



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

**FACULTAD DE DERECHO**

**Trabajo de Fin de Máster: Caso práctico especialidad**  
**TRIBUTACIÓN**

Máster en Acceso a la Abogacía

Área: Derecho Tributario

Tutor: Francisco José Palacio Ruiz de Azagra

Madrid

Diciembre 2022

## **Resumen**

En este Trabajo de Fin de Máster, se realiza un análisis de la normativa fiscal española y su impacto en el desarrollo empresarial. Esto es, a través de la resolución de un caso práctico en el que se estudian las operaciones realizadas por un grupo familiar español encabezado por la sociedad ALBEDRIO. De igual forma, se da respuesta a la planificación fiscal de las personas físicas mediante el estudio de la situación patrimonial de los integrantes de la familia titular del grupo empresarial.

Dicho grupo está conformado por siete entidades, siendo el porcentaje de participación del 100% entre las mismas. El mismo cuenta con sociedades residentes en España y en el extranjero. Por otro lado, respecto de los accionistas del grupo, este consta de cuatro miembros, un padre y tres hijos. El padre constituyó ALBEDRIO en 1980 y cada uno de sus hijos adquirieron un 25% de la participación en 2010.

Para realizar dicho estudio se da respuesta a tres preguntas que abarcan las distintas áreas del derecho fiscal. En la primera cuestión, se asesora respecto de la tributación directa e indirecta de las operaciones que el grupo quiere realizar durante el ejercicio fiscal de 2022. Para continuar, en la segunda, se analiza la posibilidad de formar un grupo de consolidación fiscal y sus implicaciones fiscales en la actividad empresarial del grupo. Por último, el tercer apartado plantea el análisis de la tributación de las personas físicas a partir de diferentes operaciones a realizar por los integrantes de la familia titular del grupo empresarial.

## **Palabras clave**

Grupo familiar, tributación indirecta, tributación directa, régimen de consolidación fiscal, Impuesto sobre el Patrimonio, donación y residencia fiscal.

## **Abstract**

On this End of Master's Project, the Spanish tax regime and its impact on business development is analyzed. For that purpose, the aspects mentioned beforehand are examined through a case study which revolves around the business activities carried out by a family business group headed by the entity ALBEDRIO. On this sense, it is given a response to tax planning for the natural person by evaluating the asset situation from the family members who own the business group.

The aforementioned group is made up of seven companies, being the percentage of ownership among the entities up to 100%. Said group, is formed by entities resident in Spain and overseas. On the other hand, with regards to the shareholders of the group, it consists of four members, a father and his three sons. The father established the company in 1980 and each of his sons acquired a 25% stake of ownership in 2010.

In order to conduct such study, three questions which cover the different tax law areas are responded. In the first question, tax advisory is given on the direct and indirect taxation for the activities that the group is willing to undertake during the 2022 fiscal year. To continue, on the second question, it is analyzed the possibility of forming a tax consolidation group and its taxation repercussions on the group's business activities. Lastly, the third section propounds the tax analysis for the natural person from the different transactions to be performed by the members of the family, owners of the business group.

## **Key words**

Family group, indirect taxation, direct taxation, tax consolidation regime, Wealth Tax, donation, and tax residency.

## **ÍNDICE**

<b>1. Análisis de la tributación directa e indirecta de las operaciones que el grupo tiene intención de realizar en 2022.....</b>	<b>5</b>
1.1. Reparto de dividendos.....	5
1.2. Transmisión / cese del establecimiento permanente.....	13
1.3. Préstamos.....	16
1.4. Venta.....	21
1.5. Reorganizaciones societarias.....	24
<b>2. Impacto de la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal en la fiscalidad de las operaciones del grupo.....</b>	<b>31</b>
<b>3. Análisis de la situación fiscal de las personas físicas.....</b>	<b>36</b>

## **1. Análisis de la tributación directa e indirecta de las operaciones que el grupo tiene intención de realizar en 2022.**

**Análisis fiscal de cada una de las operaciones descritas en los puntos 1 a 5 desde el punto de vista de tributación directa e indirecta, describiendo todos los impuestos que se ven afectados en las operaciones y los efectos a considerar en un asesoramiento fiscal.**

**En particular, respecto del punto 5, además se plantea la posibilidad de aplicar el régimen especial de diferimiento regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (“LIS”) y se solicita aclaración sobre las formalidades que se requerirían para su aplicación.**

### **1.1. Reparto de dividendos:**

Como punto de partida del presente trabajo, se debe analizar las operaciones que el grupo pretende llevar a cabo en relación con el reparto de dividendos entre las entidades que lo componen. En primer lugar, se debe señalar que algunas de las operaciones propuestas tienen un carácter internacional, por lo que, para su correcto análisis es necesario el estudio, no solo de la normativa española aplicable, que comentaremos a continuación, sino también los convenios de doble imposición pertinentes para cada caso.

Continuando con lo anterior, a modo de introducción, dentro de la normativa fiscal española, en la LIS (en adelante, “LIS”), se establece el artículo 21, la exención para Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. Dicho artículo dice que estarán exentos los dividendos o participaciones sociales en beneficios de entidades, a condición del cumplimiento de ciertos requisitos, que son los que siguen:

- Que la entidad, receptora de los dividendos, tenga un porcentaje de participación superior al 5% en los fondos propios de dicha entidad y que esta participación se mantenga durante un año ininterrumpidamente.

Si los dividendos obtenidos, suponen más de 70% del total de los ingresos totales de la entidad receptora se deberán cumplir los requisitos indicados en el artículo referidos a la participación indirecta. El porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea

dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo determinadas excepciones.

