICIPACIÓN MÍNIMA.

Participación individual.

- El contribuyente deberá ser nudo propietario, al menos, del 5% del capital social de la entidad.

Participación conjunta.

- Los contribuyentes deberán ser nudos propietarios de forma conjunta, al menos, del 20% del capital social de la entidad. En este sentido, será susceptibles de acceder a la exención de forma conjunta los que sean

cónyuges, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado entre sí, ya sea por consanguinidad, afinidad o adopción.

PARTICIPACIÓN DIRECTA

- Ya sea de forma individual o conjunta, la participación debe ser directa, por lo que en aquellos casos en que se ostenten participaciones indirectas, habrá que tener en cuenta si se cumplen los requisitos entre el sujeto pasivo y la entidad participada directamente.

EJERCICIO DE FUNCIONES DE DIRECCIÓN REMUNERADAS.

Participación individual.

- El contribuyente deberá ejercer de forma efectiva funciones de dirección sobre la empresa participada, y recibir por ello una remuneración que suponga más del 50% de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Participación conjunta.

- Se exime de este requisito a los restantes miembros del grupo, siempre y cuando se cumpla al menos en uno de ellos.

REQUISITOS OBJETIVOS

De otro lado, sobre la participación deben predicarse determinados requisitos objetivos. Es decir, características formales de la participación, dado que esta conforma el hecho imponible:

- Que la entidad no sea una sociedad patrimonial.¹

En este aspecto, la LIP entiende como sociedad patrimonial aquella en que la mitad de su activo este constituido por valores, o no afecto a una actividad económica, durante al menos 90 días del ejercicio social

Es decir, mientras más de la mitad del activo de la entidad participada quede afecto a una actividad económica el sujeto pasivo podrá acceder a la exención de la parte proporcional afecta de las participaciones ostentadas.

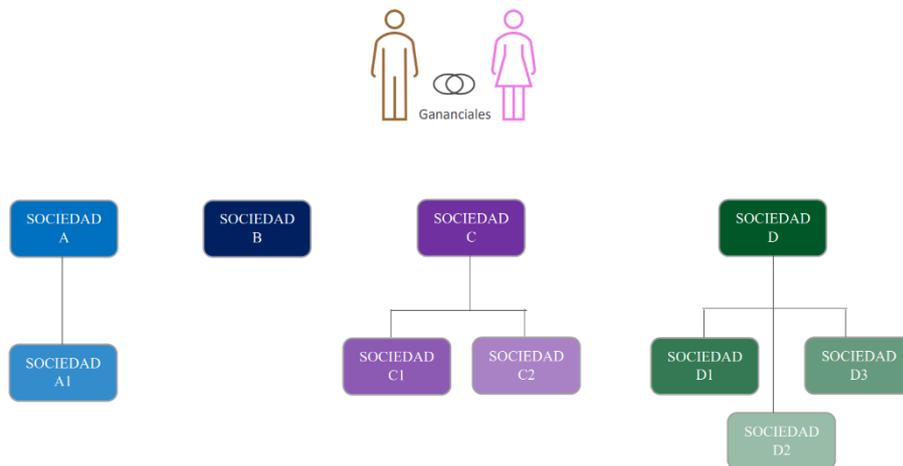
¹ Existe una dispensa (regulada en el cardinal 2, apartado a, número 8 del artículo 4 de la LIP) para todos aquellos casos en que la sociedad participada incurra en una patrimonialidad sobrevenida.

La LIP no hace mención expresa sobre ningún otro requisito objetivo, por lo que se puede entender como una legitimación sobre cualquier entidad en general, sea o no societaria, o siendo societaria sea cual sea su forma.

APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN EN LA SITUACIÓN INICIAL

Dada la situación actual de Abel y Cristina es importante destacar los siguientes extremos más relevantes en atención a la mejor planificación fiscal:

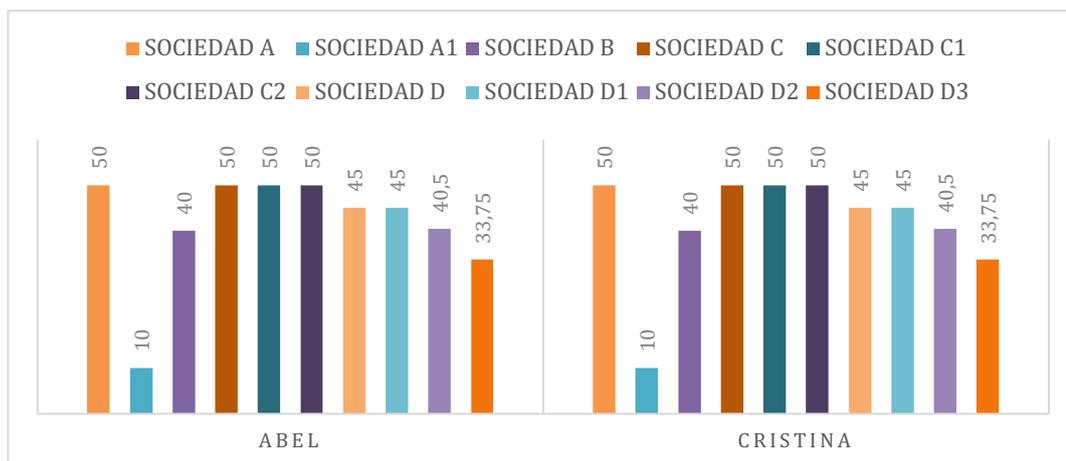
- La situación actual empresarial de Abel implica que, para poder gozar este de la exención al patrimonio sobre sus participaciones, los requisitos expuestos anteriormente se cumplan en cada una de las entidades directamente participadas (A, B, C y D).



- Abel no nos ha comunicado que las entidades tengan por objeto social la tenencia de valores, por lo que presumiremos que todas las sociedades están afectas al 100% a alguna actividad económica.

Por tanto, el requisito objetivo que se prevé en la LIP para el acceso a la exención de la nuda propiedad sobre participaciones se da por cumplido en todas las sociedades participadas directamente.

- Abel y Cristina están casados en régimen de gananciales. Es decir, lo más aconsejable será que concurran a la exención de forma conjunta, dado que los dos están sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio por partes iguales sobre sus participaciones en el conglomerado empresarial.



Como se observa en el gráfico, la participación conjunta llega al 20% en todas las entidades participadas directamente (A, B, C y D). Por tanto, el primer requisito de **la participación directa mínima** en acceso conjunto a la exención se cumple.

- En cuanto al segundo requisito subjetivo, Abel nos comunica que percibe las siguientes remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección sobre las entidades pagadoras:

SOCIEDAD A	SOCIEDAD B	SOCIEDAD C	SOCIEDAD D
200.000 €	20.000 €	10.000 €	180.000 €

Dado que las **retribuciones por el ejercicio de funciones directivas** las recibe de las entidades directamente participadas, habrá que ver si lo percibido supera el 50 por ciento de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Dado que Abel no nos ha comunicado que obtenga rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal por ninguna otra fuente de ingresos, este requisito se cumple en cada sociedad.

Esto es así porque la LIP prevé que *“no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades*

a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.”²

Este extremo se confirma en la consulta vinculante nº V2279/2010 de 21 octubre 2010 de la DGT:

“Exención en el Impuesto de la futura actividad profesional. Conforme a lo previsto en el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991 y artículo 3 del Real Decreto 1704/1999 EDL 1999/63359, la exención procederá siempre que la actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta, es decir, siempre que al menos el 50% del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de la actividad profesional.

Ahora bien, para determinar ese porcentaje no se computarán las remuneraciones que el sujeto pasivo perciba por el ejercicio de funciones directivas que desempeñe en entidades siempre que la entidad de que se trate realice de manera efectiva una actividad económica y que el sujeto pasivo participe en su capital en un mínimo del 5 por 100 computado de forma individual o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción. Por lo tanto, no se exige en este caso requisito alguno referido al nivel de remuneraciones percibido en cada entidad.

No obstante, y dado que en el presente caso se ejercen funciones directivas en varias entidades, el cómputo del porcentaje de remuneraciones ha de hacerse de forma separada para cada una, lo que significa que, una vez excluidos globalmente los rendimientos de la actividad profesional exenta, para el cómputo en cada entidad concreta no se tomarán tampoco en cuenta los rendimientos por funciones directivas en las restantes entidades.”

Por tanto, y en lo establecido en la LIP y en la consulta vinculante expuesta, al cumplir con los restantes requisitos establecidos para el acceso a la exención en todas las entidades directamente participadas, de las que Abel percibe remuneraciones por el efectivo desarrollo de funciones de dirección, dichas remuneraciones no se excluirán entre sí para la determinación del 50 % de los rendimientos empresariales, profesionales, y del trabajo de Abel. O lo que es lo mismo, todas supondrán más del 50% de los rendimientos al concurrir de forma independiente y autónoma sobre los mismos.

² Artículo 4 Ocho Uno y Dos de la LIP.

Por todo ello, cabe concluir que todas las participaciones de Abel y Cristina gozan de la exención contemplada en el artículo 4 Ocho Dos de la LIP.

¿Y si estructura su grupo empresarial a través de la incorporación de una sociedad holding?

SOCIEDAD HOLDING COMO INSTRUMENTO ÓPTIMO PARA LA EMPRESA FAMILIAR.

A pesar de que, en el panorama empresarial actual, Abel y Cristina encuentran exentas del IP sus participaciones; el cliente nos solicita un estudio complementario en el que se compare la situación actual respecto de la exención del IP, con una situación hipotética en la que Abel incorporase una “sociedad Holding” a su conglomerado mercantil.

En atención a lo solicitado, la mejor opción para el contribuyente sería la siguiente:

El acceso a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio no variará, pues en la situación actual Abel y Cristina gozan de la exención sobre la totalidad de sus participaciones, por lo que la incorporación o no de holding no tendría gran impacto en este extremo.

Sin embargo, y dadas las ventajas que presenta este tipo de estructura empresarial, es recomendable constituir dicha sociedad, y que a través de una operación de canje de valores³, esta pase a ser el sujeto (persona jurídica) que participe en las restantes empresas del grupo.

A parte de las muchas ventajas que supone la incorporación de una Holding a nivel organizativo (centralización de la gestión del grupo, crecimiento en horizontal, etcétera) y a nivel fiscal en general (ahorro en el reparto de dividendos evitando tributación en sede del IRPF, consolidación fiscal, compensación de bases imponibles, etcétera), en sede del impuesto sobre el Patrimonio permitirá:

- La concentración de los requisitos legales a la exención entre el sujeto pasivo y las participaciones de este sobre la holding.
- Facilita el mantenimiento de esta exención en los casos de sucesión social.

³ Consulta Vinculante DGT V0882-05 de 18 de mayo de 2005

Esto último es verdaderamente importante, ya que además del ahorro que supone la exención, esta funciona como un requisito ineludible para gozar de una reducción del al menos el 95% sobre la cuota del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en los casos de transmisión lucrativa de las participaciones. Asimismo, y derivado de esto, también será necesaria la exención para que en sede de transmitente en operaciones lucrativas inter vivos, no se produzca ni ganancia ni pérdida patrimonial a los efectos del IRPF. Todo lo anterior se verá más profundamente en el análisis de la consulta del cliente sobre la planificación fiscal de la sucesión empresarial.

CREACIÓN DE HOLDING E IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO DE ABEL Y CRISTINA

El único inconveniente que tiene la incorporación de la Holding sobre el caso concreto está relacionado con el panorama retributivo actual de Abel.

Como ya se menciona es su respectivo apartado, Abel obtiene retribuciones de las entidades directamente participadas por el desarrollo de labores de dirección en las mismas.

Dichas retribuciones, son un presupuesto para que poder acceder a la exención del artículo 4 Ocho Dos de la LIP, y, de hecho, gracias a las mismas, el presupuesto este requisito se da por cumplimentado.

Como ya se indicó, e incluso se extractó de la LIP, los rendimientos que tengan su origen en la retribución por funciones de dirección en las entidades contempladas en el “apartado Dos” del artículo 4 Ocho LIP, es decir, para aquellas entidades no patrimoniales directamente participadas por el sujeto pasivo; no se computaran entre sí para calcular el 50% establecido por ley como representación mínima de la retribución en los rendimientos profesionales para que las participaciones queden exentas. Es decir, no se excluyen entre sí.

Así se pone de manifiesto por la Sala de lo contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -Sección novena en la sentencia el 6 de julio de 2017:

“Para el cálculo del 50% de los ingresos del administrador se establecen determinadas reglas especiales. Por un lado, en virtud del art. 4. Ocho.Dos.c), segundo párrafo, no son computables los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de ese apartado, es decir, "las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades". Esta regla aparece especificada en el art. 5 del Reglamento, cuyo apartado 1.d)

señala: "no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto", y el número 2 establece:

Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades."

Asimismo, la Sala en la citada sentencia se manifiesta expresamente acerca de que para que puedan computarse las retribuciones obtenidas por los servicios de dirección que se presten, de forma separada, y no se excluyan entre sí para el acceso a la exención, dichas retribuciones deben ser pagadas por las empresas directamente participadas:

Al contrario de lo que sostienen los recurrentes, estima la Sala que estos porcentajes deben atribuirse a la participación directa, no a la participación indirecta. Por un lado, ya hemos visto que los arts. 4.1 y 5.2 se refieren a participación directa, único modo de ostentar la titularidad del capital que exige el primero de estos preceptos. El término participación, sin más especificaciones, se refiere a la intervención o titularidad inmediata o directa, no a la indirecta o a través de personas o entidades interpuestas (precisión esta que debe hacer la Sección aunque disienta de la citada sentencia 1006/2015 de la Sección 5 a). A ello podría añadirse que el art. 5.1.a) del Reglamento, en su tercer párrafo, al contemplar la participación indirecta en entidades, establece la exención sólo en favor de las participaciones en la entidad intermedia. (...)

(...) De admitir la participación indirecta, no tendría sentido exigir que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial exenta (arts. 4. Ocho. Uno de la ley del impuesto sobre el patrimonio y 3.1 del reglamento), ni tampoco que ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad (arts. 4. Ocho.Dos.c/ de la Ley y 5.1.d/ del Reglamento).

Por tanto, con la creación de la sociedad Holding, si atendemos a lo antedicho, habrá que cambiar el esquema retributivo, de tal modo que por lo menos, lo que pague la Holding a Abel suponga más del 50% de los rendimientos profesionales. Ya que ahora, las remuneraciones por A, B, C y D, al ser entidades participadas indirectamente, pasarán

a formar parte conjuntamente de los rendimientos profesionales sobre los cuales hay que halla la principal fuente de renta.

Sin embargo, sobre esta interpretación existe una gran controversia, ya que los criterios de la Dirección General del Tributo y los Juzgados y Tribunales de lo contencioso no coinciden.

Por un lado, diversas consultas vinculantes de a DGT han venido manteniendo que es indiferente si quien retribuye al sujeto pasivo por las funciones de dirección es una entidad participada directa o indirectamente, siempre y cuando los servicios de dirección se presten de forma efectiva en la participada. Todo ello deberá quedar reflejado en las escrituras de las sociedades implicadas. Así se pone de manifiesto en la reciente Consulta Vinculante V2067-19 de la DGT:

*En relación con la primera cuestión planteada relativa a la exención del Impuesto sobre Patrimonio, este Centro Directivo sostiene, entre otras, en la Consulta V4971-16, de 16 de noviembre, que “el hecho de que el integrante del grupo de parentesco desarrolle funciones directivas o ejecutivas en la operativa implica que no solo intervenga efectivamente en las decisiones que atañen a ésta sino que, en tanto en cuanto las lleva a cabo, también desempeña una efectiva intervención en las decisiones de la entidad cabecera, cuya actividad principal sería la gestión de su participación directa en la intermedia, cómo en esta última, titular de la total participación en la operativa” siempre que, tal y como esta Dirección General ha reiterado, “las funciones directivas se ejerzan, también, respecto de la entidad respecto de la cual se pretende la exención en el impuesto patrimonial, en este caso, en la denominada sociedad cabecera familiar” (contestaciones V0270-17 y V1863-17). En cuanto al pago de la retribución de las funciones directivas, en la consulta V0158-14, de 24 de enero, se afirma que “**el requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y de la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece no está vinculado a que sean precisamente satisfechas por la entidad de que se trate, si bien tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad “holding” titular de las participaciones de aquella.**” Así, **no es preciso que sea la propia entidad en la que se ejerzan las funciones la que satisfaga su importe, si bien habrá de hacerse la previsión oportuna en la escritura o estatutos.***

En contraposición, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, en la sentencia de 18 de junio de 2020, ha sido tajante en la consideración de que las remuneraciones, para estar excluidas del cómputo del 50% sobre los rendimientos profesionales, deben percibirse únicamente por sociedades directamente participadas por el sujeto pasivo:

En primer lugar, considera la Sala, coincidiendo con la sentencia impugnada, que la participación indirecta no se compadece con los términos del artículo 4.Ocho.Uno de la LIP (EDL 1991/14011) y artículo 3.1 del Reglamento, en cuanto que exige que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial exenta, ni con los términos del art. 4.Ocho.Dos c) de la LIP (EDL 1991/14011) que exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad . (...)

(...) En tercer lugar, atendiendo a una interpretación finalista de la norma, que pretende amparar la titularidad directa de las participaciones de los miembros, personas físicas, de la empresa familiar, no de las participaciones de esos miembros en otras empresas participadas.

En cuarto lugar, atendiendo a la claridad de los términos del Real Decreto 1704/2009, cuyo artículo 4.1 dispone que "quedarán exentas en el IP las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente", añadiendo el artículo 5.2 que "Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades".

La claridad de estos preceptos, en principio, excluiría mayor discusión.

