



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

TRABAJO FIN DE MÁSTER

**MÁSTER UNIVERSITARIO DE ACCESO A LA
ABOGACÍA**

Y

MÁSTER EN ASESORÍA FISCAL

Autor: María de Jesús Climent

Tutor: Carlos Rodríguez Barriguete

Enero 2022

ÍNDICE

SUPUESTO DE HECHO	10
ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO	12
Impuesto sobre el patrimonio si mantiene la situación actual.....	12
Impuesto sobre patrimonio tras la constitución de una sociedad holding	16
ANÁLISIS DE LA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES A SUS DESCENDIENTES EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES	20
Impuesto de sucesiones y donaciones: situación actual e incorporación de una sociedad holding	20
Implicaciones en el IRPF: darles entrada en el capital de las sociedades operativas o bien darles entrada a todos en la sociedad holding	28
IMPLICACIONES FISCALES DE LA TRANSMISION “INTER VIVOS” Y “MORTIS CAUSA” DE INMUEBLES	32
Transmisión “Inter vivos”	32
Transmisión “Mortis causa”	41
ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PERCEPCIONES DE D. JUAN EN EL IRPF.	48
Sueldo y retribución variable	48
Seguro médico abonado por la empresa	48
Gastos de representación	49
Plus de mejor desempeño y premio de antigüedad	49
Plan de pensiones:.....	51
Cesión de un automóvil	52
Retención	54
Rendimiento neto obtenido por D. Juan:	56
ANÁLISIS TRIBUTARIO SOBRE LAS INVERSIONES EFECTUADAS POR CRISTINA TRAS GANAR UN PREMIO DE LOTERÍAS Y APUESTAS DEL ESTADO	58
Premio de Loterías y Apuestas del Estado.....	58
Compra de acciones de Repsol	59
Compra de la sociedad de transporte española	60
Grupo de consolidación fiscal	64
Estructura de financiación de la entidad holding empleada en la adquisición de la empresa de transporte española	66
ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	69
Convenio de Doble Imposición EE. UU. – España.....	69
Convenio de Doble Imposición Italia – España	71
Implicaciones fiscales de los dividendos recibidos por la Sociedad D, S.L.	72
Venta en el año 2023 de la filial residente en EE. UU.	74

ANÁLISIS DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	76
Régimen de consolidación fiscal	76
ANÁLISIS DE LAS IMPLICACIONES FISCALES A CONSECUENCIA DE LA OPERACIÓN DESCRITA EN LA SOCIEDAD A, S.L.	82
Implicaciones fiscales resultantes de la adquisición del inmueble	82
Implicaciones fiscales de la concesión de garantía hipotecaria.....	85
ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LA OPERACIÓN DE FUSIÓN	87
Fusión por absorción	87
Tributación en la sociedad absorbida.....	87
Tributación en la sociedad absorbente	90
Régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.....	90
Bases imponibles negativas	96
CONCLUSIÓN	100
BIBLIOGRAFÍA	101
ANEXO LEGISLATIVO, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL	103
LEGISLACIÓN	103
JURISPRUDENCIA	105
DOCTRINA ADMINISTRATIVA	107

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
BINS	Bases Imponibles Negativas.
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición.
CV	Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos.
DGT	Dirección General de Tributos.
EE. UU.	Estados Unidos.
IAE	Impuesto de Actividades Económicas.
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

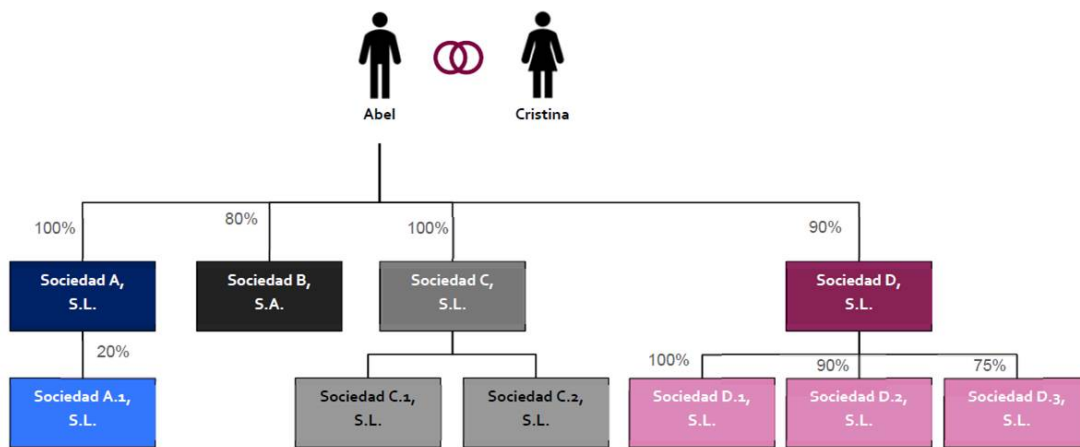
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LME	Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades.
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
RIS	Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
RITPAJD	Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
RIVA	Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
TC	Tribunal Constitucional.
TEAC	Tribunal Económico – Administrativo Central.

TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TRITPAJD	Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
TRLHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
TS	Tribunal Supremo.

SUPUESTO DE HECHO

Este trabajo se centra en el análisis y resolución de los posibles escenarios que tiene su razón de de tributación como consecuencia de las diversas operaciones que se pretenden llevar a cabo tanto por parte de los socios como de la sociedad familiar.

A continuación, se presenta el esquema de la situación actual de las entidades que se pretenden examinar



El matrimonio está compuesto por Abel, de 66 años y Cristina, cinco años menor, están casados en régimen de gananciales desde 1979 y residen desde hace más de 20 años en Málaga. Ambos tienen cuatro hijos:

- Juan, de 38 años y residente en Madrid
- Paloma, de 35 años y residente en Granada
- Blanca de 28 años y residente en Málaga
- Pedro, de 25 años, residente en Granada y con una minusvalía reconocida del 33%

El socio mayoritario de las sociedades A, S.L., B, S.A., C, S.L. y D, S.L. es Abel quien, además de ser socio, participa en la gestión de algunas sociedades percibiendo una retribución de cada sociedad por ello. No obstante, Abel tiene pensado crear una sociedad holding de su titularidad a través de la cual se gestione la totalidad del grupo familiar.

Tras esta breve introducción de la situación actual, las operaciones que se describen a continuación originan consecuencias tanto en sede de las distintas sociedades que conforman el grupo familiar como en sede de los socios y de sus hijos. Por ello, pasaremos a analizar y desarrollar la tributación de las distintas cuestiones planteadas.

ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO

Impuesto sobre el patrimonio si mantiene la situación actual

El artículo 4. Ocho. Dos de la LIP contempla la exención sobre las participaciones en entidades siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos.

El primero de los requisitos supone que la entidad no tenga por objeto la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. De esta manera, indirectamente se exige que la entidad realice una verdadera actividad económica. A continuación, este precepto afirma que, en caso de que durante más de 90 días del ejercicio social la mitad del activo de la compañía esté constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas se entenderá que la entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario. De esta manera, para determinar si existe o no una verdadera realización de actividad económica se estará a lo dispuesto en la LIRPF. Además, este artículo enuncia una serie de supuestos que no computan como valores, entre los que destacan; aquellos poseídos con la finalidad de cumplir obligaciones legales y reglamentarias, los que incorporen derechos de crédito, aquellos que se posean a consecuencia de la actividad desarrollada por la entidad y, los que otorguen el 5% de los derechos de voto con el objetivo de dirigir y gestionar la participación siempre y cuando la entidad participada no se encuentre comprendida en este apartado.

En relación con este primer requisito, el artículo 5.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio considera que en aquellos casos en los que la entidad participe a su vez en otras sociedades, ésta no realiza una actividad de gestión de patrimonio mobiliario siempre que disponga, al menos, del 5% de los derechos de voto en las entidades en las que participe y tenga a su disposición los medios personales y materiales para desarrollar la actividad económica que se trate.

A continuación, el apartado b) del artículo 4. Ocho. Dos LIP exige que el sujeto pasivo participe en al menos en un 5% del capital social computado individualmente. En caso de

poseer una participación conjunta con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, el porcentaje aumenta hasta un 20%.

Por último, pero no menos importante, es indispensable que el sujeto pasivo realice funciones de dirección y, que reciba una remuneración superior al 50% del total de los rendimientos obtenidos. En el caso que nos ocupa, es importante señalar que estas funciones de dirección, cuando la participación sea conjunta, pueden ser desempeñadas por cualquiera de las personas del grupo de parentesco.

Ahora bien, en este caso hay que distinguir dos supuestos diferentes. Por un lado, examinar si se cumplen los requisitos para aplicar la exención en caso de mantener la situación actual y, por otro lado, analizar en caso de que se constituyera una sociedad holding cuales serían las implicaciones fiscales en el Impuesto sobre Patrimonio.

Según la situación actual los requisitos del artículo 4. Ocho. Dos LIP deben cumplirse en todas y cada una de las sociedades en las que participa el matrimonio.

En primer lugar, en relación con el requisito contemplado en la letra a), debemos dar por hecho que las sociedades son operativas y, que efectivamente realizan cada una de ellas una actividad económica pues, en el resumen de los hechos no se entra en detalle sobre el objeto principal de cada una de las sociedades. Además, asumimos que las sociedades A, S.L., C, S.L. y D, S.L. actúan como entidades holding pues, participan a su vez en otras sociedades, por lo que no se considera que gestionen un patrimonio mobiliario al poseer todas ellas una participación directa superior al 5% de los derechos de voto de las mismas. En cuanto a la entidad B, S.A. asumimos que, efectivamente lleva a cabo una verdadera actividad económica. De esta manera, el primer requisito se entendería cumplido. Si por el contrario, la entidad B, S.A. no reuniera las condiciones por las que se entiende que realiza una actividad económica, no sería aplicable la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Dos LIP.

En segundo lugar, para examinar si se cumple la condición prevista en el apartado b) es necesario realizar la siguiente matización. Abel está casado en régimen de gananciales con Cristina, consecuentemente los porcentajes previstos en el esquema anterior se

reparten al 50% entre ellos. Por ello, los porcentajes de participación de cada cónyuge quedarían de la siguiente manera:

Porcentaje de participación correspondiente a cada cónyuge¹	
Sociedad A S.L.	100% entre 2: 50%
Sociedad A.1 S.L.	20% entre 2: 10%
Sociedad B S.A.	80% entre 2: 40%
Sociedad C S.L.	100% entre 2: 50%
Sociedad C.1 S.L.	100%: entre 2: 50%
Sociedad C.2 S.L.	100% entre 2: 50%
Sociedad D S.L.	90% entre 2: 45%
Sociedad D.1 S.L.	100% entre 2: 50%
Sociedad D.2 S.L.	90% entre dos: 45%
Sociedad D.3 S.L.	75% entre 2: 37,50%

No obstante, como se ha indicado anteriormente, la letra b) del artículo 4. Ocho. Dos LIP prevé para los casos de participación conjunta con alguna de las personas señaladas, que el porcentaje de participación aumente hasta el 20%. En este caso, se trata de una participación conjunta entre cónyuges y, tras analizar los porcentajes que ambos poseen en cada una de las sociedades según el esquema presentado en la introducción, se entiende cumplido el segundo requisito del artículo 4. Ocho. Dos LIP.

Por último, Abel es socio y, además realiza funciones de gestión en algunas de las sociedades por las que recibe las siguientes retribuciones:

Sociedad A	200.000€
Sociedad B	20.000€
Sociedad C	10.000€
Sociedad D	180.000€
Total	410.000€

¹ Cuadro participación de cada cónyuge en cada una de las sociedades

El artículo 5.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre incluye las funciones de dirección o los cargos que se entienden necesarios para poder aplicar la exención del artículo 4. Ocho. Dos LIP.

“Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.”

Es cierto, según ha reiterado la DGT² que lo verdaderamente importante es que las funciones que se ejerzan conlleven la dirección, gestión, administración y coordinación de la sociedad, independientemente del nombre que se le otorgue al cargo que se ejerce dentro de la entidad. En nuestro caso, Abel, además de socio, participa en la gestión de las sociedades en las que participa directamente percibiendo las retribuciones contempladas en la tabla anterior.

En cuanto a la remuneración percibida por Abel, el artículo 5.2 del Decreto legislativo 1704/1999 dispone lo siguiente;

“2. 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.”

Por lo tanto, al no conocer si Abel percibe otros rendimientos del trabajo y por actividades económicas, la retribución que percibe por ejercer funciones de dirección y gestión en

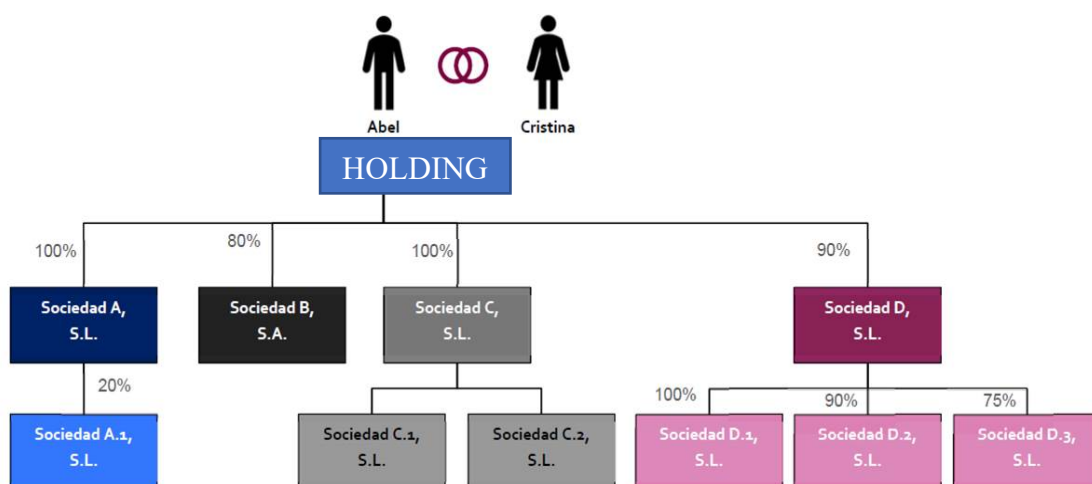
² DGT, Consulta vinculante nº V4736-16, de 10 de noviembre de 2016. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V4736-16

cada una de las entidades en las que participa directamente supone más del 50% del total de los rendimientos que percibe, pues al ser titular de varias sociedades no se incluyen en este cómputo los rendimientos que se deriven de las funciones de dirección y gestión ejercidas en las otras entidades.

En conclusión, Abel podrá aplicar la exención contemplada en el artículo 4. Ocho. Dos LIP al cumplirse todos y cada uno de los requisitos exigidos.

Impuesto sobre patrimonio tras la constitución de una sociedad holding

Por otro lado, Abel está pensando en la posibilidad de gestionar el grupo a través de una sociedad holding de su titularidad. En esta nueva situación, como Abel sería el titular de la entidad holding y, está casado en régimen de gananciales con Cristina, entre él y su esposa pasarían a tener el 100% de esta nueva sociedad.



Al contrario que en la situación actual, en caso de que se constituyera una sociedad holding, los requisitos previstos en el artículo 4. Ocho. Dos LIP únicamente deben cumplirse en esta sociedad holding y no en cada una de las restantes sociedades participadas por la entidad holding, como concluye la DGT³.

De esta manera, en primer lugar, es imprescindible determinar si se cumple el requisito establecido en la letra a) del citado artículo, esto es, si la sociedad holding tiene por objeto

³ DGT, Consulta vinculante nº V3035-20, de 8 de octubre de 2020. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3035-20

gestionar un patrimonio mobiliario o inmobiliario o, por el contrario, realiza una actividad económica. Según la redacción del apartado 1º de la letra a) del artículo 4. Ocho. Dos LIP

“1.º No se computarán los valores siguientes:

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra”.

Además, y así concluye la DGT en la CV1341-19⁴, la entidad participada no puede estar comprendida en la letra a) del artículo 4. Ocho. Dos LIP, es decir, la entidad participada tiene que realizar una actividad económica. Por consiguiente, aquellas participaciones que se encuentren en el activo de la sociedad holding y cumplan este requisito no se prevén como valores no afectos. En cuanto a los medios materiales y personales, la DGT afirma en la CV2067-19⁵, que se trata de una cuestión que debe ser examinada caso por caso. No obstante, sí que destaca que deben ser suficientes para llevar a cabo una adecuada práctica empresarial. En conclusión, como ya hemos asumido en el caso anterior, las sociedades participadas realizan una actividad empresarial y, por lo tanto, se cumple el requisito establecido en la letra a) del artículo 4. Ocho. Dos LIP.

En relación con el segundo de los requisitos, la sociedad holding va a ser titularidad de Abel, esto es, al estar casado con Cristina en régimen de gananciales cada uno de ellos pasará a tener una participación del 50% en la sociedad holding. Luego, al poseer conjuntamente una participación superior al 20% la condición fijada en la letra b) del artículo 4. Ocho. Dos LIP se entiende cumplida.

Finalmente, no se especifica en el enunciado quien realizará funciones de dirección y gestión tras la incorporación de la sociedad holding, ni si alguna de las personas del grupo

⁴ DGT Consulta vinculante nº V1341-19, de 10 de junio de 2019. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1341-19

⁵ DGT Consulta vinculante nº 2067-19, de 8 de agosto de 2019. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2067-19

de parentesco percibirá remuneración por ello que suponga más del 50% del total de los rendimientos obtenidos. En este sentido, la CV0926-21⁶ de la DGT recuerda que lo importante no es la denominación del cargo, sino que las funciones realizadas impliquen verdaderamente la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la entidad. Incluso el Alto Tribunal en la sentencia 1776/2016, de 14 de julio de 2016⁷ considera que la persona que lleve a cabo las funciones de dirección no tiene que ser obligatoriamente titular de las participaciones, sino que éstas pueden pertenecer al grupo familiar. En nuestro caso concreto, a falta de más datos, entendemos que Abel, al ser el titular de la sociedad holding, va a ser quien lleve a cabo funciones de dirección. Luego, efectivamente una de las personas que pertenece al grupo de parentesco va a llevar a cabo funciones de dirección y gestión en la entidad holding, por lo que esta condición se entiende cumplida⁸.

En cuanto a la percepción de la retribución, si bien es cierto que en la CV0026-19⁹ la DGT entre otras, confirma lo siguiente:

“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”.

No se puede obviar la conclusión a que llega el Alto Tribunal en la sentencia 1881/2020, de 18 de junio¹⁰, aunque versa sobre el ISD afecta indudablemente al IP, en tanto que para

⁶ DGT Consulta vinculante nº V0926-21, de 15 de abril de 2021. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0926-21

⁷ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª), núm. 1776/2016, de 14 de julio de 2016 (recurso 2330/2015) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2016:3776]. Fecha última consulta 29 de diciembre de 2021.

⁸ PÉREZ, M. (2020, Mayo). “La medición de la composición del patrimonio en estructuras con sociedad holding a efectos del IP”. Publicación para Uría Menéndez. Recuperado de: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6960/documento/Tribuna-Empresa-Familiar.pdf?id=11905>

⁹ DGT Consulta vinculante nº V0026-19, de 3 de enero 2019. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0026-19

¹⁰ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 1881/2021, de 18 de junio de 2020 (recurso 5159/2017) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2020/1881]. Fecha última consulta 29 de diciembre de 2021.

poder aplicar la reducción que recoge el artículo 20.6 LISD se exige el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 4. Ocho. Dos LIP. Así, el TS entiende que:

“Únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de las sociedades en las que participa directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas”.

Por tanto, la percepción económica por el desarrollo de las funciones de dirección y gestión solamente pueden proceder de la entidad holding. Ciertamente, al igual que ocurre con el desempeño de funciones de dirección, no podemos extraer información concreta del enunciado acerca de la sociedad que va a retribuir a Abel por las funciones realizadas, por lo que podemos contemplar dos opciones; en primer lugar, que Abel perciba las remuneraciones directamente de la sociedad holding o, que Abel continúe cobrando las retribuciones como lo venía haciendo hasta ahora. En el primer caso, se entendería cumplido el requisito de la letra c) del artículo 4. Ocho. Dos LIP., mientras que, en el segundo supuesto, no podría aplicarse la exención al no entenderse satisfecha esta última condición.

En conclusión, para que resulte aplicable la exención en IP al constituir una sociedad holding, es necesario un cambio en las retribuciones percibidas por Abel en caso de constituir una sociedad holding. Ya no deben proceder de cada una de las sociedades participadas por la sociedad holding, sino que debe ser ésta última la que remunere a Abel por ejercer funciones de dirección y gestión. Para finalizar este apartado, conviene explicar cuál de las dos opciones resulta más beneficiosa: si la situación actual o la creación de una sociedad holding. Como ya hemos analizado, en el primer caso, los requisitos deben cumplirse en aquellas sociedades en las que Abel participe directamente, mientras que en el segundo caso, aunque no ha sido una cuestión pacífica, únicamente deben cumplirse en la sociedad holding. Es cierto, por lo tanto, que en ambos supuestos siempre que se cumplan las condiciones exigidas se puede aplicar la exención del IP. No obstante, a pesar de que en este caso nos faltan datos para poder llegar a una conclusión exacta, existe menos riesgo al crear una sociedad holding que cumpla los requisitos en la que se realicen las funciones de dirección y gestión del resto de sociedades en las que participe.

ANÁLISIS DE LA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES A SUS DESCENDIENTES EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

Impuesto de sucesiones y donaciones: situación actual e incorporación de una sociedad holding

Abel tiene planeado realizar las siguientes transmisiones a cada uno de sus hijos;

Descendiente¹¹	Sociedades
Juan	Sociedad A.1 S.L. y la Sociedad D.1. S.L.
Blanca	Sociedad C.1 S.L. y la Sociedad C.2. S.L.
Pedro	Sociedad D.3. S.L.

Igualmente, es necesario añadir que el patrimonio preexistente de los donatarios es inferior a 200.000€ y, que su hija Paloma es la directora comercial y, al mismo tiempo, miembro del Consejo de Administración de la Sociedad B desde hace diez años.

Los sujetos pasivos del ISD, según el artículo 5 de la LISD son los beneficiarios de la transmisión de las participaciones, esto es, los tres hijos de Abel, quienes deberán soportar y abonar el impuesto.