- Cuando se trate de dividendos obtenidos de sociedades residentes en territorios extranjeros, no basta con el requisito de participación, sino que adicionalmente, estas entidades deberán tributar en su país de residencia por un impuesto análogo al IS. Este requisito exige que dichas entidades no sean residentes en paraísos fiscales.
- Para la resolución de este caso, conviene citar este precepto de dicho artículo; *“en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.”*

También conviene resaltar, teniendo en cuenta que el supuesto indica que las operaciones se van a realizar durante el ejercicio de 2002 que según lo establecido en el artículo 21.10 de la LIS, para los ejercicios fiscales que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, el importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades a efectos de la aplicación de la exención prevista del mencionado artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. En conclusión, que los dividendos gozarán de una exención del 95%.

En conexión con la deducibilidad de los gastos financieros, que será comentada más adelante, conviene añadir que no será de aplicación la exención del artículo 21 LIS, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora. Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reserva

Una vez sentadas las bases normativas, a continuación, se procede a la resolución de cada uno de los supuestos recogidos en el enunciado del caso práctico propuesto:

- a) Para el supuesto de que H3, residente en Islas Caimán, reparta dividendos a H2, residente en territorio español, y que estos sean posteriormente transmitidos a H1.**

Los dividendos repartidos estarán sujetos y no exentos en el IS. No se le podrá aplicar la exención a la sociedad española debido a que, para aplicar dicha exención, en el caso de rentas provenientes de sociedades extranjeras, como es H3, se requiere que haya estado sujeta dicha entidad un impuesto análogo al IS. Adicionalmente, la norma establece que cuando la renta provenga de una jurisdicción no cooperativa no se dará por cumplido este requisito. El artículo mencionado ut supra, redacta lo anterior en los siguientes términos:

*“En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas”.*

Cabe mencionar que, la tenencia de valores en jurisdicciones no cooperativas, así como la realización de operaciones con sociedades residentes en dichos Estados, deberán presentar la declaración informativa del Modelo 232.

En este sentido, y siguiendo con la resolución del supuesto, Cuando H2, reparta dichos dividendos a H1, persona jurídica residente en España, si podrá acogerse a la exención en sede de H1, ya que, se cumplen los requisitos de participación mínima exigida y, por lo dispuesto en el enunciado, aunque no lo establezca de forma explícita, se puede deducir que la tenencia de dicha participación se ha mantenido durante más de un año.

Como conclusión, los dividendos que H2 recibe de H3, estarán sujetos y no estarán exentos en ningún caso. Por el contrario, los dividendos que H1, recibe de H2, si estarán sujetos pero exentos por lo dispuesto en el artículo 21.1 de la LIS.

- b) En el supuesto de que H5 reparta dividendos a H1 con cargo a reservas.**

Según lo dispuesto en el enunciado, se pretende que H5 reparta dividendos a H1, ambas con residencia fiscal en España. Dicho reparto sucede bajo la circunstancia de que H5 ha

sido adquirida por H1, a mediados del año 2021. De igual forma, se expresa que H5, no ha generado resultados, por lo que el dividendo que se repartido, lo es con cargo a reservas.

Dicho supuesto cuenta con dos particulares que afectan a la aplicación del artículo 21 de la LIS que serán analizadas a continuación. La primera referida al momento del reparto, con menos de un año de tenencia de la participación sobre H5 por parte de H1. Para continuar, la procedencia de los dividendos, ya que estos provienen de resultados de ejercicios anteriores, formalizados como reservas de H5.

Pues bien, para dar respuesta a ambas cuestiones se debe tener en cuenta en primer lugar que, cuando se reparten dividendos, independientemente de la residencia de la entidad de la que estos provengan, el requisito referido al porcentaje participación debe cumplirse en el momento en el que el dividendo es exigible. No obstante, el requisito referido a la duración de la tenencia de dicha participación debe cumplirse, no en ese mismo momento, sino durante el ejercicio en que se ha producido la distribución.

Como conclusión de este punto, si la adquisición de H5 se ha producido a mediados de 2021 y el reparto de dividendos se produce en 2022, el mes en que se produzca es irrelevante, ya que, mientras la participación se mantenga durante todo el ejercicio siguiente a la adquisición, se dará por cumplido el requisito.

Respecto de que el referido reparto se realice con cargo la reserva, el artículo 21 del ya nombrado texto normativo, regula este supuesto en los siguientes términos:

*“Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.”*

Esto es, que teniendo en cuenta que en este supuesto se cumple el requisito de participación y el de mantenimiento de la tenencia de esta, el hecho de que se realice con cargo a reservas no excluye, en términos generales, al reparto que se discute de la aplicación de la exención a los dividendos.

No obstante, lo anterior, será necesario conocer la parte de las reservas que da lugar a la exención, cuando como en el supuesto, se reparten beneficios generados con anterioridad a la tenencia de la participación. Esto se hará conforme lo dispuesto en los estatutos

sociales. Puesto que desconocemos lo dispuesto en el acuerdo social, se considera aplicada la última cantidad abonada a dichas reservas. Esto significa que, se van a distribuir, con derecho a la exención, las últimas cantidades abonadas como reservas.

Cabe destacar, que el reparto a reservas deberá proceder de las reservas voluntarias, pero no de las legales. Las legales, exigidas, como su nombre indica, por imperativo legal, serán equivalentes al menos a un 10% del beneficio anual del de la entidad distribuidora, y deberán alcanzar hasta un acumulado del 20% del capital social.