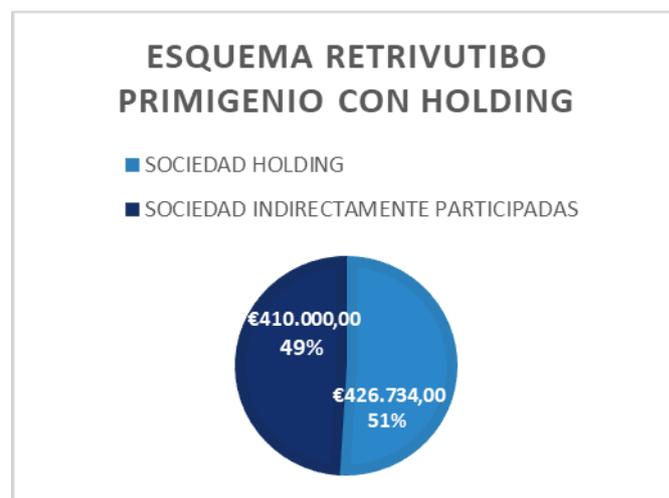
Lejos de ahondar subjetivamente en la controversia expuesta, este asesoramiento se somete al criterio del Tribunal Supremo por primar sobre las Consultas Vinculantes de la DGT. Por ello, hemos realizado dos posibles esquemas retributivos.

¿Convendría en este caso modificar la actual configuración retributiva?

ESQUEMA RETRIBUTIVO ACTUAL:

Abel podrá seguir percibiendo las remuneraciones por los servicios prestados en las entidades A, B, C y D, siempre y cuando, tras la creación de la Holding, este preste

servicios a aquella por al menos 426.734, 00 euros. Ya que, de no llegar a esa cifra, lo percibido por la única entidad directamente participada (la holding) no supondría más del 50% de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo, dado que las restante remuneraciones, al ser percibidas por entidades indirectamente participadas, ahora sí engrosarían dicho apartado del IRPF.



ESQUEMAS RETRIBUTIVOS QUE SE PROPONEN:

Dado que, de mantener las actuales retribuciones tras la incorporación de la Holding, Abel pasaría a percibir 427.734,00 euros como rendimientos del trabajo, los cuales se integrarán en la base imponible del IRPF, llegando a tributar por un tipo marginal de 47%.

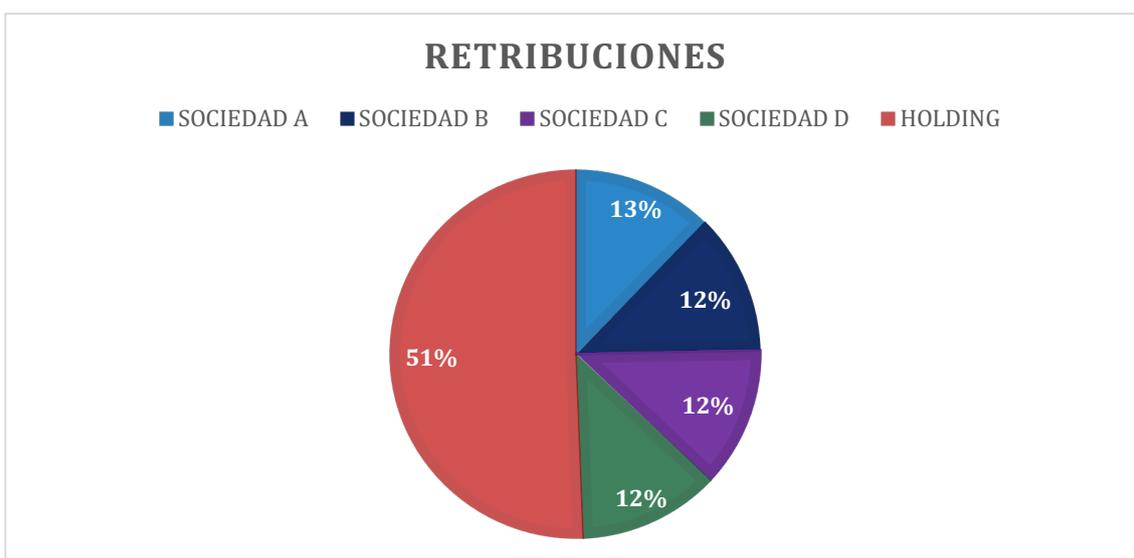
Por eso, se han simulado dos supuestos de hecho.

El primero mantiene el cobro de salarios por las entidades indirectamente participadas, en caso de que fuera el deseo del cliente seguir prestando funciones de dirección sobre cada una, y recibir una remuneración.

Para ello, hemos mantenido el importe total que se venía percibiendo, ya que entendemos que era del gusto de Abel (que fue quien lo estipuló en su momento) solo que incorporando la retribución de la Holding en el mismo. Es decir, el siguiente esquema retributivo tiene como límite la cantidad de 410.000 euros a percibir entre todas las entidades.

Para respetar dicho máximo, pero mantener el acceso a la exención, el esquema quedaría de la siguiente forma.

SOCIEDAD A	SOCIEDAD B	SOCIEDAD C	SOCIEDAD D	HOLDING
51.249,75 €	51.249,75 €	51.249,75 €	51.249,75 €	205.001 €



Por otro lado, se aporta un último esquema retributivo, por resultar más eficiente tanto desde un punto de vista fiscal, como organizativamente, para el cliente.

Se trataría de cobrar únicamente por servicios prestados en la Holding.

Es decir, Abel solo tendría que prestar servicios de dirección sobre la Holding, lo cual facilita mucho la gestión de dichos servicios ya que a su vez repercutirán en las entidades participadas.

Además, Abel podrá ajustar mucho más su remuneración, dentro de los límites legalmente establecidos, que se explican de forma muy detallada en el documento que tenemos el placer de adjuntar a esta carta de encargo (“RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES. ASPECTOS MERCANTILES Y FISCALES”) realizado por Francisco David Adame Martínez y Carlos Javier Romero Plaza Miembros de la Sección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la Asociación Española de

Asesores Fiscales⁴, pero que siempre será fiscalmente más rentable que lo que se percibe ahora por las entidades A, B C y D.

¿Qué opción sería más beneficiosa?

REQUISITOS DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 4 OCHO DOS DE LA LIP SOBRE LA HOLDING

La Holding debe reunir los siguientes requisitos para poder considerarse como tal:

- Poseer al menos el 5% de los derechos de voto de las sociedades participadas;
- Que esa posesión es detentada con la finalidad de dirigir y gestionar la participación;
- Que dispone de la correspondiente organización de medios materiales y personales para ello;
- Que las entidades participadas no sean patrimoniales.⁵

Todo ello sin perjuicio de cumplir los requisitos generales exigidos en el artículo 4 Ocho Dos de la LIP.

- Participación mínima sobre el capital social de la entidad directamente participada por el sujeto pasivo (5% individual o 20% conjunto).
- Prestación de servicios de dirección por el sujeto pasivo en la entidad directamente participada, y consecuente retribución de esta a aquel por dichas funciones.
- Sociedad participada no patrimonial

⁴ RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES. ASPECTOS MERCANTILES Y FISCALES. Autores: Francisco David Adame Martínez y Carlos Javier Romero Plaza Miembros de la Sección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asociación Española de Asesores Financieros. [baf_2016_01_T_retribucion-de-administradores.pdf \(aedaf.es\)](#)

⁵ Este punto resulta controvertido. Como ya se ha indicado que la sociedad participada no sea patrimonial es un requisito propio de la exención contemplada en la LIP. Sin embargo, en los casos de grupos empresariales con Holding, dicho requisito debe cumplirse como en una doble instancia. Primeramente, en sede de la Holding, ya que esta es la sociedad directamente participada por el sujeto pasivo, y son las participaciones de este sobre aquella las que gocen de la exención. Sin embargo, eso podría suponer la extender la extensión a sociedades participadas indirectamente por el sujeto pasivo, en contra del criterio del legislador. Por ello, es imprescindible que la Holding participe a su vez en sociedades no patrimoniales, o por lo menos que estas no supongan el 50% de su activo. De esta forma, se excluye de la exención la parte proporcional correspondiente al activo patrimonial que ostente la Holding.

CONCLUSIÓN

Sin ánimo de alargarnos más de lo debido en la primera consulta, haremos un breve resumen del porqué se aconseja al consultante constituir una empresa Holding sobre su patrimonio empresarial, como opción más favorable desde la perspectiva fiscal de la empresa familiar de Abel y Cristina.

	SIN HOLDING	CON HOLDING
ENTIDAD PARTICIPADA NO PATRIMONIAL	Todas las entidades participadas deberán destinarse a la realización de una actividad afecta.	Todas las entidades participadas deberán destinarse a la realización de una actividad afecta.
PARTICIPACIÓN MÍNIMA DIRECTA	Necesaria en Sociedades A, B, C y D.	Suficiente sobre la Holding.
SERVICIOS RETRIBUIDOS DE GESTIÓN QUE SUPEREN EL 50% DE LOS RENDIMIENTOS NETOS DEL TRABAJO	Deben prestarse y retribuirse en cada sociedad.	Solo deben prestarse y retribuirse por la Holding.



PREGUNTA 2

El mismo consultante, preocupado, a causa de su edad, por el devenir de las empresas que suponen el vehículo por el que desarrolla su actividad económica, solicita un asesoramiento en cuanto a la fiscalidad en la sucesión de las empresas entre aquel y sus hijos

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

¿Cuál será la tributación en el Impuesto sobre Donaciones?

La segunda consulta que nos hace Abel está relacionada con la planificación sucesoria.

Cabe recordar que Abel y Cristina tienen 4 hijos en común:



Juan 38 años Residencia: Madrid	Paloma 35 años Residencia: Granada	Blanca 28 años Residencia: Málaga	Pedro 25 años Residencia: Granada Minusvalía 33%
---------------------------------------	--	---	---

Según lo que nos comunica Abel, su deseo es jubilarse, y por actos inter vivos, permitir a sus hijos entrar a formar parte del capital social de algunas compañías.

Para ello pretende realizar seis negocios jurídicos (a efectos fiscales):

- Transmisión de la parte proporcional sobre la sociedad A1, S.L. y la sociedad D.1, S.L. de Cristina a su hijo Juan.
- Transmisión de la parte proporcional sobre la sociedad A1, S.L. y la sociedad D.1, S.L. de Abel a su hijo Juan.
- Transmisión de la parte proporcional sobre la sociedad C1, S.L. y la sociedad C.2, S.L. de Cristina a su hija Blanca

- Transmisión de la parte proporcional sobre la sociedad C1, S.L. y la sociedad C.2, S.L. de Cristina a su hija Blanca
- Transmisión de la parte proporcional sobre la sociedad D3, S.L, de Cristina a su hijo Pedro.
- Transmisión de la parte proporcional sobre la sociedad D3, S.L, de Cristina a su hijo Pedro.

Esto es así, por que la acumulación de donaciones, prevista en el artículo 30.1 de la LISD, para evitar elusiones en el tipo marginal aplicable, obliga a la acumulación de donaciones entre el mismo donante y donatario⁶; y en el presente caso hay dos donantes distintos para cada donatario.

A su hija Paloma no le transmitiría nada, ya que en la actualidad es directora comercial y miembro del Consejo de Administración de la sociedad B.

El primer inciso que se debe hacer acerca de la consulta que nos hace Don Abel, es que habrá que respetar en todo caso el contenido de las legítimas según todo lo estipulado en la sección 5ª del Capítulo II, Título III, Libro Tercero del Código Civil. Presuponiendo que lo pretendido por Abel no perjudica la legítima de ninguno de sus hijos, procederemos al análisis que nos solicita.

El segundo inciso viene predeterminado por la naturaleza ganancial de lo que se pretende donar. El artículo 1363 del Código Civil, establece que *“serán también de cargo de la sociedad las cantidades donadas o prometidas por ambos cónyuges de común acuerdo, cuando no hubiesen pactado que hayan de satisfacerse con los bienes privativos de uno de ellos en todo o en parte”*. Teniendo en cuenta esto, por cada bien ganancial que se done (cada sociedad), se realizan dos donaciones, una por la mitad del marido y otra por la mitad de la mujer. Esto resulta beneficioso, en el sentido que divide el importe de lo que se transmite, por lo que en aquellos casos en que la operación esté gravada por un impuesto de tipo progresivo, el tipo marginal será menor.

El tercer y último inciso versa sobre uno de los hijos, Pedro. Este tiene una discapacidad reconocida del 33% por lo que le es de aplicación Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad. Esta ley contempla modificaciones tributarias que afectan a las aportaciones que se hagan a los patrimonios protegidos. Sobre este extremo se hará la correspondiente mención cuando proceda.

⁶Art.30.1 de la LISD: Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados **entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto**. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

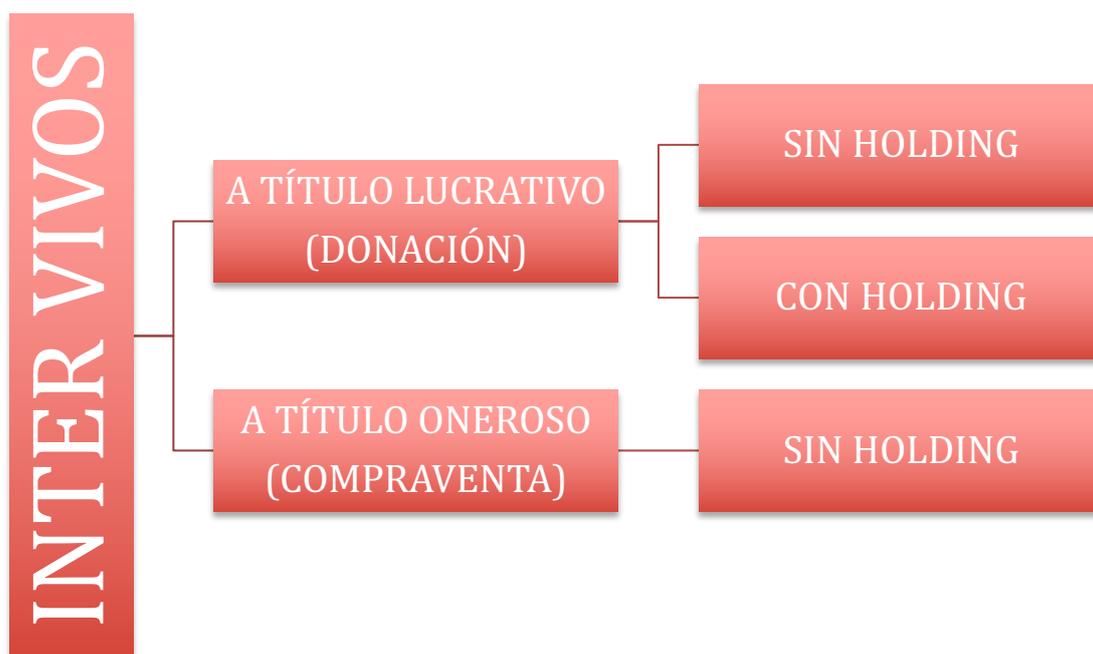
Aclarado lo anterior, lo que Abel nos propone en un primer momento es que dichas transmisiones se realicen en forma de donación. Sin embargo, posteriormente nos pide que analicemos las donaciones en dos paradigmas jurídicos distintos:

Donación de las sociedades según el panorama social actual y donación de las sociedades indicadas tras la incorporación de la Holding.

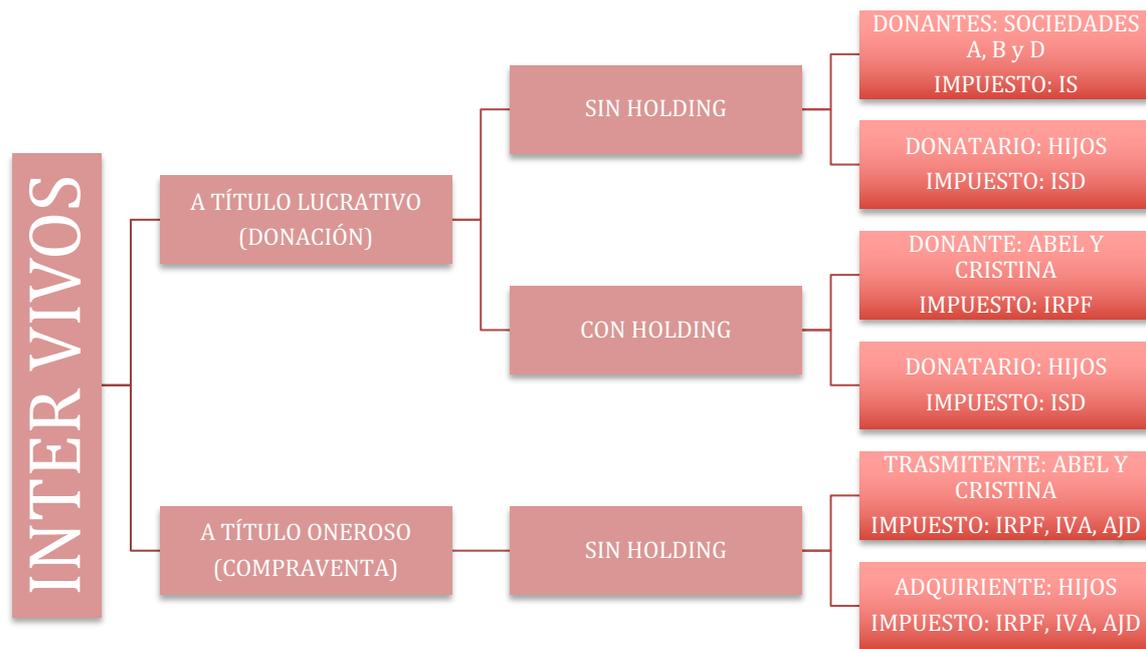
Respecto al último paradigma, también nos pregunta si de incorporar la Holding es más eficiente darles entrada a sus hijos directamente en esta, en vez de transmitirles las sociedades participadas, y los efectos en el IRPF de cada opción.