Con la finalidad de analizar la donación realizada por Abel a favor de sus hijos es imprescindible, en primer lugar, mencionar brevemente los requisitos recogidos en el artículo 20.6 LISD para poder aplicar la reducción del 95 por 100 en la transmisión de participaciones “inter vivos”.

Precisamente, la primera condición para poder aplicar la reducción es que sea posible que los donatarios, en este caso, Juan, Blanca y Pedro, se beneficien de la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Dos de la LIP¹². Como ya hemos visto en el apartado anterior, en

¹¹ Cuadro con las participaciones que pretende donar Abel a cada uno de sus hijos

¹² CIRUELOS, P. (2020, Enero). “Régimen fiscal de la donación de la empresa familiar. Análisis de la doctrina de la Dirección General de Tributos”. *La ley digital*.

este caso, tanto en la situación actual como si se incorpora una sociedad holding al grupo familiar, entendimos que se cumplirían los requisitos previstos en la LIP siempre y cuando todas las sociedades realizaran verdaderamente una actividad empresarial, se cumplieran los porcentajes de participación previstos y se ejercieran funciones de dirección y gestión por algún miembro del grupo de parentesco que percibiera una remuneración superior al 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

Asimismo, el artículo 20.6 LISD enumera además una serie de condiciones que deben producirse en sede del donante para poder beneficiarse de la reducción del 95 por 100. En primer lugar, es indispensable que el donante de las participaciones tenga sesenta y cinco años o más. En este caso, Abel tiene sesenta y seis años en el momento de la donación, por lo tanto, este requisito se entiende cumplido.

El apartado b) del artículo 20.6 LISD exige que el donante cese en el ejercicio de funciones de dirección y, que a partir del momento de la transmisión no reciba remuneraciones derivadas del ejercicio de estas funciones de gestión. Abel es socio y, participa en la gestión de sociedades percibiendo retribuciones por ello. No obstante, Abel realiza la donación de participaciones a favor de sus descendientes con el objetivo de jubilarse, por lo que éste va a cesar en el ejercicio de funciones de dirección y va a dejar de percibir las remuneraciones que venía obteniendo por la realización de estas funciones, así, el tercer requisito se entiende cumplido.

Igualmente, los donatarios deben cumplir unos requisitos previstos en la LISD con el objetivo de poder aplicar la reducción prevista. Juan, Blanca y Pedro tienen la obligación de mantener las participaciones de las distintas sociedades y, ser beneficiarios de la exención en el IP durante un período de diez años que, comienza desde la fecha de la escritura pública de donación. En el único supuesto, evidentemente, que se exige a los donatarios del cumplimiento de estos requisitos es en caso de su fallecimiento. En esa misma línea, los hijos de Abel y Cristina no pueden efectuar operaciones societarias o actos de disposición que pretendan minorar el valor de las participaciones.

https://laleydigital.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAmMDE3MzI7Wy1KLizPw827DM9NS8kIS1zGLHgoKi_LLUFFsjAyNDQyMjSyBhAQAdbAy5OAAA AA==WKE

La resolución del TEAC de 18 de junio de 2019¹³, igual que la DGT en la CV1483-19¹⁴, resuelve el momento en el que deben cumplirse los requisitos previstos en el artículo 20.6 LISD. La DGT concluye que, al afectar esta operación no solo al ISD, sino también al IP y al IRPF, deben conciliarse los tres devengos. En consecuencia, el devengo del ISD se produce desde el momento en el que Abel conoce que sus tres hijos aceptan la donación, instante en el que debe estudiarse el cumplimiento de los requisitos del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP. Finalmente, el período impositivo del IRPF no se detiene como consecuencia de la donación, por ello, habrá que atender al último período impositivo del IRPF anterior a la transmisión “inter vivos”.

Una vez analizados los requisitos previstos en la LISD, al tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas hay que atender a la normativa específica de la Comunidad autónoma donde resida el donatario pues, podrá beneficiarse de aquellos preceptos que sean más favorables que los fijados en la normativa estatal.

- Juan residente en Madrid
- Blanca residente en Granada
- Pedro residente en Granada

En primer lugar, el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado¹⁵ contempla una bonificación en la cuota del 99% en el artículo 25 en caso de que la transmisión se realice a descendientes mayores de veintiún años y, siempre que la donación se formalice en documento público. Por lo tanto, Juan al tener treinta y ocho años y residir en Madrid podrá aplicar esta bonificación siempre que la donación se formalice en documento público. Finalmente, he de indicar que la tarifa que deberá aplicar Juan es distinta a la recogida en la LISD.

¹³ Resolución del TEAC 2520/2016, de 18 de junio de 2019. Disponible en <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-0-02520-2016-00-00-18-06-2019-1525435>

¹⁴ DGT Consulta vinculante nº V1483-19, de 20 de junio de 2019. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1483-19

¹⁵ Información Comunidad de Madrid. Disponible en: <https://www.comunidad.madrid/servicios/atencion-contribuyente/donaciones>

Tanto Blanca como Pedro residen en Granda, luego les será de aplicación 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. Esta norma autonómica prevé que, si el donatario es un descendiente mayor de veintiún años, no es necesario que éste mantenga las participaciones y se beneficie de la exención en el IP durante diez años, sino que únicamente debe cumplirse este requisito durante los tres años siguientes. Además, la reducción aumenta del 95 al 99% siempre y cuando la entidad tenga su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Andalucía y, se mantenga en dicho territorio durante los cinco años siguientes, aunque para los contribuyentes que se encuentren en los Grupos I y II del artículo 20.2 a) de la LISD, este requisito de mantenimiento se reduce a los tres años siguientes desde que se produzca la donación. Finalmente, el Decreto Legislativo 1/2018 dictado por la Comunidad Autónoma de Andalucía contempla en su artículo 33 ter, igual que la normativa de la Comunidad autónoma de Madrid y con el cumplimiento de los mismos requisitos, la bonificación del 99% en la cuota tributaria.

Ahora que conocemos tanto la normativa como las reducciones y bonificaciones autonómicas aplicables al caso concreto, debemos analizar el valor de las participaciones que se van a transmitir. La STS 1245/2017, de 12 de julio¹⁶ reconoce que no dispone la LISD de ningún artículo que resuelva esta cuestión, por lo que es necesario acudir a la LIP. En concreto, el artículo 16. Uno LIP dispone que la valoración de estas participaciones se realizará por *el valor teórico resultando del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.*

Los datos que se recogen en la siguiente tabla corresponden a los valores teóricos que se desprenden del último balance auditado correspondientes a las participaciones que se pretenden donar. Al no aclarar el enunciado donde se encuentran localizadas estas sociedades entendemos que todas ellas tienen su domicilio fiscal y social en Andalucía.

¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 1ª) núm. 1245/2017, de 12 de julio de 2017 (recurso 2494/2016) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS: 2017/2974]. Fecha última consulta 29 de diciembre de 2021.

Juan	Sociedad A.1. S.L.	600.000€
	Sociedad D.1. S.L.	500.000€
Blanca	Sociedad C.1. S.L.	840.000€
	Sociedad C.2. S.L.	900.000€
Pedro	Sociedad D.3 S.L.	120.000€

Así, Juan recibe unas participaciones por un valor total de 1.100.000€. Conocida la base imponible, se aplicará la reducción del 95% contemplada en el artículo 20.6 LISD siempre que se cumplan los requisitos mencionados anteriormente. Después para calcular la cuota íntegra, debemos aplicar las tarifas recogidas en el artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre por el que se regulan las Disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Base imponible	1.100.000€	
Reducción 95%	1.045.000€	55.000€
Cuota íntegra	Hasta 48.004,04	4.689,74
	Resto 6.995,96 al 12,75%	891,98
Total		5.581,72€

Una vez calculada la cuota íntegra, el artículo 24 de la normativa autonómica aplicable recoge el siguiente cuadro con los coeficientes multiplicadores aplicables a la cuota íntegra para obtener la cuota tributaria.

Patrimonio <i>Preexistente en euros</i>	Grupos de artículo 20		
	<i>I y II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>
<i>De 0 a 403.000</i>	<i>1,0000</i>	<i>1,5882</i>	<i>2,0000</i>
<i>De más de 403.000 a 2.008.000</i>	<i>1,0500</i>	<i>1,6676</i>	<i>2,1000</i>
<i>De más de 2.008.000 a 4.021.000</i>	<i>1,1000</i>	<i>1,7471</i>	<i>2,2000</i>
<i>De más de 4.021.000</i>	<i>1,2000</i>	<i>1,9059</i>	<i>2,4000</i>

Así, es a la cuota tributaria a la que se aplican las bonificaciones.

Coefficiente multiplicador	1,0000	
Cuota tributaria		5.581,72€
Bonificación	99%	5.525,90€
Cuota a ingresar	55,82€	

Luego Juan deberá realizar la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones abonando una cuota de 55,82€ en la Administración Tributaria por las participaciones de las sociedades A.I.S.L. y D.I.S.L. donadas por su padre, Abel.

Blanca recibe unas participaciones por un valor de 1.740.000€ y Pedro recibe unas participaciones por un valor de 120.000€. Conocida la base imponible, y al encontrarse las sociedades domiciliadas en Andalucía, la reducción del 95% aumenta hasta el 99% según lo dispuesto en el artículo 24 de la normativa autonómica, siempre que se entiendan cumplidos el resto de los requisitos previstos en la LISD. Después, para calcular la cuota íntegra debemos aplicar las tarifas recogidas en el artículo 33 del Decreto Legislativo 1/2018 de 19 de junio. Posteriormente, es necesario aplicar los coeficientes multiplicadores que en este caso serán los recogidos en la LISD, pues no se han regulado unos coeficientes multiplicadores distintos en la normativa autonómica. Finalmente, a la cuota tributaria se le aplicarán las bonificaciones correspondientes en cada caso para obtener la cuota a ingresar por cada uno de los hijos con residencia en Granada.

Blanca		
Base imponible	1.740.000€	
Reducción 99%	1.722.600€	17.400€
Cuota íntegra	Hasta 15.980,91	1.290,43
	Resto 1.419,09 al 9,35%	132,68
Total	1.423,11€	

Patrimonio <i>Preexistente en euros</i>	Grupos de artículo 20		
	<i>I y II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>
<i>De 0 a 402.678,11</i>	<i>1,0000</i>	<i>1,5882</i>	<i>2,0000</i>
<i>De más de 402.678,11 a 2.007.380,43</i>	<i>1,0500</i>	<i>1,6676</i>	<i>2,1000</i>
<i>De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98</i>	<i>1,1000</i>	<i>1,7471</i>	<i>2,2000</i>
<i>De más de 4.020.770,98</i>	<i>1,2000</i>	<i>1,9059</i>	<i>2,4000</i>

Coefficiente multiplicador	1,0000	
Cuota tributaria		1.423,11€
Bonificaciones	99%	1.408,88€
Cuota a ingresar	14,23€	

Por lo tanto, Blanca deberá realizar la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones abonando una cuota de 14,23€ en la Administración Tributaria por las participaciones de las sociedades C.1.S.L. y C.2.S.L. donadas por su padre, Abel.

Pedro		
Base imponible	120.000€	
Reducción 99%	118.800€	1.200€
Cuota íntegra	Hasta 0	0
	Resto 1.200 al 7,65%	91,80
Total		91,80€
Coefficiente multiplicador	1,0000	
Cuota tributaria		91,80€
Bonificaciones	99%	90,88€
Cuota a ingresar	0,92€	

En conclusión, Pedro deberá realizar la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones abonando una cuota de 0,92€ en la Administración Tributaria por las participaciones de la sociedad D.3.S.L. donada por su padre, Abel.

Una vez calculada la cuota a ingresar por cada uno de los donatarios en el ISD, es importante proceder al mismo cálculo en caso de que no se cumplieran los requisitos para aplicar la reducción del ISD con la finalidad de comparar ambos importes.

Juan		
Base imponible	1.100.000€	
Cuota íntegra	Hasta 798.817,20	199.604,23
	Resto 301.182,80 al 34%	102.402,15
Total		302.006,38€
Coefficiente multiplicador	1,0000	
Cuota tributaria		302.006,38€
Bonificación	99%	298.986,32€
Cuota a ingresar	3.020,06€	

Blanca		
Base imponible	1.740.000€	
Cuota íntegra	Hasta 797.555,08	207.266,95
	Resto 942.444,92 al 36,5%	343.992,40
Total		551.259,35€
Coefficiente multiplicador	1,0500	
Cuota tributaria		578.822,32€
Bonificación	99%	573.034,09€
Cuota a ingresar	5.788,23€	

Pedro		
Base imponible	120.000€	
Cuota íntegra	Hasta 119.757,67 Resto 242,33 al 18,7%	15.606,22 45,31
Total		15.651,53€
Coefficiente multiplicador	1,0000	
Cuota tributaria		15.651,53€
Bonificación	99%	15.495,01€
Cuota a ingresar	156,52€	

Por tanto, la comparación en caso de aplicación o no de la reducción prevista en el ISD según la normativa autonómica aplicable a cada donatario sería la siguiente:

Juan		Blanca		Pedro	
Reducción	Sin reducción	Reducción	Sin reducción	Reducción	Sin reducción
55,82€	3.020,06€	14,23€	5.788,23€	0,92€	156,52€

Implicaciones en el IRPF: darles entrada en el capital de las sociedades operativas o bien darles entrada a todos en la sociedad holding

La transmisión “inter vivos” efectuada por Abel a sus tres hijos genera implicaciones fiscales tanto en sede del donante como en los donatarios. En el enunciado, se plantea la cuestión de si resulta más conveniente darles a sus hijos entrada en el capital de la sociedad holding o por el contrario, resulta más beneficioso darles entrada en el capital de las sociedades operativas. La creación de una sociedad holding supone una alternativa más eficiente al concentrar las participaciones del resto de sociedades y centralizar su gestión en la entidad holding. Además, es una fórmula recurrente en la planificación fiscal de los negocios familiares que simplifica la consecución de los beneficios fiscales que resultan aplicables a la empresa familiar para disfrutar de la exención en IP, la reducción en ISD y la exención por la plusvalía derivada de las transmisiones lucrativas en IRPF, como veremos a continuación¹⁷. Esto no quiere decir, que en caso de no contar con una

¹⁷ CREMADES, M, RIBA, A. y CARRIÓN, L. (2020, Mayo) “Exención de empresa familiar: acceso, alcance y requisito de mantenimiento. La DGT se pronuncia”. Publicación para Uría Menéndez.

entidad holding no se pueda disfrutar de los beneficios que promueve la LIP o la LISD, sino que en caso de contar con una entidad holding existe una organización más eficiente y equilibrada en el cumplimiento de los requisitos para aprovechar las ventajas fiscales en cada una de las entidades que conforman el grupo.

En primer lugar, el artículo 33.3 c) LIRPF afirma que en el caso de transmisiones “inter vivos”, recogidas en el artículo 20.6 LISD, no existe ganancia o pérdida patrimonial para el donante. Así concluye la DGT en la CV1797-16¹⁸:

“Se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante de las participaciones como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica”.

Así, siempre que se cumplan los requisitos que prevé la normativa estatal en su artículo 20.6 LISD, aunque la reducción no sea total sino únicamente del 95%, la no sujeción en el IRPF del donante será total.

En cuanto a los donatarios, el artículo 36 LIRPF contempla para las transmisiones a título lucrativo que Juan, Blanca y Pedro se subroguen en la posición de su padre, Abel, tanto en los valores como en la fecha de adquisición de las participaciones de las distintas sociedades.

Asimismo, se plantea el supuesto de que Abel, en vez de donar las participaciones en las sociedades a sus tres hijos, les vendiera estas participaciones. En este caso, según lo establecido en el artículo 35 sobre transmisiones a título oneroso, el valor de adquisición de las participaciones será el real por el que se hubiera efectuado la adquisición y, el valor de transmisión se corresponde con aquel por el que se hubieran enajenado las participaciones.

Recuperado de:
https://www.uria.com/documentos/circulares/1239/documento/9352/Tribuna_Empresa_Familiar_ABR_20.pdf?id=9352

¹⁸ DGT Consulta vinculante nº V1797-16, de 22 de abril de 2016. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1797-16

En este caso, se indica que el coste de constitución y/o adquisición de las compañías que se pretenden donar es el importe mínimo que la Ley de Sociedades de Capital¹⁹ exige para la constitución de éstas. El artículo 4 de esta Ley recoge un capital mínimo para las sociedades de responsabilidad limitada de 3.000 euros. En nuestro caso, todas las sociedades que se pretenden transmitir son sociedades de responsabilidad limitada, por lo que su coste de adquisición fue este importe. Por otro lado, el coste de transmisión se corresponde con el valor contemplado en el balance auditado de cada una de las participaciones que se pretenden adquirir:

Sociedad	Valor de Adquisición	Valor de transmisión	Diferencia
A.1, S.L.	3.000€	600.000€	597.000€
C.1, S.L.	3.000€	840.000€	837.000€
C.2, S.L.	3.000€	900.000€	897.000€
D.1, S.L.	3.000€	500.000€	497.000€
D.3, S.L.	3.000€	120.000€	117.000€
Total			2.945.000€

De esta manera, Abel debería incluir esta diferencia en su base imponible del ahorro al haber obtenido una ganancia patrimonial como consecuencia de la venta de las participaciones a sus hijos, según contempla el artículo 49 LIRFP. Sin embargo, al estar caso en régimen de gananciales, el total de la ganancia debería ser repartido entre ambos cónyuges a partes iguales. Una vez repartido el total entre Abel y Cristina, el artículo 66.2 LIRPF contiene los tipos aplicables en la base liquidable del ahorro

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	En adelante	26

¹⁹ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE núm. 161, de 3 de julio de 2010.

Ganancia obtenida por cada cónyuge		
Ganancia total	2.945.000 entre 2	1.472.500€
Cuota a ingresar por cada cónyuge		
Base liquidable del ahorro		1.472.500€
Tipo aplicable	Hasta 200.000	44.880
	Resto 1.272.500 al 26%	330.850
Cuota a ingresar		375.730€

IMPLICACIONES FISCALES DE LA TRANSMISION “INTER VIVOS” Y “MORTIS CAUSA” DE INMUEBLES

Transmisión “Inter vivos”

Abel y Cristina son propietarios de dos inmuebles, uno situado en Málaga y otro en Madrid. Actualmente, se están planteando la posibilidad de donar estos inmuebles a dos de sus hijos: a Juan el situado en Málaga y a Blanca el que se localiza en Madrid. Las transmisiones “inter vivos” que se pretenden llevar a cabo generan una serie de consecuencias tanto en sede del donatario, por el ISD y el IIVTNU como en sede del donante en su IRPF.

En primer lugar, estudiaremos las implicaciones fiscales de la donación del inmueble situado en Málaga a su hijo Juan. En el ISD, según el artículo 5 de la LISD, el sujeto pasivo del impuesto es el donatario, en nuestro caso Juan. Además, como el bien que se pretende donar es un inmueble la normativa aplicable será la del lugar en que radique el mismo, por lo establecido en el artículo 32.2 b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En conclusión, y según razona la DGT en la CV0593-21²⁰, al estar el inmueble ubicado en Málaga y ser el donatario residente en territorio español, es competente la Comunidad Autónoma de Andalucía para la exacción del impuesto y, por tanto, la autoliquidación habrá de ser presentada en esa Comunidad Autónoma, siendo aplicable además de la normativa estatal, las disposiciones que dicha Comunidad Autónoma hubiera dictado gracias a las competencias normativas que tiene otorgadas.

Actualmente, la normativa autonómica vigente en el momento de la transmisión del bien inmueble es el 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, que no prevé ninguna reducción por donación de un inmueble, pues entendemos que el inmueble donado no constituye la vivienda habitual del matrimonio. Este Decreto Legislativo únicamente recoge en su artículo 33 ter, en el

²⁰ DGT Consulta vinculante nº V0593-21, de 15 de marzo de 2021. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0593-21

caso de adquisiciones “inter vivos”, la bonificación del 99% en la cuota tributaria para aquellos contribuyentes que formen parte de los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la LISD y siempre que la donación se formalice en documento público.

En el escrito se proporciona la información necesaria para poder calcular los impuestos a los que tienen que hacer frente tanto el donante como el donatario. El artículo 9.3 de la LISD dispone lo siguiente:

“En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado”.

Para calcular el ISD, es relevante la fecha de transmisión del inmueble, que en este caso se produce el 1 de septiembre de 2021. Con esto, el inmueble que se va a donar de valorarse por su valor real a la fecha de otorgamiento de la escritura notarial, pues no conocemos el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro a la fecha de devengo del impuesto. Este valor, para determinar el importe a pagar, habrá de ser reducido en las cargas y deudas deducibles para obtener la base imponible. En este supuesto, como no existen reducciones aplicables, la base liquidable coincide con la base imponible. Una vez obtenida la base liquidable se le aplicará la tarifa y los coeficientes multiplicadores correspondientes para obtener la cuota tributaria, que se minorará en las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho el interesado, obteniendo finalmente, el importe a pagar.

ISD Inmueble situado en Málaga		
Valor del inmueble		350.000€
Cuota tributaria	Hasta 239.389,13	40.011,05
	Resto 110.610,87 al 25,5%	28.205,77
Total		68.216,82€
Coefficiente multiplicador		1,000
Cuota tributaria		68.216,82
Bonificación: 99%		67.534,65
Cuota a ingresar		682,17€

Por lo tanto, Juan deberá ingresar en la Administración tributaria correspondiente al lugar donde radique el inmueble, en este caso, la Comunidad Autónoma de Andalucía el ISD por una cuantía de 682,17€ en un plazo de 30 días hábiles desde la fecha en la que se otorgó la escritura notarial de la transmisión del piso situado en Málaga.

A continuación, entraremos en el cálculo del IIVTNU, al que como hemos aclarado anteriormente, debe hacer frente el donatario. Este Impuesto grava el aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, a lo largo de un período máximo de 20 años, a propósito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. La normativa estatal que regula este impuesto es el TRLHL, que establece el devengo del impuesto en el momento que se produce la transmisión de la propiedad del terreno, es decir, en nuestro caso se producirá el día del otorgamiento de la escritura pública o, en caso de que se trate de un documento privado, cuando se inscriba en un Registro Público. Por ello, en nuestro caso, habrá que considerar la fecha de devengo el día 1 de septiembre de 2021.