**c) Para la circunstancia de que H4 repartiera un dividendo a H1.**

Los dividendos que H4, residente en Hungría, repartiera a H2, residente en España, estarán sujetos y no exentos del IS en España. Lo anterior es de esa manera debido a que el artículo 21.1.b) de la mencionada ley, establece como requisito para aplicar la exención a los dividendos que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta a un impuesto análogo al de sociedades y, con un tipo nominal de al menos el 10%.

Puesto que, tal como se indica en el supuesto, H4 ha estado sujeta a un impuesto análogo al de sociedades en Hungría con un tipo nominal del 9%, no cumple con lo dispuesto en la normativa española para poder aplicar la exención. Esta conclusión se apoya en la siguiente redacción del artículo mencionado:

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

No obstante lo anterior, el mismo precepto legal establece que;

*“Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.”*

Según la argumentación anterior, como conclusión se debe estimar que puesto Hungría mantiene Convenio para evitar la doble Imposición internacional, los dividendos, repartidos desde H4 a H2, podrán gozar de la exención del artículo 21 LIS.

**d) Del reparto de ALBEDRÍO de dividendo a sus socios y de la adopción del régimen ETVE por parte de la sociedad cabecera del grupo.**

Antes de responder a la pregunta, conviene definir las notas características del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (en adelante “ETVE”). En primer lugar, este régimen especial está regulado en los artículos 107 y 108 de la LIS. Este tipo de entidades, se definen como las entidades cuyo objeto social comprende la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

El requisito formal para poder disfrutar de este régimen es que la sociedad en cuestión haga mención en sus estatutos sociales al objeto social en los términos recogidos en el párrafo anterior. Aunque no existen requisitos de grado de participación, si se exige que la sociedad ETVE sea residente en territorio español.

El régimen fiscal aplicable se caracteriza porque los dividendos percibidos y las rentas derivadas de la transmisión de los valores representativos de la participación en los fondos propios de sociedades residentes en el extranjero, gozarán de un régimen de exención en el IS.

En el caso de que ALBEDRIO decidiera optar por la aplicación del régimen, el ejercicio de la opción deberá ser comunicado al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. El régimen se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación y tendrá vigencia hasta que, de nuevo, expresamente se comunique la renuncia de este ante el mismo órgano. Así se establece en el artículo 107.2 de la LIS. Lo habitual, es que dicha decisión sea tomada en sede del Consejo de Administración.

A continuación, pasamos al análisis de los requisitos exigidos legalmente exigidos para la correcta aplicación del régimen. Estos coinciden con los requisitos del artículo 21 de la LIS, es decir, en aras de evitar ser reiterativos:

- Participación de al menos un 5 % en los fondos propios de la entidad no residente.
- Mantener dicha participación durante un año ininterrumpidamente.
- Que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al de sociedades en su país de residencia.

Cabe destacar, ya que sucede en el caso de ALBEDRIO, que la participación indirecta en entidades no residentes dará lugar a la exención, ya que, cuando se tenga al menos un 5% de participación, se mantendrá la exención. En el presente caso, se cumple dicho requisito ya que la participación en el grupo entre las sociedades es del 100%.

También es de importancia señalar que, en sede de la entidad ETVE, en este caso ALBEDRIO, la distribución de dividendos por parte de sus filiales no será fiscalmente distinta, ya que, para estos casos, se aplicará una exención con los mismos efectos que la dispuesta en el artículo 21 de la Ley de IS.

Una vez analizado lo anterior, pasamos a comentar como afecta la adopción del régimen ETVE, en el reparto de dividendos a los socios persona física. Para comenzar, se especifica que el régimen fiscal aplicable a los repartos de dividendos dependerá de la condición del socio receptor. En este caso, contamos con cuatro socios personas físicas, dos de ellos son residentes en España y los otros dos en el extranjero.

Para los socios de ALBEDRIO personas físicas residentes en España, PF1 y PF2, contribuyentes ambos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el beneficio percibido, será imputable como rendimiento del capital mobiliario a la renta del ahorro y formará parte de la base imponible del ahorro del impuesto por la obtención de dividendos percibidos de una entidad ETVE.

Para los socios personas físicas residentes en el extranjero, PF3 y PF4, se da la especialidad de que dichos rendimientos no se consideran obtenidos en España, por lo que no tributarán bajo la normativa fiscal nacional, objeto de estudio en el presente caso práctico. Para la aplicación de esta norma, es necesario solo el cumplimiento de un requisito, que el receptor del dividendo no sea residente fiscal en una jurisdicción no cooperativa, en tal caso, la renta obtenida tributará conforme a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En este caso, PF3, como residente en Francia, cumple dicho requisito. En el caso de PF4, residente en Panamá, también se cumple ya que, dicho

Estado firmo con España un Convenio para evitar la doble imposición en el año 2011, motivo por el cual Panamá dejó de tener la consideración de paraíso fiscal.

Como conclusión, en lo que a la tributación del régimen ETVE, en lo relativo al reparto de dividendos se refiere, se aplicarán las mismas ventajas que por la aplicación de la exención del artículo 21 comentado ut supra. Por otro lado, cuando dichos dividendos sean repartidos a los socios, si son residentes en España no tendrán ventajas fiscales especiales porque estos provengan de una ETVE. En el caso de los extranjeros, estos estarán exentos de tributar en España.

## **1.2. Transmisión / cese del establecimiento permanente.**

En este apartado, se plantea la transmisión a un tercero del Establecimiento Permanente que la sociedad H1 tiene en Colombia. Se plantea realizar dicha transmisión mediante la valoración y posterior venta de los elementos patrimoniales adscritos al establecimiento permanente. El enunciado establece que la transmisión generaría rentas negativas para la sociedad matriz H1. De igual forma, se afirma que con posterioridad el nuevo adquirente, pretende producir el cese del negocio y enajenar todos sus elementos patrimoniales adquiridos.