Por último, examinaremos si la más eficiente de las formas de transmisión onerosa con el negocio de la transmisión lucrativa de las participaciones de cada sociedad, es decir una compraventa de sociedades en el panorama actual, sin holding.

Todo lo anterior, para mayor comprensión del cliente, se refleja en el siguiente gráfico, el cual, de forma esquemática expone los distintos actos jurídicos a analizar:



A continuación, se exponen de forma sucinta, los impuestos aplicables a cada sujeto pasivo en las diferentes situaciones jurídicas:



OPCIÓN 1: ACTO INTER VIVOS A TÍTULO LUCRATIVO: TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES DE LA ENTIDAD DIRECTAMENTE PARTICIPADA POR EL TRANSMITENTE PERSONA JURÍDICA.

SUJETO PASIVO DONANTE:

En este caso, el sujeto pasivo son las entidades que participan directamente sobre las que componen el objeto donado.

Por ello, hay que acudir a la Ley del Impuesto de Sociedades:

Según la LIS, los donativos y liberalidades no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles.⁷

Es decir, de escoger esta opción, las sociedades A, C y D, tendrán que realizar un ajuste extracontable positivo. O lo que es lo mismo, contablemente tendrán. Una pérdida de valor de 600.000, 1.740.000, y 620.000 euros respectivamente que no podrán deducir de la base imponible.

Indicar en este apartado, que en la ley del impuesto sobre sociedades existía una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las aportaciones realizadas en favor de patrimonios protegidos, aunque ahora mismo está derogada.

⁷ Artículo 15 LIS

SUJETO PASIVO DONATARIO:

Los donatarios son los hijos, como personas físicas.

Como donatarios, serán sujetos pasivos del Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Sin embargo, como personas físicas, no tendrán que declarar nada de la donación en sede del IRPF, ya que según el artículo 6.4 de la Ley del IRPF las rentas sujetas al ISD, no estarán sujetas al IRPF.

Respecto a las transmisiones lucrativas de participaciones “inter vivos” la legislación actual prevé un tratamiento muy beneficioso supeditado a que se den determinados requisitos:

- El objeto transmitido, es decir, las participaciones, deben estar exentas del IP (artículo 4, ocho, dos).

- Qué a su vez, el sujeto pasivo cumpla los requisitos recogidos en el artículo 20.6 de la LISD:

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 viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

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

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

Este tratamiento responde a una voluntad legislativa cuya pretensión es facilitar el mantenimiento y la sucesión de la empresa familiar, siempre y cuando esta, realmente sea la fuente de ingresos de lo que se considera el conjunto familiar.

Sin embargo, no merece la pena prestarle más atención si se decide utilizar esta opción, dado que el sujeto pasivo transmitente es la sociedad propietaria de las participaciones.

Para que los bienes y derechos estén exentos en el impuesto sobre el patrimonio, estos deben quedar afectos a la actividad empresarial del sujeto pasivo. A su vez dicha actividad empresarial debe ser desarrollada de forma habitual y directa por el mismo.⁸

Asimismo, el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto personal, por lo que el sujeto pasivo es la persona física.

En este caso, no se puede aplicar la exención del impuesto sobre el patrimonio dado que los bienes y derechos que se transmiten son propiedad de personas jurídicas.

Por tanto, los donatarios deberán integrar en la base imponible el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles⁹.

La cargas y deudas deducibles en caso de transmisiones lucrativas inter vivos vienen contempladas en el artículo 12 del mismo cuerpo legal:

“Del valor de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.”

En cuanto a la base liquidable, al no ser de aplicación la reducción del 95% que se comentó al principio, y por no ser aplicable ninguna otra en apariencia, ya que, de nuevo, quien realiza la donación es una persona jurídica, y por tanto no parte del conjunto familiar de los donatarios, se conduce necesariamente a que la base liquidable coincidirá con la base imponible.

En este punto, hay que hacer referencia a la que el impuesto sobre sucesiones y donaciones es un impuesto parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas. Las normas sobre financiación autonómica establecen como punto de conexión la Comunidad Autónoma *“donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo”*.

Por tanto, en el caso concreto, los donatarios deberán revisar la legislación autonómica del lugar donde tienen la residencia, para cerciorarse de si concurre alguna

⁸ Artículo 4 Ocho Uno LIP.

⁹ Artículo 9, b) LISD

reducción de la base imponible según sus circunstancias personales. En cualquier caso, con los datos aportados, hay que concluir que no son de aplicación.¹⁰

Finalmente, para realizar el cálculo de la cuota tributaria, será preciso realizar lo siguiente:

- Aplicación de la tarifa progresiva sobre la base liquidable. Recordemos en este punto que, al ser un impuesto parcialmente cedido, por lo que, de existir, deberá aplicarse la tarifa regulada en la Comunidad Autónoma del lugar de residencia.¹¹
- Aplicación del coeficiente por el patrimonio preexistente. Abel nos ha comunicado que todos los donatarios tienen un patrimonio preexistente de 200.000, sin embargo, esto se aplica con relación al grupo de parentesco con el donante, extremo el cual es de imposible determinación dado el caso concreto.¹²
- A la cuota tributaria resultante le son de aplicación las deducciones por doble imposición, por cuotas satisfechas por donaciones acumuladas o las contempladas para donaciones de inmuebles sitos en Ceuta o Melilla.

Al no se de aplicación ninguna de estas deducciones, la cuota tributaria, coincidirá con la cuota íntegra.

¹⁰**Para las adquisiciones inter vivos en Andalucía se establecen las siguientes:** Junto a las reducciones generales establecidas por el estado existen estas otras reducciones autonómicas: Reducción propia por la donación de dinero a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual, reducción propia por la donación de vivienda habitual a descendientes con discapacidad, Reducción propia por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional, mejora autonómica en la reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, tanto para aquellas personas que tengan relación de parentesco con el transmitente como para aquellas otras sin relación de parentesco y reducción propia por la adquisición «inter vivos» de explotaciones agrarias.

Para las adquisiciones inter vivos en Madrid se establecen las siguientes: Donación en metálico, Reducción por empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y Reducción por bienes del Patrimonio Histórico Español o Cultural de las Comunidades Autónomas.

¹¹ Artículo 21 LISD

¹² Artículo 22 LISD

¿Resultaría más beneficioso efectuar la donación en la situación actual o tras la incorporación de la sociedad holding? En caso de constituirse la sociedad holding, ¿sería más eficiente darles entrada en el capital de las sociedades operativas, o dar a todos entrada en el capital de la sociedad holding? ¿Por qué? ¿Cuáles serían las implicaciones en el IRPF en uno u otro caso?

OPCIÓN 2: ACTO INTER VIVOS A TÍTULO LUCRATIVO: TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES DE LA ENTIDAD DIRECTAMENTE PARTICIPADA POR EL TRANSMITENTE PERSONA FÍSICA.

SUJETO PASIVO: DONANTE

En esta segunda opción, el matrimonio dona como personas físicas las participaciones que ostentan sobre la sociedad Holding.

Por tanto, la operación en sede de donante, de estar sujeta, será una ganancia o pérdida patrimonial a efectos del IRPF de cada esposo.

En el artículo 33.3 c) de la LIRPF se contempla lo siguiente¹³:

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

Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es decir, la transmisión lucrativa de empresas o participaciones regulada en el artículo 6 del artículo 20 de la LISD no está sujeta al IRPF:

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

¹³ Consulta DGT V0261-20 de 4 de febrero de 2020.

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 viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

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

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

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

Según la LISD, hay que hacer una ulterior remisión a otro texto legislativo, la LIP, en concreto al artículo que regula y contempla la exención sobre el impuesto al patrimonio.

Por tanto, la transmisión lucrativa deberá cumplir, en origen, los requisitos para acceder a la exención del IP. Recordemos que estos son los siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

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

Como se examinó en la primera consulta, los requisitos expuestos se cumplirían de existir una Holding. Por lo tanto, la transmisión de las participaciones a título lucrativo gozará de la reducción del 95% sobre la base imponible. Y, lo que es más relevante en

sede de donantes, las ganancias o pérdidas patrimoniales no serán consideradas como tal respecto al IRPF de Abel y Cristina.

Por tanto, por lo hasta aquí expuesto, esta opción, en cuanto a la eficiencia fiscal para el transmitente, resulta la menos gravosa, ya que está exenta de tributación.

SUJETO PASIVO: DONATARIO

De nuevo, los donatarios no varían. Siguen siendo los hijos, como personas físicas.

Por tanto, son sujetos pasivos del ISD. Sin embargo, en contra de lo que ocurría en la primera opción, mediante esta operación, gozarán por las razones anteriormente expuestas de una reducción del 95% en la Base Imponible.

Además, en este caso, Blanca y Pedro podrán aplicar una mejora de la reducción del 99%, ya que así se contempla en la legislación autonómica de Andalucía.

Todo lo demás prosigue tal y como se estableció en la opción uno:

- Aplicación de la tarifa progresiva sobre la base liquidable. Recordemos en este punto que, al ser un impuesto parcialmente cedido, por lo que, de existir, deberá aplicarse la tarifa regulada en la Comunidad Autónoma del lugar de residencia.¹⁴
- Aplicación del coeficiente por el patrimonio preexistente. Abel nos ha comunicado que todos los donatarios tienen un patrimonio preexistente de 200.000, y a diferencia de la primera opción, como son sus padres quienes transmiten las participaciones, se les aplica el coeficiente más beneficioso (1,000) tanto por el importe de patrimonio preexistente como por pertenecer los 3 donatarios al grupo I y II según grado de parentesco con los transmitentes.
- A la cuota tributaria resultante le son de aplicación las deducciones por doble imposición, por cuotas satisfechas por donaciones acumuladas o la bonificación del 50 por 100 en las donaciones de inmuebles sitos en Ceuta o Melilla.
En este caso, de nuevo, Blanca y Pedro podrán aplicar una bonificación del 99% en la cuota tributaria por estar incluidos en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20 de la presente Ley, siempre que se formalice en documento público (y

¹⁴ Artículo 21 LISD

se justifique el origen de los fondos en los casos donde la donación sea metálico*).¹⁵

* Como es lógico, deberán pagar el impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados, pero en ningún caso dicho importe resultará determinante.

En definitiva, la cuota tributaria a satisfacer por los donatarios en esta opción resulta muy competitiva, ya que en el peor de los casos se reduce en un 95% por ciento de lo que habría de pagarse generalmente en sede de este impuesto por la adquisición lucrativa.

¿Sería más eficiente venderles las participaciones / acciones en dichas sociedades?

OPCIÓN 3: REPERCUSIÓN FISCAL DE LA TRANSMISIÓN DE LAS PARTICIPACIONES

Si quien vende las participaciones sociales es una **sociedad mercantil**, deberá sumar a la base imponible del Impuesto de Sociedades la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión. Sin embargo, no prestaremos más atención a esta opción, ya que por la consulta realizada entendemos que en la transmisión onerosa de las participaciones los transmitentes serían Cristina y Abel, no la Holding.

Si es una persona **física** quien vende las participaciones sociales, la tributación variará según el beneficio que obtengan. Para ello hay que aplicar las normas especiales de valoración del artículo 37.1 de la LIPRF. Concretamente el apartado b, dado que las sociedades que se transmiten son de responsabilidad limitada, ergo los valores objeto de transmisión son valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores.

Se deberá ingresar en la Base imponible del ahorro la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición como ganancia patrimonial. Para determinar el valor de transmisión habrá que tener en cuenta los siguientes límites para hallar el valor de transmisión correspondiente¹⁶:

¹⁵ 33 ter del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos

¹⁶ Consulta DGT V3278-20 de 4 de noviembre de 2020.

“Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.”

Respecto a los compradores, al ser una contraprestación, no dará lugar a ganancia o pérdida respecto al IPRF.

Asimismo, en virtud del artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (en adelante, LMV) este tipo de operaciones quedan exentas del IVA Y ITPAJD.

Por último, añadir que una de las diferencias a tener en cuenta entre donar o vender las participaciones, es la concerniente a la plusvalía de las participaciones.

Mientras que, en las transmisiones lucrativas, el donatario de subroga en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes transmitidos, en las adquisiciones lucrativas dichos valores se actualizan al valor del momento de la transmisión. Es decir, deberán contemplar el destino que los hijos quieren dar a esas participaciones, pues si el fin es venderlas, al adquirirlas por donación deberán mantenerlas los años necesarios para mantener la exención y la plusvalía que tendrán que pagar será la generada desde el momento en que las adquirió el donante, por lo que, de haberse revalorizado, esté importe será mayor que si las adquieren por contraprestación.

CONCLUSIÓN:

Siempre y cuando no se desee enajenar las participaciones en sede de adquirente, la opción más beneficiosa será la de efectuar la donación tras la constitución de la Holding.

PREGUNTA 3

Por último, Abel, nos comunica que tiene intención de transmitir a fecha de 1 de septiembre de 2021 dos inmuebles a dos de sus hijos. Por ello, pide que le ayudemos a determinar las implicaciones fiscales de dicha operación tanto en sede de los donantes como de los donatarios, y en su caso que le comuniquemos si existe algún otro negocio jurídico más recomendable desde el punto de vista fiscal.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

Implicaciones fiscales de dicha operación tanto en sede de los donantes como de los donatarios. Si el matrimonio falleciese con anterioridad a efectuar dicha donación ¿cuál sería la tributación en ese caso?

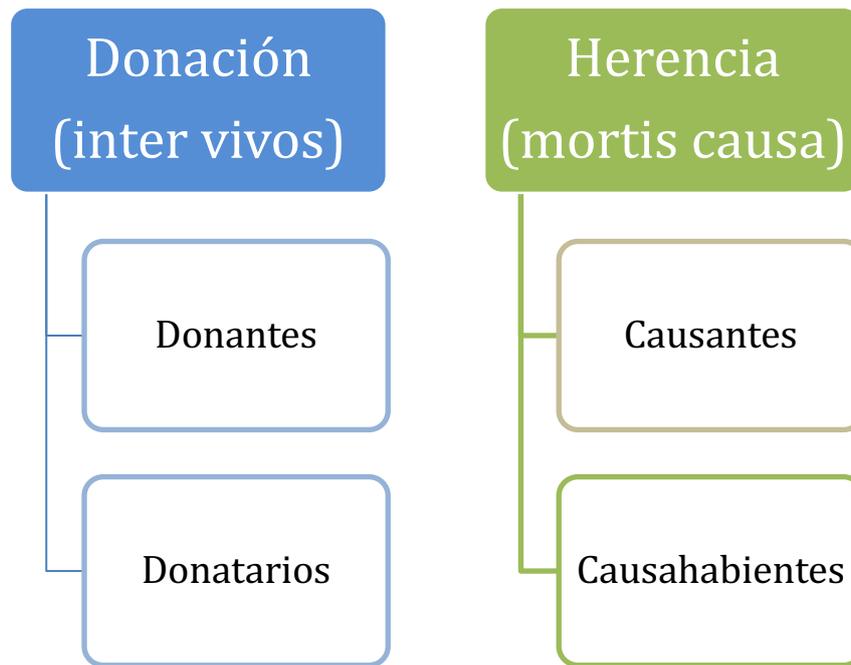


-Inmueble sito en Málaga.
 - Fecha adquisición: 16/06/2020
 - Precio adquisición: 100.000 euros.

Valor AEAT	Valor catastral	Valor construcción	Valor real
132.202	145.000	100.000	350.000

-Inmueble sito en Madrid.
 - Fecha adquisición 20/12/2015
 - Precio adquisición: 580.000 euros.

Reforma	Valor catastral	Valor construcción	Valor real
50.000	450.182	385.158	820.000



Antes de entrar a analizar los impactos fiscales de las operaciones que se nos consultan, resaltar que no es de aplicación la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2021 (publicada el 25 de noviembre de 2021). Esta sentencia promovía un método de valoración de las plusvalías menos lesivo, atendiendo a la capacidad económica.

TRIBUTACIÓN DE LA DONACIÓN:

EN SEDE DE DONANTES:

Abel y Cristina deberán tributar como ganancias patrimoniales al tipo del ahorro del IRPF por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión.

El valor de adquisición será el importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado y el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En este sentido hay que destacar los siguientes puntos:

- Abel y Cristina son propietarios a partes iguales de cada inmueble por lo que, calculadas las plusvalías, habrá que dividir las entre dos.

- Ganancia patrimonial Inmueble Málaga:

-Valor de adquisición (no hay costes añadidos)	+valor de transmisión	Ganancia
100.000	350.000	250.000

- Ganancia patrimonial Inmueble Madrid:

-Valor de adquisición (más mejora)	+valor de transmisión	Ganancia
630.000	820.000	190.000

De esta forma deberán ingresar 220.000 cada uno en su base imponible del ahorro por IRPF.

EN SEDE DE DONATARIO:

Los donatarios deberán satisfacer el importe correspondiente al impuesto de donaciones. La base imponible será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

- Base imponible Inmueble Málaga:

145.000 euros

- Base imponible Madrid:

450.182 euros

Tanto la normativa autonómica de Madrid como la de Andalucía contemplan una **bonificación del 99%** en la cuota tributaria derivada de adquisiciones "inter vivos" en los contribuyentes que pertenezcan a los grupos I o II, siempre que se formalice en documento público (y se justifique el origen de los fondos en los casos donde la donación sea metálico).

IIVTNU:

El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un impuesto local que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana por la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título.

A causa de que la transmisión de que los terrenos se hace a título lucrativo, el sujeto pasivo será la persona física o jurídica del artículo 35.4 LGT que adquiera el terreno; es decir, los hijos.

En cuanto a la cuantificación de este impuesto, la base imponible se identifica con el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento de devengo.

- Incremento del valor del terreno Málaga

VALOR DEL TERRENO	PORCENTAJE INCREMENTO (11 años completos)	INCREMENTO
45.000	35,2	15.840

- Incremento del valor del terreno Madrid

VALOR DEL TERRENO	PORCENTAJE INCREMENTO (5 años completos)	INCREMENTO
70.000	10	7.000

A sendas bases imponibles es de aplicación el tipo del 29% según las Ordenanzas municipales de Madrid y Málaga.