Antes de nada, es importante señalar que el pasado 26 de octubre, el TC en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre²¹, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido del TRLHL, en definitiva, se ha declarado inconstitucional la manera en la que se venía calculando este impuesto. No obstante, en nuestro caso, la fecha de transmisión del inmueble es el 1 de septiembre de 2021 y, aunque el devengo se produce en esta fecha, para el pago del impuesto existe un

²¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021. Disponible en https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-19511

plazo de 30 días hábiles a contar desde la fecha de devengo. En nuestro caso, 30 días hábiles desde el 1 de septiembre de 2021 nos sitúan en el 14 de octubre de 2021, de manera que, aunque el TC haya concluido que la forma en la que se venía calculando el impuesto es inconstitucional, no afecta a la liquidación del impuesto en este caso concreto.

El TRLHL expone que para el cálculo del IIVTNU es imprescindible conocer tanto el valor del suelo como la fecha en la que se adquirió el inmueble y la fecha en que se transmitió el mismo. La normativa aplicable, junto con el TRLHL, será la Ordenanza nº 05 del Ayuntamiento de Málaga sobre el IIVTNU²². Esta Ordenanza Municipal contempla en su artículo sexto bonificaciones en caso de que el inmueble transmitido constituya la vivienda habitual del transmitente. Sin embargo, como en el enunciado no se especifica si el inmueble de Málaga que se va a donar a Juan por parte del matrimonio constituye su vivienda habitual, entendemos que no es su vivienda habitual, por lo que esta bonificación no será de aplicación. Además, esta Ordenanza Municipal regula en su artículo 8 la forma en la que se calcula la base imponible, así para un período de generación de 11 años corresponde un porcentaje de incremento del 35,2% que debe aplicarse al valor del suelo y, que el tipo de gravamen correspondiente es del 29%, según dispone el artículo 14 de esta Ordenanza.

IIVTNU	
Valor del suelo	145.000 – 100.000: 45.000€
Período impositivo	16/6/2010 – 1/9/2021: 11 años
Incremento por años	11 años: 35,2%
Base imponible	45.000 x 35,2%: 15.840€
Tipo impositivo	29%
Cuota tributaria	4.593,60€

Por lo tanto, Juan deberá ingresar en la Administración tributaria correspondiente al lugar donde radique el inmueble, en este caso, en el Ayuntamiento de Málaga el IIVTNU por

²² Información disponible en <https://www.malaga.eu/visorcontenido/NRMDocumentDisplayer/688/DocumentoNormativa688>

una cuantía de 4.593,60€ en un plazo de 30 días hábiles desde la fecha en la que se otorgó la escritura notarial de la transmisión del piso situado en Málaga.

Una vez examinadas las implicaciones fiscales de la operación en sede del donatario, pasaremos a estudiar la fiscalidad en sede de los donantes. Abel y Cristina adquirieron el piso de Málaga en junio de 2010 por un importe de 100.000€, aunque en 2013 tras una comprobación de valores, la administración valoró el inmueble por 132.202€.

Por un lado, el artículo 36 LIRPF se remite al propio artículo 35 donde considera que el valor de adquisición en las transmisiones que se realicen a título oneroso estará formado por el importe real por el que se hubiera efectuado la adquisición al que habrá que adicionar el coste de las mejoras y los gastos y tributos inherentes a la adquisición siempre que hubieran sido satisfechos por el adquirente. Sin embargo, en aquellos casos en los que se ha producido una comprobación de valores por parte de la Administración, el Alto Tribunal en la sentencia 5470/2015, de 21 de diciembre²³ afirma que, siempre que exista una comprobación de valores, por el principio de unicidad, el valor comprobado por la Administración, independientemente de cuál fuera su finalidad, debe hacerse extensivo a los efectos del IRPF. Si aplicamos esta lógica a nuestro caso, el precio de adquisición que habría que tener en cuenta para el cálculo de la plusvalía en sede del donante por la transmisión del inmueble sería 132.202€. No obstante, este valor de adquisición debe ser minorado por las amortizaciones deducibles.

Por otro lado, el artículo 36 LIRPF considera como valor de transmisión el importe real en aplicación de las normas del ISD, sin que exceda del valor de mercado. Asimismo, los gastos y tributos inherentes a la donación y satisfechos por el donante minorarán el valor de transmisión del inmueble. En nuestro caso, el valor real del inmueble de Málaga es 350.000€ por lo que se considerará éste como valor de transmisión.

²³ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª), núm. 5470/2015, de 21 de diciembre de 2015 (recurso 2068/2014) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS: 2015/5470]. Fecha última consulta 29 de diciembre de 2021.

IRPF donación del inmueble de Málaga	
Valor de transmisión	350.000€
Valor de adquisición	132.202€
Ganancia patrimonial	217.798€

Después de haber obtenido Abel y Cristina la supuesta ganancia patrimonial por la donación del inmueble, al estar casados en régimen de gananciales, se deberá repartir por partes iguales entre ambos cónyuges.

Ganancia obtenida por la donación del inmueble repartida entre los cónyuges	
Abel	217.798 al 50%: 108.899€
Cristina	217.798 al 50%: 108.899€

Esta ganancia patrimonial, por lo dispuesto en el apartado b) del artículo 46 LIRPF, se integrará en la base imponible del ahorro. Una vez calculada la base imponible, y al no existir reducciones en caso de transmisión de un inmueble que no constituya la vivienda habitual de los transmitentes, son de aplicación los tipos que establece el artículo 66.2 LIRPF para obtener la cuota tributaria a ingresar.

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	En adelante	26

Base imponible del ahorro del IRPF de cada cónyuge		
Ganancia patrimonial		108.889€
Tipo aplicable	50.000 Resto 58.899 al 23%	10.380 13.546,77
Cuota a ingresar		23.926,77€

En conclusión, tanto Abel como Cristina, deben abonar la cantidad de 23.926,77€ tras la donación del piso de Málaga a su hijo Juan al no resultar de aplicación la exención por transmisión de la vivienda habitual por personas mayores de 65 años.

Por otro lado, el matrimonio, además de la donación efectuada a su hijo Juan, tienen la intención de donar a su hija Blanca un inmueble que ambos poseen en Madrid. El esquema a seguir será el mismo que el realizado en la donación del piso de Málaga, en primer lugar, estudiaremos las implicaciones en sede del donatario en el ISD y en el IIVTNU y, posteriormente examinaremos la tributación en el IRPF del matrimonio por la donación del inmueble.

En el ISD, como hemos aclarado en el caso de la donación del inmueble situado en Málaga, el sujeto pasivo del impuesto es el donatario, en este caso, sería Blanca. No obstante, al transmitir un bien inmueble habrá que estar a lo dispuesto en la normativa de la Comunidad Autónoma donde se localice el inmueble, por lo que aquí será aplicable el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. Igualmente, esta normativa autonómica no prevé ninguna ventaja fiscal en caso de donación de un inmueble de padres a hijos, aunque, establece una bonificación en la cuota del 99%, por lo que, siguiendo el esquema planteado en el caso anterior y, tomando en consideración el valor de mercado del inmueble transmitido, la cuota tributaria a ingresar sería la siguiente

ISD. Inmueble situado en Madrid		
Valor del inmueble		820.000€
Cuota tributaria	Hasta 798.817,20	199.604,23
	Resto 21.182,80 al 34%	7.202,15
Total		206.806,38€
Coefficiente multiplicador		1,000
Cuota tributaria		206.806,38€
Bonificación: 99%		204.738,32€
Cuota a ingresar		2.068,06€

Por lo tanto, Blanca deberá ingresar en la Administración tributaria correspondiente al lugar donde radique el inmueble, en este caso, la Comunidad Autónoma de Madrid el ISD por una cuantía de 2.068,06€ en un plazo de 30 días hábiles desde la fecha en la que se otorgó la escritura notarial de la transmisión del piso situado en Madrid.

Ahora, pasaremos al cálculo del IIVTNU. Al igual que ocurre en la donación del piso situado en Málaga, será de aplicación la normativa estatal del impuesto junto con la Ordenanza Municipal de la Comunidad Autónoma de Madrid que regula el mismo. Como la fecha de transmisión es el 1 de septiembre de 2021 nos encontramos en un caso similar al anterior, se vincula un porcentaje dependiendo de la duración del período impositivo al valor del suelo para obtener la base imponible, a la que se le aplicará el tipo previsto en el artículo 17, ya que las únicas bonificaciones se establecen para el caso de transmisión por fallecimiento y, así se logra finalmente la cuota tributaria a ingresar.

IIVTNU	
Valor del suelo	450.182 – 380.158: 70.024€
Período impositivo	20/12/2015 – 1/9/2021: 5 años
Incremento por años	5 años: 10%
Base imponible	70.024 x 10%: 7.002,40€
Tipo impositivo	29%
Cuota tributaria	2.030,70€

Por lo tanto, Blanca deberá ingresar en la Administración tributaria correspondiente al lugar donde radique el inmueble, en este caso, en el Ayuntamiento de Madrid el IIVTNU por una cuantía de 2.030,70€ en un plazo de 30 días hábiles desde la fecha en la que se otorgó la escritura notarial de la transmisión del piso situado en Madrid.

Por último, una vez calculada la imposición en sede del donatario, Abel y Cristina deberán incorporar en su declaración de IRPF la alteración patrimonial que supone la donación a su hija Blanca del inmueble situado en Madrid.

En este caso, al contrario que en el anterior, el valor de adquisición del inmueble fue de 580.000€, pero nada más adquirirla, el matrimonio efectuó una reforma por un importe

de 50.000€. Según lo dispuesto en el artículo 35 LIRPF, al valor real por el que se hubiera adquirido el inmueble debe añadirse el coste de las mejoras para obtener el valor de adquisición del inmueble. Es cierto que el concepto de “mejora” debe ser analizado en profundidad, pues según el sentido al que obedezca se considera o no como parte del valor de adquisición. Tanto la CV1298-19²⁴ como la CV1583-20²⁵ concluyen que, no existe en nuestro ordenamiento ningún precepto que esclarezca el concepto de “mejora”. En primer lugar, la DGT hace referencia a la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en cuyo apartado tercero de la norma segunda se define el concepto de “mejora” como el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración de un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva. Asimismo, el concepto de “ampliación” se incluye como un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado con la finalidad de obtener una mayor capacidad productiva. Por el contrario, se afirma que los gastos de reparación y conservación no formarán, en ningún caso, parte del valor de adquisición. En conclusión, se incurren en gastos de reparación y conservación con el objetivo de mantener la vida útil del inmueble, mientras que las mejoras o ampliaciones simplemente tratan de aumentar la capacidad productiva o alargar la vida útil del bien inmueble. Así, como hemos aclarado anteriormente, dependiendo del carácter de la obra realizada por el sujeto pasivo se podrá calificar como mejora y por lo tanto como un mayor valor de adquisición o, si tuviera la consideración de gastos de conservación o reparación no se tendrá en cuenta en el valor de adquisición. En nuestro caso, entendemos por los datos que se aportan, que los 50.000€ se corresponden por una obra de mejora que efectuaron Abel y Cristina en el momento de la compra del inmueble, por ello, dicho importe se incluirá como mayor valor de adquisición.

IRPF. Valor de adquisición del inmueble situado en Madrid	
Valor real	580.000€
Mejora	50.000€
Valor de adquisición	630.000€

²⁴ DGT Consulta vinculante nº V1298-19, de 6 de junio de 2019. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1298-19

²⁵ DGT Consulta vinculante nº V1583-20, de 26 de mayo de 2020. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1583-20

Por otro lado, el artículo 36 LIRPF considera como valor de transmisión el importe real en aplicación de las normas del ISD, sin que exceda del valor de mercado. Asimismo, los gastos y tributos inherentes a la donación y satisfechos por el donante minorarán el valor de transmisión del inmueble. En nuestro caso, el valor de mercado del inmueble de Madrid es de 820.000€, por lo que se considerará este como el valor de transmisión.

IRPF donación del inmueble de Madrid	
Valor de transmisión	820.000€
Valor de adquisición	630.000€
Ganancia patrimonial	190.000€

Una vez calculada la supuesta ganancia patrimonial, si seguimos el esquema desarrollado en el caso de la donación del inmueble situado en Málaga, cada cónyuge deberá integrar en su base imponible del ahorro el siguiente importe:

Ganancia obtenida por la donación del inmueble repartida entre los cónyuges	
Abel	190.000 al 50%: 95.000€
Cristina	190.000 al 50%: 95.000€

Base imponible del Ahorro del IRPF de cada cónyuge		
Ganancia patrimonial	Al 50%	95.000€
Tipo aplicable	Hasta 50.000	10.380
	Resto 45.000 al 23%	10.350
Total		20.730€

Finalmente, igual que en el caso anterior, a pesar de que Abel tiene 66 años, no transmite a su hija Blanca su vivienda habitual, por lo que no puede aplicar en su IRPF la exención por transmisión de la vivienda habitual.

Transmisión “Mortis causa”

Si bien es cierto que Abel y Cristina tienen la intención de realizar estas donaciones a sus hijos, de cara a una planificación sucesoria, pretenden conocer si sería más beneficioso no realizar la transmisión “inter vivos” y, esperar al momento de su fallecimiento para

que sus hijos, Juan y Blanca, adquiriesen dichos inmuebles “mortis causa”. Conviene, por lo tanto, siguiendo el esquema planteado en la donación de los inmuebles, examinar las implicaciones fiscales de la transmisión “mortis causa” de los pisos de Málaga y Madrid.

En primer lugar, tras el fallecimiento de Abel y Cristina, Juan pasaría a heredar el piso situado en Málaga. En el ISD, el sujeto pasivo de una herencia es el donatario, en este caso, Juan. No obstante, la normativa aplicable ya no resulta la de la Comunidad Autónoma donde radique el inmueble, sino que el artículo 24.5 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía determina que en las transmisiones “mortis causa” se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma donde el causante hubiera tenido su residencia habitual en los cinco años anteriores a su fallecimiento, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo. En el escrito de consulta se aclara que tanto Abel como Cristina residen en Málaga desde hace 20 años y no han cambiado su residencia habitual en los últimos cinco años, por lo que se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía junto con aquellas disposiciones de la normativa estatal que resulten aplicables al caso.

Antes de nada, la normativa estatal del impuesto contempla en la letra b) del apartado segundo del artículo 20 una reducción por transmisiones “mortis causa” de la base imponible para descendientes mayores de veintiún años por un importe de 15.956,87 euros.

El Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio establece una mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual. No obstante, igual que en el supuesto de donación, por la información aportada concluimos que el inmueble que Juan va a recibir como herencia no constituye la vivienda habitual de los causantes, por ello, no resulta de aplicación esta reducción. Sin embargo, el artículo 22 de este Decreto Legislativo prevé una reducción de la base imponible de hasta 1.000.000 de euros para parientes directos en herencias, siempre que el contribuyente se encuentre comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2 a) LISD, condición que se cumple en nuestro caso pues Juan es descendiente mayor de veintiún años y, cuando su patrimonio preexistente sea igual o inferior a 1.000.000 de euros, requisito que sin tener en cuenta la

transmisión de participaciones de la sociedad A.1 S.L. y de la sociedad D.1 S.L., se entendería cumplido pues su patrimonio es inferior a 200.000€. Por último, se aclara que el importe de esta reducción consistirá en una cantidad variable siempre que el total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000 euros. Con la reducción prevista en la normativa estatal, no se alcanza el millón de euros requerido en la normativa autonómica para poder aplicar la reducción propia.

Por último, igual que el caso de la donación y, según el artículo 9.3 LISD, la base imponible del impuesto se corresponde a los 350.000€ al ser éste el valor real del piso de Málaga.

ISD. Inmueble situado en Málaga	
Valor del inmueble	350.000€
Reducción estatal grupo de parentesco	15.956,87€
Reducción de hasta	1.000.000€
Cuota a ingresar	0€

No obstante, en caso de que se tuvieran en cuenta las participaciones donadas por Abel a su hijo Juan, su patrimonio sería superior a 1.000.000 de euros, por lo que no podría resultar aplicable la reducción prevista en el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio enunciado anteriormente. De esta manera, el artículo 33 bis de este Decreto Legislativo prevé una bonificación del 99% en las adquisiciones “mortis causa” para los contribuyentes comprendidos en los Grupos I y II del artículo 20.2 a) LISD. Por lo tanto, el ISD que debería abonar Juan quedaría de la siguiente manera

ISD. Inmueble situado en Málaga	
Valor del inmueble	350.000€
Reducción estatal grupo de parentesco	15.956,87€
Base liquidable	334.043,13€
Bonificación 99%	330.702,70€
Cuota a ingresar	3.340,43€

Esta cuota debe ser ingresada en la Comunidad Autónoma de Andalucía, y el donatario cuenta con un plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante para presentar la autoliquidación del impuesto. No obstante, cabe la posibilidad, únicamente en caso de herencia, que en los cinco meses del plazo inicial se solicite una prórroga por otros seis meses.

A continuación, Juan deberá hacer frente al pago del IIVTNU. En este caso, al contrario de lo que ocurre en el ISD en la transmisión del inmueble “mortis causa”, la normativa aplicable resulta la del lugar en que radique el inmueble, en este caso la Ordenanza Municipal nº 5 del Ayuntamiento de Málaga sobre el IIVTNU junto con la normativa estatal, el TRLHL. La única diferencia destacable respecto al IIVTNU devengado en la transmisión “inter vivos” es que el plazo para el pago del impuesto se incrementa hasta los seis meses contados desde el día del fallecimiento del causante, ya que la bonificación prevista en el artículo 6 de la Ordenanza Municipal en caso de fallecimiento del causante únicamente es aplicable para el caso de que el inmueble transmitido constituya la vivienda habitual del fallecido.

IIVTNU	
Valor del suelo	145.000 – 100.000: 45.000€
Período impositivo	16/6/2010 – 1/9/2021: 11 años
Incremento por años	11 años: 35,2%
Base imponible	45.000 x 35,2%: 15.840€
Tipo impositivo	29%
Cuota tributaria	4.593,60€

Como ya hemos indicado anteriormente, el pasado 26 de octubre el TC en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre declaró inconstitucional el método que se venía aplicando en el cálculo del IIVTNU. Tras esta sentencia, se ha aprobado el Real Decreto Legislativo 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el TRLHL, a la reciente jurisprudencia del TC respecto del IIVTNU. Este nuevo Decreto Legislativo ha cambiado el método del cálculo del impuesto permitiendo al contribuyente optar entre aplicar al valor catastral unos nuevos coeficientes actualizados o bien, tener en cuenta la diferencia entre el precio de la compra y la venta. En nuestro caso, la letra a) del artículo 109.1 del TRLHL confirma

que el devengo del IIVTNU se produce con la transmisión de la propiedad. En este supuesto, la fecha de adquisición corresponde al 1 de septiembre de 2021, por lo que independientemente de que el contribuyente tenga seis meses para liquidar el impuesto, se debe calcular conforme a los artículos declarados inconstitucionales a raíz de la sentencia del TC.

Por otro lado, hay que estudiar la transmisión “mortis causa” por parte del matrimonio a su hija Blanca del piso situado en Madrid. Como hemos indicado anteriormente, en el ISD la normativa aplicable será la del lugar de residencia del causante en el momento de su fallecimiento, siempre que hubiera residido en aquel lugar durante los cinco años anteriores a su fallecimiento. Por lo tanto, en este caso a pesar de que el piso se encuentre localizado en Madrid, la normativa estatal del impuesto será aplicada junto con el Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, al residir tanto Abel como Cristina en Málaga a la fecha de su fallecimiento.

La normativa estatal prevé, igual que en caso de la sucesión del piso de Málaga, una bonificación de 15.956,87€ para descendientes mayores de veintiún años. Por lo que, en este caso, será aplicable junto con la reducción propia prevista en la normativa autonómica, al cumplirse igualmente las condiciones requeridas para su aplicación, pues sin tener en cuenta el patrimonio resultante tras la transmisión de participaciones de las sociedades C.1, S.L. y C.2 S.L., el patrimonio preexistente de Blanca es inferior a 200.000€.

ISD. Inmueble situado en Madrid	
Valor del inmueble	820.000€
Reducción estatal grupo de parentesco	15.956,87€
Reducción de hasta	1.000.000€
Cuota a ingresar	0€

Sin embargo, en caso de que se tuvieran en cuenta las participaciones donadas por Abel a su hija Blanca, su patrimonio sería superior a 1.000.000 de euros, por lo que no podría resultar aplicable la reducción prevista en el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio enunciado anteriormente. De esta manera, el artículo 33 bis de este Decreto Legislativo prevé una bonificación del 99% en las adquisiciones “mortis causa”

para los contribuyentes comprendidos en los Grupos I y II del artículo 20.2 a) LISD. Por lo tanto, el ISD que debería abonar Juan quedaría de la siguiente manera:

ISD. Inmueble situado en Málaga	
Valor del inmueble	820.000€
Reducción estatal grupo de parentesco	15.956,87€
Base liquidable	804.043,13€
Bonificación 99%	796.002,70€
Cuota a ingresar	8.040,43€

Esta cuota debe ser ingresada en la Comunidad Autónoma de Andalucía, y el donatario cuenta con un plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante para presentar la autoliquidación del impuesto. No obstante, cabe la posibilidad que en los cinco meses del plazo inicial se solicite una prórroga por otros seis meses.

Igualmente, Blanca deberá hacer frente al pago del IIVTNU. Sin embargo, como este impuesto se regula a través del TRLHL y la normativa del Ayuntamiento del lugar en el que se encuentre el inmueble, la normativa aplicable es la Ordenanza Municipal de la Comunidad Autónoma de Madrid que regula el mismo. Esta normativa autonómica, igual que la normativa autonómica que se aplica en el caso de la sucesión del piso de Málaga, prevé una bonificación en caso de que se produzca una transmisión “mortis causa”, pero siempre que el inmueble constituya la vivienda habitual de los causantes. En este caso, como Abel y Cristina residen y fallecen en Málaga, el piso de Madrid no constituye su vivienda habitual por lo que esta bonificación no resulta aplicable. Por último, el contribuyente tiene un plazo de seis meses para realizar el pago del impuesto.