En lo que respecta a la resolución del caso, en primer lugar, se debe hacer mención a la falta de personalidad jurídica de los establecimientos permanentes. Para continuar, se debe analizar la tributación de las rentas negativas percibidas por H1 por la enajenación del establecimiento permanente. La regulación de dicho supuesto viene contenida en el artículo 22 LIS, que versa sobre la exención de las rentas obtenida por sociedades españolas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero.

Dicho precepto, establece que las rentas positivas obtenidas de la transmisión de un establecimiento permanente gozarán de exención y que, por otro lado, para el caso de las rentas negativas producidas por el mismo tipo de operaciones, no podrán integrarse dichas pérdidas en la base imponible. Siguiendo con el análisis del artículo, cabe destacar que por el contrario, las pérdidas producidas por el cese del establecimiento permanente sí serán fiscalmente deducibles mediante compensación con las rentas positivas netas obtenidas por el establecimiento permanente con anterioridad. Para un mejor entendimiento de la normativa aplicable conviene la transcripción del precepto comentado:

*“Artículo 22. Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.*

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

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

*2. No se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.*

*Tampoco serán objeto de integración las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente.*

*No obstante, serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente. En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.”*

Lo anterior a efectos del presente caso, establece una fiscalidad poco ventajosa para la operación que el grupo encabezado por ALBEDRIO quiere realizar en relación con el establecimiento permanente. En este sentido, conviene reiterar el hecho de que, según lo establecido en el enunciado, se tiene el conocimiento de que el tercero a quien se transmite no planea continuar con la actividad del establecimiento permanente, afirmándose que este va a proceder a la venta de los elementos patrimoniales adquiridos.

Del análisis de la normativa aplicable se puede establecer como conclusión que la renta negativa que, en este caso, produciría la venta del establecimiento permanente que tiene H1 en Colombia no será fiscalmente deducible, en sede de la sociedad española.

Por lo anterior, en aras de aconsejar al grupo la mejor alternativa tributaria conforme a los límites establecidos legalmente, se recomienda que; H1 proceda al cese del establecimiento permanente colombiano y una vez este haya concluido, proceda a la enajenación de los elementos patrimoniales de la sucursal colombiana. Esta alternativa encajaría dentro de los planes de las operaciones societarias que el grupo pretende realizar, ya que se expresa explícitamente en el enunciado, que la venta del establecimiento permanente tendría lugar a partir del valor de los elementos patrimoniales que lo componen.

De esta forma, H1 sí podría aplicarse la exención del artículo 22 LIS comentada, por la cual, como se expresa en el texto reproducido, sí serán deducibles las pérdidas derivadas del cese de la actividad de un establecimiento permanente.

Respecto de la tributación indirecta aplicable al supuesto, cabe destacar que en el caso de que se decidiera optar por la venta del establecimiento permanente, este no puede estar sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) puesto que la operación sucede fuera del territorio de aplicación del impuesto (“TAI”), este se corresponde con la parte de la Península Ibérica que pertenece a España y las Islas Baleares, excluyendo Canarias, Ceuta y Melilla.

De igual forma, aunque dicha operación se realizará en territorio nacional, por lo dispuesto en el artículo 7. 1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, “LIVA”), será una operación no sujeta. Ya que el precepto citado establece que la transmisión de una unidad económica productiva con carácter autónomo, esto es, que si el establecimiento permanente puede por sí solo realizar una actividad económica, su transmisión no estará sujeta a IVA. Lo anterior se regula en los siguientes términos:

*“Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto.*

*No estarán sujetas al impuesto:*

*1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.”*

Por lo expuesto, si decidieran proceder a la venta del establecimiento permanente, y este formara una unidad productiva autónoma, lo cual teniendo en cuenta lo dispuesto en el enunciado no se puede concretar, será una operación no sujeta al IVA.

### 1.3. Préstamos.

Para introducir la respuesta a la pregunta, se debe aclarar el tratamiento fiscal de los préstamos en términos generales. Los préstamos realizados entre dos sociedades tendrán para la empresa que lo recibe, la deudora, la calificación de gasto financiero. Por otro lado, los intereses que paga la parte deudora tendrán la calificación de ingresos.

A efectos de resolver el supuesto que nos ocupa, conviene señalar que el artículo 16 de la LIS, establece en términos generales la deducibilidad de los gastos financieros. No obstante, la norma impone un límite, con la finalidad de evitar el sobreendeudamiento de las entidades. Este límite queda establecido en los siguientes términos:

- Los gastos financieros serán deducibles hasta el equivalente al 30% del beneficio operativo de la entidad.
- La cantidad deducible nunca podrá superar el límite máximo que queda legalmente establecido en un millón de euros.

En el presente caso, las operaciones que se comentan a continuación tienen la especialidad de que son operaciones intragrupo, por lo que se deberá atender no solo a la normativa específica sino también a lo dispuesto para el caso en lo relativo a los precios de transferencia.

En primer lugar, el ejercicio plantea que la entidad H5 realiza un préstamo participativo a H1, esta última devolverá el importe de dicho préstamo mediante el pago de dividendos. Debido a las implicaciones fiscales que pudiera tener una situación distinta, conviene aclarar que ambas sociedades son residentes fiscales en España.