De cara a realizar una planificación sucesoria, ¿qué opción resultaría más beneficiosa: que efectuar la donación de los inmuebles o que los descendientes adquiriesen dichos inmuebles *mortis causa*?

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA:

Para no repetirnos, en este apartado trataremos las diferencias respecto de la transmisión lucrativa:

- No existe tributación en sede de IRPF.
- Respecto de la tributación por ISD tienen reconocida la misma bonificación del 99% de la cuota tanto en Madrid como en Málaga.
- En lo que respecta al incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, las ordenanzas municipales contemplan tratos más beneficios para aquellos terrenos adquiridos mortis causa, siempre y cuando tuvieran la consideración de vivienda habitual del causante. Así las cosas, para el terreno de Málaga se podrá aplicar una bonificación del 80% al tener constituida una vivienda cuyo valor catastral es inferior a 150.000 euros; mientras que sobre el IIVTNU del terreno de Madrid corresponderá una bonificación del 40%.

Tengan o no la consideración de vivienda habitual las viviendas que se pretenden transmitir, siempre será más rentable la transmisión “mortis causa” por no estar gravada en sede de transmitente.

CONCLUSIÓN

Se aconseja a Abel y Cristina no realizar ningún negocio jurídico de transmisión lucrativa de los inmuebles en vida, ya que, como se ha expuesto a lo largo del estudio, el impacto fiscal es mayor al quedar gravada la operación en sede de transmitente como una ganancia patrimonial a los efectos del IRPF. Lo cual no ocurre si la transmisión se produce “mortis causa”.

PREGUNTA 4:

El cliente Juan García, trabaja como Director Financiero, y tiene su residencia en Madrid. La consulta que nos hace versa sobre las percepciones que obtiene por la Sociedad D, S.L, a la que presta sus servicios. Quiere saber el tratamiento respecto al IRPF que obtendrá dichas percepciones.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

Analizar la tributación de las percepciones de D. Juan durante el ejercicio 2020.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas lleva implantado en España desde 1978. Este ha sufrido numerosas reformas, sin embargo, el hecho imponible ha permanecido siempre invariable: la obtención de renta por el sujeto pasivo, a excepción de las adquisiciones lucrativas que se encuentren reguladas por la LISD.¹⁷

La especialidad de que en la propia LIRPF no se establezca una definición que determine y delimite que se entiende por “renta”, sino que se ofrezcan grandes bloques de tipos de renta constituidos por listas de elementos con origen común, pero tratamiento fiscal diferenciado, conlleva la consecuencia de que el tratamiento fiscal en sede del IRPF no sea unitario.

Según la LIRPF, como se ha señalado, existen cuatro bloques diferenciados de tipo de rentas según su origen: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas y ganancias y pérdidas patrimoniales.

La consulta que nos hace el D. Juan versa exclusivamente sobre percepciones consideradas rendimientos íntegros del trabajo al tener su origen en la propia relación laboral que vincula al sujeto pasivo con el pagador. Sin embargo, y como ya se ha comentado, este bloque está formado por distintos elementos cuyo origen es el mismo (trabajo por cuenta ajena) pero que difieren en el tratamiento fiscal.

Por ello, conviene ir analizando las diferentes percepciones a fin de conocer el efecto fiscal que pesa sobre cada una de ellas:

¹⁷ Artículo 2 LIRPF

- Sueldo base de 95.000 €, más una retribución variable del 15%:

Tanto el sueldo base de 95.000 euros, como los 14.250 euros que cobra como retribución variable, D. Juan García son considerados a los efectos del IRPF como rendimientos íntegros del trabajo tal y como viene establecido en el supuesto a) del artículo 17 apartado primero de la LIRPF

La única especialidad en este aspecto está relacionada con la retribución variable ya que el Sr. García no menciona si dicha retribución variable ha tenido un periodo de generación de más de dos años, ya que en ese caso tendría un tratamiento diferente. Entendiendo que este rendimiento tiene una generación anual, dicho tratamiento especial, cuya especialidad es la aplicación de una reducción del 30 por ciento, se explicará más detalladamente cuando concurra.

Por todo lo anterior, el Sr. García deberá incluir el importe total (109.250 euros) como rendimiento íntegro del trabajo.

- Seguro médico abonado por la empresa: 1.500 €, del que se ha beneficiado él y su hijo de 4 años de edad.

Esta percepción se encuentra incluida en el bloque de rendimientos íntegros del trabajo, por de nuevo, tener su origen en la relación laboral del pagador y el sujeto pasivo. Bien es cierto, que se trata de una retribución en especie¹⁸, ya que lo que el Sr. García percibe es un servicio y no una cantidad dineraria. En este caso, el tratamiento especial que le otorga la ley se encuentra recogido en el artículo 42 apartado 3 letra c).

Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

(...) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

Es precisamente porque se benefician tanto el Sr. García como su hijo del seguro médico, que estarán exentos 1000 de los 1500 euros totales que aquel percibe en este concepto.

¹⁸ Respecto a las retribuciones en especie, señalar que el Estatuto del Trabajador contempla en el artículo 26 un límite máximo del 30% de estas sobre el salario bruto.

Por tanto, solo serán rendimientos íntegros del trabajo 500 euros.

- Gastos de representación: 2.000 €

Este tipo de retribución viene ejemplificado en el apartado primero, letra c del artículo 17, y dado que la ley no otorga ningún tratamiento diferenciado, la totalidad de su importe (2.000 euros) será considerado como rendimiento íntegro del trabajo.

- Plus de mejor desempeño: 5.000 €

Con esta percepción tenemos la misma disyuntiva que la relativa a la retribución variable: generación inferior o superior a dos años.

En este sentido, se entenderá, de nuevo, que su generación es anual. A los efectos, debe englobarse en el supuesto de sueldos y salarios del artículo 17. 1 a) dado que es una percepción salarial. Por ello, la totalidad de su importe (5.000 euros) será considerada rendimiento íntegro del trabajo.

- Premio de antigüedad: 8.000 €

El Sr. García, ha comunicado que la empresa otorga este tipo de retribución por permanecer 20 años en la empresa. Esta circunstancia, como ya se mencionó, implica un tratamiento fiscal más beneficioso. Pues, aunque estemos ante un rendimiento íntegro del trabajo, por tener naturaleza salarial, y nacer de la relación laboral entre pagador y perceptor- sujeto pasivo; se puede aplicar una reducción del 30% tal y como viene establecido en el artículo 18.2 de la LIRPF.

Respecto a esto, conviene señalar que la ley establece unos límites para su aplicación:

Esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado (...).

(...) La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

El Sr. García no nos ha comunicado que haya aplicado esta reducción en los cinco años anteriores, y como el importe total no supera los 300.000 euros, la cantidad a imputar como rendimiento íntegro del trabajo será la de 5.600 euros.

Todo ello se establece en numerosas consultas vinculantes (v.gr. Consulta DGT V0013-14 de 3 de enero de 2014).

- Plan de pensiones abierto a nombre de Juan 7.000 €.

Esta percepción en especie, de nuevo, tiene su origen el vínculo laboral del pagador con el perceptor-sujeto pasivo. Por tanto, es considerada como rendimiento íntegro del trabajo. Sin embargo, el legislador le da un tratamiento especial, ya que sobre el importe total de la Base Imponible euros se puede practicar una reducción del importe de esta percepción en concepto de *aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social*¹⁹.

Sin embargo, esta reducción tiene unos límites claramente establecidos en el artículo 52 LIRPF:

“se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

b) 2.000 euros anuales.

Este límite se incrementará en 8.000 euros, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales”.

Los citados límites tienen poco impacto a la hora de rebajar el importe de la reducción aplicable a la BI del Sr. García ya que no se rebasa ninguno de los dos. Por ello, podrá reducir el importe total de 7.000 euros.

- El cargo de Seguridad Social abonado asciende a 2.400 €.

En el artículo 19 de la LIRPF, viene contemplado el rendimiento neto del trabajo. Este se determina al restar al importe total de los rendimientos íntegros del trabajo, los conceptos recogidos en el mismo artículo. Entre los mencionados conceptos se encuentran las aportaciones a la Seguridad Social, por lo que el importe de 2.400 euros vendrá a minorar los rendimientos íntegros del Sr. García.

¹⁹ Artículo 51 LIRPF

- La empresa tiene cedido a Juan desde 2017, el libre uso de un vehículo marca Audi, que la empresa tiene a título de renting por el que satisface 3.000€ al mes, sin que la sociedad le repercuta al trabajador el ingreso a cuenta al respecto y valorado en 120.000€.

Esta percepción en forma de uso de vehículo tiene origen, como todas las anteriores, en la relación laboral. Es por ello, que debe ser considerada como rendimiento íntegro del trabajo. La especialidad en este tipo de renta es como hallar el importe en que debe valorarse a los efectos de imputarla a la BI.

Las reglas de valoración de las retribuciones en especie se encuentran recogidas en el artículo 43 de la LIRPF. El apartado 1 cardinal primero letra b) determina como ha de valorarse el uso de vehículo.

En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientemente energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

Como nos comunica Juan, la retribución en especie que analizamos consiste en la cesión del uso del vehículo. Asimismo, nos indica que es una cesión de libre uso, con lo que entendemos que Juan lo destina tanto a fines profesionales como particulares.

Por tanto, habrá que calcular el 20 (ya que no se nos comunica que sea un vehículo eficiente energéticamente) sobre los 120.000 euros que Juan nos indica que cuesta.

Según estas normas, el rendimiento en especie por la cesión del uso del vehículo será de 24.000 euros. A esto hay que sumarle el ingreso a cuenta que proceda, dado que D. Juan ha señalado que la empresa no se lo ha repercutido. Así se establece en la CV 1171-08 de 6 de agosto de 2008:

Repercusión del ingreso a cuenta y regularización de tipo de retención.

Finalmente, la entidad consultante pregunta sobre el tratamiento fiscal de la repercusión al trabajador del ingreso a cuenta que, en su caso resulte de aplicación, y sobre la obligación de la entidad consultante de regularizar el tipo de retención como consecuencia de la disminución que pudiera producirse en las retribuciones que habían sido tenidas en cuenta para determinar el tipo de retención que se venía aplicando, derivada de la aplicación del Plan objeto de consulta.

Respecto a la primera cuestión hay que señalar que según dispone el apartado 2 del artículo 43 de la Ley del Impuesto, en los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en la ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

Por tanto, y siguiendo este criterio²⁰, la valoración final de esta remuneración en especie asciende a 32.880 euros, ya que el tipo de retención a aplicar sobre los 24.000 euros es del 37%.

- Tipo de retención e ingreso a cuenta aplicado por la empresa: 37%.

El artículo 99 de la LIRPF impone el deber a las personas físicas o jurídicas que satisfagan rentas sometidas a este impuesto a practicar retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, con el fin de facilitar el pago de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

Por ello, cuando el sujeto pasivo realice el cálculo de la cuota tributaria deberá restar el importe resultante de las retenciones practicadas a la cuota líquida.

Este análisis sobre las percepciones del trabajo se apoya, entre otras, en la consulta vinculante de la DGT V1171-08, de 6 de junio de 2008.

²⁰ Y artículo 99.6 de la LIRPF.

¿Qué gastos serán deducibles o estarán exentos en el IRPF de Juan?

CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE GENERAL:

Percepción	Tratamiento fiscal	LIRPF	Importe a ingresar a la BI
Salario base	Rendimiento íntegro del trabajo	artículo 17.1. a)	95.000,00 €
Retribución variable	Rendimiento íntegro del trabajo	Generación inferior a 2 años: artículo 17.1. a) *	14.250,00 €
Seguro médico	Rendimiento íntegro del trabajo. Retribución en especie.	Exención del artículo 42. c) sujeto a cumplimiento requisitos cardinales 1º y 2º	500,00 €
Gastos de representación	Rendimiento íntegro del trabajo. Retribución en especie.	artículo 17. 1. c)	2.000,00 €
Plus al mejor desempeño	Rendimiento íntegro del trabajo	Generación inferior a 2 años: artículo 17. 1. a) *	5.000,00 €
Premio antigüedad	Rendimiento íntegro del trabajo	Generación superior a 2 años: artículo 18. 2. a)	5.600,00 €
Cesión de uso de vehículo	Rendimiento íntegro del trabajo. Retribución en especie.	artículo 43 LIRPF	32.880,00 €
Plan de pensiones	Rendimiento íntegro del trabajo. Retribución en especie.	Artículo 52	7.000,00 €
Seguridad Social	Gastos deducibles	Artículo 19.2 a)	-2.400,00 €
Mínimo deducible	Gastos deducibles ²¹	Artículo 19.2 f)	- 2.000,00 €
TOTAL BASE IMPONIBLE			157.830,00 €

²¹ En el artículo 19.2 f) el legislador admite un mínimo de 2.000 euros deducibles en todos los casos

CÁLCULO DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL:

Tipo de reducción	LIRPF	Importe
Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social	artículo 51 y 52	7.000,00 €
TOTAL BASE LIQUIDABLE		150.830,00 €

*El legislador, en atención al principio de equidad tributaria, contempla adecuaciones sobre la base liquidable con el fin de que el contribuyente pueda satisfacer sus necesidades básicas. Para ello la ley contiene cuatro mínimos exentos.

Mínimo aplicable	LIRPF	Importe
Mínimo por contribuyente ²²	artículo 57	5.550,00 €
Mínimo del descendiente ²³	artículo 58	2.400,00 €
TOTAL MÍNIMOS		7.950,00 €

CÁLCULO DE LA CUOTA ÍNTEGRA GENERAL:

Cabe recordar que el IRPF es un impuesto parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, por lo que según la residencia del contribuyente habrá que aplicar, además de los tipos de gravamen estatales, los autonómicos que procedan.

En este caso, al tener la residencia en Madrid, habrá que estar a lo contemplado para la Comunidad Autónoma de Madrid.

Asimismo, respecto del mínimo familiar, de nuevo en aras al principio de equidad, el legislador estableció un mecanismo de cuantificación igualitario respecto a las

²² Entendiendo que Juan no tiene 65 años.

²³ Entendiendo que su hijo de 4 años convive con el, y que no tiene más hijos.

circunstancias justificativas del mínimo. Es decir, que aquellos contribuyentes en la misma situación personal y familiar detrajeran la misma cuantía para atender a la misma, independientemente de sus ingresos.

Por ello, los mínimos no funcionan como una reducción de la base liquidable, lo cual alteraría la aplicación de los tipos, sino como un mínimo exento, que debe tenerse en cuenta a la hora de aplicar los tipos. Posteriormente, y tras la aplicación de la escala sobre el mínimo, se reduce de la cuota íntegra.

CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL:

TRAMOS	BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO	TIPO APLICABLE
PRIMER TRAMO	Hasta 60.000	8.950,75		
SEGUNDO TRAMO			90.830	22,50%
TOTAL CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL SIN MÍNIMOS				29.387,50 €
MÍNIMOS		TIPO APLICABLE		TOTAL EXENTO
7.950		9,50		755,25 €
TOTAL CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL CON MÍNIMOS				28.632,25 €

CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA:

TRAMOS	BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO	TIPO APLICABLE
PRIMER TRAMO	Hasta 53.407,20	7.395,81		
SEGUNDO TRAMO			97.423	21,00%
TOTAL CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA SIN MÍNIMOS				27.854,60 €
MÍNIMOS		TIPO APLICABLE		TOTAL EXENTO
7.950		9,00		715,50 €
TOTAL CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA CON MÍNIMOS				27.139,10 €

CÁLCULO DE LA CUOTA LÍQUIDA:

Para hallar la cuota líquida, el legislador con el fin de fomentar determinadas conductas o actividades en los contribuyentes prevé deducciones en la cuota íntegra de los mismos. Sin embargo, en el caso de Sr. García, no se nos ha comunicado ninguna circunstancia que legitime la aplicación de alguna deducción, por lo que las cuotas íntegras coincidirán en importe con las cuotas líquidas.

Por tanto, y tras sumar las cuotas líquidas estatal y autonómica, la cuota líquida total del Sr. García asciende a 55.771,35 euros.

CUOTA DIFERENCIAL:

Por último, debe tenerse en cuenta el tipo de retención que haya sufrido el contribuyente. La institución de la retención no es exclusiva del IRPF, sin embargo, dada la naturaleza de este impuesto y su capacidad recaudadora, el legislador pone especial cuidado por que las retenciones y pagos a cuenta correspondan con lo que efectivamente debería pagar el contribuyente. Pero hay ocasiones en que por no corresponderse lo retenido con lo efectivamente gravado puede salir a devolver por el Tesoro Público.

En este sentido, Juan nos ha indicado que se le ha practicado una retención de 37% sobre los rendimientos del trabajo obtenidos, esto es, sobre 162.230 euros. Por tanto, el importe de la retención efectivamente practicada ascendería a 60.025,10 euros.

Al minorar el importe de la retención sobre la cuota líquida total D. Juan obtiene una cuota diferencial negativa de 4.253,75 euros. Es decir, en la declaración de la renta del presente período la hacienda Pública tendrá una deuda con Juan en dicho importe.²⁴

CONCLUSIÓN:

D. Juan García, ha obtenido un importe total de 4.400 euros de gastos deducibles en el presente período impositivo del IRPF, que se dividen entre gastos de Seguridad Social (2.400 euros) y gastos mínimos legales (2.000 euros). Asimismo, será acreedor de la Hacienda Pública por un importe de 4.253,75 euros.

²⁴ Hay que puntualizar que como se expuso, el IRPF contempla varios bloques de tipos de renta, así como dos tipos de bases imponibles: general y del ahorro. Por ello, el cálculo del impuesto es en base a los datos aportados, sin perjuicio de que este pueda variar en caso de que Juan haya obtenido ingresos de diferentes fuentes.