IIVTNU	
Valor del suelo	450.182 – 380.158: 70.024€
Período impositivo	20/12/2015 – 1/9/2021: 5 años
Incremento por años	5 años: 10%
Base imponible	70.024 x 10%: 7.002,40€
Tipo impositivo	29%
Cuota tributaria	2.030,70€

Finalmente, es cierto que en el caso de la transmisión “inter vivos” el donante debe tributar por la supuesta ganancia obtenida en su IRPF. Sin embargo, en el caso de que Abel y Cristina fallezcan y tanto Juan como Blanca hereden los pisos descritos en este apartado, el artículo 33.3 c) LIRPF contempla, como resulta evidente, para el caso de la transmisión “mortis causa” que el fallecido no tiene que integrar la ganancia patrimonial obtenida entre la diferencia del valor de adquisición y el valor de transmisión del inmueble en la autoliquidación del IRPF.

En conclusión, la siguiente tabla resume la tributación de cada inmueble según la transmisión se realice “inter vivos” o “mortis causa”

Inmueble situado en Málaga					
ISD		IIVTNU		IRPF	
Donación	Herencia	Donación	Herencia	Donación	Herencia
682,17€	0€/3.340,43€	4.593,60€	4.593,60€	23.926,77€	-

Inmueble situado en Madrid					
ISD		IIVTNU		IRPF	
Donación	Herencia	Donación	Herencia	Donación	Herencia
2.068,06€	0€/8.040,43€	2.030,70€	2.030,70€	20.730€	-

Por lo tanto, como se puede observar, para los donatarios en función del patrimonio que se tenga en cuenta, será más beneficiosa una opción u otra; por un lado, si su patrimonio es inferior a 1.000.000 de euros, les resulta más beneficioso que la transmisión se realice “mortis causa”, pero si su patrimonio fuera superior a 1.000.000 de euros sería preferible que los inmuebles fueran transmitidos por donación, pues el IIVTNU no resulta decisivo. Mientras, para Abel y Cristina sería más beneficioso optar por la transmisión “mortis causa” pues no tienen que tributar en su IRPF por la supuesta ganancia obtenida como sí ocurre en el caso de la donación de los inmuebles.

ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PERCEPCIONES DE D. JUAN EN EL IRPF.

Sueldo y retribución variable

La LIRPF en su artículo 17.1 dispone que los sueldos y salarios serán considerados como rendimientos íntegros del trabajo. Asimismo, la retribución variable del 15% percibida por D. Juan es considerada como un rendimiento íntegro del trabajo pues deriva, *directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral estatutaria*. Además, en relación con la retribución variable percibida no resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 18.2 LIRPF por rendimientos irregulares, pues esta retribución variable corresponde únicamente al ejercicio 2020.

Seguro médico abonado por la empresa

Antes de entrar a analizar la tributación del seguro médico que la empresa abona a D. Juan es necesario hacer alguna matización. La empresa abona en concepto de seguro médico una cantidad de 1.500 euros siendo los beneficiarios D. Juan y su hijo. Una vez que se ha detallado quienes son los beneficiarios del seguro, existen dos posibilidades a tener en cuenta; una primera opción sería considerar el seguro médico como rendimiento del trabajo en especie. En este caso, y según lo dispuesto en el artículo 42.3 c) LIRPF, la exención alcanza 500 euros por beneficiario y, el exceso es lo que tributa como rendimiento en especie. Así, la cantidad total exenta sería de 1.000 euros; 500 euros anuales del seguro de D. Juan y 500 euros anuales por su hijo menor y, los 500 euros restantes tributarían como rendimiento del trabajo en especie. La segunda opción supone considerar que existe una mediación en el pago, es decir, de las cuotas del seguro médico abonadas a D. Juan se hace cargo la empresa mientras que la cuota correspondiente a su hijo de cuatro años es descontada del neto de la nómina del empleado. En este sentido, la CV0422-19²⁶ de la DGT concluye:

“En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el

²⁶ DGT Consulta vinculante nº V0422-19, de 27 de febrero 2019. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0422-19

trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios a un determinado concepto de gasto”.

No obstante, puede suceder que el pago del seguro médico sea realizado directamente por la empresa a una tercera parte que sea quien suministre el servicio al empleado. Mientras esta circunstancia se refleje en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo, dicho desembolso se considerará rendimiento del trabajo en especie al tratarse de un compromiso entre la empresa y el trabajador. En este caso, el tratamiento tributario del seguro médico sería idéntico al proporcionado en la primera opción pues, al ser un rendimiento del trabajo en especie quedaría sometido a lo establecido en el artículo 42 LIRPF y, no podría considerarse una mediación de pago con sus respectivas consecuencias tributarias.

Gastos de representación

A continuación, D. Juan percibe unos gastos de representación que pueden definirse como retribuciones realizadas en favor de determinados trabajadores cuya finalidad no es otra que impulsar y fortalecer la imagen de la empresa frente a sus clientes o proveedores. En cuanto a su tratamiento fiscal, el artículo 17.1 c) LIRPF reconoce como rendimientos íntegros del trabajo las percepciones en concepto de gastos de representación y, no se prevé en la normativa del IRPF ninguna posibilidad de deducción o exención para los gastos de representación.

Plus de mejor desempeño y premio de antigüedad

Por un lado, el plus de mejor desempeño hace referencia a la retribución otorgada al trabajador por el cumplimiento de los objetivos marcados. Así, forma parte del salario que percibe el trabajador y, por el artículo 17.1 LIRPF es calificado como rendimiento íntegro del trabajo.

Por otro lado, el plus de antigüedad que recibe D. Juan es consecuencia de haber permanecido en la empresa durante 20 años. En este caso, al tratarse de una percepción dineraria y, como ya hemos analizado anteriormente, el artículo 17.1 LIRPF califica estas retribuciones como rendimientos íntegros del trabajo. Ahora bien, resulta necesario

examinar si esta percepción tiene un período de generación superior a dos años o puede calificarse según el artículo 12 del RIRPF como rendimiento irregular, con el objetivo de aplicar la reducción del 30% prevista en el artículo 18.2 LIRPF.

Una vez analizado el precepto, se concluye que el premio de antigüedad no se encuentra incluido en ninguna letra del artículo 12 RIRPF, por lo que acogiéndonos al tenor literal de este artículo esta retribución no podría calificarse como rendimiento obtenido de manera irregular en el tiempo. Así, la única opción para poder aplicar la reducción contemplada en el artículo 18.2 LIRPF es considerar que existe un período de generación superior a dos años. A este respecto, la STS 646/2021 de 6 de mayo²⁷ matiza:

“El concepto jurídico de «periodo de generación de renta» debe interpretarse como aquel en el que el perceptor contribuye efectivamente a la generación de la renta derivada del programa de incentivos del trabajador”.

Además, la DGT en las CV1062-16²⁸ y CV0323-20²⁹ estima como requisitos indispensables para aplicar la reducción, en primer lugar, que la gratificación esté vinculada con la antigüedad en la empresa por ese período de tiempo, circunstancia que se cumple en el caso de D. Juan y, en segundo lugar, que el convenio colectivo o pacto que contemple el premio de antigüedad alcance, como mínimo, el período de dos años exigido por la normativa aplicable. En cuanto a este segundo requisito, entiende la DGT que si el premio de antigüedad ya venía contemplado en un convenio colectivo o pacto anterior para computar el período de tiempo es necesario retrotraer el análisis a este momento inicial. Por lo tanto, se puede concluir que, se cumple este requisito si la empresa ya preveía esta gratificación en acuerdos anteriores, aunque no con la misma redacción, pero con idéntica finalidad. En conclusión, en el caso de D. Juan se trata de un plus de antigüedad por permanecer durante 20 años en la empresa y, es otorgado de acuerdo con sus sucesivos convenios colectivos, a todos los empleados, incluidos los cargos directivos, por lo que se trata de un rendimiento irregular, pues tiene un período

²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 646/2021, de 6 de mayo de 2021 (recurso 1063/2020) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2021/1902]. Fecha última consulta 29 de diciembre de 2021.

²⁸ DGT Consulta vinculante nº V1062-16, de 16 de marzo de 2016. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1062-16

²⁹ DGT Consulta vinculante nº V0323-20, de 11 de febrero de 2020. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0323-20

de generación superior a dos años. Como consecuencia, sería aplicable la reducción del 30% recogida en el artículo 18.2 LIRPF.

Premio por antigüedad	
Premio de antigüedad	8.000€
Reducción 30% (artículo 18.2 LIRPF)	2.400€
Rendimiento íntegro del trabajo	5.600€

Plan de pensiones:

Además, la compañía ha aportado a un plan de pensiones abierto a nombre de D. Juan 7.000€, ascendiendo el cargo de la Seguridad Social abonado a 2.400€. Un plan de pensiones abierto supone que tanto la empresa como el empleado pueden realizar aportaciones al mismo. Así, en primer lugar, el artículo 17 LIRPF resuelve que aquellas contribuciones que la empresa realice a un plan de pensiones a favor del trabajador serán consideradas como rendimientos íntegros del trabajo. Específicamente, para el partícipe y beneficiario del plan de pensiones, que en nuestro caso es D. Juan, estas aportaciones efectuadas por la empresa para la que presta servicios tienen la consideración de rendimiento en especie.

No obstante, hay que destacar la novedad introducida en el artículo 52.1 LIRPF que entró en vigor en enero de 2021. Anteriormente, este artículo establecía un límite máximo de reducción para los planes de pensiones, a escoger la menor de las siguientes cantidades: el 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos de manera individual en el ejercicio o, 8.000 euros anuales. Sin embargo, actualmente esta última cantidad ha sido minorada hasta los 2.000 euros, aunque se mantiene el incremento de 8.000 euros cuando el mismo tuviera su origen en contribuciones empresariales. Por último, la normativa del impuesto permite que, aquellas cantidades aportadas al plan de pensiones, bien por parte de la empresa o bien por parte del empleado, sean reducidas en los cinco ejercicios siguientes.

En este sentido, la DGT en la CV0504-21³⁰ trae a colación la novedad introducida en el artículo 52.1 LIRFP y, concluye que los límites absolutos de reducción de la base imponible que se aplican a las aportaciones al sistema de previsión social deben ser interpretados de la siguiente manera, en primer lugar, un límite general de 2.000 euros anuales, que incluye tanto las aportaciones realizadas por el contribuyente como las contribuciones efectuadas por la empresa, pues la norma no especifica que sea exclusivo para aportaciones y, en segundo lugar, existe un límite adicional de 8.000 euros anuales que se aplica exclusivamente a las contribuciones empresariales, tal y como señala la LIRPF. Por tanto, en caso de que la compañía aporte una cantidad al plan de pensiones, el total que puede deducir son 10.000 euros.

Si aplicamos lo anterior al caso de D. Juan, ha sido la empresa la que ha realizado una aportación de 7.000 euros al plan de pensiones abierto, cantidad que se encuentra dentro del límite de reducción contemplado en la normativa del IRPF. Por lo tanto, D. Juan reducirá por un importe de 7.000 euros su base imponible general, siempre que esta cuantía sea inferior al 30% del total de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas percibidas.

Asimismo, se indica en el enunciado que el cargo a la Seguridad Social asciende a 2.400 euros. Una vez se obtenga el rendimiento íntegro del trabajo, se deberá disminuir en el importe de aquellos gastos deducibles para obtener el rendimiento neto del trabajo, según dispone el artículo 19 LIRPF. De esta manera, el apartado segundo del citado precepto afirma que las cotizaciones a la Seguridad Social tendrán la consideración de gasto deducible con el fin de obtener el rendimiento neto del trabajo. No obstante, cabe recordar que, en todo caso, la normativa del impuesto prevé en concepto de otros gastos distintos a los enunciados en el artículo 19 LIRPF la cantidad de 2.000 euros anuales.

Cesión de un automóvil

A continuación, D. Juan tiene cedido el uso de un vehículo por parte de su empresa. En este caso, el vehículo es de la marca Audi y ha sido cedido desde el año 2017 por el que satisface 3.000 euros al mes sin que la sociedad le repercuta al trabajador el ingreso a

³⁰ DGT Consulta vinculante nº V0504-21, de 5 de marzo de 2021. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0504-21

cuenta al respecto valorado en 120.000 euros. Es importante destacar, que la propiedad del vehículo cedido no corresponde a la empresa, sino que se encuentra a su disposición a través de un contrato de renting.

El artículo 43.1. 1º b) dispone que, la cesión de uso de un automóvil constituye un rendimiento del trabajo en especie, y se valorará en un 20% anual del coste de adquisición o, en su caso, del valor de mercado. Por lo tanto, ha quedado acreditado que la cesión de un vehículo por parte de la empresa a D. Juan a título de renting constituye un rendimiento íntegro del trabajo, en concreto una renta en especie.

Asimismo, D. Juan dispone libremente de dicho automóvil, por lo que pueden producirse dos situaciones. En primer lugar, que D. Juan utilice el vehículo tanto para desplazarse y realizar su actividad profesional como para fines particulares; en este caso, al tratarse de un uso mixto, para realizar la valoración de la renta en especie habría que estimar un porcentaje de uso para cada actividad. Por otro lado, cabe la posibilidad de que el uso del automóvil sea únicamente particular.

En el primero de los casos, partiremos de la hipótesis de que el vehículo es destinado un 50% a fines empresariales, que no corresponde a retribución en especie, y un 50% a fines particulares. Así, para calcular la retribución en especie habría que aplicar un 50% al 20% del valor de mercado del automóvil cedido a D. Juan³¹.

Vehículo	
Valor de mercado	120.000€
Cesión del automóvil 20%	120.000 al 20%: 24.000€
50% del 20%	50% de 24.000: 12.000€
Retribución en especie por uso mixto	12.000/12 meses: 1.000€/mes

En cambio, si D. Juan utiliza el Audi con fines exclusivamente privativos, el cálculo de la retribución en especie sería el siguiente:

³¹ MANUAL PRÁCTICO DE RENTA 2020. Agencia tributaria.

Vehículo	
Valor de mercado	120.000€
Cesión del automóvil: 20%	120.000 al 20%: 24.000€
Retribución en especie por uso privativo	24.000/12 meses: 2.000€/mes

Además, la sociedad no repercute a D. Juan el ingreso a cuenta correspondiente. La STS 6754/2011, de 6 de octubre³², si bien el supuesto de hecho trata de *stock options*, concluye que, en caso de que la empresa no repercute el ingreso a cuenta al trabajador, éste deberá integrar el importe correspondiente al ingreso a cuenta como un componente salarial que forma parte de la retribución en especie.

Retención

Por último, la empresa ha practicado un tipo de retención e ingreso a cuenta del 37%, calculado según las indicaciones comprendidas en el artículo 83 del RIRPF. Así, se deben sumar tanto las retribuciones dinerarias como en especie, éstas últimas valoradas conforme al artículo 43 LIRPF y sin el ingreso a cuenta correspondiente, que haya percibido el trabajador sin incluir las contribuciones que realice la empresa al plan de pensiones del empleado. Además, la suma así calculada deberá incluir tanto las contraprestaciones fijas como las retribuciones variables. Ahora bien, esta cuantía deberá ser minorada, en primer lugar, en las reducciones previstas en el artículo 18.2 LIRPF, en segundo lugar, en las cotizaciones a la Seguridad Social, a continuación, en el concepto de otros gastos contemplados en la letra f) del artículo 19 LIRPF, en la reducción establecida en el artículo 20 de la Ley del Impuesto y finalmente, se contempla una minoración dependiendo de circunstancias personales del empleado y según si éste se encuentra obligado por resolución judicial a otorgar una pensión compensatoria a su cónyuge.

En nuestro caso las retribuciones comprendidas para el cálculo de la retención aplicable serían las siguientes:

³² Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 6754/2011, de 6 de octubre de 2011 (recurso 2249/2008) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2011/6754]. Fecha última consulta 29 de diciembre de 2021.

Suma rendimientos dinerarios y en especie	
Sueldo	95.000€
Retribución variable	14.250€
Seguro médico	1.500€
Gastos de representación	2.000€
Plus mejor desempeño	5.000€
Cesión del automóvil uso privativo	24.000€
Total	141.750€

Ahora bien, esta cuantía total debe ser minorada en los siguientes importes

Partidas por las que se debe minorar la suma de los rendimientos obtenidos	
Premio de antigüedad	8.000€
Cotización Seguridad Social	2.400€
Otros gastos	2.000€
Total	12.400€

Por lo tanto, la base para calcular la retención sería de 141.750 – 12.400: 129.350€.

El artículo 101 LIRPF establece una escala con el fin de conocer el porcentaje de retención aplicable según los rendimientos obtenidos

Base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Cuota de retención - Euros	Resto base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	240.000,00	45,00
300.000,00	125.901,50	En adelante	47,00

De esta manera, el tipo de retención aplicable debería ser un 45% en vez de un 37%, es decir, la empresa ha practicado una retención errónea por defecto. En este caso, el trabajador en su declaración de IRPF tiene dos opciones: por un lado, puede incluir en la

declaración la cantidad efectivamente retenida por la empresa, por lo que la declaración saldrá a pagar por la diferencia entre la retención practicada y la que se debería haber practicado. Por otro lado, conforme a lo dispuesto en el artículo 99.5 LIRPF, D. Juan podrá incluir en su declaración la cantidad que debió ser retenida por la empresa. No obstante, en el primer caso, aunque la Administración tributaria no podrá exigir a la empresa la cantidad que debió retener ya que ésta ha sido pagada por el empleado, sí podrá reclamar a la empresa los intereses de demora correspondientes por el retraso en el ingreso. Sin embargo, en el segundo caso, como el error ha sido cometido por la empresa, la Administración tributaria podrá exigirle el pago del importe indicado por el trabajador en su declaración como retención mal practicada por defecto pues el empleado no efectúa pago alguno por este importe. En cualquiera de los dos casos, la empresa no puede exigir al trabajador el abono de la diferencia entre la retención practicada y la retención procedente.

Finalmente es importante destacar que, si el error es cometido por el empleado al no comunicar correctamente los datos a la empresa, el artículo 205 LGT prevé una infracción leve que consiste en una sanción pecuniaria proporcional del 35% sobre la diferencia entre la retención practicada y la que se debió practicar, siempre y cuando sea el trabajador en encargado de presentar su declaración de IRPF. Sin embargo, se considera una infracción muy grave cuya sanción puede alcanzar hasta el 150% de la diferencia anterior en caso de que el contribuyente no esté obligado a presentar la declaración del IRPF.

Rendimiento neto obtenido por D. Juan:

Una vez analizadas las implicaciones fiscales de las retribuciones percibidas por D. Juan procederemos a calcular el importe del rendimiento neto obtenido durante el año 2020. Conforme lo dispuesto en el artículo 19 LIRPF, el rendimiento neto del trabajo se obtiene disminuyendo el rendimiento íntegro del trabajo en el importe de los gastos deducibles. A continuación, se recoge en las siguientes tablas la forma en la que se debe proceder para la obtención del rendimiento neto del trabajo.

Rendimientos íntegros del trabajo	
Sueldo	95.000€
Retribución variable	14.250€
Seguro médico	500€
Gastos de representación	2.000€
Plus mejor desempeño	5.000€
Premio de antigüedad	5.600€
Plan de pensiones	7.000€
Vehículo	24.000€
Total	153.350€

Gastos deducibles	
Seguridad Social	2.400€
Otros gastos	2.000€
Total	4.400€

Rendimiento neto del trabajo	
Rendimientos íntegros del trabajo	153.350€
Gastos deducibles	4.400€
Total	148.950€

ANÁLISIS TRIBUTARIO SOBRE LAS INVERSIONES EFECTUADAS POR CRISTINA TRAS GANAR UN PREMIO DE LOTERÍAS Y APUESTAS DEL ESTADO

Premio de Loterías y Apuestas del Estado

En este caso, a Cristina le ha tocado un premio de Loterías y Apuestas del Estado de 7 millones de euros, por lo que según el primer apartado de la disposición adicional trigésimo tercera de la LIRPF, si un contribuyente obtiene este tipo de gratificaciones, no se integran en la base imponible del Impuesto, sino que le es de aplicación un gravamen especial. En concreto, según la normativa aplicable, a partir del 1 de enero de 2020 únicamente estarán exentos los primeros 40.000 euros del premio cuando la cuantía del décimo supere los cincuenta céntimos, entendemos que nos encontramos ante esta situación. Los premios superiores a 40.000 euros tributan por la parte que exceda de esta cuantía. Así, en este caso, el cálculo de la base imponible se realiza de la siguiente manera:

Premio de Loterías y Apuestas del Estado	
Cuantía total del premio	7.000.000€
Cuantía exenta	40.000€
Base imponible	6.960.000€

Una vez calculada la base imponible, y según dicta el apartado cuarto de la disposición adicional trigésimo tercera LIRPF, se debe aplicar el tipo del 20% para obtener la cuota íntegra.

Retención	
Base imponible	6.960.000€
Tipo	20%
Cuota íntegra	1.392.000€

Cristina obtiene 5.568.000€, a los que habría que añadir los 40.000€ exentos, por lo que obtiene un total de 5.608.000€³³.

³³https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas_las_Novedades/Le_interesa_conocer/Premios_sorteo_loteria_de_Navidad.shtml

Compra de acciones de Repsol

Una vez que Cristina reciba el premio destinará 3.000.000€ en la compra de acciones de Repsol S.A., compra que efectúa la sociedad holding a través de la entidad financiera Bank of America. Hasta enero del año pasado, la compra de acciones no producía el devengo de ningún impuesto. Sin embargo, la Ley 5/2020, de 15 de octubre introduce el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, comúnmente conocido como Tasa Tobin, que entró en vigor el 15 de enero de 2021 y grava este tipo de transacciones financieras.

El segundo artículo de la Ley 5/2020 exige que se cumplan dos condiciones para que la compra de acciones esté sujeta al Impuesto. En primer lugar, es imprescindible que la sociedad tenga sus acciones admitidas a negociación en un mercado español, o de otro Estado de la Unión Europea y, tenga la consideración de regulado. Asimismo, requiere que a 1 de diciembre del año anterior al que se efectúe la adquisición, el valor de capitalización bursátil de la sociedad de la que se adquieren las acciones sea superior a 1.000 millones de euros.