Cabe destacar que el hecho de que el préstamo sea participativo afecta al tratamiento fiscal de la operación. Los préstamos participativos, se caracterizan por dar lugar a la participación de la sociedad prestamista en el beneficio de la sociedad receptora del préstamo, es decir, H5 participará del beneficio de H1. En lo referido al pago de intereses, este será de carácter fijo. Dicho tipo especial de préstamo se regula en el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica y en la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.

Una vez aclarado lo anterior, se procede al análisis de la fiscalidad de la operación. En primer lugar, en lo que respecta a la sociedad H1 en relación con la deducibilidad de los gastos financieros en relación con el préstamo participativo recibido de H5, se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 15 a) LIS, dicho precepto establece que los préstamos participativos no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles a efectos del IS. Lo anterior se dispone en los siguientes términos:

*“Artículo 15. Gastos no deducibles.*

*No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

*a) Los que representen una retribución de los fondos propios.*

*(...)*

*Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”*

Dicho precepto es de aplicación al caso debido a que a efectos del artículo 42 del Código Comercio, nos encontramos ante grupo de sociedades. Como conclusión, H1 no podrá deducirse los gastos financieros derivados del préstamo participativo que recibe de H5.

Por otro lado, en la parte que interesa a los dividendos recibidos por la sociedad H5, es de aplicación la normativa relativa a la exención de los dividendos del artículo 21 LIS ya comentado en el primer apartado de la presente pregunta. No obstante, se debe comprobar el cumplimiento del siguiente requisito, para poder aplicar la exención:

- La sociedad receptora de los dividendos deberá mantener durante el ejercicio económico una participación sobre la sociedad que reparte los dividendos igual o superior al 5%, sobre los fondos propios de la entidad.

Puesto que la sociedad, H5, a los efectos de lo dispuesto por la información del supuesto no cumple dicho requisito de participación sobre H1, no podrá aplicarse la exención. No obstante, dada la naturaleza de los préstamos participativos, si la cantidad del préstamo

cedida diera lugar a una participación en los fondos propios de H5 mayor al 5% de H1, sí podría aplicarse la exención.

A mayor abundamiento, conviene aclarar que por motivo de la participación que H1 mantiene sobre H5, del 100%, el préstamo debe ser calificado como una operación vinculada. Por ello, en línea con lo dispuesto en el artículo 18 LIS, los intereses deberán quedar cuantificados a valor de mercado. El artículo citado establece los métodos de valoración por los que se debe estimar el valor de los intereses. En este sentido el artículo 18.3 LIS establece lo siguiente:

*“Artículo 18. Operaciones vinculadas.*

*3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.*

*Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.”*

Lo anterior supone que aparte de valorar los intereses del préstamo conforme a su valor de mercado, se deben cumplir ciertas obligaciones de información de la operación para con la Administración tributaria con la finalidad de justificar la correcta valoración de la operación.

Continuando con la resolución del supuesto, se debe analizar en los mismos términos que el anterior caso, el préstamo que H3 realiza en favor de ALBEDRIO, en este caso, dicho préstamo tiene la particularidad de que la operación se quiere contabilizar del siguiente modo; ALBEDRIO, califica la operación como gasto deducible y H3 como ingreso exento.

Después de haber analizado los artículos 15 y 18 LIS, para la calificación de la fiscalidad de los préstamos participativos, en el presente supuesto ALBEDRIO sí se podrá aplicar la deducción prevista en el artículo 16 del mismo texto legal. Esto es, en aras de un mejor

entendimiento del presupuesto legal aplicable, se reitera que los gastos financieros son deducibles, es decir los intereses que H3 cobre a ALBEDRIO podrán ser deducidos por esta última, no obstante, dicha deducción está limitada.

Pese a que en el presente caso no se dispone de la información necesaria para calcular la parte del préstamo que podría entrar en la deducción, sí es conveniente expresar las normas que regularían dicha estimación. Como se ha mencionado anteriormente, el artículo 16 LIS, el límite de la deducibilidad de los gastos será 30% del beneficio operativo de la entidad.

Para el cálculo del beneficio operativo, se establece lo siguiente en el citado artículo:

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

Una vez calculado el beneficio operativo, se calculará el 30% de este, dando lugar al primer límite aplicable a la deducibilidad de los gastos financieros. En el caso de que dicho resultado y la cantidad de los gastos financieros excedieran el millón de euros, se aplica dicha cantidad como límite máximo.

Respecto de los recibidos por H3 y que contabiliza con ingreso exento, en este caso, atendiendo a la normativa del IS, teniendo en cuenta que no existe exención para dichos ingresos, lo que dicha entidad deberá realizar es un ajuste en su base imponible para cumplir con las obligaciones fiscales exigidas legalmente.

Para un mejor entendimiento de lo anterior, conviene mencionar que los ajustes extracontables son modificaciones que se realizan sobre el resultado contable, punto de partida de la liquidación del IS, con la finalidad de adaptar la contabilidad para cumplir

con lo dispuesto en la normativa fiscal. Puesto que en este caso se han contabilizado los intereses recibidos incorrectamente como ingreso exento, se deberá aumentar la cuantía de la base imponible del IS, mediante un ajuste extracontable positivo.

Al igual que en el préstamo participativo comentado, estamos ante una operación vinculada y serán por ello de aplicación las mismas obligaciones de valoración e información del artículo 18 de la LIS ya señaladas.

#### **1.4.Venta.**

En este apartado pasamos a comentar las posibles ventas que tiene intención de realizar el grupo empresarial. En este sentido el supuesto dispone que para el ejercicio 2023, el grupo encabezado por ALBEDRIO, pretende vender las dos sociedades que dependen de la sociedad holding H2, estas son, H3 y H4. De igual forma, se establece que la venta de H3, entidad residente en las Islas Caimán, va a suponer una renta negativa en H2. Por el contrario, la venta de H3, residente en Hungría, supondría para H2 una renta positiva.