PREGUNTA 5

A Cristina le ha tocado un premio de Loterías y Apuestas del Estado de 7 millones de euros. Acude a esta Asesoría Fiscal para que le saber el importe total que dispondrá después de impuestos.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

Nos piden confirmar de qué importe dispondrían para hacer inversiones, en concreto si el premio de 7 millones de € quedará sujeto a algún impuesto.

La LIRPF contiene en la disposición adicional trigésima tercera un tratamiento fiscal especial para premios de determinadas loterías y apuestas.

Hay que poner especial énfasis en “determinadas” pues para aplicar este tipo de gravamen la lotería o apuesta de la que traiga origen el premio, deben estar organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles; o por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior.

Ante la ausencia de concreción sobre este extremo por parte de Cristina, asumiremos que sí se cumple con lo previsto para poder aplicar el gravamen especial.

Asimismo, este gravamen especial deberá aplicarse por cada décimo, fracción o cupón; por lo que, de nuevo, se asume que los 7 millones de euros corresponden al mismo cupón premiado.

Por último, hay que indicar a cristina, que las ganancias obtenidas por cualquiera de los cónyuges en el juego pertenecerán a la sociedad de gananciales²⁵. Es decir, el premio será de Abel y Cristina a partes iguales.

²⁵ Artículo 1351 del Código Civil.

Ahora sí, procede examinar el tipo de gravamen con el fin de dilucidar qué parte quedará libre de impuestos para su utilización:

*“Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 40.000 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 40.000 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.
(...) En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.”*

Es decir, en un principio, de los 7.000.000 euros, habrá que deducir 40.000 euros en concepto de importe exento.²⁶

Sin embargo, al ser de titularidad compartida por pertenecer a la sociedad de gananciales, resultarán exentos 20.000 para cada titular (Abel y Cristina) sobre su parte correspondiente (3.500.000 euros).

“La base imponible del gravamen especial estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior.”

Los importes de las bases imponibles ascienden a 3.480.000 euros.

La cuota íntegra del gravamen especial será la resultante de aplicar a la base imponible prevista en el apartado 3 anterior el tipo del 20 por ciento

Según lo anterior, las cuotas íntegras a ingresar en las respectivas declaraciones del IRPF del matrimonio ascienden a 696.000 euros.

ESPECIALIDAD A CAUSA DE LA RETENCIÓN.

Como se ha visto, la LIRPF contiene un gravamen especial para este tipo de ganancias patrimoniales. No obstante, también en el desarrollo de la disposición adicional trigésima tercera, el legislador contempla una retención del 20% sobre la base imponible.

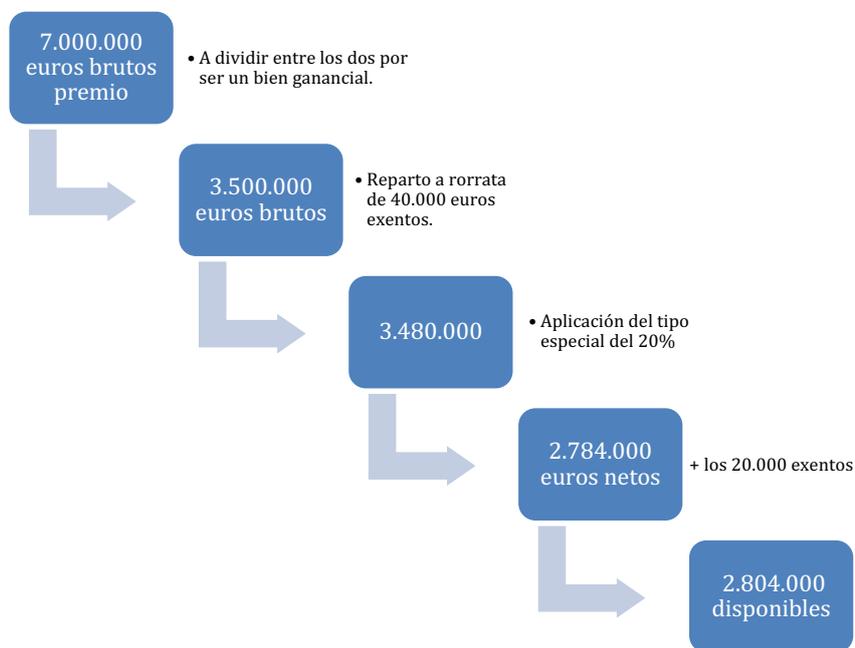
²⁶ Para poder realizar la exención de 40.000 asumiremos que Cristina pagó más de 0,50 céntimos en el cupón premiado.

Por tanto, la retención coincide con la cuota íntegra a ingresar, lo que supone que el tributo quedaría satisfecho desde un primer momento.

Esta conclusión también ha sido compartida por el legislador, que, a pesar de que exige a los contribuyentes la presentación de autoliquidación por este gravamen especial; exime de este deber a aquellos que hayan visto efectivamente retenido la ganancia patrimonial del premio en los términos establecidos en la disposición analizada.

CONCLUSIÓN

Tanto Cristina, como su marido Abel, obtendrán un importe neto de 2.784.000 euros tras impuestos.



PREGUNTA 6

Cristina, tras la consulta relativa al cálculo del importe neto que dispondrá sobre el premio de la lotería, nos realiza un siguiente encargo: Asesoramiento sobre el impacto fiscal de la operación de inversión que quiere llevar a cabo con la ganancia. La operación es la siguiente:

Utilizar un importe de 3 millones de € para comprar acciones de Repsol, S.A. en bolsa, orden que ejecutaría la sociedad holding a través de Bank of América.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

Confirmar si la compra de las acciones de Repsol devengaría algún impuesto, y en su caso, si la sociedad holding sería el sujeto pasivo o, por el contrario, no lo sería y por tanto no tendría coste alguno.

Debido a que la operación sobre la cual se nos consulta consiste en una transmisión a título oneroso, o lo que es lo mismo, una compraventa; el hecho imponible solo sería susceptible de estar gravado por IVA o ITPAJD.

Sin embargo, en el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, (en adelante, LMV) el legislador incluye un “régimen fiscal de las operaciones sobre valores”.

Precisamente porque lo que se pretende adquirir son valores, este régimen le es de aplicación.

De este régimen especial conviene resaltar que *la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*²⁷

Hasta aquí, por considerarse exenta, la siguiente pregunta de la consulta, relativa a la unidad o dualidad en sujeto pasivo y contribuyente no sería relevante. Sin embargo, esta cuestión cobra pleno sentido en relación con la reciente ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (en adelante, LITF), de 15 de octubre de 2020, y que lleva en vigor en España desde el 16 de enero del año 2021.

²⁷ Artículo 314.1 de la LMV.

La mencionada ley grava al tipo del 0,2 el precio satisfecho por la adquisición de los valores²⁸ (sin incluir costes de transacción, comisiones de intermediación ni demás gastos asociados a la operación). Es decir, el importe de 3 millones de euros satisfecho en la transmisión constituirá la Base Imponible de este impuesto.

Bien, pues con relación a la consulta sobre en quién recae la condición de sujeto pasivo y contribuyente de este impuesto surge la siguiente disociación²⁹:

- El contribuyente es el adquirente de los valores
- El sujeto pasivo es la entidad realice la adquisición por cuenta propia.

En este caso, el contribuyente será la Holding, como adquirente, mientras que el sujeto pasivo será la entidad Bank of América.

CONCLUSIÓN

Fiscalmente, Cristina quedará libre de cargos, ya que será Bank of América quien deba ingresar el importe de 6.000 euros en concepto de cuota tributaria del impuesto sobre las Transacciones Financieras.

Sin embargo, este tipo de dualidades en el sujeto pasivo y contribuyente no es inocuo, pues conlleva muchas veces que lo satisfecho por el sujeto pasivo no adquirente “repercute” dicho coste incrementando los costes en gestión u otro concepto imputable a la adquisición que no tenga la consideración de impuesto.

Este impuesto, conocido como “Tasa Tobin” es relativamente novedoso, entrado en vigor su aplicación en España el 15 de enero de 2021. No por ello carece de controversia, aunque el criterio jurisprudencial y a nivel de la Dirección General de Tributos está en vías de desarrollo.

²⁸ Valores adquiridos a título oneroso de acciones definidas en los términos del artículo 92 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, representativas del capital social de sociedades de nacionalidad española, cuando se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 2 de la LIFT; las cuales, dada la naturaleza de las acciones de Repsol, consideramos cumplidas.

²⁹ Artículo 6 de la LITF.

PREGUNTA 7

Por último, Cristina, en relación al destino del importe neto del premio, quisiera conocer el impacto fiscal de la siguiente operación de inversión:

Adquisición a través de la Holding de una pequeña empresa de transporte que opera principalmente en el sur de España, de la que adquirirían un 100% de participación.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

Confirmar si la compra de la sociedad de transporte española (una S.L.) devengaría imposición y si podrían formar un grupo de consolidación con posterioridad a la compra del 100% de dicha sociedad, y en su caso, qué sociedades deberían incluir en el grupo, asumiendo que ninguna ha sido transmitida a sus hijos

Para resolver esta cuestión, es importante plantear los 3 escenarios posibles respecto de los negocios de compraventa de sociedades:

- Compraventa de participaciones:

Este negocio jurídico se caracteriza como una transmisión onerosa de las participaciones, lo que implica cambios en la titularidad de la propiedad de la entidad.

Por los datos que nos aporta Cristina parece que la modalidad de compra pretendida es esta, por lo que determinaremos posteriormente sus implicaciones fiscales.

- Compraventa de la unidad productiva:

En este caso no existe un cambio en la titularidad de la propiedad de la entidad, si no en sus activos. Esta operación, siempre que se demuestre que se da lo necesario para considerar que se traspa la unidad económica autónoma (y no meros activos), estará exenta de IVA.

- Compraventa de activos:

En este caso, la operación estará gravada por IVA al no aplicarse la exención de la unidad productiva.

Como ya se ha dicho, parece que la intención de Cristina es incorporar a través de la Holding las participaciones de la sociedad de transporte española. Ello tiene el impacto fiscal siguiente:

En cuanto a la imposición directa, la compra de participaciones es considerada como activo a efectos contables por lo que no genera tributación en sede del IS.

Respecto a la imposición indirecta, le es aplicable la exención en sede del IVA e ITPAJD, contemplada en el artículo 314 de la LMV, siempre y cuando se cumpla unos determinados requisitos, sobre los cuales no se nos ha mencionado nada.

Por ello, haremos una descripción sucinta de lo que no debe darse en la entidad cuyas participaciones se adquieren, de pretender aplicar la exención citada³⁰:

- a) *Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.*
- b) *Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.*
- c) *Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.*

Ante la ausencia de información sobre los citados extremos, se asume que no concurren, y que por esa razón está exenta la compraventa. Todo ello sin perjuicio de informar al cliente sobre la importancia de acreditar la composición del patrimonio de la **sociedad** de la que se van a adquirir las participaciones, y, si su activo está compuesto en su mayoría por inmuebles, si estos están afectos a la actividad empresarial, dado que ante estos supuestos se invierte la carga de la prueba, y los datos objetivos que la Administración prueba gozará de una presunción iuris tanto de la concurrencia de ánimo defraudatorio³¹.

³⁰Artículo 314 de la LMV

³¹ CV 1080-17 de 9 de mayo de 2017.

No obstante, lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba (párrafos segundo a quinto del apartado 2 del artículo 314, LMV). En estos tres casos –incisos a), b) y c)– (que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo), la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción la del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención.

Señalar también, que, al optar por esta forma de compraventa, los activos asociados a las participaciones adquiridas de la sociedad no actualizan su valor, lo cual implica un impacto distinto a efectos de la plusvalía en caso de transmisión de los activos a posteriori al que correspondiera si se adquiriesen los activos en la fecha de compra de las participaciones. Por tanto, mientras que, mediante este negocio jurídico, el comprador evita el IVA derivado de la adquisición de los activos de forma separada, una buena planificación fiscal de la compra lleva aparejada la recomendación de tener en cuenta el impacto en la plusvalía y la previsión de enajenación de los activos, a la hora de pactar el precio de adquisición de las participaciones.

La siguiente consulta que se nos hace, es una consulta muy frecuente en este tipo de paradigmas empresariales: qué empresas son susceptibles de incluirse en el grupo de consolidación fiscal.

El artículo 58 de la LIS contempla la definición de grupo fiscal. El propio enunciado del artículo encierra el supuesto de hecho ineludible de carácter estructural de los grupos de consolidación fiscal: Existencia de una sociedad dominante y sociedades dependientes.

En este sentido, para que una sociedad sea considerada dominante es necesario que:

1. Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedad
2. Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social (o 70%, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado) y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.
3. Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

4. Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.
5. Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.

Respecto a que se entiende como sociedad dependiente, es lógicamente aquella sobre la que se reúnan los requisitos para considerar dominante a determinada sociedad.

Visto los requisitos necesarios para constituir un grupo de consolidación fiscal, la Holding que querían constituir Abel y Cristina en la primera consulta, parece el vehículo perfecto para acceder a la mencionada consolidación fiscal como sociedad dominante.

Solo existe un problema respecto al requisito temporal consistente en poseer la mayoría de los derechos de voto del resto de entidades que tengan la consideración de dependientes desde el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación: el paradigma actual con el que acuden Cristina y Abel a esta Asesoría aun no cuenta con una sociedad Holding, por lo que, en todo caso habría que constituirlo.

De considerar que la Holding existiera antes de empezar el presente periodo impositivo solo habría problemas con la inclusión de la última sociedad adquirida. Pues la ley, contempla dos supuestos distintos para las inclusiones de entidades al grupo:

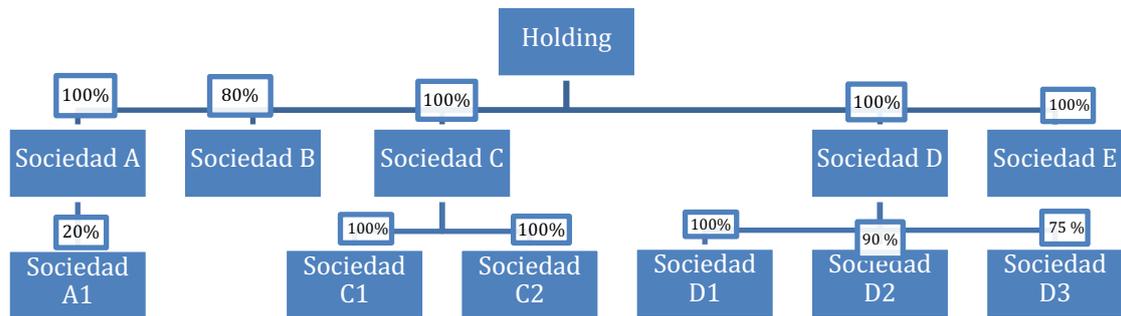
- Inclusión de entidades ya constituida a través de la adquisición de participaciones.
- Inclusión de entidades de nueva constitución.

Para las primeras, entre las cuales se encuentra la nueva sociedad del grupo de Cristina y Abel, habrá que esperar un año para integrarla en el grupo fiscal; mientras que en las otras la integración se produce automáticamente tras su constitución.

Por tanto, de existir Holding, la nueva sociedad se podrá incluir a partir del periodo impositivo siguiente, es decir, el año que viene.

Por último, para saber qué entidades del grupo de Abel y Cristina podrían incluirse en el grupo de consolidación fiscal, partiremos de la asunción de dos premisas:

- La Holding existe desde el periodo impositivo previo
- La Holding posee el mismo número de participaciones sobre las filiales que poseía el matrimonio antes de su constitución



Tal y como se ve en el gráfico, la participación directa de la Holding sobre las sociedades A, B, C y D (recordemos que la Sociedad E no puede tenerse en cuenta hasta el año que viene aun que se cumpla con el requisito mínimo de participación) se posee más del 75% exigido por Ley (que no el 70%, dado que no todas las participadas son entidades con valores admitidos a negociación en mercados secundarios).

En lo relativo a las entidades participadas indirectamente, el artículo 60 contiene las reglas para la determinación del dominio y derechos de voto de dichas participaciones:

Cuando una entidad participe en otra, y esta segunda en una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás entidades, se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos, el 75 por ciento o, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata bien de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de entidades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas.

Siguiendo estas indicaciones, la situación sería la siguiente:

Societad A1	$100 \times 20 = 20\%$	No se incluye en el grupo
Societad C1	$100 \times 100 = 100\%$	Sí se incluye en el grupo
Societad C2	$100 \times 100 = 100\%$	Sí se incluye en el grupo
Societad D1	$90 \times 100 = 100\%$	Sí se incluye en el grupo
Societad D2	$90 \times 90 = 81\%$	Sí se incluye en el grupo
Societad D3	$90 \times 75 = 67,5\%$	No se incluye en el grupo

Así las cosas, de optar por el régimen de consolidación fiscal el grupo, a efectos fiscales, quedaría de la forma siguiente³²:



CONCLUSIÓN

Como se había adelantado en un principio, la mejor opción para la financiación de operaciones societarias suele ser la financiación mixta (recursos propios + deuda)

Este tipo de financiación permite mayor operatividad, dando rendimiento a los recursos propios sin agotarlos, es decir sin comprometer la liquidez a corto plazo de la empresa; y además obtener un importe considerable de financiación, que gracias a la LIS puede deducirse respetando los mínimos legalmente establecidos.

³² Dicho gráfico solo es aplicable al período impositivo actual, dado que en el siguiente se incluirá a la sociedad D como ya se ha explicado.

PREGUNTA 8

Tras el asesoramiento sobre el destino del premio de lotería, Cristina querría saber, si, de decantarse por la compra del 100% de las participaciones de la Sociedad de transporte, convendría realizarla con fondos propios o con financiación de terceros.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

¿Qué estructura de financiación (fondos propios vs deuda) recomendarías a Cristina que implementase a nivel de la entidad holding para adquirir el 100% de participación de la sociedad de transporte española?