En nuestro caso, Repsol tiene sus acciones admitidas a negociación en la Bolsa de Madrid, que es un mercado regulado español y, el valor de capitalización bursátil de Repsol, a 1 de diciembre de 2020, fue de 12.601.017.000 euros³⁴. Por ello, se cumplen los requisitos exigidos para que se produzca el devengo del Impuesto.

Como regla general, el sujeto pasivo del Impuesto es quien adquiere los valores, pero al mismo tiempo existen reglas especiales en caso de que aparezcan intermediarios que no actúen por cuenta propia. Si bien es cierto que en este caso es la sociedad holding la que adquiere los valores, el intermediario financiero que ejecuta la orden de adquisición es la entidad Bank of America, por lo que el sujeto pasivo será la entidad de crédito como sustituto de la sociedad holding.

Finalmente, el tipo aplicable, según el artículo 7 de la Ley 5/2020, es del 0,2% y, el devengo se produce con ocasión de la anotación registral de las acciones a favor de la sociedad adquirente en una cuenta o registro de valores.

³⁴ Consultado en: <https://www.bolsamadrid.es/esp/asp/Empresas/FichaValor.aspx?ISIN=ES0173516115>

Impuesto sobre Transacciones Financieras	
Base imponible	3.000.000€
Tipo impositivo	0,2%
Cuota tributaria	60.000€

Compra de la sociedad de transporte española

Una vez se ha producido la compra de acciones de Repsol, con el dinero restante percibido a consecuencia Premio de Loterías y Apuestas del Estado, Cristina a través de la sociedad holding, desea adquirir una sociedad de transportes que opera principalmente en el sur de España. La cantidad que podrá destinar a este fin se recoge en la siguiente tabla

Sociedad de transportes española	
Premio de Lotería y Apuestas del Estado tras impuestos	5.608.000€
Cantidad destinada a la compra de acciones de Repsol	3.000.000€
Resto para adquirir la sociedad de transportes española	2.608.000€

Bien, los 2.608.000€ van a ser destinados a la adquisición de un negocio que actualmente se encuentra en funcionamiento, luego con el fin de analizar la tributación de esta operación es necesario contemplar diferentes circunstancias que pueden afectar a la misma.

En primer lugar, analizaremos la tributación a efectos de IVA de la compra de la sociedad de transportes española. La CV1474-21³⁵ hace referencia a las sentencias del TJUE, de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10 de Christel Schiever³⁶, ambas sentencias llegan a la conclusión de

³⁵ DGT Consulta vinculante nº V1474-21, de 19 de mayo de 2021. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas?num_consulta=V1474-21

³⁶ Sentencia asunto C-497/01 disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62001CJ0497>

que la transmisión de un negocio en activo o parte de sus elementos patrimoniales no está sujeta a IVA cuando se cumplan los siguientes requisitos; por un lado, que efectivamente los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica en sede del transmitente y, por otro lado, que esta unidad económica autónoma se afecte al desarrollo de una actividad profesional. La legislación española refleja la jurisprudencia del TJUE, concretamente, en el artículo 7. 1º de la LIVA, que recoge como operación no sujeta al impuesto la adquisición de un conjunto de elementos que cumpla los requisitos anteriores.

Antes de continuar, cabe hacer hincapié en lo que se entiende por “unidad económica autónoma”, esto es, aquella totalidad o parte del patrimonio empresarial que goza de funcionalidad y viabilidad autónoma, con capacidad productiva³⁷. Además, la LIS en su artículo 83.4 define el concepto de “unidad económica autónoma” como «el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios».

Una vez aclarado el concepto de unidad económica autónoma, conviene destacar el tratamiento de cada uno de los elementos transmitidos, especialmente en los inmuebles en este tipo de operaciones. La CV2471-17³⁸ de la DGT versa sobre la adquisición de un inmueble por parte de una entidad, con la singularidad de que esta edificación es propiedad de una sociedad que lo tiene arrendado a su vez a una compañía hotelera. La parte compradora va a subrogarse en el contrato actual de arrendamiento, lo que implica que va a adquirir el inmueble junto con todas sus instalaciones, decoración y con las licencias necesarias para llevar a cabo la actividad económica que venían desarrollando, con la particularidad de que no se subroga en los contratos con los empleados. Por esto último, la DGT entiende que la subrogación de la parte compradora en el contrato de arrendamiento se trata simplemente de una cesión de bienes y no de una transmisión de una unidad económica autónoma, por tanto, quedará sujeta a IVA. Posteriormente, el

Sentencia asunto C-444/10 disponible en

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=6B8712409E4561E374B7406847A8CF34?text=&docid=113587&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first%part=1&cid=7900092>

³⁷ MEMENTO IVA. (2021). *Operaciones no sujetas*. El Derecho.

³⁸ DGT Consulta vinculante nº V2471-17, de 3 de octubre de 2017. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas?num_consulta=V2471-17

TEAC en la Resolución de 21 de octubre de 2020³⁹ comparte el mismo criterio que la DGT de la CV2471-17 y, concluye que, si existe una cesión de bienes sin transmisión de medios personales, no estaremos ante una unidad económica autónoma y, por tanto, la operación quedará sujeta a IVA.

Puede ocurrir, como contempla la CV0660-20⁴⁰ que entre los elementos transmitidos no se encuentre el inmueble donde se realiza la actividad económica, si bien en este caso, al mismo tiempo que se produjo la transmisión del resto de elementos patrimoniales se celebró un contrato de arrendamiento entre transmitente y adquirente. La DGT concluye, igual que lo hizo el TJUE en la sentencia de *Christel Schriever*, que si el inmueble es necesario para el desarrollo de la actividad profesional no importa la manera en la que el adquirente pueda disponer del mismo, incluso si éste posee un inmueble de su propiedad adecuado para el ejercicio de la actividad puede ser empleado para el desarrollo de la misma. Ahora bien, en caso de que se arriende el local en el cual se desarrolla la actividad económica, el arrendador deberá repercutir IVA en las facturas del alquiler.

Si aplicamos todo lo anterior a nuestro caso, la sociedad holding va a comprar la empresa de transportes, por lo que asumimos que adquiere todos y cada uno de los elementos patrimoniales que integran la compañía, esto es; el terreno, el inmueble en el que se encuentran las oficinas y se realizan las labores de control, los elementos de transporte y, se va a subrogar en los contratos con los actuales trabajadores. Asimismo, mantiene los mismos clientes y, prolonga los contratos con los proveedores y las licencias oportunas. Al fin y al cabo, se trata de un cambio en la titularidad pues, la sociedad holding, aunque adquiera elementos materiales e inmateriales, va a mantener el negocio tal y como se venía desarrollando con su estructura organizativa. Por lo tanto, si la adquisición de la compañía de transportes se realiza de la manera descrita, la operación no está sujeta a IVA, al producirse la transmisión de una unidad económica autónoma. Si por el contrario, únicamente se cede el inmueble sin los trabajadores agotando la posibilidad de desarrollar la actividad de transporte, no estaremos ante la transmisión de una unidad económica autónoma y, por tanto, la operación quedará sujeta a IVA.

³⁹ Resolución del TEAC 1789/2017, de 21 de octubre de 2020. Disponible en <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-0-01789-2017-00-00-21-10-2020-1531368>

⁴⁰ DGT Consulta vinculante nº V0660-20, de 2 de abril de 2020. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas?num_consulta=V0660-20

Una vez analizada la tributación a efectos de IVA, conviene estudiar si la transmisión de la sociedad de transportes está o no sujeta al ITPAJD. El artículo 7.5 del TRITPAJD dispone que, en caso de que el transmitente sea empresario o profesional la operación de transmisión no estará sujeta a ITP, siempre que entre los elementos adquiridos no se incluya un bien inmueble. Por lo tanto, se gravarán por la modalidad de TPO del ITPyAJD aquellas transmisiones de inmuebles con motivo de una transmisión de un patrimonio empresarial que no esté sujeta a IVA. En este sentido, la CV2488-17⁴¹ describe un supuesto en el que se va a adquirir una estación de servicio, que incluye el inmueble, el terreno, el personal, las existencias e instalaciones. La DGT concluye que estarán sujetas a la modalidad de TPO del ITPyAJD únicamente los inmuebles que formante parte de la unidad económica autónoma cuando se produzca la transmisión del patrimonio empresarial y ésta a su vez, no quede sujeta a IVA.

En nuestro caso, como la sociedad de transportes española es un empresario o profesional a efectos del IVA y, la transmisión del patrimonio no está sujeta a este impuesto indirecto, como hemos visto anteriormente, la operación quedará sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD, únicamente respecto a los inmuebles transmitidos, pues resulta aplicable la excepción contenida en el artículo 7.5 del TRITPAJD. Sin embargo, por el resto de los elementos entre los que se incluyen el terreno, los elementos de transporte, el personal contratado, los contratos con proveedores y las licencias e instalaciones no se devenga ITPAJD. Como consecuencia de la sujeción a TPO, incluso aunque la transmisión sea documentada en escritura pública, no sería aplicable la cuota variable del Documento Notarial, del ITPyAJD pues, el artículo 31.2 del TRITPAJD contempla una incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad de TPO.

Como conclusión, la desventaja es que en este caso, la normativa del impuesto de TPO no permite que el adquirente de la transmisión pueda deducírselo, es decir, la sociedad holding va a tener un gasto mayor por el gravamen impuesto a los inmuebles transmitidos en el conjunto de la unidad económica autónoma⁴².

⁴¹ DGT Consulta vinculante nº V2488-17, de 4 de octubre de 2017. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas?num_consulta=V2488-17

⁴² En este caso, no resulta conveniente estudiar la imposición indirecta en la transmisión de bienes inmuebles, porque la sociedad holding no adquiere únicamente un bien inmueble, sino una sociedad de transportes, entendemos con todos sus elementos.

Finalmente, si la sociedad holding adquiriera el inmueble en el que la sociedad de transportes española realiza su actividad, ésta última deberá hacer frente al pago del IIVTNU, en la forma explicada en apartados anteriores. Esto se debe a que se produce la transmisión de la propiedad de los terrenos.

Grupo de consolidación fiscal

Después de realizar la compra de la sociedad de transportes española y, asumiendo que ninguna de las sociedades ha sido transmitida a sus hijos, pasaremos a estudiar la posibilidad de que el conjunto de entidades forme un grupo de consolidación fiscal.

El artículo 58.2 LIS prevé las condiciones que deben producirse dentro del grupo para que pueda ser considerado como un grupo de consolidación fiscal. En primer lugar, se exige que entre las sociedades que vayan a formar parte del grupo exista una participación, directa o indirecta, de al menos el 75% aunque se reduce al 70% en caso de sociedades cotizadas. Asimismo, durante todo el periodo impositivo, se deben poseer la mayoría de los derechos de voto de aquellas entidades incluidas dentro del grupo de consolidación y, finalmente, aunque se prevén algunas especialidades en caso de que en el grupo de encuentren entidades no residentes, en nuestro caso concreto no aplican pues, como venimos corroborando a lo largo del escrito, todas las entidades que pretenden formar parte del grupo residen en territorio español. Dentro del grupo consolidado, existen sociedades dominantes, que deben cumplir una serie de requisitos previstos en la normativa del impuesto y, sociedades dependientes que son aquellas cuya residencia se encuentra en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos previstos en el apartado segundo del artículo 58 LIS.

En nuestro caso, existe una sociedad holding que participa al 100% en las sociedades A, C y en la empresa de transportes española, al 80% en la entidad B y al 90% en la sociedad D, por lo que estas cinco entidades podrán formar parte del grupo fiscal al cumplirse los requisitos exigidos en la LIS. A su vez, y como ya hemos indicado anteriormente, las sociedades A, C y D participan en otras entidades con los siguientes porcentajes:

Sociedad	Porcentaje	Sociedad
Sociedad A, S.L.	20%	Sociedad A.1, S.L.
Sociedad C, S.L.	100%	Sociedad C.1, S.L.
	100%	Sociedad C.2, S.L.
Sociedad D, S.L.	100%	Sociedad D.1, S.L.
	90%	Sociedad D.2, S.L.
	75%	Sociedad D.3, S.L.

La sociedad holding pasará a ser la sociedad dominante del grupo pues, además de cumplir con los requisitos detallados con anterioridad, tiene personalidad jurídica, está sujeta al IS, tampoco es dependiente de otra que reúna los requisitos para que pudiera ser considerada donante y no se encuentra sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, de uniones temporales de empresa o algún régimen análogo a ambos.

Ahora bien, el artículo 60 LIS articula la forma en la que se determina el dominio y los derechos de voto en las participaciones indirectas. Este mecanismo implica multiplicar, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos sea, al menos, el 75% o del 70% en empresas cotizadas. En nuestro caso, utilizando el método de cálculo descrito, la entidad holding participa indirectamente en las siguientes entidades con estos porcentajes

Sociedad	Porcentaje directo	Porcentaje indirecto	Porcentaje participación	Inclusión en el grupo
Sociedad A.1, S.L.	En A: 100%	20%	100 x 20: 20%	NO
Sociedad C.1, S.L.	En C: 100%	100%	100 x 100: 100%	SÍ
Sociedad C.2, S.L.	En C: 100%	100%	100 x 100: 100%	SÍ
Sociedad D.1, S.L.	En D: 90%	100%	100 x 90: 90%	SÍ
Sociedad D.2, S.L.	En D: 90%	90%	90 x 90: 81%	SÍ
Sociedad D.3, S.L.	En D: 90%	75%	90 x 75: 67,5%	NO

Según estos porcentajes, no formarán parte del grupo consolidado ni la Sociedad A.1, S.L. ni la Sociedad D.3, S.L. Por lo tanto, el grupo de consolidación, con la entidad holding como dominante, estará integrado por las siguientes entidades: la Sociedad A, S.L., la Sociedad B, S.A, la Sociedad C. S.L., la Sociedad C.1, S.L., la Sociedad C.2, S.L., la Sociedad D, S.L., la Sociedad D.1, S.L., la Sociedad D.2, S.L., y, finalmente, la sociedad de transportes española.

Estructura de financiación de la entidad holding empleada en la adquisición de la empresa de transporte española

A continuación, se estudia la estructura de financiación que más puede favorecer a la sociedad holding en la adquisición de la sociedad de transportes española. Por un lado, la entidad holding podría destinar fondos propios tales como, capital o reservas, aunque, por otro lado, podría valerse de financiación externa, especialmente a través de instrumentos de deuda como, por ejemplo, préstamos con entidades de crédito o empréstitos. En este punto es importante indicar, que ninguna de las dos opciones es mejor que la otra, simplemente dependerá de las circunstancias de cada caso concreto.

Si la sociedad holding optara por destinar recursos internos para comprar esta sociedad, es cierto que no supondría ninguna contraprestación, por lo que se produciría un ahorro tanto de gastos financieros como administrativos. Sin embargo, si la sociedad holding cuenta con problemas de liquidez, esta estructura de financiación impediría hacer frente a dificultades que pudieran producirse a corto plazo dentro de la empresa pues, en definitiva, la sociedad holding vería disminuidos sus recursos propios. Es cierto, que este tipo de financiación no genera un coste para la empresa, si bien es cierto que resulta insuficiente en etapas de crecimiento o expansión de la compañía. En conclusión, si la sociedad holding decidiera optar por este tipo de financiación no existirían implicaciones fiscales, más que las derivadas de la compra de la sociedad descritas anteriormente⁴³.

Por otro lado, si la sociedad holding se inclinara por adquirir la empresa de transportes española mediante un préstamo con una entidad de crédito se estaría aumentando el endeudamiento de la entidad. Si bien es cierto que permite realizar una planificación tanto

⁴³ SANTIBÁÑEZ, J., GOITIA, L. y MADARIAGA, J.A. “Estructura financiera y creación de valor”, *Boletín de estudios económicos*, vol. 75, nº 229, 2020, pp. 156 – 159.

a corto como a largo plazo, los recursos obtenidos mediante financiación ajena deben devolverse junto con el coste explícito generado, que equivale a los intereses, es decir, a los gastos financieros a los que se refiere particularmente el artículo 16 LIS. Este precepto contempla la ventaja de poder deducir los gastos financieros netos con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, aunque incluye una deducción mínima de 1.000.000 de euros. Con el reconocimiento de esta limitación, se pretende fomentar la imputación temporal pues, aquellos gastos financieros no deducibles por no incluirse en esta limitación se podrán deducir a futuro sin limitación temporal alguna siempre que se respete el límite cuantitativo.

No obstante, a pesar del límite previsto en el apartado primero de este artículo, su apartado quinto recoge un límite adicional a la deducibilidad de los gastos financieros por la adquisición de participaciones. En este caso, aquellos gastos financieros que se deriven de deudas destinadas a obtener participaciones en capital o fondos propios de cualquier tipo de compañía se podrán deducir con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la propia sociedad que realice la adquisición, aunque aquellos gastos que no puedan deducirse a consecuencia de los límites descritos podrán deducirse en periodos sucesivos, como afirma la DGT en la CV3290-20⁴⁴. Igualmente, se habrá de tener en cuenta que, no se incluirá en el beneficio operativo el que corresponda a cualquier entidad que se fusione con ella dentro de los cuatro años siguientes a dicha adquisición, siempre que la fusión no cumpla los requisitos para que pueda aplicarse el régimen tributario especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS. Ahora bien, la aplicación de este límite adicional no se aplicará en aquellas operaciones de adquisición de participaciones que se financien con deuda, como máximo, en un 70% del precio de adquisición.

En consecuencia, para poder aplicar este límite adicional se deben cumplir dos condiciones, en primer lugar, los gastos financieros han de generarse a consecuencia de la financiación para la adquisición de participaciones en el capital de otra entidad y en segundo lugar, la entidad adquirente debe fusionarse con otra entidad, resulte de aplicación o no el régimen tributario especial, en los cuatro años siguientes a la adquisición de las participaciones. Si bien es cierto que no se prevé que la entidad holding se fusione a corto plazo tras la incorporación en el grupo de la sociedad de transportes

⁴⁴ DGT Consulta vinculante nº V3290-20, de 5 de noviembre de 2020. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3290-20

española, es importante tener en cuenta este límite adicional por lo que pudiera suceder a largo plazo. Así, en caso de que se cumplieran estos dos requisitos, los gastos financieros por la adquisición de las participaciones se podrían deducir con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente, sin que dicho beneficio operativo incluya el que corresponde a la entidad fusionada. Ahora bien, en caso de que los gastos financieros no sobrepasaran este límite adicional se añadirían al resto de gastos financieros netos de la sociedad con la finalidad de ver si el total de los gastos financieros alcanza o no el límite general, incluido el beneficio operativo de la entidad absorbida. Por el contrario, si los gastos financieros superan el límite adicional únicamente resultan deducibles los gastos financieros que la entidad ha destinado a la adquisición de la participación hasta el importe del límite adicional. Así, el importe de los gastos financieros que exceda de este límite adicional se podrá deducir en períodos posteriores únicamente con el límite del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente, sin incluir el beneficio operativo de la sociedad absorbida. Sin embargo, como ya hemos aclarado anteriormente, este límite adicional únicamente resultaría aplicable si se cumplen los requisitos previamente mencionados, y como no se indica que la entidad holding vaya a fusionarse, no resultaría aplicable, de momento⁴⁵.

En la respuesta a la cuestión anterior, se ha especificado las entidades que formarían parte del grupo fiscal consolidado, entre las que se incluye la sociedad de transportes españolas por lo que serán de aplicación los preceptos del régimen de consolidación fiscal previstos en la LIS. En concreto, el artículo 63 LIS contempla una serie de reglas especiales aplicables en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal y, afirma que el límite aplicable a los gastos financieros del artículo 16 LIS se referirá al grupo fiscal. No obstante, en caso de extinción de la sociedad no resulta de aplicación el límite previsto en el artículo 16 LIS, excepto si la entidad extinguida pertenece a un grupo fiscal y ésta tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento en el que pasó a formar parte del grupo fiscal.

⁴⁵ MEMENTO FISCAL (2021). Límite adicional: adquisición de participaciones. *Lefebvre*.

ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Convenio de Doble Imposición EE. UU. – España

Con la finalidad de expandir su actividad internacionalmente, la sociedad D, S.L. adquirió el 1 de marzo de 2020 el 25% de la compañía RE Services, Inc., una entidad estadounidense, dedicada a la tenencia de acciones y compraventa de inmuebles por 100.000€. En diciembre de 2020 recibió dividendos de esta sociedad por un importe de 40.000€, que han estado sujetos a un *withholding tax* de un 10%.

El CDI entre España y EE. UU.⁴⁶ será de aplicable a aquellas personas que sean residentes en uno o en ambos Estados contratantes. En nuestro caso, la sociedad D, S.L. es residente en España pues se encuentra sometida a imposición en nuestro país y, la sociedad RE Services, Inc. está situada en EE. UU. y sometida a imposición en este país. Por lo tanto, resulta aplicable el CDI entre España y EE. UU. en este caso concreto. El artículo 10 CDI España-EEUU contempla una retención del 10% del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo posea al menos el 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que distribuye los dividendos, mientras que en el resto de casos, el *withholding tax* será del 15% del importe bruto de los dividendos. Sin embargo, el 27 de noviembre de 2019 entró en vigor el Protocolo⁴⁷ que modifica el CDI España-EE. UU. En el artículo cuarto, se reduce del 10 al 5% la retención sobre el importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea directamente al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que distribuye los dividendos. No obstante, indicar que, para el resto de casos continúa aplicándose una retención en fuente del 15%. Como hemos anunciado, la sociedad D, S.L. posee el 25% de la compañía RE Services, Inc., por lo tanto, según el Protocolo mencionado la retención aplicable será del 5% sobre los 40.000€ brutos percibidos por la entidad española en concepto de dividendos.