Visto lo anterior, cabe destacar que H3 tiene su residencia en una jurisdicción no cooperativa a efectos de la normativa fiscal española, por lo que no hay Convenio de Doble Imposición firmado con dicho Estado.

La sociedad holding H2, es residente fiscal en España, por ello la tributación de las rentas obtenidas por la venta de sociedades participadas al 100%, residentes en el extranjero, tributarán conforme a la normativa fiscal española en sede de H2. Lo anterior no obsta a que, en sede de H3, en Hungría, Estado con el que España sí mantiene convenio, se pueda gravar las rentas generadas de la transmisión.

En lo que compete al caso, se pasa a analizar la tributación de las rentas obtenidas por dichas ventas en sede de H2. Para lo anterior, se debe tener en cuenta que la sociedad que desarrolla dicho negocio jurídico tiene, según la información aportada en el ejercicio la condición de holding.

Pasamos a analizar las opciones por las que dicha operación podría tributar. En primer lugar, se debe señalar que la exención del artículo 22 LIS no podrá ser de aplicación al caso puesto que las entidades transmitidas no tienen la condición de establecimientos permanentes, ya que los establecimientos permanentes no tienen personalidad jurídica propia y en este caso las sociedades actúan de forma separada a H2 a pesar de que esta posea el 100% de las participaciones que la sociedad va a transmitir.

De igual forma, se debe tener en cuenta en la tributación de esta operación el artículo 32 LIS, este precepto establece el método para evitar la doble imposición internacional económica, en concreto cuando se trate de dividendos y participaciones en beneficios.

No obstante, lo anterior, la exención del artículo 21 LIS, comentada en el apartado referido a los dividendos, es de aplicación para los casos en lo que se produzca la transmisión del total de las participaciones de una sociedad. A continuación se citan los preceptos legales de aplicación a la obtención de rentas positivas y negativas aplicable a este tipo de transacciones:

*“Artículo 21. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.*

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

*(...)*

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

*a) que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 3 de este artículo. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación se entenderá cumplido cuando el mismo se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.*

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

Para poder aplicar la anterior exención se deben cumplir los requisitos contenidos en el artículo 21 LIS para la obtención de dividendos, ya comentados anteriormente.

De lo anterior se concluye, que la renta obtenida por la sociedad húngara queda exenta. Sin embargo, la renta obtenida por la venta de la sociedad residente en Islas Caimán, considerado paraíso fiscal según la normativa española de aplicación, las rentas negativas no podrán ser integradas en la base imponible.

Expuesto lo anterior se debe hacer mención a lo dispuesto en el convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Hungría para evitar la doble imposición respecto de la obtención de dividendos:

*“Artículo 10*

#### *DIVIDENDOS*

*1. Los dividendos pagados por una Sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

*2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la Sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el receptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:*

*a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una Sociedad que posea directamente, al menos, el 25 por 100 del capital de la Sociedad que paga los dividendos.*

*b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.”*

En primer lugar, España tendrá derecho a gravar las rentas obtenidas, que como se ha mencionado, gozan de exención por aplicación del artículo 21 LIS. Por otro lado, Hungría también podrá gravar a H2, la obtención de las rentas por la venta de la sociedad con residencia fiscal en Hungría con ciertos límites. En este caso, se aplicará lo contenido en el artículo 10. 2. a) del Convenio, ya que la participación que se tenía sobre la sociedad transmitida era superior al 25%.

### **1.5.Reorganizaciones societarias.**

En este ejercicio se debe analizar la siguiente operación; en primer lugar, la sociedad H5 va a absorber a H1, la segunda ostenta sobre la primera el 100% de las participaciones. Este tipo de operaciones se conocen como fusiones inversas, son aquellas en las que la sociedad matriz es absorbida por la filial. Posteriormente, H5, va a traspasar a H2 una serie de inmuebles y se indica que estos no constituyen una rama de actividad. Por último, el grupo plantea la posterior transmisión de los anteriores inmuebles adquiridos por H2 a ALBEDRIO.

Siguiendo el orden expuesto en el párrafo anterior, en primer lugar, se da respuesta a la tributación de la fusión. Para comenzar, cabe mencionar que dicho tipo de operaciones societarias está no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados esto se recoge en el artículo 19. 2. 1º de la ley reguladora del impuesto como sigue;

*“Artículo 19.*

*2. No estarán sujetas:*

*1.º Las operaciones de reestructuración.”*

En apoyo a lo anterior cabe citar lo siguiente:

*“Artículo 21.*

*A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”*

Con la lectura de los dos preceptos legales anteriores, podemos afirmar que las fusiones quedan fuera de la tributación del gravamen impuesto a las operaciones societarias.

Pasemos ahora al estudio de lo dispuesto en la normativa del IS para la tributación de las fusiones. El artículo 76 de la norma aplicable al impuesto define la fusión como la transmisión en bloque de una entidad a otra ya existente. Por tanto, en este caso se transmite H1 a H5. Como se ha mencionado no es una fusión normal, sino una fusión inversa, esto es, una fusión por absorción en la que la absorbida participa en la absorbente. De igual forma, tendrá los mismos efectos fiscales y mercantiles. Como especialidad, al estar H5, participada en un 100% por H1, la fusión podrá acogerse al régimen especial (DGT CV-9-1-08).