La primera consulta que nos hace Cristina es sobre qué fuente de financiación resultaría más eficiente: fondos propios o deuda. Respecto a la disyuntiva que se nos plantea. Lo primero que hay que advertir, es que, como sostenía Aristóteles, en el punto medio está la virtud. Por lo que, y sin perjuicio de una exposición detallada sobre los pros y contras de cada fuente de financiación; la solución más eficiente conllevará una aplicación conjunta de sendas formas de financiación.

FUENTES	PROS	CONTRAS
FONDOS PROPIOS	<p>Mayor rentabilidad: Dado que los recursos son previamente a su aplicación propiedad de la Holding, no se devengarán intereses por el importe prestado por un tercero. Es decir, no existen costes añadidos.</p> <p>Autonomía y rapidez: no será necesario la constitución de garantías o avales, por lo que la financiación solo es cuestión de aplicar los fondos por la propia Holding</p>	<p>Poca rentabilidad previa de los fondos propios: Lo más recomendable desde un punto de vista operativo de la empresa, es que los fondos propios no sean muy elevados en ningún momento, dado que el capital que no se usa no genera rentabilidad alguna para la empresa.</p> <p>Problemas de liquidez a corto plazo: Asimismo, aun que lo recomendable sea no tener cifras cuantiosas de fondos propios, si es necesario que haya siempre un mínimo para afrontar pequeñas inversiones y movimientos empresariales que generarían mayores costes de tener que recurrir al endeudamiento.</p>

CAPITAL AJENO (DEUDA)	<p>Mayor disposición de capital operativo:</p> <p>El funcionamiento contable de una empresa o grupo se basa en un balance de pasivos y activos, por lo que, tras un estudio pormenorizado, y sin llegar a suscribir un préstamo que perjudique la liquidez a largo plazo, mediante la deuda la Holding obtendrá un mayor importe de fondos operativos.</p>	<p>Mayores costes añadidos:</p> <p>Al recurrir a la financiación por tercero, se incurre en costes añadidos a la operación como precio por la contraprestación.</p> <p>Menor rapidez y autonomía:</p> <p>Debido a las notas de dependencia que se desprenden de la financiación con recursos ajenos, la Holding quedará sujeta a las condiciones que dicho tercera imponga.</p>
-----------------------	---	---

¿En el supuesto en el que la estructura de financiación seleccionada comprenda deuda, qué limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros deberían tener en cuenta?

La siguiente consulta que se nos hace es relativa a la deducibilidad de los gastos financieros en caso de optar solo por deuda como fuente de financiación.

La consulta vinculante de la DGT de 30 abril de 2020 sostiene lo siguiente respecto de la **deducibilidad de los gastos financieros:**

El artículo 11 de la LIS establece que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

(...)”

En conclusión, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de

gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

Por tanto, los gastos financieros en los que incurre la entidad consultante derivados de la financiación ajena recibida a que se refiere la cuestión planteada serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, si bien, estarán sujetos a la limitación contenida en el artículo 16 de la LIS, relativo a la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, en virtud del cual:

“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros. Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

Es decir, hasta lo aquí expuesto:

- Los gastos satisfechos por la financiación serán deducibles hasta un 30% del beneficio operativo del ejercicio en que estos se imputen.
- En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.
- Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

Respecto del 30% beneficio operativo, la LIS permite que se amplíe al que haya sido obtenido por el grupo de consolidación.

Sin embargo, el artículo 16. 5 de la LIS añade un tratamiento especial respecto del beneficio operativo de las entidades sobre las que se adquieran participaciones a través de deuda³³:

- Por un lado, si la adquisición de las participaciones de la entidad se ha financiado en más de un 70% con deuda el beneficio operativo de aquella no podrá ser incluido en el beneficio operativo del grupo de consolidación hasta pasados cuatro años. Es decir, el beneficio operativo de la S.L española adquirida, no ampliará la deducibilidad de los gastos financieros derivados de su adquisición en el presente período impositivo.
- Por otro, si la adquisición ha sido financiada con deuda en un 70% como **máximo**, la limitación anterior no operaría, siempre y cuando en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.

Este último inciso, es el que da fundamento a la utilización mixta de recurso de financiación como ya se adelantó en el principio.

³³ CV3825-16 de 12 de septiembre de 2016.

CONCLUSIÓN

Ante este tipo de consultas, siempre se recomienda que la compra de las participaciones se haga hasta un 70% por ciento con financiación ajena, y en un 30% con fondos propios, lo cual además de evitar problemas de apalancamiento de los recursos y falta de liquidez a corto plazo; incrementa el límite máximo de los gastos financieros deducibles al incorporar el beneficio operativo de la sociedad adquirida en el del grupo de consolidación.

PREGUNTA 9

La Sociedad D, S.L., nos comenta que con objeto de expandir su actividad internacionalmente, adquirió el pasado 1 de marzo de 2020 el 25% de una entidad situada en EE.UU. (RE Services, Inc.) por 100.000 € dedicada a la tenencia de acciones y compraventa de inmuebles. Posteriormente, el 18 de marzo del mismo año adquirió el 3% de una entidad domiciliada en Italia (Immobiliare Divertente, Società per azioni) por 80.000 €.

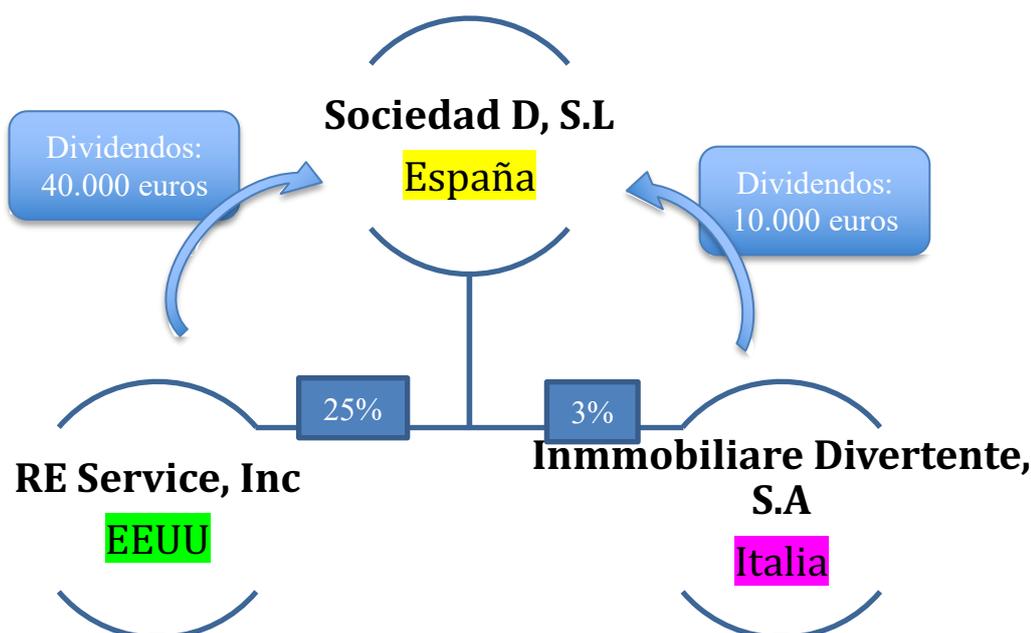
En diciembre de 2020 recibió dividendos de sendas sociedades, ambos sujetos al siguiente withholding tax:

- La empresa estadounidense le ha realizado una retención del 10% sobre los 40.000 repartidos;
- mientras que la italiana ha retenido un 4% sobre los 10.000 euros del dividendo.

La consultante nos solicita asesoramiento respecto de si son correctas las retenciones practicadas, y en su caso aplicar las correcciones que procedan.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

¿Están bien planteadas las retenciones en origen del 10% y del 4% en base a los actuales convenios de doble imposición? Análisis de las implicaciones fiscales en sede de la Sociedad D derivadas de dichos dividendos.



RETENCIÓN PRACTICADA EN EEUU:

Para determinar esta retención, hay que acudir necesariamente al Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990, (en adelante, CDI).

Concretamente, el artículo 10 del antedicho CDI, regula todo lo relacionado con los dividendos, incluido los porcentajes de gravamen que proceden según las características de la participación.

“Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos, y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, salvo que se disponga de otro modo, el impuesto así exigido no podrá exceder del (...)”

Es decir, según el CDI los dividendos repartidos podrán gravarse en el país de origen y en el país de destino, con determinados límites.³⁴

“(...) el impuesto así exigido no podrá exceder del:

(a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos;

(b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.”

Es decir, como el beneficiario en este caso (Sociedad D, S.L.) posee al menos el 10 por ciento de los derechos de voto (ya que posee el 25%) de la sociedad que paga los dividendos (RE Service, Inc), no podrá soportar una retención superior al 5% en el estado de la entidad de donde provengan dichos dividendos.

³⁴ Entendiéndose origen como el país de la entidad de dónde salen los beneficios en forma de dividendos, y destino como aquel en el que se encuentra la entidad participada receptora de los mismos.

Así las cosas, la retención que debería haber soportado es de 2.000 euros, lo cual implica un exceso por el mismo importe (2.000 euros) respecto a la retención efectivamente soportada en EE. UU.

Por tanto, la Sociedad D, S.L, podrá pedir a la Administración Americana que le devuelvan los 2.000 euros de exceso que le han sido retenidos.

RETENCIÓN PRACTICADA EN ITALIA:

En este caso, para determinar correctamente la retención, hay que acudir al Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977, (en adelante, CDI).

En el artículo 10 se contempla todo lo relativo a los dividendos. Sin embargo, a diferencia de lo establecido en el CDI entre España y EEUU, el tipo de gravamen no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos, sin perjuicio de lo establecido en la legislación del país donde radique la sociedad pagadora.

Por tanto, respecto al límite máximo del 15%, el porcentaje de retención (4%) parece correcto.

Para determinar esta retención, hay que acudir necesariamente al Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990, (en adelante, CDI).

Sin embargo, al acudir al ordenamiento jurídico italiano, encontramos que existe un tipo reducido aplicable a los dividendos que se repartan a sociedades residentes en países del Espacio Económico Europeo con los que Italia tenga un acuerdo efectivo de intercambio de información. Este tipo reducido es del 1,2%. Dado que España cumple los requisitos exigidos para la aplicación de ese tipo reducido, el exceso (2,8%) de lo retenido no será acorde a la legislación interna de Italia, naciendo un derecho de crédito en favor de la entidad española por la Administración Italiana por el importe retenido en exceso.³⁵

A continuación, procederemos al desglose de las implicaciones fiscales en sede de la Sociedad D derivadas de dichos dividendos.

³⁵Téngase en cuenta que el importe de retención solo será indebido respecto a las leyes internas de Italia, dado que, por el porcentaje establecido en el CDI de España e Italia, el tipo de retención estaría dentro de los límites pactados.

DIVIDENDOS REPARTIDOS POR RE Service, INC (EEUU):

Para corregir la doble imposición, la LIS contempla dos vías:

- La exención (artículo 21)
- La deducción (artículos 31 y 32)

REQUISITOS PARA LA EXENCIÓN:

En el artículo 21 de la LIS se contempla lo siguiente:

- *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.*
- *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.*

Dado que la participación es del 25%, la entidad estadounidense se encuentra sometida a un impuesto análogo al IS, se consideran cumplidos sendos requisitos.

Respecto del requisito temporal de la posesión, se nos indica que las participaciones se adquieren en fecha de 1 de marzo de 2020 y los dividendos se reciben en diciembre de 2020, por lo que la posesión de las participaciones aún no ha agotado el año exigido para la aplicación de la exención. Sin embargo, la ley permite que dicho requisito se cumpla de manera sobrevenida una vez obtenidos los dividendos, Es decir, para que la Sociedad D, S.L. pueda aplicar la exención, deberá mantener la posesión de las participaciones hasta el 1 de marzo de 2021³⁶.

Por tanto, de aplicar la mencionada exención, los dividendos obtenidos por la Sociedad D, S.L. no tendrían que soportar ninguna tributación adicional en España. Así, y dado que la retención practicada excede en 2.000 euros a lo que debía haberse retenido,

³⁶ Hay que tener en cuenta que el artículo 21 de la LIS modifica el porcentaje exento, pasando este de 100% a 95% para el reparto de dividendos que nazca en el período impositivo del año 2021. Por ello, aun será de aplicación al caso concreto la exención del 100%.

el coste total en impuestos por reparto de dividendos para la Sociedad D, S.L. de acudir por esta vía del artículo 21 LIS asciende a un total de 2.000 euros, sin perjuicio de los impuestos pagados en el país donde se generó el beneficio que dio lugar al dividendo.

REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN

A diferencia de la vía unidireccional contemplada para la exención, el legislador ha incluido dos fórmulas complementarias para aplicar la deducción.

La primera de ellas es la contenida en el artículo 31. Esta fórmula, es la relativa a la deducción de los impuestos efectivamente satisfechos por la Sociedad D en el extranjero por los dividendos obtenidos.

El legislador, consciente de que pertenece a la vía alternativa de la exención, solo contempla el requisito de que la renta integrada haya soportado un gravamen análogo previo.

Respecto al importe de deducción contemplado deberá ser el menor de los dos importes siguientes:

- El que se haya satisfecho de forma efectiva en el país extranjero por el impuesto análogo al IS.
- El que hubiere correspondido pagar si la renta bruta hubiera sido generada en España, es decir, libre del impuesto extranjero.

El artículo 32, como fórmula complementaria a la deducción del artículo 31, y, por ende, llevar parejo una deducción añadida, requiere la concentración de los requisitos exigidos para la exención del artículo 21.

Esta deducción añadida tiene origen en los impuestos satisfechos en el extranjero por la Sociedad generadora de los beneficios que dan lugar a dividendos, y renta gravable en sede del IS.

Respecto al caso concreto, en el artículo 24 del CDI, los países contratantes añaden un requisito más para la aplicación del artículo 32 LIS:

Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de los Estados Unidos a una sociedad residente de España y que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos, para la determinación del crédito fiscal se tomará en consideración, además del importe deducible con arreglo al subapartado a) de este apartado, el impuesto efectivamente pagado por la sociedad mencionada en primer lugar respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad que percibe los mismos

APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULO 31 Y 32 LIS:

Visto que concurren tanto los requisitos exigidos por la normativa española sobre el Impuesto de Sociedades como los exigidos por el CDI entre España y EEUU, procederemos al cálculo de la deducción:

Artículo 31	Importe del impuesto análogo satisfecho por la Sociedad D en el extranjero	Retención aplicable según normativa: CDI	5% de 40.000	2.000,00 €
Artículo 32	Importe de impuestos satisfechos por RE Service Inc en su país de residencia (EEUU)	Dividendos obtenidos más cuota tributaria satisfecha según análogo IS EEUU: elevación al íntegro x el tipo extranjero.	$(40.000 / (1-21\%)) \times 21\%$	10.632,91 €
	Importe total satisfecho en impuestos extranjeros	Sumatorio de los impuestos por análogo y retención aplicable	$(5\% \text{ de } 40.000) + (40.000 / (1-21\%)) \times 21\%$	12.632,91
Límite a la deducibilidad	Impuestos que habría que haber satisfecho de generarse dicha renta en España.	Renta bruta obtenida por el tipo del IS	$(5\% \text{ de } 40.000) + (40.000 / (1-21\%)) \times 25\%$	12.658,23 €

Así las cosas, el importe satisfecho en impuestos extranjeros es inferior al límite establecido en la Ley, por lo que podrán deducirse íntegramente de la cuota tributaria resultante.

En la siguiente tabla expondremos el distinto impacto fiscal de optar por la exención o por la deducción:

	IMPUESTO DE SOCIEDADES	IMPUESTO ANÁLOGO EXTRANJERO	RETENCIÓN SOPORTADA	BENEFICIO TOTAL
Aplicación de la exención	0,00 €	10.632,91 €	2.000,00 €	27.367,09 €
Aplicación de la deducción	9.500,00 €	10.632,91 €	2.000,00 €	28.500,00 €

Como se puede observar, la opción más beneficiosa en el caso concreto es optar por la deducción. Y a que, además, como se puede observar, le quedaría un excedente de 3.132,91 euros por deducir en ejercicios posteriores.³⁷

DIVIDENDOS REPARTIDOS POR IMMOBILIARE DIVERTENTE, SOCIETÀ

Como ya se expuso, para aplicar la exención es necesario que se posea al menos un 5% de los derechos de voto, requisito el cual, no se cumple, dado que la Sociedad D, S.L, posee únicamente el 3% de la entidad italiana. Tampoco resultará de aplicación la deducción contenida en el artículo 32 LIS, al compartir los mismos requisitos para su aplicación que el artículo 21 LIS.

Por todo ello, solo cabe aplicar la deducción del artículo 31 LIS. Es decir, los impuestos efectivamente satisfechos por la Sociedad D, S.L. por la adquisición de dividendos.

En este sentido, recordamos, que la retención practicada ascendía a 400 euros. Sin embargo, y como ya se indicó, dicha retención, según el ordenamiento jurídico italiano debió ser de 120 euros. Bien es cierto que la retención practicada cumple con lo pactado en el CDI, que, a fin de cuentas, es el único instrumento con carácter imperativo en España. Por tanto, operaremos con dicha cantidad.

³⁷ El cálculo ha sido realizado con las premisas correctas, es decir, con los 2000 euros de retención que debiera haberse practicado en lugar de 4000 euros.

	IMPUESTO DE SOCIEDADES	IMPUESTO ANÁLOGO EXTRANJERO	RETENCIÓN SOPORTADA	BENEFICIO TOTAL
Aplicación de la deducción	2.400	2.400	400,00 €	8.000

En este caso, tras deducir únicamente la retención, el beneficio total asciende a 8.000 euros, ya que debe ingresar a la Hacienda Española 2.000 euros.