⁴⁶ INSTRUMENTO de Ratificación del 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, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990. (“Boletín Oficial del Estado” de 22 de diciembre de 1990.) <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1990-30940>

⁴⁷ 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. <https://www.boe.es/boe/dias/2019/10/23/pdfs/BOE-A-2019-15166.pdf>

Withholding tax practicado en EE. UU.		
Retención	Dividendo bruto repartido	TOTAL
10%	40.000€	4.000€

Withholding tax que se debería haber practicado en EE. UU.		
Retención	Dividendo bruto repartido	TOTAL
5%	40.000€	2.000€

En este caso, el *withholding tax* aplicado por la sociedad pagadora no se corresponde con el que efectivamente se debería haber aplicado, por lo que el beneficiario efectivo deberá presentar el formulario W-8Ben que exige la Agencia tributaria estadounidense con el objetivo de certificar que la sociedad D, S.L. no es residente en EE. UU. e indicando la devolución correspondiente sobre la retención aplicada por exceso.

En este caso, se podría caer en el error de considerar la posibilidad de deducir el exceso retenido en el país de origen mediante la aplicación del artículo 31 LIS. Este precepto incorpora la posibilidad de deducir de la cuota íntegra, siempre y cuando en la base imponible del sujeto pasivo se hubieran incluido rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, la menor de las dos siguientes cantidades; el importe satisfecho en el extranjero por el gravamen de naturaleza análoga al IS o bien, el importe de la cuota íntegra que en territorio español hubiera correspondido pagar si dichas rentas se hubieran obtenido en España.

Ahora bien, el 25 de febrero de 2021, la AEAT emitió una nota sobre diversas cuestiones relativas a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica regulada en el artículo 31 LIS⁴⁸. Esta nota exige el cumplimiento de dos requisitos para la aplicación de este precepto. En primer lugar, se debe acreditar el pago efectivo de la retención en el otro Estado y en segundo lugar, la retención debe ser la que se derive

⁴⁸https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Nota_DDII_WEB.pdf

del CDI o Protocolo suscrito entre ambos países. En este último punto, la AEAT menciona la CV1637-16 de la DGT que aclara la cuestión de la siguiente manera:

“El artículo 23 a) del Convenio resulta aplicable a este último supuesto con el límite del 10% del importe bruto pagado. El exceso (si se ha retenido un 15%) es una imposición no acorde con las disposiciones del CDI, con la consecuencia de que no procede la aplicación del artículo 31 LIS para evitar la doble imposición internacional por ese exceso”.

Por lo tanto, como ya hemos explicado anteriormente, la sociedad D, S.L. deberá solicitar a EE. UU. la devolución del exceso de retención, pero nunca será admisible la deducción de este exceso en el IS español.

Convenio de Doble Imposición Italia – España

Del mismo modo, el 18 de marzo de 2020 la sociedad D, S.L. adquirió el 3% de la sociedad italiana, *Immobiliare Divertente, Società per azioni*, por un importe de 80.000€. En este caso, el *withholding tax* aplicado fue un 4% sobre los dividendos brutos.

El CDI España-Italia⁴⁹ también se aplica únicamente a aquellas personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Ya hemos explicado que la sociedad D, S.L. es persona residente a efectos del CDI y, la compañía italiana, al no aportarse más datos en el enunciado, entendemos que es persona al estar sometida al pago de impuestos en su país de residencia. Una vez aclarada la cuestión sobre la aplicación del CDI, su artículo 10 se impone una retención en la fuente que no puede exceder del 15% del importe bruto de los dividendos distribuidos. En este caso, la entidad italiana ha practicado una retención en fuente del 4%, porcentaje inferior al 15%, por lo que el *withholding tax* se corresponde con lo dispuesto en el CDI aplicable.

⁴⁹ INSTRUMENTO de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta para prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma al 8 de septiembre de 1977. (Boletín Oficial del Estado” de 22 de diciembre de 1980.) https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/BOE_Italia.pdf

Implicaciones fiscales de los dividendos recibidos por la Sociedad D, S.L.

Como hemos visto, la sociedad D, S.L. obtiene dividendos tanto de la sociedad estadounidense RE Services, Inc. como de la entidad italiana *Immobiliare Divertente, Società per azioni*. Ambos países cuentan con un CDI con España, por lo que resulta imprescindible estudiar si la percepción de estos dividendos por la sociedad D, S.L., con residencia fiscal en España, deben estar sometidos a tributación en nuestro país o, por el contrario, se encuentran exentos según la normativa española. De esta manera, la sociedad D, S.L. podrá optar por aplicar la exención prevista en el artículo 21 LIS o por la deducción para evitar la doble imposición jurídica o económica de los artículos 31 y 32 LIS, respectivamente.

Si atendemos a lo dispuesto en nuestra normativa interna sobre el impuesto sobre sociedades, el artículo 21 LIS contempla una exención para aquellos dividendos de entidades residentes y no residentes. No obstante, para poder aplicar esta exención se deben cumplir una serie de condiciones. En primer lugar, se exige que el porcentaje de participación, directa o indirecta, sea al menos del 5%, siempre y cuando la participación se tuviera ininterrumpidamente durante el año anterior al momento en que sea exigible el beneficio que se distribuye o en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario hasta completar dicho periodo. En segundo lugar, en caso de que la entidad residente posea participaciones en el capital o fondos propios de entidades no residentes en territorio español, se exige que esta entidad haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades a un tipo nominal de, al menos el 10%. Sin embargo, este último requisito se entiende cumplido siempre que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un CDI, cuando le sea de aplicación y contenga una cláusula de intercambio de información. Además, es importante tener en cuenta que el primer requisito debe cumplirse en el momento en que se produzca la transmisión, mientras que la segunda condición se exige en todos los ejercicios de tenencia de la participación.

Sin embargo, el apartado noveno de este artículo establece los supuestos en los que no se aplicará esta exención. Más específicamente, en la letra c) excluye a las rentas de fuente extranjera que la entidad residente integre en su base imponible y opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 y 32 de la LIS. Por último, es

importante destacar que a partir del 1 de enero de 2021, la exención no es total, sino que se reducirá en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Sin embargo, en este caso los dividendos fueron distribuidos en diciembre del año 2020, por lo que, aunque la liquidación del IS del año 2020 se realice en el año 2021, la exención aplicable a los dividendos es del 100%.

Por un lado, analizaremos los requisitos mencionados en la sociedad residente en España, D, S.L. respecto de los dividendos distribuidos por la sociedad estadounidense, RE Services, Inc. Así, en primer lugar, la sociedad D, S.L. participa directamente en un 25% en aquella, aunque la participación se adquirió el 1 de marzo de 2020 y, en diciembre de 2020, fecha de distribución de los dividendos, no había transcurrido un año desde que la entidad española posee la participación en RE Services, Inc., a día de hoy, sí ha transcurrido el período de un año, sin interrupción, desde que se adquirió la participación. Por lo tanto, se entiende cumplido el requisito previsto en la letra a) del artículo 21.1 LIS. A continuación, la segunda condición se cumple pues, aunque el tipo general del impuesto de sociedades satisfecho en EE. UU. asciende al 21%, existe un CDI entre España y EE. UU., que resulta aplicable en este caso y contiene en su artículo 27 una cláusula de intercambio de información y asistencia administrativa. En conclusión, la exención prevista en el artículo 21 sería aplicable a los dividendos distribuidos por la entidad estadounidense.

Cabe mencionar ahora, la posible deducción por doble imposición jurídica que contempla el artículo 31 LIS, para el caso de la retención. Siempre que se cumplan los requisitos enunciados anteriormente, la sociedad podrá deducir el importe que efectivamente se debió retener en EE. UU., según lo previsto en el Protocolo suscrito entre ambos países.

Ahora bien, en el caso de los dividendos y participaciones en beneficios es el artículo 32 LIS el que regula una deducción para evitar la doble imposición económica internacional. En este caso, se podrá deducir el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonen los dividendos, en la cuantía correspondientes a esos dividendos, siempre y cuando se incluya dicha cuantía en la base imponible del contribuyente. No obstante, debe cumplirse el requisito de participación en los mismos términos que dispone el artículo 21 LIS y se debe tener en cuenta igualmente, que esta deducción, conjuntamente con la prevista en el artículo anterior, no podrá

exceder la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si hubieran sido obtenidas en territorio español.

En nuestro caso, al tratarse de dividendos distribuidos tanto por la entidad estadounidense como por la sociedad italiana podría ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 32 LIS.

En el primer caso, respecto de los dividendos percibidos por la sociedad D, S.L. distribuidos por la sociedad RE Services, Inc. se cumple el requisito de participación previsto en el artículo 32 LIS para que resulte aplicable.

Por otro lado, analizaremos los requisitos mencionados en la sociedad residente en España, D, S.L. respecto de los dividendos distribuidos por la sociedad italiana *Immobiliare Divertente, Società per azioni*. Así, en primer lugar, la sociedad D, S.L. participa directamente en un 3% en aquella, por lo que, en este caso, ni siquiera se cumple el requisito de participación previstos en el artículo 21 LIS. Además, tampoco resultan de aplicación las reglas contenidas en el artículo 32 LIS sobre la deducción para evitar la doble imposición económica internacional que se aplica a dividendos y participaciones en beneficios, pues es exigible igualmente una participación mínima del 5%. Por ello, la sociedad D, S.L. no podrá aplicar exención alguna para los dividendos distribuidos por la sociedad italiana.

Venta en el año 2023 de la filial residente en EE. UU.

Con la entrada en vigor de la Ley 27/2014 se introdujeron una serie de requisitos, expuestos anteriormente, con la finalidad de promover la inversión española en el extranjero. Concretamente, el artículo 21.3 LIS contempla el supuesto de transmisión de las participaciones de una entidad y establece la exención de la renta positiva derivada de la venta siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el apartado primero del artículo 21 LIS. Ahora bien, mientras que el requisito de participación debe cumplirse en el momento en que se produzca la transmisión, la condición establecida en la letra b) del primer apartado de este artículo debe cumplirse en todos los ejercicios en los que se haya poseído la participación. En este sentido, la DGT en la CV2519-20⁵⁰ sostiene que la LIS

⁵⁰ DGT Consulta vinculante nº V2519-20, de 23 de julio de 2020. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2519-20

prevé un régimen de exención basado en un concepto de participación significativa, que tiene dos vertientes, por un lado, el porcentaje de participación o el valor de adquisición de la misma y, por otro lado, el tiempo mínimo de tenencia de dicha participación. Además, concluye que, efectivamente, el requisito de participación debe entenderse cumplido en el momento en que se transmiten las participaciones.

En cuanto al primer requisito, en tanto la participación de la sociedad D, S.L. sobre la sociedad RE Services, Inc. es del 25%, se entenderá cumplido este requisito. En segundo lugar, al ser RE Services, Inc. una sociedad no residente en territorio español, la propia LIS impone el cumplimiento de un requisito adicional, esto es, la efectiva tributación mínima del 10% en un impuesto de naturaleza similar o análoga al IS. No obstante, como ya hemos indicado anteriormente, siempre que exista un CDI con cláusula de intercambio de información entre los estados de residencia fiscal de las sociedades intervinientes se entenderá cumplida esta última condición. En nuestro caso, al existir un CDI entre España y EE. UU. cuyo artículo 27 establece recoge una cláusula de intercambio de información y asistencia administrativa, este último requisito se entiende cumplido. De esta manera, la plusvalía obtenida por la venta de la filial estadounidense tendrá derecho a aplicar la exención del 95% prevista en la LIS.

ANÁLISIS DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Régimen de consolidación fiscal

Entre las sociedades D.1, D.2 y D.3 se producen numerosas transacciones, especialmente, compraventas de existencias o prestaciones de servicios de asesoramiento de mercados y servicios publicitarios. Es cierto que las sociedades D.1 y D.2 obtienen beneficios y con ello, bases imponibles positivas, ahora bien, la sociedad D.3 obtiene regularmente bases imponibles negativas. Normalmente, los servicios prestados se realizan a precio de mercado, aunque ocasionalmente algunas operaciones entre las sociedades D.2 y D.3 no se efectúan a precio de mercado, pues la sociedad D.2 vende existencias a la entidad D.3 sin margen de beneficios.

El artículo 18 LIS regula los supuestos de operaciones vinculadas, más concretamente en su segundo apartado establece un listado de personas o entidades que se entenderán vinculadas. En nuestro caso, según lo dispuestos en la letra d) del apartado segundo, las tres sociedades pertenecen a un grupo, según lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, por lo que las tres sociedades se pueden considerar como partes vinculadas. Las operaciones entre partes vinculadas deben realizarse por su valor normal de mercado, es decir, aquel que se habría acordado entre partes independientes en condiciones de libre competencia. Además, la normativa del IS exige la obligación de justificar que las operaciones han sido valoradas por su valor de mercado ante la Administración tributaria. Específicamente, las entidades vinculadas deberán presentar la documentación recogida en el RIS, aunque el contenido de la documentación será simplificado cuando el importe neto de la cifra de negocios de las partes vinculadas sea inferior a 45 millones de euros.

No obstante, el artículo 13 RIS establece que la documentación específica no será exigible en cuatro casos concretos, en primer lugar, cuando las operaciones se realicen entre sociedades que formen parte de un mismo grupo de consolidación fiscal, en segundo lugar, cuando las operaciones se efectúen con sus miembros o con otras entidades que formen parte del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico. Asimismo, aquellas operaciones que se realicen en el ámbito de ofertas públicas de venta o adquisición de valores no deberán presentar la documentación específica y, finalmente, en aquellas operaciones efectuadas con la misma persona o

sociedad vinculada, cuando el importe del conjunto de las operaciones no supere los 250.000 euros.

Una vez entendida la normativa fiscal sobre las operaciones vinculadas y los precios de transferencia, existe un régimen sancionador relacionado con el incumplimiento de las obligaciones de información y documentación. En primer lugar, se prevé una sanción por dato o conjunto de datos falso u omitido de 1.000 euros y 10.000 euros, respectivamente siempre que la Administración tributaria no lleve a cabo correcciones valorativas. No obstante, si la Administración tributaria ha realizado correcciones valorativas la sanción corresponde a un 15% sobre el importe de la corrección cuando se haya aportado documentación incompleta o si el valor que se ha declarado no corresponde con el previsto en la documentación elaborada. Finalmente, la cuestión controvertida recae sobre la afirmación que, en caso de cumplimiento de estas obligaciones de documentación no procederán sanciones tributarias.

El problema aparece en el momento en que las operaciones realizadas entre la sociedad D.2 y la sociedad D.3 no se realizan por su precio de mercado. La sentencia del Tribunal Supremo 3632/2018, de 15 de octubre⁵¹ admite que la liberación de las obligaciones de documentación de los precios de transferencia en las operaciones vinculadas cumple con la finalidad de mitigar las cargas administrativas de las sociedades. Sin embargo, esta exoneración no implica que las empresas puedan realizar una valoración de las operaciones vinculadas distinta a mercado pues esta práctica tiene como resultado una infracción tributaria según el régimen sancionador previsto en la LGT.

No obstante, independientemente de la sanción que pueda interponer la Administración tributaria por incumplimiento de las obligaciones de documentación, ésta puede realizar ajustes extracontables para que la operación se adecue a su valor de mercado. En primer lugar, el ajuste primario será efectuado por la Administración cuando se ponga de manifiesto una diferencia entre el precio establecido en la operación intragrupo y el precio de mercado fijado en una transacción concluida entre partes independientes. Así, se realizará un ajuste positivo o negativo en la base imponible por la diferencia indicada.

⁵¹ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 3632/2018, de 15 de octubre de 2018 (recurso 4561/2017) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2018/3632]. Fecha última consulta 2 de enero 2022.

Una vez practicado el ajuste primario, la Administración tributaria igualmente procederá a realizar un ajuste por la diferencia entre el valor convenido entre las partes vinculadas y el valor normal de mercado recalificando las rentas según la naturaleza de las mismas. En nuestro caso, la sociedad D.2 vende existencias a la sociedad D.3 sin obtener un margen de beneficio, es decir, vende existencias por un precio inferior al de mercado por lo que se produciría un desplazamiento patrimonial entre la sociedad D.2 y la entidad D.3 por la diferencia entre el precio pagado por ésta última y su valor de mercado. De esta manera, por un lado, la sociedad D.2 debería realizar un ajuste positivo en su base imponible por la diferencia indicada, pues si la venta se hubiera efectuado por su valor de mercado, la plusvalía obtenida hubiera sido mayor. A continuación, como ajuste secundario, esta operación debería ser recalificada como un reparto de dividendos de la sociedad D.2 a la entidad D.3. Por otro lado, la Administración tributaria realizará un ajuste negativo en la base imponible de la sociedad D.3 por la diferencia entre el precio abonado y su valor de mercado. Sin embargo, en el momento en que la sociedad D.3 decida vender las existencias deberá tener en cuenta como precio de adquisición su valor fiscal, esto es, el precio por el que fueron adquiridas a la sociedad D.2. Finalmente, la diferencia calculada deberá ser considerada por la entidad D.3 como una distribución de dividendos que se integrarán en la base imponible y, que dará derecho a la deducción por doble imposición interna⁵².

Se plantea el caso, de que las tres sociedades formen parte del mismo grupo de consolidación fiscal. Aquí, en vez de aplicar el régimen general se podrá optar por la aplicación el régimen de consolidación fiscal previsto en la LIS, que es de aplicación voluntaria y supone que todas las sociedades que integran el grupo sean consideradas a efectos del impuesto sobre sociedades como un único sujeto pasivo y tribute por la suma de las bases imponibles de todas las compañías que forman parte de él. Si bien es cierto que los ajustes primario y secundario deben realizarse siempre que una operación entre partes vinculadas no se efectúe por su valor real de mercado, como ya hemos avanzado anteriormente, el grupo de consolidación fiscal no tiene la obligación de presentar la documentación prevista en el RIS con ocasión de haber efectuado operaciones vinculadas.

⁵² ESTEBAN, M. y RODRÍGUEZ, I. (2009, Noviembre). “Operaciones vinculadas”. Publicación para Garrigues.

Además, la propia normativa del impuesto sobre sociedades remite a las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, que en su artículo 42 admite que el resultado que se produzca como consecuencia de las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros que nada tengan que ver con el grupo fiscal de consolidación. Por ello, las operaciones que se realicen dentro del grupo no se incluyen en el cálculo del IS, es decir, la valoración de estas operaciones no genera consecuencias en el pago de impuestos.

Por lo tanto, en este caso a las tres sociedades les interesaría acogerse al régimen de consolidación fiscal pues, aunque se exige la valoración de las operaciones a mercado, la valoración de la transacción por un valor que no se corresponde con este no produce ningún efecto en la fiscalidad del grupo al ser estas operaciones eliminadas hasta el momento en que se realicen frente a terceros. Adicionalmente, se les exige de cumplir con las obligaciones de información y documentación.

Ahora bien, distinta cuestión resulta en caso de que las tres sociedades puedan consolidar fiscalmente, si la sociedad D.3 tiene BINS previas a la incorporación al grupo fiscal. El artículo 66 LIS establece el mecanismo para poder compensar las bases imponibles del grupo fiscal. Sin embargo, en este caso, el apartado e) del artículo 67 LIS, en relación con las reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal dispone

e) 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.

Según lo establecido en los artículos mencionados en este precepto, para poder compensar las BINS de la sociedad D.3 es necesario que el grupo fiscal cuente con una base imponible previa que sea positiva. Mas aun, cumplidos los anteriores requisitos, las bases imponibles individuales se compensarán en último lugar. No obstante, la disposición adicional decimoquinta de la LIS disminuye el importe máximo que se puede compensar

según el importe neto de la cifra de negocios. Así, cuando sea igual o superior a 20 millones de euros e inferior a 60, el límite a compensar resulta un 50% de la base imponible previa y, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea superior a 60 millones de euros el porcentaje se reduce hasta el 25%.

El TEAC en la Resolución de 24 de septiembre de 2020⁵³ afirma que existe un doble límite en caso de compensación dentro de un grupo de BINS correspondientes a entidades individuales: por un lado, el artículo 67 LIS antes descrito sería aplicable a la entidad individual del grupo que tiene esas BINS pendientes de compensar y, por otro lado, el artículo 66 LIS se aplicaría a nivel del grupo, con el añadido de las limitaciones establecidas según el importe neto de la cifra de negocios del grupo.

Por tanto, en la práctica, la compensación máxima a realizar en el caso de la existencia de bases imponibles negativas de una entidad previas a la incorporación a un grupo será siempre el menor de los dos siguientes importes:

- a) El 70% de la base imponible positiva de la entidad obtenida en el período impositivo en que forma parte del grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por las operaciones internas en las que hubiera practicado, o del 50% o 25%, si la cifra de negocios del ejercicio anterior de la entidad está entre los 20 y 60 millones o supera este último importe, respectivamente.*
- b) El 70% de la base imponible positiva del grupo fiscal previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de base imponible negativa pendiente, o del 50% o 25%, si la cifra de negocios del ejercicio anterior del grupo está entre 20 y 60 millones o supera este último importe, respectivamente.*

⁵³ Resolución del TEAC 4359/2019, de 24 de septiembre de 2020. Disponible en <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/04359/2019/00/0/1&q=s%3D1%26rn%3D%26ra%3D%26fd%3D01%2F01%2F2020%26fh%3D09%2F11%2F2020%26u%3D%26n%3D%26p%3D%26c1%3D%26c2%3D%26c3%3D%26tc%3D1%26tr%3D%26tp%3D%26tf%3D%26c%3D2%26pg%3D>

Estos preceptos, junto con los ajustes primario y secundario que puede realizar la Administración tributaria, indudablemente tienen incidencia en caso de que la sociedad D.3, con BINS previas a su incorporación al grupo fiscal, adquiera existencias a la sociedad D.2 sin que esta última obtenga un margen de beneficios. En este caso, como las sociedades se encuentran dentro de un grupo y, suponiendo que han optado por aplicar este régimen de consolidación fiscal, la valoración de estas operaciones únicamente incide en la base imponible cuando, con anterioridad a su entrada en el grupo, una de las sociedades cuente con BINS pendientes de compensar. Como hemos explicado anteriormente, las BINS pueden compensarse exclusivamente con el límite de la base imponible positiva de la entidad que las haya generado. Si la entidad obtiene una base imponible positiva y como consecuencia, el grupo puede compensar las BINS de la entidad, la Administración tributaria competente procederá a comprobar el valor asignado a las operaciones internas y, tratará de verificar que las transacciones se han efectuado por su precio de mercado y que no se han sobrevalorado o infravalorado con la finalidad de obtener un mayor resultado, y con ello, un aumento del importe a compensar con motivo de BINS. Igualmente, valorar estas operaciones a mercado contribuye a mejorar la imagen fiel del grupo y, en el caso de que se produzca la transmisión de alguna de las compañías que forman parte del grupo será más sencillo acordar el valor de venta.