Para poder aplicar el régimen especial de las fusiones, denominado régimen de neutralidad fiscal, será necesario no solo cumplir con el requisito de participación, que en se cumple, sino que también se deberá cumplir con el requisito subjetivo. Este último consiste en que exista un motivo económico válido que motive la fusión, y que la fusión no oculte el ánimo de tan solo conseguir una ventaja fiscal.

El régimen especial aplicable a esta fusión recogido en la LIS establece un régimen de diferimiento, su principal característica consiste en que la entidad absorbente, en este caso H5, va a asumir las cargas tributarias de las rentas que se pongan de manifiesto en los ejercicios siguientes. Para la aplicación de lo anterior, es necesaria la valoración de los de los activos adquiridos, estos se valorarán por los valores fiscales recogidos en sede de la transmitente antes de la fusión. Se mantendrá en la entidad adquirente la fecha de adquisición previa, para la correcta aplicación del régimen de exención o deducción por doble imposición internacional de dividendos o plusvalías de entidades participadas.

La subrogación impuesta en el régimen de diferimiento supone que el cálculo del valor de los bienes se realizará teniendo en cuenta las condiciones de la adquirente antes de que se produjese la fusión.

Cuando la adquirente registre contablemente los bienes adquiridos, deberá hacerlo según su valor de mercado. Si este fuera superior al valor fiscal, se computará dicho valor. Si, por el contrario, el valor fiscal es superior al de mercado, la diferencia entre ambos valores sí deberá imputarse a la base imponible de la adquirente.

Todo lo anterior se aplicará a la valoración de los inmuebles que transmite H1 en la fusión a H5. De igual forma, lo anterior se aplicará a las transmisiones de rama de actividad en la medida en que se cumplan las condiciones para ser calificada como combinación de negocios a efectos contables. Por tanto, su valoración dependerá de lo dispuesto en el Plan General Contable. Si contablemente no se considerara como la transmisión de una combinación de negocios, se asumen las normas contables de imputación de resultados patrimoniales antes de la transmisión y serán imputados a la entidad transmitente.

Cabe ahora determinar el régimen correspondiente a la renta generada en la entidad transmitente, esta según lo dispuesto en el artículo 82 LIS, debe imputarse la participación mantenida en el capital de la adquirente. Cuando, como en el presente caso, la participación sea de más de un 5% de participación, no se va a integrar en la base imponible la renta proveniente de transmitir la participación, inclusive cuando se hubiera ejercido la facultad de renuncia. Como resultado, el régimen fiscal de aplicación sería el mismo que el correspondiente a la amortización de acciones propias antes de su adquisición.

La renta que genere la transmisión de la sociedad, en estos casos, podrá gozar de la exención prevista en el artículo 21 LIS, cuando se cumplan los requisitos, estos son; de porcentaje mínimo de participación y de sujeción a un impuesto igual o análogo al Impuesto sobre Sociedades, en este caso ambos se cumplen, la renta gozará de exención. De igual forma, para estos casos, la renta no deberá integrarse en la base imponible haya o no renuncia al régimen de diferimiento.

Adicionalmente, puesto que el enunciado indica que H1 tiene bases imponibles pendientes de compensación (“**BINS**”), y dado que la fusión supone la sucesión universal de los derechos y deberes de la absorbida, H5 será la que “herede” el derecho a la compensación de las BINS. Como condición para aplicar la regla anterior, en la fusión se debe haber producido la extinción de la sociedad absorbida, como aquí sucede con H1, así lo establece el artículo 84.2 b) LIS.

No obstante lo anterior, y haciendo referencia al mencionado requisito subjetivo, se debe analizar si la fusión planteada lo cumpliría. Como se ha explicado, las plusvalías recibidas en sede de H5 por la fusión serán compensadas con las BINS de H1. Esta ventaja fiscal

puede dar lugar a que se entienda como la sola motivación de las entidades para realizar la fusión, y si así lo estimara la Administración tributaria, se negaría la posibilidad de aplicar el régimen especial a las entidades.

La revocación del régimen viene contenida, en el artículo 89.2 LIS que establece que cuando el objetivo de la operación sea el fraude o la evasión, sin que mediara un motivo económico válido. Por otro lado, la actividad inspectora podrá eliminar exclusivamente la ventaja fiscal adquirida de obtener dicho régimen.

*“Artículo 89. Aplicación del régimen fiscal.*

*2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.*

*Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.”*

De no aplicarse el régimen especial, tributarán las plusvalías percibidas por la reestructuración empresarial.

A continuación, se da respuesta a la tributación de la transmisión de los bienes inmuebles obtenidos a raíz de la fusión por H5 a H2. Se especifica que los inmuebles no constituyen una rama de actividad. Lo primero que debemos tener en cuenta es que por sucesión de los derechos de H1, tras la fusión H5 tiene sobre H2 el 100% de la participación. De esta forma, la transmisión a la que nos referimos debe calificarse a efectos contables como; operación vinculada, como aportación no dineraria de bienes inmuebles.

A efectos fiscales, se atenderá a lo dispuesto en el artículo 18 LIS relativo a las operaciones vinculadas, y en concreto, a su valoración. En términos generales, el precepto

legal impone la valoración de la transmisión a valor de mercado, esto es, como se produciría si no hubiera relación entre las partes implicadas. En este caso la vinculación se produce debido a que ambas entidades pertenecen a un grupo y además, a la participación del 100% que ostenta H5 sobre H2. Se debe mencionar también, que cuando se produzca una operación vinculada, para justificar que su valoración se ha producido conforme al valor de mercado, las partes deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, la documentación específica reglamentaria como prueba de que la valoración se ha realizado de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia.