Por último, recomendar a la Sociedad D, S.L., que, de aplicar el exceso de deducción obtenido por los dividendos italianos a la deuda tributaria de 2.000 euros por los dividendos italianos, la deuda tributaria quedaría a 0, y aun sobraría 1.632,91 euros para reducir la deuda tributaria de períodos futuros.³⁸

¿Qué tratamiento tendrá la venta de la filial residente en EEUU si la transmisión tiene lugar en 2023?

Por último, la consultante quiere saber que impacto fiscal tendría la venta de la filial en EEUU en el período impositivo de 2023.

El artículo 13 del CDI regula lo siguiente:

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones u otros derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de dichas acciones, participaciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado contratante

Por tanto, de acuerdo con el CDI, la venta de la filial deberá tributar en Estados Unidos.

Posteriormente, respecto del renta que se obtenga por dicha transmisión le es de aplicación la exención del artículo 21, que a través de su apartado 3, se extiende a aquellas

³⁸ Adviértase de que esta aproximación es meramente orientativa, ya que no se ha calculado el IS de forma conjunta con ambos dividendos.

rentas positivas obtenidas en la transmisión de la participación en una entidad, siempre y cuando se cumplan los requisitos expuestos del apartado 1.³⁹

En este caso, al producirse la enajenación en 2023, se cumplirían todos los requisitos. Sin embargo, el apartado 5 del artículo 21, deja fuera de la exención aquellas rentas que se pongan de manifiesto con la transmisión de participaciones de entidades patrimoniales.

En atención a los datos aportados sobre la constitución y actividad de la Sociedad Estadounidense, parece claro que se trata de una sociedad patrimonial⁴⁰.

Por tanto, quedaría fuera de la exención, y la sociedad D, S.L., deberá integrar en la base imponible la renta generada por la venta de las participaciones.

CONCLUSIÓN:

Las retenciones practicadas son erróneas. Por esa razón, la Sociedad D será acreedora respecto de las Administraciones tributarias de EEUU e Italia por el importe correspondiente (2.000 euros y 280 euros respectivamente).

En relación con la doble imposición, a la entidad D le será más beneficioso aplicar las deducciones previstas en los artículos 31 y 31 de la LIS, que la exención del artículo 21.

Para paliar la doble imposición sobre dividendos obtenidos en Italia, al no ostentar los requisitos mínimos de participación para aplicar la exención del artículo 21 LIS y la deducción complementaria del artículo 32 LIS, solo cabrá aplicar la deducción del artículo 31 de la LIS.

Asimismo, sobre la venta de la Sociedad Estadounidense, se gravará tanto en el país de residencia de la filial (EEUU) en virtud a lo contemplado en el CDI; y en el país de residencia de la consultante, dado que no es de aplicación la exención del artículo 21 de la LIS, por encontrarnos ante la venta de una sociedad patrimonial.

³⁹ - *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.*

- *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.*

⁴⁰ Según el Artículo 5 apartado 2 de la Ley de Sociedades de Capital.

PREGUNTA 10

La entidad consultante, Sociedad D, ostenta participaciones sobre tres filiales:

Entre esas filiales, (Sociedad D1, Sociedad D2 y Sociedad D3) hay numerosas transacciones, especialmente, compraventas de existencias o prestaciones de servicios de asesoramiento de mercados y servicios publicitarios.

Se nos comunica que la Sociedad D1 y Sociedad D2 normalmente obtienen beneficios y bases imponibles positivas; por su parte, Sociedad D3 obtiene regularmente bases imponibles negativas.

Asimismo, según datos aportados por la matriz y consultante (Sociedad D) los servicios prestados entre ellas normalmente lo son a precios de mercado, si bien ocasionalmente algunas operaciones entre Sociedad D2 y Sociedad D3 se hacen a precios fuera de mercado (Sociedad D2 vende a y Sociedad D3 existencias sin margen de beneficios).

El asesoramiento solicitado es con relación a los efectos que pueden derivarse de que las operaciones entre las vinculadas se hagan a precios distintos a los de mercado; así como asesoramiento sobre los posibles beneficios que obtendría el grupo de aplicar el régimen de consolidación fiscal.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

¿Qué efectos pueden derivarse de las ventas entre compañías vinculadas a precios diferentes de los de mercado?

El artículo 18 de la LIS regula todo lo concerniente a las operaciones vinculadas.

El fundamento de que el legislador tributario se preocupe por este tipo de operaciones no es otro que el de impedir que en determinados supuestos los contribuyentes manipulen las leyes de la oferta y la demanda eludiendo así el pago de los impuestos correspondientes.

Es decir, lo que el legislador trata de impedir es que se perjudique a la Administración tributaria a través de operaciones que alteran el orden de mercado por realizarse en el seno de empresas vinculadas.

A tales efectos, la ley recoge los siguientes supuestos en los que existe una vinculación entre sujetos:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.*
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.*
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.*
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.*
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.*
- 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.*
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.*

Para que se consideren vinculadas las operaciones entre partícipes y la entidad, será necesario ostentar como mínimo el 25% de los derechos de voto.

En el resto de los casos, se considerarán empresas vinculadas las que coincidan con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

Para evitar este tipo de conductas, la LIS contempla varios métodos de valoración⁴¹, de los que se puede servir el contribuyente.

Asimismo, el legislador reconoce amplias facultades de comprobación a la Administración tributaria, así como facultades de corrección sobre el valor reflejado.

Por tanto, remitiéndonos a la primera pregunta, el efecto de realizar una operación vinculada a precio distinto del de mercado es que la Administración corrija los valores aportados, debiendo corregirse el resultando contable y con ello la base imponible.

⁴¹ Artículo 18.4 LIS.

Bien es cierto que, aunque a lo largo de todo el texto normativo del Impuesto sobre Sociedades el legislador persiga evitar este tipo de operaciones artificiosas y perjudiciales para la Hacienda Pública, el fin del legislador no es castigar al contribuyente⁴², si no obligarle al pago de lo correspondiente. Por ello, tanto la LIS⁴³ como la doctrina del Tribunal Supremo⁴⁴ han establecido la corrección del valor declarado debe ajustarse siempre de forma bilateral⁴⁵ en primera instancia.

Es decir, el ajuste primario o bilateral consiste en que, dado que son operaciones entre dos o más sujetos, la Administración (o los propios contribuyentes) deberá regularizar la situación individual de cada sujeto implicado, sin poder exceder el sumatorio de la tributación de todos ellos la tributación que resultare sobre el precio total de la operación.

En este sentido un ajuste primario o bilateral tiene una función formal a efectos contables y fiscales.

Por esta razón, la LIS contempla un ulterior ajuste, denominado ajuste secundario⁴⁶ que consiste en aplicar el tratamiento fiscal correspondiente a la diferencia de renta puesta de manifiesto con la aplicación del valor de mercado.

Además, añade dos supuestos de hecho de ajuste secundario muy delimitados para las operaciones vinculadas entre partícipes y entidad participada:

Para el PARTÍCIPE	Parte correspondiente a la participación	Exceso sobre la participación
Para la PARTICIPADA		
Diferencia a favor del socio	Retribución de fondos propios	Retribución de fondos
	Participación en beneficios	Percepción de utilidad (IRPF, IS o IRNR)
Diferencia a favor de la entidad participada	Aportación del socio a los fondos propios de la entidad	Renta para la entidad
	Aumento del valor de adquisición de la participación	Liberalidad para el socio

⁴² Todo ello sin perjuicio, de las infracciones contempladas en el apartado 13 del artículo 18, las cuales tienen como objetivo sancionar las conductas fraudulentas en el marco de la cooperación Contribuyente-Administración.

⁴³ Artículo 18.10 LIS.

⁴⁴ STS de 17 de diciembre de 2020; STS de 28 de enero de 2020; STS de 13 de noviembre de 2019 (entre otras)

⁴⁵ Incluidos aquellos ajustes que no traigan causa de la comprobación administrativa

⁴⁶ Artículo 11 LIS.

Así las cosas, la combinación de ambos ajustes se reflejaría de la siguiente forma:

X= valor convenido vinculadas			
Y=valor de mercado			
	SUJETO VINCULADO 1		SUJETO VINCULADO 2
INGRESO CONTABLE	X	GASTO COTABLE	X
AJUSTE PRIMARIO	X-Y	AJUSTE PRIMARIO	X+Y
AJUSTE SECUNDARIO	+(X-Y)		-(X+Y)

¿Les interesa acogerse al régimen de consolidación fiscal?

La siguiente pregunta que se nos formula es si a las sociedades D1, D2 y D3 les interesaría acogerse de la consolidación fiscal.

Con el fin de ir al grano, y dado que se han expuesto los requisitos necesarios para constituir grupo de consolidación fiscal en preguntas anteriores, expondremos de forma sucinta los beneficios fiscales que se obtendrían:

- Una gestión más eficiente.
A causa de que las bases imponibles de cada entidad se aglutinan en una sola, la gestión del impuesto será mucha más eficiente dado que solo hay a efectos fiscales un contribuyente representante del grupo.
- Diferimiento del impuesto:
En relación con todo lo anteriormente señalado, de optarse por este régimen, todas las operaciones intragrupo no estarán sometidas a tributación hasta que se enajenen. Por ello, de realizarse operaciones a precio distinto del de mercado, no se aplicarán los ajustes mencionados hasta que no haya implicado un tercero u operaciones de amortización.
- Compensación de las bases imponibles negativas:
Al tratarse como un único contribuyente las bases positivas podrán minorarse en la cuantía de las negativas que se obtengan por cada entidad del grupo de consolidación.
En el presente caso, supondría la minoración de las bases imponibles de D1 y D en el importe de la base negativa de D3.

CONCLUSIÓN

Al no estar consolidadas, las operaciones que no se hagan a precio de mercado serán consideradas como operaciones con terceros, por lo que la Administración Tributaria podrá aplicar cuantos ajustes procedan, haciendo tributar por lo no declarado a las sociedades. Todo ello sin perjuicio de las sanciones que procedan.

En lo relativo a consolidarse fiscalmente, para el caso concreto todo son mejoras, ya sean a nivel fiscal como a nivel de gestión. Por tanto, a nuestro juicio, es bastante beneficioso que se acojan las entidades consultantes al régimen de la consolidación fiscal.

PREGUNTA 11:

La sociedad D nos hace una ulterior consulta, en la que se nos pide que, asumiendo que estas tres sociedades puedan consolidar fiscalmente y que la Sociedad D3 tiene bases imponibles negativas previas a la incorporación al grupo fiscal, determinemos los riesgos de que dichas operaciones no se realicen a valor de mercado.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

¿Existiría algún riesgo que dichas operaciones no se realicen a valor de mercado?

Esta pregunta está íntimamente relacionada con todo lo expuesto anteriormente respecto de las operaciones vinculadas y la consolidación fiscal.

Como ya se ha dicho, una de las ventajas que tiene aparejada la opción de la consolidación fiscal es la relativa a la compensación de las bases imponibles. Sin embargo, el legislador ha contemplado un límite a esta compensación de Bases Imponibles Negativas (en adelante, BINs) cuando su origen sea previo a la incorporación al grupo⁴⁷.

Las bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite del 70 por ciento de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

Es decir, las BINs previas de D3 tendrán que irse compensando sobre el 70% de sus propias bases imponibles positivas desde que se incorporé al grupo.

En base a esto, y en respuesta a la pregunta realizada, se recomienda que, aunque las operaciones intragrupo no surtan efectos impositivos gracias al mecanismo de las eliminaciones e incorporaciones, esto solo es aplicable respecto de la Base Imponible General, es decir, de la del grupo. Individualmente, las bases imponibles sí sufren cambios. Por tanto, si la pregunta está encaminada a una alteración de Bases Imponibles Positivas, en concreto la de la sociedad D3, con el fin de aprovechar las BINs previas de la misma, la recomendación es que no se produzcan dichas alteraciones. Ya que como se

⁴⁷ Artículo 67 LIS.

ha visto, la Administración podría comprobar la situación descrita, regularizarla, y en el peor de los casos sancionar.

CONCLUSIÓN:

Siempre y cuando el fin de no aplicar los precios de mercado en las operaciones entre las entidades vinculadas no sea el de manipular artificiosamente la cuota tributaria del grupo, no habrá problema. Es decir, podrá aprovechar las ventajas en lo que respecta al diferimiento del tributo del régimen de consolidación. Sin embargo, insistimos en que el diferimiento, aunque supone una ventaja fiscal, no implica la reducción de la cuota que debiera resultar de aplicar el régimen general. Simplemente es un aplazamiento.

PREGUNTA 12

El consultante en este caso es la Sociedad A. La entidad nos comenta que el 19 de junio de 2020, aprovechando el tirón turístico de la capital de la Costa del Sol, formalizó un contrato de compraventa de un inmueble y dos aparcamientos (con fecha de construcción 2015) situados en Málaga con Espetos, S.A. por un importe de 1.500.000 €.

Asimismo, nos manifiesta la entidad A, que la finalidad de dicha adquisición es destinar el inmueble al alquiler turístico, misma finalidad a la que estaba destinado en sede de la entidad vendedora.

Para llevar a cabo la adquisición del inmueble, la Sociedad A solicitó un préstamo al banco con garantía hipotecaria.

En este sentido, el motivo de la consulta es que este se analicen las implicaciones fiscales de la operación de compraventa con garantía hipotecaria.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

Análisis de las implicaciones fiscales que pueden surgir como consecuencia de la operación descrita en sede de la Sociedad A. ¿Qué implicaciones fiscales pueden resultar de la concesión de la garantía hipotecaria?

Compra venta de la unidad productiva.

El supuesto de hecho relatado es susceptible de constituir hecho imponible en sede de los siguientes impuestos: IVA, ITPAJD e IIVTNU.

Sin embargo, entre el IVA y algunos de los impuestos recogidos en la LITPAJD, hay determinadas incompatibilidades:

	IVA
TPO	INCOMPATIBLE
OS	COMPATIBLE
AJD	COMPATIBLE

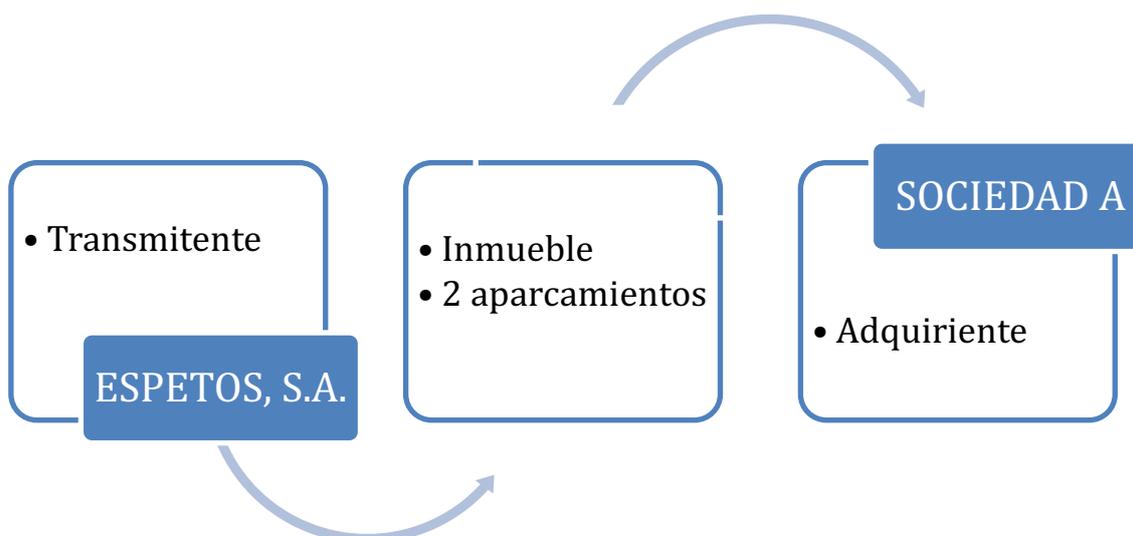
Respecto de estos impuestos, el único que no es aplicable es el OS, dado que la operación descrita no encaja en el supuesto de hecho de las operaciones societarias.

Sobre el AJD, será de aplicación sobre las escrituras, actas o documentos notariales a los que se de lugar por la realización de la transmisión del inmueble. Este impuesto está compuesto por una cuota fija y otra variable. Esta última cuota resultará incompatible en el caso de que resulte aplicable el TPO. Se verá más adelante.

¿TPO o IVA?

El artículo 7.5 de la LITPJAD atribuye al IVA aquellas *transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica* y, en cualquier caso, *cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido*. No obstante, **quedarán sujetos** a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando *gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por ello, acudiremos al texto legal del IVA para ver si la operación está sujeta y no exenta, y por tanto no sujeta por TPO o viceversa.



De la lectura de los artículos 4 y 5 (delimitadores del hecho imponible) cabe destacar que:

*Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto **por empresarios** o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (...)⁴⁸, existiendo una presunción iuris tantum que convierte en empresarios a las sociedades mercantiles.*

Posteriormente, habrá que ver si concurre alguna de las situaciones contempladas en los cardinales del artículo 7 de la misma Ley, y por ende considerar no sujeta la operación.