ANÁLISIS DE LAS IMPLICACIONES FISCALES A CONSECUENCIA DE LA OPERACIÓN DESCRITA EN LA SOCIEDAD A, S.L.

Implicaciones fiscales resultantes de la adquisición del inmueble

La sociedad A, aprovechando el tirón turístico de la capital de la Costa del Sol, formalizó un contrato de compraventa de un inmueble y dos aparcamientos con la entidad Espetos S.A. La entidad A tiene la intención de destinar el inmueble al alquiler turístico, misma finalidad a la que estaba destinado en sede de la entidad vendedora. Ahora bien, para llevar a cabo la adquisición del inmueble, la parte compradora solicitó un préstamo al banco con garantía hipotecaria.

En este caso, hay que comenzar por la sujeción de esta adquisición a IVA o a ITPyAJD en su modalidad de TPO. Aquí, la sociedad A, S.L. trata de adquirir un inmueble que actualmente sirve de apartamento turístico, por lo que estamos ante una segunda entrega que está sujeta, pero exenta de IVA, por lo establecido en el artículo 20. Uno. 22º A) LIVA, por lo que la operación quedará sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD según prevé el artículo 7.5 TRITPyAJD.

Ahora bien, la principal diferencia entre estos dos impuestos radica en que, mientras que el IVA es recuperable, el TPO aumenta el valor de adquisición del bien inmueble. Por ello, como consecuencia de esta ventaja que otorga el IVA frente a la modalidad de TPO, se prevé la renuncia a la exención para que la operación pueda tributar por IVA y no por TPO. Como es evidente, para poder renunciar a la exención deben cumplirse los requisitos previstos en el artículo 20. Dos LIVA que se remiten al artículo 8 del RIVA. Así, en primer lugar, el transmitente debe ser sujeto pasivo del IVA, en nuestro caso, por la información aportada sabemos que la entidad Espetos, S.A. se dedica al arrendamiento de apartamentos turísticos, objeto social que le proclama empresario o profesional, según lo establecido en el artículo 5 LIVA. A continuación, se exige que el adquirente debe también ser sujeto pasivo de IVA en relación con dicha operación como empresario o profesional, en este caso, la sociedad A, S.L. también actúa como empresario o profesional, al destinar igualmente el apartamento al alquiler turístico. En tercer lugar, la parte adquirente debe poder deducirse total o parcialmente el IVA soportado y, por

último, el transmitente debe comunicar al adquirente de manera fehaciente la renuncia a la exención del IVA.

En relación con el segundo requisito indicado, es importante destacar que una vez la sociedad A, S.L. sea titular del inmueble, el artículo 20. Uno. 23º LIVA contempla la exención de aquellos arrendamientos que tengan la consideración de servicios según lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, pero la letra e) de este artículo afirma que esta exención no será aplicable a aquellos alquileres en los que el arrendador preste alguno de los servicios propios de la industria hotelera. Si bien esta Ley contempla algunos ejemplos sobre los servicios que pueden considerarse propios de la industria hotelera, entre los que destacan, el servicio de restauración, limpieza o lavado de ropa ha sido la DGT quien ha desarrollado esta cuestión en diversas consultas. La CV2871-19⁵⁴ aclara que los servicios propios de la industria hotelera van más allá de la puesta a disposición del cliente de un inmueble concreto. Así, afirma la DGT que entre los servicios de hospedaje se incluyen: los servicios de recepción y atención permanente al cliente, limpieza periódica del apartamento, así como el cambio de la ropa de cama y baño con periodicidad semanal, servicios de lavandería, custodia de maletas, prensa, restauración e incluso la contratación de actividades a tour operadores. No obstante, igual que señala estas prestaciones de servicio características del servicio de hospedaje, señala una serie de asistencias que no implican por sí mismas un servicio propio de la industria hotelera, entre otros, la limpieza del apartamento o el cambio de ropa de cama y baño a la entrada y salida del periodo contratado por cada cliente, la limpieza de las zonas comunes y los servicios de asistencia técnica y mantenimiento de fontanería, electricidad, cerrajería y electrodomésticos. Por lo tanto, siempre que la entidad arrendadora no satisfaga ninguno de estos servicios tendrá derecho a la exención prevista en el artículo 20. Uno. 23º LIVA.

Si aplicamos en nuestro caso la conclusión a la que llega la DGT, aunque no se especifica en el enunciado qué clase de servicios presta la sociedad A, S.L. a la hora de arrendar el inmueble adquirido, entendemos que simplemente arrienda el mismo a los clientes prestando los servicios esenciales, sin incluir los propios de la industria hotelera. Por ello, la entidad A, S.L. podrá aplicar la exención a las cuotas del alquiler cobradas a los clientes por el apartamento turístico adquirido a la entidad Espetos S.A. En este caso,

⁵⁴ DGT Consulta vinculante nº V2871-19, de 17 de octubre de 2019. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2871-19

independientemente de que se cumpliera el último requisito previsto en la normativa del impuesto, no se podrá optar por la renuncia a la exención, pues la entidad adquirente no destina el inmueble a prestaciones sujetas a IVA, por lo que no tiene la posibilidad de deducirse las cuotas del impuesto. Por el contrario, si la entidad A, S.L., además del arrendamiento prestara servicios propios de la industria hotelera podría renunciar a la exención pues sería aplicable lo dispuesto en la letra e) del artículo 20. Uno. 23º LIVA y podría deducir las cuotas de IVA. De esta manera, en el primer caso, la operación de adquisición del inmueble tributaría en la modalidad del TPO del ITPyAJD, mientras que si fuera posible renunciar a la exención sería conveniente abonar las cuotas de IVA por los motivos anteriormente explicados.

Así, en caso de que fuera aplicable la renuncia a la exención se produciría la inversión del sujeto pasivo, lo que supone que, en vez de ser el vendedor el sujeto pasivo del impuesto, lo será el comprador del inmueble, quien repercute y soporta IVA al mismo tiempo, lo que en la práctica conlleva el ahorro del Impuesto. En estos casos, el transmitente del bien inmueble debe incluir en la factura como concepto “operación con inversión del sujeto pasivo conforme el artículo 84. Uno. 2º e) LIVA”, mientras que la parte compradora debe registrar dicha factura y proceder, según corresponda en cada caso, al cálculo de la base imponible. En este caso, se devenga la modalidad de AJD del ITPyAJD.

Por último, hay que indicar que, si la sociedad A, S.L. no viene realizando la actividad de alquiler turístico, deberá darse de alta en el IAE. Concretamente, el artículo 79 del TRLHL exige darse de alta siempre y cuando se ejerza una actividad empresarial con ordenación por cuenta propia de los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad profesional. Una vez que se ejerce la actividad empresarial, el Real Decreto Legislativo 1775/1990, de 28 de septiembre regula las Tarifas del IAE, en las que, según la actividad que se ejerza, debes darte de alta. En nuestro caso, la sociedad A, S.L. va a alquilar un apartamento turístico para periodos de tiempo determinados sin prestar servicios propios de la industria hotelera. Así, la CV0898-17⁵⁵ de la DGT concluye que debe darse de alta en el Epígrafe 861.1 de la Sección primera de las Tarifas, “Alquiler de viviendas”. No obstante, el apartado c) del artículo 82.1 del TRLHL prevé un régimen

⁵⁵ DGT Consulta vinculante nº V0898-17, de 11 de abril de 2017. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0898-17

de exenciones en caso de que el importe neto de la cifra de negocios de la sociedad A, S.L. sea inferior a 1.000.000 de euros, lo que no implica que no se deban cumplir los aspectos formales de este Impuesto.

Implicaciones fiscales de la concesión de garantía hipotecaria

Una vez se han analizado las implicaciones fiscales de la adquisición del apartamento cuyo destino es el alquiler turístico, se indica que la entidad A, S.L. ha solicitado un préstamo al banco con garantía hipotecaria para poder llevar a cabo la operación de compraventa. Por lo tanto, habrá que estudiar las implicaciones fiscales en el IVA y en el ITPyAJD.

En primer lugar, el artículo 20. Uno. 18º LIVA declara en el apartado c) exentas las operaciones financieras que impliquen la concesión de créditos y préstamos. Así, la concesión de un préstamo con garantía hipotecaria siempre que se efectúe por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad es una operación sujeta pero exenta de IVA. Esta afirmación sería aplicable a nuestro caso, pues el banco actúa como empresario o profesional a conceder el préstamo a la sociedad A, S.L., que también actúa como empresario en esta operación.

Una vez la operación queda exenta de IVA es imprescindible el estudio del ITPyAJD. Así, la concesión de un préstamo con garantía hipotecaria no está sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD, pues así lo establece la normativa del impuesto. Por tanto, habrá que estudiar las implicaciones fiscales en el impuesto AJD, ya que este supuesto no se encuentra amparado por la exención prevista en el artículo 45.I.B.15 TRITPAJD.

En un primer momento, el artículo 68 del RITPAJD declaraba sujeto pasivo al *adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan*, añadiendo un segundo párrafo que, *cuando se tratara de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario*. Esta cuestión sobre el sujeto pasivo ha sido estudiada detenidamente por el Alto Tribunal en el año 2018, lo que le llevó a dictar diversas sentencias sobre ello.

En un primer momento, el TS en la sentencia 1505/2018 de 16 de octubre⁵⁶ cambió su criterio y afirmó que quien debía hacer frente al pago del AJD en estos casos era la entidad prestamista y no la persona, física o jurídica, que recibía el préstamo. Este Tribunal razona que la cuestión primordial es determinar quién es el adquirente, y en este caso, al ser la hipoteca el único acto inscribible, el interesado en inscribirla es el acreedor hipotecario en tanto que solo de esta manera podrá ejercitar los derechos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición. Así, el Alto Tribunal anuló el segundo párrafo del artículo 68 anteriormente descrito. Sin embargo, varios días después el TS en la sentencia de 27 de noviembre de 2018⁵⁷ cambia esta doctrina y concluye nuevamente que es el deudor el sujeto pasivo del impuesto.

Por último, como consecuencia del cambio promovido por el TS sobre su doctrina, el Gobierno añadió un segundo párrafo al artículo 29 TRITPyAJD. La regla general que establece este precepto es que el sujeto pasivo del impuesto pasa a ser *el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan*. Sin embargo, el Real Decreto 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el TRITPyAJD alteró la redacción del artículo 29 del referido Texto Refundido, mediante la adición de un segundo apartado que dispone que *cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista*. Así, el pago del AJD recae sobre el prestamista si es posterior al 10 de noviembre de 2018, mientras que si es anterior, será el prestatario quien deba abonar el AJD. Por lo tanto, en nuestro caso, será la entidad de bancaria la que tenga que hacer frente al pago del AJD, lo que no implica que ésta pueda repercutir dicha cantidad a la sociedad A, S.L.

Finalmente, la Ley 5/2019, de 5 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario realiza un reparto de los gastos de la hipoteca entre el comprador y el prestamista. Así, entre los gastos previstos se encuentra el AJD que debe ser abonado por la entidad bancaria que concede la garantía hipotecaria.

⁵⁶ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 1505/2018, de 16 de octubre de 2018 (recurso 5350/2017) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2018:3422]. Fecha última consulta 2 de enero de 2022.

⁵⁷ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 1670/2018, de 27 de noviembre de 2018 (recurso 1049/2017) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2018:3885]. Fecha última consulta 7 de enero de 2022.

ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LA OPERACIÓN DE FUSIÓN

Fusión por absorción

Antes de nada, debemos entender tanto el mecanismo como el proceso de la operación de reestructuración propuesta. El artículo 76.1 a) LIS considera que la operación de fusión es aquella por la cual:

“a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.”

En este caso, se pretende llevar a cabo una fusión por absorción, siendo la sociedad D.1 S.L. la entidad absorbida y la sociedad D S.L. la absorbente. Esta operación de fusión no va a acogerse al régimen tributario especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, por lo que es necesario que se comunique expresamente a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que en la operación de reestructuración se van a aplicar las reglas generales del IS. Además, es importante señalar, que existe una relación societaria previa entre ambas sociedades, pues la sociedad D S.L. participa de forma directa al 100% en la sociedad D.1 S.L. por lo que nos encontramos ante una fusión impropia directa. Así, ambas sociedades pasarán a formar una sola, con la misma dirección y razón social y pasando a integrar el capital de la sociedad absorbida en la sociedad absorbente.

Tributación en la sociedad absorbida

La operación descrita consiste en una fusión por absorción, en la cual la sociedad D S.L. (absorbente) absorbe a la sociedad D.1 S.L. (absorbida). Además, hay que tener en cuenta que esta operación de reestructuración no se va a acoger al régimen especial regulado en

el Capítulo VII del Título VII de la LIS, por lo que es de aplicación lo dispuesto en el artículo 17 LIS y, que afecta tanto a la entidad absorbida como a la absorbente.

En primer lugar, la sociedad D.1, S.L. como consecuencia de la operación de reestructuración se disuelve sin liquidación, por lo que deberá presentar la declaración de IS del último periodo previo a su fecha de extinción. En este sentido, respecto a su contabilidad, deberá dar de baja tanto el activo y el pasivo, lo que conlleva a una cuenta de pérdidas y ganancias de resultado 0⁵⁸. No obstante, desde el punto de vista fiscal se deberá estar a lo dispuesto en la normativa del impuesto para la fusión impropia en sede de la entidad absorbida.

El artículo 17.4 LIS afirma que, en caso de una fusión, siempre que no sea de aplicación el régimen tributario especial, los elementos patrimoniales transmitidos se valoraran por su valor de mercado. Específicamente, el apartado quinto determina que, la sociedad transmitente debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos que vaya a transmitir y su valor fiscal, como aclara la DGT en la CV2145-18⁵⁹. El artículo 18 LIS define valor de mercado como aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. En nuestro caso, la entidad transmitente es la sociedad D.1 S.L. y los datos aportados son los siguientes:

Elemento transmitido	Balance sociedad D.1 en el momento de la disolución	Valor de mercado	Diferencia
Terreno	55.000€	80.000€	25.000€
Inmueble	122.500€	135.000€	12.500€

Por ello, la sociedad D.1 S.L. debe tributar por la diferencia entre el valor de transmisión, que resulta ser el valor de mercado de los bienes o derechos transmitidos y su valor de adquisición. De esta manera, deberá realizar un ajuste positivo en la base imponible por valor de 37.500 euros en el IS correspondiente al periodo anterior a la fecha de extinción.

⁵⁸ Norma de Registro y Valoración 21ª Operaciones entre empresas del grupo. Plan General Contable.

⁵⁹ DGT Consulta vinculante nº V2145-18, de 18 de julio de 2018. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2145-18

Por otro lado, respecto a la aplicación del IVA es imprescindible hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 7. 1º LIVA en aquellos casos en los que no sea de aplicación el régimen tributario especial, pues reconoce que la transmisión de un patrimonio entre sociedades siempre que se continúe con el desarrollo de la actividad profesional de quien lo transmite, no estará sujeta a IVA. En este sentido ha concluido la DGT CV2723-20⁶⁰ en cuyos hechos se describe una operación de fusión por absorción y, como los elementos transmitidos se acompañan de la estructura organizativa exigida en el artículo 7. 1º LIVA, es decir, que constituye una unidad económica autónoma, se determina que la operación de reestructuración no está sujeta a IVA.

A continuación, respecto de la tributación en el ITPAJD la fusión por absorción es considerada una operación de reestructuración, a efectos de lo dispuesto en la LIS, por lo que esta operación está no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, según el artículo 19 TRITPAJD y como concluye la DGT en la CV0696-15⁶¹. Además, las operaciones de fusión están exentas en la modalidad de TPO y AJD del ITPAJD, por lo dispuesto en el apartado décimo del artículo 45.I B) del TRITPAJD. De esta manera, como conclusión, se puede afirmar la ausencia de tributación en la operación de fusión entre las sociedades D, S.L. y D.1, S.L.

Por último, respecto al IIVTNU se deberá atender a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la LIS. Este precepto señala que el único caso en el que no se devengará el Impuesto será cuando la operación de reestructuración pueda acogerse al régimen tributario especial previsto en la LIS. En nuestro caso, como en la fusión por absorción se aplica el régimen general, al no concurrir las circunstancias descritas, se produce el devengo del IIVTNU en caso de que con motivo de la operación se produzca la transmisión de un terreno de naturaleza urbana y, como afirma la DGT en la CV2217-16⁶², el sujeto pasivo del mismo será la sociedad absorbida, en nuestro caso, la sociedad D.1, S.L.

⁶⁰ DGT Consulta vinculante nº V2723-20, de 4 de septiembre de 2020.

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2723-20

⁶¹ DGT Consulta vinculante nº V0696-15, de 3 de marzo de 2015. Disponible en

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0696-15

⁶² DGT Consulta vinculante nº V2217-16, de 23 de mayo de 2016. Disponible en

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2217-26

Tributación en la sociedad absorbente

Una vez estudiadas las consecuencias en sede de la entidad absorbida, pasamos a analizar las implicaciones fiscales de la operación de fusión por absorción en sede de la entidad absorbente. En este caso, al estar ante una fusión impropia la sociedad D, S.L. no tiene obligación de realizar una ampliación de capital pues ésta ya contaba con el 100% del capital de la sociedad D.1, S.L, según lo dispuesto en el artículo 49 LME.

El artículo 17.9 LIS establece para los supuestos de fusión por absorción que la sociedad absorbente, al ser socio de la entidad absorbida, debe integrar en su base imponible la renta que se obtenga como consecuencia de la operación de reestructuración de la sociedad D.1 S.L., es decir, deberá integrar la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos por la sociedad absorbida y el valor fiscal de la participación anulada.

Además, las implicaciones fiscales respecto al IVA y al ITPAJD que ya han sido explicadas en el apartado anterior, resultan de aplicación tanto en la entidad absorbida como en la entidad absorbente. Sin embargo, aunque se produce el devengo del IIVTNU, no tiene consecuencias para la entidad absorbente, sino únicamente para la sociedad absorbida.

Régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS

Una vez hemos analizado las consecuencias tributarias en sede de la sociedad absorbida y de la sociedad absorbente en caso de resultar aplicable el régimen general de la LIS, conviene conocer las diferencias en caso de que la operación se lleve a cabo por un motivo económico válido y, sea aplicable el régimen tributario especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

La LIS recoge este régimen tributario especial como consecuencia de la trasposición de la Directiva 2009/133/CE, del Consejo, de 19 de octubre, cuyo objetivo final es evitar que no se lleven a cabo las distintas operaciones de reestructuración por las plusvalías que se

ponen de manifiesto en sede de la entidad transmitente como consecuencia de los desplazamientos patrimoniales que suponen estas operaciones societarias⁶³.

Con carácter general, el régimen especial supone un diferimiento de la tributación, hasta el momento en que la entidad absorbente transmita a terceros los elementos adquiridos o los amortice, con el objetivo de que en el caso de realizar alguna de las operaciones reguladas en la LME la fiscalidad no suponga un incentivo ni tampoco un obstáculo. Este régimen especial es de aplicación automática, es decir, se aplica por defecto cuando se lleva a cabo una operación de reestructuración. Al ser tanto la sociedad D S.L. como la sociedad D.1 S.L. residentes en territorio español, únicamente se debe comunicar por parte de la sociedad adquirente a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del domicilio fiscal de las entidades, que se ha realizado una operación de este tipo, en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública en que se documente la operación, según lo establecido en el artículo 48 del RIS. No obstante, este régimen tributario especial deja de aplicarse si la entidad manifiesta expresamente ante la Agencia Tributaria que no desea acogerse al mismo.

Asimismo, el artículo 49 RIS contempla el contenido que debe incluir la comunicación efectuada a la Agencia Tributaria:

- a) *Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma.*
- b) *Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.*
- c) *En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo.*
- d) *Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto.*

⁶³ RUIZ, J., “Aspectos contables e implicaciones fiscales (según la ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades) de las fusiones (propia, impropia e inversa), de la diferencia de fusión y de la adquisición inversa contable”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 396, 2016, pp. 207- 209.

En caso de que no se realice la comunicación en el plazo indicado, el artículo 89.1 LIS prevé una sanción pecuniaria por importe de 10.000 euros al constituir una infracción tributaria grave.

Así, la primera condición para que la operación de reestructuración pueda acogerse al régimen tributario especial es que se cumplan los requisitos previstos en la normativa mercantil. En concreto, los artículos 22 y siguientes de la LME, imponen la obligación de elaborar un proyecto de fusión, redactar un informe por parte expertos, aportar el balance de fusión e información sobre la misma y, redactar el acuerdo de fusión con su registro e inscripción. Asimismo, una vez cumplidos los requisitos contemplados en la normativa mercantil, se debe cumplir con lo establecido en el artículo 76.1 a) LIS reflejado más arriba. No obstante, al tratarse de una fusión impropia no será necesario incluir el proyecto de fusión además, no se requiere el tipo de canje pues la sociedad absorbente no tiene que realizar un aumento de capital. Por otro lado, tampoco están obligados a indicar la fecha a partir de la cual la sociedad que adquiere las participaciones de la entidad absorbida tiene derecho a participar en las ganancias sociales. Finalmente, no es necesario aportar el informe de administradores y expertos respecto al proyecto de fusión ni la información sobre la valoración de los elementos transmitidos⁶⁴.

Adicionalmente, es imprescindible que el motivo de la operación de reestructuración resulte económicamente válido. El TJUE en la sentencia de 10 de noviembre de 2001 afirma que existen motivos económicos válidos que respaldan la operación de reestructuración, aún cuando la fusión pueda tener como finalidad la obtención de una ventaja fiscal, siempre que, junto a ella, existan otros fundamentos que sean preponderantes respecto a la ventaja fiscal.

La resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019⁶⁵, en referencia a la doctrina del Alto Tribunal a raíz de la sentencia de 26 de mayo de 2016⁶⁶. Rec. 1815/2014 hace hincapié y

⁶⁴ NIETO, M. (2019, Octubre) “La fusión de sociedades II. Fusión impropia directa”. Publicación para Ruiz Ballesteros Abogados y Asesores Fiscales. Recuperado de: <https://www.ruizballesteros.es/la-fusion-de-sociedades-ii-fusiones-impropia-directa/>

⁶⁵ Resolución del TEAC 4869/2016, de 8 de octubre de 2019. Disponible en <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-0-04869-2016-00-00-08-10-2019-1525628>

⁶⁶ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 2363/2016, de 26 de mayo de 2016 (recurso 1319/2015) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2016/2363]. Fecha última consulta 2 de enero de 2022.

aclara que, los motivos económicos válidos deben tenerse en cuenta en sede de las sociedades que participan en la operación de reestructuración que se trate, sin que sea procedente estudiar dichos motivos en sede de los socios de ambas entidades. En general, el TEAC contempla que los motivos económicos deben versar sobre el intento de mejora de la actividad empresarial en todos sus ámbitos y, reconoce supuestos que no son suficientes para ser considerados como económicamente válidos, entre otros, desavenencias entre los socios, favorecer el relevo generacional en las empresas familiares, o separar actividades entre varias sociedades de un grupo.

No existe en nuestro ordenamiento una lista de supuestos tasados de motivos económicos válidos, aunque la DGT a través de sus consultas aporta conclusiones sobre razonamientos que puede servir para aplicar el régimen tributario especial. Entre otras, en la CV0476-20⁶⁷ para una operación de fusión por absorción la DGT considera que facilitar la toma de decisiones, centralizar en la sociedad absorbente la totalidad de los servicios, lograr una mayor solvencia y capacidad de endeudamiento y mejorar su posición en el mercado, son motivos suficientemente válidos para que la operación se pueda acoger al régimen tributario especial. De igual manera, con los mismos hechos, la CV2264-21⁶⁸ sostiene que la fusión se realiza con el objetivo de separar los riesgos y responsabilidades y, para minorar los costes mediante la reducción de operaciones comerciales, motivos que son considerados válidos por la DGT. Si procedemos a examinar nuestro caso, es cierto que en el escrito no se aportan datos sobre la finalidad de la operación, es más, la operación se acoge al régimen general. Sin embargo, siempre y cuando se aportara justificación suficiente sobre el motivo por el cual se pretende realizar la operación de reestructuración y, se cumplieran los requisitos establecidos en la normativa mercantil y fiscal, se podría aplicar el régimen tributario especial recogido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

A continuación, conviene señalar la tributación de la operación de fusión por absorción en caso de que pudiera acogerse a este régimen tributario especial.

⁶⁷ DGT Consulta vinculante nº V0476-20, de 27 de febrero de 2020. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0476-20

⁶⁸ DGT Consulta vinculante nº 2264-21, de 12 de agosto de 2021. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2264-21

En primer lugar, el IS debe examinarse tanto en sede de la sociedad absorbida como en sede de la sociedad absorbente. En nuestro caso, la sociedad D.1 S.L. no integraría en su base imponible las rentas derivadas de la operación incluso aunque estuvieran contabilizadas. De este modo, no existiría tributación hasta el momento en que se transmitan a terceros los bienes y derechos por la sociedad D S.L. Por otro lado, la sociedad absorbente tendría la posibilidad de valorar los bienes y derechos recibidos por el valor contable que estos tuvieran en sede de la sociedad absorbida e igualmente, se mantendría la fecha de adquisición de la entidad absorbida. Tal es así, que la sociedad D, S.L. simplemente se subrogaría en la posición de la sociedad absorbida e incluso es posible que si esta última contaba con bases imponibles negativas pendientes de compensar puedan ser compensadas por la sociedad D S.L.

En segundo lugar, los socios, siempre que sean residentes en España y al contrario que en aplicación del régimen general, no tendrían la obligación de integrar en la base imponible de los impuestos directos en los que tengan la condición de sujetos pasivos (IRPF, IRNR, IS) las rentas que se hubieran generado como consecuencia de la fusión. Es más, las participaciones sociales se valorarían por el mismo valor fiscal que las entregadas a cambio.

Por último, en cuanto al IVA, ITPyAJD e IIVTNU es importante analizar su tratamiento en caso de aplicación del régimen tributario especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS. Del mismo modo que si resulta aplicable el régimen general, la operación de fusión por absorción no estaría sujeta a IVA. En cuanto al ITPyAJD, habría que estar a lo dispuesto en los artículos 19, 21 y 45.I.B) 10 del TRITPAJD. En referencia al primero de ellos, define las operaciones societarias que quedan sujetas al Impuesto y, en el segundo apartado se contemplan las operaciones que no están sujetas, entre las que se encuentran las operaciones de reestructuración. Más específicamente, el artículo 21 afirma que entre las operaciones de reestructuración que contempla el segundo inciso del artículo 19 se encuentran las operaciones de fusión y aquellas otras previstas en los artículos 76 y 87 de la LIS. En todo caso, se declaran exentas las operaciones previstas en el artículo 19.2. 2º de esta misma norma en las modalidades de TPO y AJD. Por lo tanto, en caso de que la operación de fusión por absorción pudiera acogerse al régimen tributario especial, estaría no sujeta a la modalidad de operaciones societarias de ITP y exenta de las modalidades de TPO y AJD. Por último, la disposición adicional segunda de la LIS hace referencia al

devengo del IIVTNU en caso de que en una operación de reestructuración pueda acogerse al régimen tributario especial. La disposición mencionada establece lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.”

La CV1221-21⁶⁹ concluye, en un supuesto similar al enunciado en nuestro caso, que siempre que se cumplan las condiciones descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, no se producirá el devengo del IIVTNU y, por tanto, la operación de fusión entre la sociedad D S.L. y la sociedad D.1 S.L. no quedará sujeta al IIVTNU. No obstante, es importante destacar que en caso de que no se cumplan los requisitos previstos en esta disposición, la operación de reestructuración quedará sujeta el IIVTNU y, el sujeto pasivo del mismo será la entidad absorbida.

Por último, una vez analizado el régimen tributario especial y los requisitos necesarios para que resulte aplicable, es importante señalar que, en caso de que la Agencia Tributaria considere que la operación de reestructuración se confecciona con el objetivo de obtener un beneficio fiscal, únicamente puede impedir que se materialice la ventaja fiscal pretendida, pero no puede privar a la operación del resto de beneficios como defiende el TEAC en la Resolución de 8 de octubre de 2019⁷⁰.

⁶⁹ DGT Consulta vinculante nº V1221-21, de 5 de mayo de 2021. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1221-21

⁷⁰ Resolución del TEAC 1397/2016, de 8 de octubre de 2019. Disponible en <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/01397/2016/00/0/1&q=s%3D1%26rn%3D%26ra%3D%26fd%3D08%2F10%2F2019%26fh%3D08%2F10%2F2019%26u%3D%26n%3D%26p%3D%26c1%3D%26c2%3D%26c3%3D%26tc%3D1%26tr%3D%26tp%3D%26tf%3D%26c%3D2%26pg%3D1>

Bases imponibles negativas

La entidad absorbente cuenta con BINS pendientes de compensar por un importe relevante y, no genera base imponible positiva. Con el fin de examinar si existe algún riesgo en caso de optar por aplicar el régimen de neutralidad fiscal es importante tener en cuenta que la entidad absorbida (Sociedad D.1 S.L.) y la sociedad absorbente (Sociedad D S.L.) no forman parte del mismo grupo fiscal. Una de las razones sustanciales, sino la principal por la cual se permite la aplicación del régimen de neutralidad fiscal es que los motivos económicos por los cuales se pretenda realizar la fusión por absorción sean válidos, según lo establecido en el artículo 89.2 LIS.

En primer lugar, es importante destacar que lo habitual es que sea la sociedad absorbida la que cuente con BINS pendientes de compensar, que se transmitan a la sociedad absorbente. Sin embargo, en este caso sucede lo contrario, es la sociedad D, S.L. la que cuenta con BINS pendientes de compensar. En este sentido, la Audiencia Nacional en la sentencia de 1 de junio de 2017, al contrario que la Inspección y el TEAC, permite a la sociedad absorbente la compensación de BINS generadas por ella misma con anterioridad a la operación de reestructuración, invocando una interpretación finalista e integradora con motivo del artículo 90.3 LIS, que establecía la compensación de BINS transmitidas por parte de la entidad absorbida a la sociedad absorbente. En este caso, como afirma la Audiencia Nacional, la BINS se generaron en la entidad absorbente y se compensaron posteriormente, con las bases positivas de la sociedad absorbida. Así, finalmente, la Audiencia Nacional anuló la liquidación girada por la Inspección y afirma que la Administración interpretó el artículo 90.3 LIS atendiendo a su alcance económico e ignorando que *“lo cierto es que no existe norma alguna que impida la fusión inversa y la compensación de las propias bases negativas”*⁷¹.

La normativa del IS contempla la posibilidad de que con motivo de la operación de fusión se puedan compensar las BINS generadas, siempre y cuando se cumplan los dos requisitos enunciados en el artículo 84.2 LIS. En primer lugar, resulta indispensable que se produzca la extinción de la sociedad absorbida como consecuencia de la fusión y, a continuación,

⁷¹ ALVAREZ, P. (2017, Diciembre) “Compensación de bases imponibles negativas propias de la entidad absorbente en una operación de fusión impropia”. Publicación de Gómez Acebo y Pombo. Recuperado de: <https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/07/compensacion-de-bases-imponibles-negativas-proprias-de-la-entidad-absorbente-en-una-operacion-de-fusion-impropia.pdf>

se exige que lo transmitido a la entidad absorbente constituya una rama de actividad cuyos resultados hayan originado las bases imponibles negativas que ahora se pretenden compensar. Sin embargo, como en nuestro caso es la sociedad absorbente la que cuenta con BINS este precepto no resultaría aplicable, ya que el segundo requisito no se cumple.

En esa misma línea, la Disposición Transitoria decimosexta LIS en la letra b) del apartado séptimo establece una limitación en la compensación de bases imponibles negativas cuando las sociedades que participen en la operación de reestructuración formen parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. En nuestro caso, se asegura que la sociedad D.1 S.L. y la sociedad D S.L. no forman parte del mismo grupo fiscal por lo que el límite previsto en esta Disposición no resultaría aplicable.

De este modo, como ya hemos mencionado previamente, el artículo 89.2 LIS exige que la operación de reestructuración persiga un motivo económico válido que dependerá de cada caso concreto. Si bien no existe una lista de supuestos tasados, a través del análisis de las siguientes consultas se recogen algunos motivos económicos que la DGT ha considerado válidos en el caso de una operación de fusión por absorción.

En un supuesto similar, la DGT en la CV0152-21⁷² admite como motivos económicos válidos, en primer lugar, una reducción de costes en la gestión de la sociedad consecuencia de la duplicidad de labores. Además, tras la fusión se podrán en común recursos materiales, humanos y financieros de ambas entidades con la finalidad de que la sociedad sea más eficiente y mejore con ello su posición en el mercado. Asimismo, la CV0514-21⁷³ expone que, con motivo de la fusión por absorción, se reducirán las dificultades financieras que pudiera estar padeciendo la sociedad absorbida y, favorecerá la toma de decisiones.

Ahora bien, como hemos visto anteriormente, tanto si es la entidad absorbente como si es la entidad absorbida la que cuenta con BINS pendientes de compensar, el supuesto de hecho es similar. Así, la CV0019-18⁷⁴ de la DGT plantea un caso de fusión por absorción

⁷² DGT Consulta vinculante nº V0152-21, de 2 de febrero de 2021. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0152-21

⁷³ DGT Consulta vinculante nº V0514-21, de 8 de marzo de 2021. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0514-21

⁷⁴ DGT Consulta vinculante nº V0019-18, de 9 de enero de 2018. Disponible en

en el que la sociedad absorbida posee bases imponibles negativas pendientes de compensar. La DGT intuye que la operación de fusión únicamente se lleva a cabo con la intención de que la entidad absorbente obtenga un beneficio fiscal aprovechándose de las bases imponibles negativas de la entidad absorbida, pues al no obtener base imponible positiva, la entidad absorbida no puede compensar por sí misma dichas bases imponibles negativas. En conclusión, los motivos económicos por los que se pretende la fusión únicamente pueden ser considerados válidos a efectos de aplicar el régimen dispuesto en el capítulo VII del título VII de la LIS si prevalecen sobre el propósito de lograr una ventaja fiscal. Es relevante la conclusión a la que llega la DGT en la consulta vinculante V3106-19, de 6 de noviembre pues considera que, por mucho que la entidad absorbida tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar no se debe invalidar la aplicación el régimen de neutralidad fiscal siempre y cuando prevalezcan otros motivos por los que se realiza la operación de reestructuración. Si aplicamos esta conclusión a nuestro caso, nos encontramos en el mismo supuesto ya que es igual que sea la sociedad absorbida la que cuente con BINS pendientes de compensar con la base imponible positiva obtenida por la sociedad absorbente, que si la sociedad absorbente es la que cuenta con BINS y realiza la operación de reestructuración para obtener una base imponible positiva, generada por la entidad absorbida, con la que poder compensar la BINS propias.

No obstante, es cierto que existe un riesgo en el supuesto de que las autoridades fiscales cuestionasen en una hipotética inspección los motivos económicos válidos. Como hemos expuesto en la pregunta anterior, la existencia de motivos económicos válidos son la razón de ser de la aplicación del régimen tributario especial en las operaciones de reestructuración societarias. En este sentido, con motivo de la sentencia del Alto Tribunal de 31 de marzo de 2021⁷⁵ se niega la aplicación del régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS al apreciarse la ausencia de motivos económicos válidos en una operación de reestructuración de fusión por absorción al ponerse de manifiesto que la única finalidad de dicha operación era la compensación de BINS de la entidad absorbida por parte de la entidad absorbente. En caso de que los motivos económicos no fueran

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0019-18

⁷⁵ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 1258/2021, de 31 de marzo de 2021 (recurso 5886/2019) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS: 2021/1258]. Fecha última consulta 3 de enero 2022.

admitidos como válidos, se pondría de manifiesto que la operación de fusión por absorción se ha realizado con el único fin obtener una ventaja fiscal por parte de la entidad D, S.L. para compensar sus propias BINS, por lo tanto, no sería posible que la operación se acogiera al régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

CONCLUSIÓN

A lo largo de este Dictamen se observa como las distintas operaciones llevadas a cabo tanto por parte de la empresa familiar como por parte de los miembros de la misma son cuestiones que se plantean en el día a día. Este trabajo se ha realizado con la finalidad de ofrecer una respuesta argumentada a las cuestiones planteadas gracias a los conocimientos adquiridos durante la carrera y el máster de especialización.

Con el análisis de este caso, se ha puesto de manifiesto que el derecho tributario se encuentra constantemente en cambio debido tanto a las reformas legislativas y jurisprudenciales como a los cambios políticos y sociales. Si bien es cierto que la elaboración de este trabajo está centrada en el ámbito tributario, indudablemente afecta a otros ámbitos del derecho como pueden ser el derecho mercantil o el derecho administrativo.

Cabe destacar aquí como cada una de las operaciones, independientemente de si son realizadas en sede de la sociedad o por las personas físicas, puede llegar a verse afectada por distintos tributos. Asimismo, se ha podido comprobar la gran consonancia que existe entre la contabilidad y el derecho tributario.

Por último, me gustaría agradecer a los profesores que durante la carrera se han esforzado para que sepamos afrontar la profesión de la mejor manera posible y el esfuerzo realizado por transmitirnos sus mejores conocimientos y que pudiéramos así adquirir la experiencia que requiere la abogacía. No menos importante, mencionar a los profesores que durante el máster han fomentado la práctica de los conocimientos adquiridos en la carrera.

BIBLIOGRAFÍA

ALVAREZ, P. (2017, Diciembre) “Compensación de bases imponibles negativas propias de la entidad absorbente en una operación de fusión impropia”. Publicación de Gómez Acebo y Pombo. Recuperado de: <https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/07/compensacion-de-bases-imponibles-negativas-propias-de-la-entidad-absorbente-en-una-operacion-de-fusion-impropia.pdf>

CIRUELOS, P. (2020, Enero). “Régimen fiscal de la donación de la empresa familiar. Análisis de la doctrina de la Dirección General de Tributos”. *La ley digital*. https://laleydigital.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEA MtMSbF1CTEAAmMDE3MzI7Wy1KLizPw827DM9NS8k1S1zGLHgoKi_LLUFFsjAyNDQyMjSyBhAQAdbAy5OAAAAA==WKE

CREMADES, M, RIBA, A. y CARRIÓN, L. (2020, Mayo) “Exención de empresa familiar: acceso, alcance y requisito de mantenimiento. La DGT se pronuncia”. Publicación para Uría Menéndez. Recuperado de: https://www.uria.com/documentos/circulares/1239/documento/9352/Tribuna_Empresa_Familiar_ABR_20.pdf?id=9352

ESTEBAN, M. y RODRÍGUEZ, I. (2009, Noviembre). “Operaciones vinculadas”. Publicación para Garrigues.

MANUAL PRÁCTICO DE RENTA 2020. Agencia tributaria.

MEMENTO FISCAL (2021). Límite adicional: adquisición de participaciones. *Lefebvre*.

MEMENTO IVA. (2021). *Operaciones no sujetas*. El Derecho.

NIETO, M. (20119, Octubre) “La fusión de sociedades II. Fusión impropia directa”. Publicación para Ruiz Ballesteros Abogados y Asesores Fiscales. Recuperado de: <https://www.ruizballesteros.es/la-fusion-de-sociedades-ii-fusiones-impropia-directa/>

PÉREZ, M. (2020, Mayo). “La medición de la composición del patrimonio en estructuras con sociedad holding a efectos del IP”. Publicación para Uría Menéndez. Recuperado de: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6960/documento/Tribuna-Empresa-Familiar.pdf?id=11905>

RUIZ, J., “Aspectos contables e implicaciones fiscales (según la ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades) de las fusiones (propia, impropia e inversa), de la diferencia de fusión y de la adquisición inversa contable”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 396, 2016, pp. 207- 209.

SANTIBÁÑEZ, J., GOITIA, L. y MADARIAGA, J.A. “Estructura financiera y creación de valor”, *Boletín de estudios económicos*, vol. 75, nº 229, 2020, pp. 156 – 159.

ANEXO LEGISLATIVO, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

LEGISLACIÓN

INSTRUMENTO de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta para prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma al 8 de septiembre de 1977. (Boletín Oficial del Estado” de 22 de diciembre de 1980.)

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

INSTRUMENTO de Ratificación del 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, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990. (“Boletín Oficial del Estado” de 22 de diciembre de 1990.)

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

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

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE núm. 161, de 3 de julio de 2010.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

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.

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

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

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.

Real Decreto 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el TRITPyAJD.

Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario.

Ley 5/2020, de 15 de octubre introduce el Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 6754/2011, de 6 de octubre de 2011 (recurso 2249/2008) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2011/6754].

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª), núm. 5470/2015, de 21 de diciembre de 2015 (recurso 2068/2014) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS: 2015/5470].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 2363/2016, de 26 de mayo de 2016 (recurso 1319/2015) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2016/2363].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª), núm. 1776/2016, de 14 de julio de 2016 (recurso 2330/2015) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2016:3776].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 1ª) núm. 1245/2017, de 12 de julio de 2017 (recurso 2494/2016) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS: 2017/2974].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 3632/2018, de 15 de octubre de 2018 (recurso 4561/2017) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2018/3632].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 1505/2018, de 16 de octubre de 2018 (recurso 5350/2017) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2018:3422].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 1670/2018, de 27 de noviembre de 2018 (recurso 1049/2017) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2018:3885].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 1881/2021, de 18 de junio de 2020 (recurso 5159/2017) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2020/1881].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 1258/2021, de 31 de marzo de 2021 (recurso 5886/2019) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS: 2021/1258].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 646/2021, de 6 de mayo de 2021 (recurso 1063/2020) [versión electrónica – base de datos – CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS 2021/1902].

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- Consulta V0696-15, de 3 de marzo de 2015.
 - Consulta V1062-16, de 16 de marzo de 2016.
 - Consulta V1797-16, de 22 de abril de 2016.
 - Consulta V2217-16, de 23 de mayo de 2016.
 - Consulta V4736-16, de 20 de noviembre de 2016.
 - Consulta V0898-17, de 11 de abril de 2017.
 - Consulta V2471-17, de 3 de octubre de 2017.
 - Consulta V2488-17, de 4 de octubre de 2017.
 - Consulta V0019-18, de 9 de enero de 2018.
 - Consulta V2145-18, de 18 de julio de 2018
 - Consulta V0026-19, de 3 de enero de 2019.
 - Consulta V0422-19, de 27 de febrero de 2019.
 - Consulta V1298-19, de 6 de junio de 2019.
 - Consulta V1341-19, de 10 de junio de 2019.
 - Consulta V1483-19, de 20 de junio de 2019.
 - Consulta V2067-19, de 8 de agosto de 2019
 - Consulta V2871-19, de 17 de octubre de 2019.
 - Consulta V0323-20, de 11 de febrero de 2020.
 - Consulta V0476-20, de 27 de febrero de 2020.
 - Consulta V0660-20, de 2 de abril de 2020.
 - Consulta V1583-20, de 26 de mayo de 2020.
 - Consulta V2519-20, de 23 de julio de 2020.
 - Consulta V2723-20, de 4 de septiembre de 2020.
 - Consulta V3035-20, de 8 de octubre de 2020.
 - Consulta V3290-20, de 5 de noviembre de 2020.
 - Consulta V0152-21, de 2 de febrero de 2021.
 - Consulta V0504-21, de 8 de marzo de 2021.
 - Consulta V0593-21, de 15 de marzo de 2021.
 - Consulta V0926-21, de 15 de abril de 2021.
 - Consulta V1221-21, de 5 de mayo de 2021.
 - Consulta V1474-21, de 19 de mayo de 2021.
 - Consulta V2264-21, de 12 de agosto de 2021.
-
- Resolución del TEAC 2520/2016, de 18 de junio de 2019.
 - Resolución del TEAC 4869/2016, de 8 de octubre de 2019.

- Resolución del TEAC 1397/2016, de 8 de octubre de 2019.
- Resolución del TEAC 4359/2019, de 4 de septiembre de 2020.
- Resolución del TEAC 1789/2017, de 21 de octubre de 2020.