El único cardinal que podría encajar en el supuesto es el cardinal primero, ya que, a la vista de los datos aportados, en este tipo de negocios en los que el objeto de transmisión supone una unidad económica autónoma, la transmisión de los inmuebles (principal y parking) se le suele adherir todos los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad, pues según la consultante, esa era la finalidad del negocio con Espetos S.A. Este criterio es doctrina del Tribunal Supremo, cuya sentencia de 30 mayo de 2016 falla lo siguiente sobre un caso muy similar:

*El hecho de que el hotel haya sido arrendado no desvirtúa la consideración del conjunto de bienes transmitidos como una unidad económica autónoma, cuya actividad puede seguir desarrollándose. En concreto se ha transmitido un edificio destinado a hotel, transmisión que ha sido realizada **con cesión total de instalaciones, mobiliario y licencias de primera ocupación, medio ambiente y turística categoría 5 estrellas, así como cualquier licencia, autorización o permiso correspondiente a la actividad hotelera y actividades accesorias**; en el que venía ejerciéndose la actividad de explotación de hotel y que debidos a sus características técnicas y materiales constituye una unidad económica susceptible y capaz de ser explotada, con independencia de que la entidad adquirente continúe o no con el ejercicio de la actividad, confirmado con la no interrupción de la actividad.*

Pues bien, la Sala de instancia, después de centrar la controversia, recogiendo expresamente las alegaciones de las partes en el proceso contencioso administrativo y centrando el debate, valorando las pruebas practicadas concluye de manera categórica en que. La simple comparación de las circunstancias determinantes recogidas en la resolución de la Administración Tributaria y las tenidas en cuenta por la Sala de instancia, acreditan palmariamente, visto que en ambos casos se parte de la misma normativa aplicable y de igual interpretación, aportada por la sentencia Zita Models, que ambas acogen una misma e igual base fáctica para concluir como lo hacen; no existe contradicción alguna, ni exceso en la sentencia, siendo de observar como esta centra el debate en los términos

⁴⁸ Artículo 4.1 LIVA

propuestos por las partes y resuelve conforme a las mismas, con absoluta congruencia.

En definitiva, tanto para la Administración Tributaria, como para la Sala de instancia, se ha transmitido elementos necesarios, el edificio con las licencias necesarias para su ocupación y explotación para hotel, para seguir desarrollando una actividad empresarial -que además coincide, el propietario del edificio y titular de las licencias que tiene arrendado el hotel, transmite aquellos elementos a la recurrente que arrienda el hotel para su explotación a otro-.

*Esta base fáctica es la relevante, y de todo punto suficiente, para integrar el supuesto del art. 7.1 de la LIVA ; el resto de argumentos utilizados por la sentencia de instancia, de los que cabría prescindir pues la solución seguiría siendo exactamente la misma a la que se ya se había llegado, son realizados a mayor abundamiento, no ya sólo porque resultaban innecesarios por lo dicho, sino porque así se expresa por la propia sentencia,, esto es, no se pretende más que cargarse de razón, ni se modifica ni altera la razón de decidir ni las circunstancias que constituyeron el sustrato fáctico a los que se le aplica la norma determinante de **considerar la operación como no sujeta al IVA.***

Por esta razón, y en aplicación del artículo 7.5 de la LITPJAD expuesto, la operación estará grabada por TPO y no por IVA.

El tipo aplicable a las Transmisiones Patrimoniales Onerosas viene determinado por la Comunidad Autónoma al tratarse un impuesto cedido, y estar el inmueble cedido radicado en Málaga.

Hasta los hechos imponibles devengados a partir del 28 de mayo de 2021 se ha venido aplicando una tabla progresiva sobre la cual los primeros a los primeros 700.000 euros de valor del inmueble corresponde una cuota íntegra de 59.000 euros.

A los 800.000 euros restantes del valor del inmueble se les aplica un tipo del 10%, lo que asciende a una cuota íntegra total de 139.000 euros.

Respecto al AJD, una compraventa no implica necesariamente la constitución de ningún acto jurídico documentado por lo que no habría en principio que pagar nada en este concepto.

Asimismo, deberá satisfacer el importe que corresponda según los cálculos del IIVTNU. Sin embargo, al no disponerse de los datos relativos al valor del terreno de naturaleza urbana, ni los años durante los que se ha poseído el inmueble, resulta imposible hacer un cálculo certero.

Préstamo con garantía hipotecaria.

De hacerse la operación a través de préstamo con garantía hipotecaria, el impacto fiscal es el siguiente:

- **IVA:**

Al ser el prestamista un Banco, se presume que realiza alguna actividad empresarial o profesional en el sentido del artículo 5. Dos de la LIVA, incluso si esta actividad no consiste en la concesión de préstamos hipotecarios⁴⁹, por la operación sí quedará incluida en el ámbito del artículo 4.

En este último caso, la concesión del préstamo será una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien exenta en virtud del número 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992:

*“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:
(...).
18º. Las siguientes operaciones financieras:
c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquier que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.
(...).”*

- **LITAPJD:**

Al tratarse de un préstamo sujeto, pero exento en el IVA, constituirá una operación no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por ser realizada por el sujeto pasivo de aquel (EMPRESARIO-BANCO) conforme al artículo 7.5; por lo que, la escritura de préstamo hipotecario quedaría sujeta al concepto de actos jurídicos documentados y será la base imponible la cantidad total garantizada.

⁴⁹CV1147-12 de 25 mayo de 2012: “Este número 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006). De acuerdo con la interpretación que de este último ha hecho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el criterio determinante para delimitar la exención del artículo 135 de la Directiva es el tipo de operación efectuada, no siendo necesario que la operación se realice por un banco o entidad financiera. Por lo tanto, si los prestamistas, en el caso objeto de consulta, tienen la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, la operación estará exenta, aunque su actividad habitual no consista en la concesión de préstamos.”

Asimismo, por el artículo 29 de la LITPAJD, se entiende que será el prestamista (es decir, el Banco) quién deba abonar el impuesto como sujeto pasivo.

CONCLUSIÓN:

En este caso, el sujeto pasivo, no tendrá opción entre IVA o TPO, dado que la transmisión de la unidad productiva no es una operación exente sobre la que se pueda renunciar a la exención. Se trata en su caso de una operación no sujeta al IVA, por lo que, según la Ley del ITPAJD, está sujeto a TPO.

Para poder optar por IVA, la compraventa a Espetos, SA, no debiera consistir más que en la adquisición de infraestructura, sin llevar aparejado nada de lo necesario para ponerlo al servicio de la actividad que venía desarrollando el vendedor. En tal caso, podría aplicarse la exención del artículo 20. Uno. 22º sobre la cual cabe renuncia siempre y cuando Sociedad A tuviera derecho a la deducción del IVA.

Por último, la mera compraventa no conlleva la realización del hecho imponible del AJD. Sin embargo, por las obligaciones legales inherentes a la constitución de hipoteca, sí se generará una cuantía variable de AJD, la cual en este caso deberá ser satisfecha por el prestamista. Condición subjetiva que solo concierne a la entidad bancaria.

PREGUNTA 13:

La entidad D, consultante, ha llevado a cabo una operación de reestructuración consistente en la absorción de la Sociedad D1.

Esta operación tuvo lugar el 31 de diciembre de 2020, y no se acogió al régimen especial, por tanto, se la operación quedó sometida a las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades.

La Sociedad D nos comunica que, el 31 de diciembre del año 2017, había adquirido el 100% del capital social de la Sociedad D1, por un importe de 112.000 €, obteniéndose por la Sociedad D1 desde dicha fecha los siguientes resultados:

	Resultado Contable	Base Imponible
2018	(75.000)	(75.000)
2019	135.000	145.000
2020	50.000	50.000

La sociedad D también nos aporta el Balance de la sociedad D1 al momento de su disolución:

Terreno	55.000	Capital	100.000
Inmueble	122.500	Reservas	155.000
Clientes	60.000	Resultados (-) ej. Anteriores	(75.000)
Tesorería	18.000	Resultado del ejercicio	50.000
		H.P. acreedora por IS	15.000
		Proveedores	10.500
Total	255.500	Total	255.500

Por último, D, nos manifiesta, que se ha realizado una comprobación administrativa sobre algunos valores de D1:

	Valor de mercado
Terreno	80.000
Inmueble	135.000

A la consultante le gustaría saber la diferencia en cuanto al impacto fiscal que resulta de la aplicación del régimen general de la LIS, respecto de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

Y si de ser último más favorable, saber si resultaría de aplicación al caso concreto.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un

apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

Tributación derivada de la operación de fusión tanto en la sociedad absorbida como en la absorbente en los ámbitos del IS, del IVA, del ITPyAJD y del IIVTNU.

La LIS, dentro del Título VII (Regímenes tributarios especiales), contempla un Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, es decir un régimen especial aplicable a aquellas operaciones de reestructuración societaria.

La aplicación de este régimen resulta más liviana que la aplicación del régimen general de la LIS, y todo por que el legislador tributario ha considerado dignas de protección las operaciones de reestructuración, siempre y cuando concurren determinados requisitos formales y materiales.

Para comprobar la premisa anterior, procederemos al desglose de los efectos impositivos de aplicar cada régimen.

1. RÉGIMEN GENERAL DE LA LIS:

TRIBUTACIÓN EN SEDE DE ABSORBIDA.

La entidad D1 deberá tributar por la diferencia entre su valor contable y su valor fiscal al momento de su disolución por la transmisión de sus activos y pasivos a la absorbente.

Así las cosas, la entidad D1 deberá aplicar las revalorizaciones sobre su activo aportadas por la Administración tributaria y minorar de dicho importe el valor contable registrado.

Valor Activo Contabilizado	Plusvalía valor de mercado terreno	Plusvalía valor de mercado inmueble	Diferencia entre valor contable y valor de mercado activos
255.5000	25.000	12.500	293.000

Una vez calculado el valor de mercado de los activos, habrá que minorar los mismos en la cuantía de los pasivos, para hallar el valor total de mercado de la Sociedad D1.

Valor mercado activos	-Valor pasivos	Valor total de mercado
293.000	25.5000	267.500
Valor contable activos	-Valor pasivos	Valor total contable
255.500	25.500	230.000
		Ganancia patrimonial (BI)
		37.500

Por tanto, la cuota tributaria de D1 en sede de IS será de 9.375 euros⁵⁰

TRIBUTACIÓN EN SEDE DE ABSORBENTE

La operación de fusión que acontece está caracterizada por que D, entidad absorbente, es el socio único de D1. Al no existir más socios en D1, D no deberá satisfacer contraprestación alguna por la incorporación de D1 en su activo. En este sentido, D estará obteniendo una ganancia patrimonial. Dicha ganancia patrimonial se explica contablemente mediante la anulación de la participación en D1, y la inscripción del valor del activo de la inversión, que corresponderá a la diferencia de los activos y pasivos de D1; es decir, la ganancia patrimonial se identifica con la revalorización de la participación que se tiene en D1 por el valor de los activos adquiridos ésta.

Así las cosas, la ganancia patrimonial por la que D deberá tributar es la siguiente:

-Valor de la participación sobre D1	Valor activos transmitidos D1	-Valor pasivos transmitidos D1 ⁵¹	Valor revalorización participación sobre D1 (BI)
-112.000	293.000	258.125	146.125

⁵⁰ Base imponible por el tipo del 25%

⁵¹ A la cuenta de H.P. acreedora por IS hay que sumarle los 9.357 euros de cuota tributaria por la fusión.

Por tanto, la Base Imponible de D es de 146.125 euros. Sin embargo, podrá aplicar la exención del artículo 21.3 LIS sobre la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad.

Por tanto, el coste fiscal de la fusión será el de 9.375 euros, que deberán satisfacerse íntegramente por la Sociedad D, ya que, por los efectos contables retroactivos de las fusiones, al inicio del período en que tenga lugar la fusión, provoca que fiscalmente, la Sociedad D era el sujeto pasivo de la tributación en D1 desde el 1 de enero de 2020.

2. IVA E IIVTNU

Respecto a la implicación fiscal en IVA⁵² dada la escasa información que nos ofrece la consultante sobre si se transmite o no la unidad económica autónoma; así como la relevante sobre las características de cada bien transmitido (dinero, terreno, inmueble) se procederá a un desarrollo sucinto de su impacto. De igual forma, dadas las incompatibilidades existentes entre las modalidades del ITPAJD, y de alguna de estas con el IVA, se integrará su estudio en el desarrollo sucinto del IVA.

Resaltar, que respecto el ITPAJD, al tratarse de una operación de reestructuración subsumible en el concepto contemplado en el artículo 76 LIS se le da un tratamiento muy beneficioso para el contribuyente dado que goza de no sujeción en la modalidad del OS y de exención en TPO y AJD.

Asimismo, se acompaña este examen sucinto, de una consulta vinculante extensamente desarrollada que guarda estrecha relación con el caso concreto.⁵³

	IVA		TPO	OS	AJD
TRANSMISIÓN DE LA UNIDAD PRODUCTIVA	NO SUJETA		EXENTA (artículo 45.I.B 10 TRLITPAJD)	NO SUJETA (Artículos 19 y 21 TRLITPAJD)	EXENTA (artículo 45.I.B 10 TRLITPAJD)
SIN TRANSMISIÓN DE LA UNIDAD PRODUCTIVA	SUJETA	POSIBLES EXENCIONES DINERO Y CRÉDITO: artículo 20.uno.18 ^a LIVA TERRENO: artículo 20. Uno. 20 ^o INMUEBLE: artículo 20. Uno. 22 ^o .	EXENTA (artículo 45.I.B 10 TRLITPAJD)	NO SUJETA (Artículos 19 y 21 TRLITPAJD)	EXENTA (artículo 45.I.B 10 TRLITPAJD)

⁵² En el gráfico se plantean las dos situaciones posibles: con y sin transmisión de la unidad económica autónoma.

⁵³ CV0020-17 de 3 de enero de 2017.

3. IIVTNU:

La disposición adicional segunda, contempla una excepción a la sujeción al IIVTNU, para las operaciones a las que les resulte de aplicación el régimen especial de la neutralidad fiscal. Es decir, aunque no se acojan a dicho régimen, de aplicación si les resulta por cumplir con las características contempladas en el artículo 76, por lo que no estarán sujetas a este impuesto.

Esta no sujeción conlleva una especialidad asociada respecto a la subrogación de D en el tiempo de tenencia del inmueble ostentado por D1 hasta la transmisión.

¿Cuáles serían los efectos fiscales más significativos en el caso de que se hubiese acogido a este régimen especial frente a la aplicación del régimen general tanto para la absorbente como para la absorbida?

APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA NEUTRALIDAD FISCAL:

Como ya se ha dicho, este régimen, contemplado en la LIS, tiene como fin resultar más liviano, y ello para no suponer un obstáculo a que se realicen este tipo de operaciones de reestructuración societaria.

Debido al beneficio en cuanto al diferimiento tributario que supone la aplicación de este régimen en el contribuyente, el legislador ha establecido unos requisitos formales y otros materiales:

FORMALES:

Que la operación coincida con lo establecido en el artículo 76 LIS para ser caracterizada como operación de reestructuración.

A los efectos, sí se cumple este requisito en el caso concreto, ya que la operación se encuadra en la letra c) del apartado 1 del antedicho artículo.

MATERIALES:

Que la operación de reestructuración se sustente en motivos económicos válidos⁵⁴, o lo que es lo mismo, que no se haga para eludir obligaciones fiscales.

⁵⁴ Artículo 89 LIS

Por tanto, operando bajo la asunción de que la absorción de D1 se hace solo por motivos de reestructuración, procederemos a analizar el impacto fiscal de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

En sede de D1, la aplicación de este régimen supondrá la no integración de la plusvalía de los activos en su base imponible del IS al momento de su disolución.

Este tratamiento responde a un diferimiento en la tributación, por lo que lleva aparejado la subrogación de D en D1 respecto a su valor fiscal en el momento de la transmisión.

Por tanto, en sede de D, tampoco habrá que integrar ganancia patrimonial (a diferencia de lo que sucedía en el régimen general), hasta que se enajenen o amorticen los activos obtenidos por la absorción.

Respecto al IVA, ITPAJD e IIVTNU la situación será idéntica al caso de aplicar el régimen general, pues la diferencia ha sido la aplicación del régimen especial respecto al IS, habiendo sido potencialmente aplicable (requisito exigido para el tratamiento especial en sede de estos impuestos) siempre.

CONCLUSIÓN

Dadas las características de la operación, resulta mucho más favorable que la Sociedad D se acoja al régimen de neutralidad fiscal en la operación de reestructuración descrita.

PREGUNTA 14:

La consultante sociedad D quiere saber si al tener BINs acumuladas, y no dar lugar a bases imponibles positivas, habría algún riesgo en la realización de la operación de reestructuración. Téngase en cuenta que previamente D y D1 no constituían grupo de consolidación.

Tras un minucioso estudio de la consulta, se irán resolviendo, en base a parámetros legales, las preguntas concretas realizadas por el cliente. Posteriormente se incluirá un apartado, bajo la denominación de “conclusión” en el que se sintetizará la información más relevante y se propondrá la solución fiscal más eficiente para el consultante.

¿Podría existir algún riesgo si optamos por aplicar el régimen de neutralidad fiscal?

Como se ha explicado, para poder aplicar el régimen especial es necesario que concurren motivos económicos válidos. Al no constituir grupo de consolidación previamente a la absorción, la Administración Tributaria podría considerar que la operación se realiza para compensar las BINS de la sociedad absorbente, dado que la misma no está generando Bases imponibles positivas para poder aplicar la reducción del 70% de las mismas por las BINS acumuladas.

¿Cuál sería el riesgo en el supuesto de las autoridades fiscales cuestionases en una hipotética inspección los motivos económicos válidos?

Por tanto, si la Administración tributaria considerase que la fusión tiene como fin incrementar la renta obtenida por D en los activos adquiridos de D1 y así minorar en la proporción de las BINS la cuota tributaria, conllevaría la inaplicación del régimen especial, debiendo tributar por el régimen general. Sin perjuicio de la sanción que en su caso correspondiera.

CONCLUSIÓN

No se recomienda en ningún caso llevar a cabo operaciones con fines de elusión fiscal, dado que, si la Administración optase por comprobar, además de deber tributar por la parte no satisfecha del importe resultante de lo que habría debido imputarse fiscalmente previamente a la maniobra de evasión; podrá imponerse sanciones, muchas veces de gran entidad.

Por ello, lo que se recomienda para el caso concreto, es que, si la operación de reestructuración es con fines de amortizar las BINs acuda primero a la consolidación fiscal, respetando siempre los límites para la deducción legalmente previstos.