Al especificarse que los inmuebles no constituyen una rama de actividad independiente, quedan fuera del supuesto de no sujeción del artículo 7 LIVA. No obstante, podría estar exenta de IVA, ya que se está produciendo una segunda entrega de bienes inmuebles con la transmisión de las edificaciones, así lo dispone el artículo 20. Uno. 22º LIVA.

Cuando se aplica la anterior exención, la transmisión estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. En esta operación se realiza el hecho imponible ya que, el artículo 7 de la ley aplicable al impuesto establece que;

*“Artículo 7.*

*1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:*

*A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.”*

No obstante el contribuyente puede optar por renunciar a la exención, para ello, esta se debe comunicar antes o de manera simultánea a la entrega, esto es, junto con la escritura pública. No tendrá valor la renuncia efectuada posteriormente (TSJ Baleares 2-5-00, EDJ 117122).

Mencionado lo anterior, se añade que, de haberse permitido la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal para la fusión, se permitirá compensar las plusvalías con las

BINS. Sin embargo, debido al alto riesgo de la operación, lo más probable es que no permitan la aplicación del régimen, con mayor razón aun cuando se esté buscando la aplicación de la ventaja fiscal.

De nuevo, la venta de los inmuebles adquiridos por H2 a ALBEDRIO, dos años después de su adquisición, sería una operación vinculada a la que le sería de aplicación lo ya indicado del artículo 18 LIS, en lo referido a su valoración.

Por todo lado, y pese a que sean empresas del mismo grupo, la operación realiza el hecho imponible del IVA, por lo que será de nuevo de aplicación lo dispuesto para el artículo 18 LIS, por el que se deberá valorar el precio de los inmuebles conforme a su valor de mercado. Una vez aclarado lo anterior, de nuevo la operación está sujeta a IVA, será de aplicación la exención del artículo 20. Uno. 22º LIVA. La entidad podrá renunciar a la exención previa comunicación mediante la mención expresa de dicha voluntad en la escritura pública de la venta. Por último, en caso de que no se produzca dicha renuncia, el acto quedará sujeto a ITP en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Puesto que en esta operación si hay precio, y como se ha indicado, debe estar conforme al valor de mercado, se debe hablar de la plusvalía en sede de H2 sujeta a tributación por el IS. Puesto que la entidad es residente en España, aunque no se indique exactamente donde, estará también sujeta al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, (“IIVTNU”).

En relación con las operaciones sujetas a IVA, conviene aclarar lo que sigue;

- La posibilidad de la renuncia a la exención del IVA contemplada para las segundas entregas de edificaciones está supeditada a que se dé previa comunicación del ejercicio de esta al adquirente, y que este sea sujeto pasivo de IVA. De igual forma, el transmitente, debe estar realizando su actividad empresarial. En este caso, no consta información de que ninguna de las entidades involucradas se dedique a la actividad inmobiliaria.
- Las operaciones gratuitas sujetas al IVA se asimilarán al autoconsumo, por aplicación del principio de neutralidad, y quedará al arbitrio de la Administración competente

aceptar si es mayor el perjuicio de aceptar esta norma que el producido por gravar el acto de carácter gratuito. Lo anterior se dispone detallado en la Resolución de la DGT 5/2004, del 23-12-04 y se apoya en jurisprudencia comunitaria, de la sentencia del TJUE 25-5-93, asunto C-193/91, Mohsche. El requisito para aceptar dicha doctrina, en la que se asimila la prestación del servicio gratuito como autoconsumo, es que la actividad sea considerada como afecta a la actividad empresarial. Puesto que se desconoce a que se dedican las entidades, pero se conoce que los inmuebles no constituyen una rama de actividad, se concluye que cabe la sujeción al impuesto, aplicando autoconsumo puesto que no es una actividad afecta a los fines de la sociedad.

- Lo anterior no es de aplicación si se considera que la transmisión de los inmuebles es una entrega de bienes. Sin embargo, tampoco cabe la sujeción al ITP, porque al no ser una transmisión onerosa no se realiza el hecho imponible.

Como conclusión, se debe advertir del alto riesgo de la operación planteada, debido a que si no hay justificación económica ulterior a la obtención de las ventajas fiscales expuestas, lo más probable es que se determine la expulsión del régimen, pudiendo llegar esto a significar la posterior regularización de ciertas operaciones e, incluso, si la Administración lo estimara, la apertura de un posible Procedimiento Inspector.

## **2. Impacto de la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal en la fiscalidad de las operaciones del grupo.**

**En concreto, ¿tendría alguna implicación en las operaciones descritas en los puntos 1 a 5 si las sociedades formasen un grupo de consolidación fiscal de la LIS?**

En aras responder más adecuadamente a la pregunta planteada, conviene realizar un resumen de los aspectos más importantes que caracterizan el régimen especial de consolidación fiscal. En primer lugar, cabe señalar que la consolidación dentro de los grupos empresariales comporta una importante transformación, teniendo un impacto tanto en la llevanza de la contabilidad, como en la fiscalidad.

El presente caso práctico se centrará en responder la vertiente fiscal de la consolidación empresarial. Para comenzar, el régimen especial de consolidación fiscal viene regulado en el Título VII de “Regímenes tributarios especiales”, en concreto el Capítulo VI de “*Régimen de consolidación fiscal*” de la LIS, la regulación ocupa los artículos 55 y siguientes.

Cabe destacar que la aplicación de dicho régimen es una opción para los grupos empresariales. En términos generales implica que el sujeto pasivo del IS deja de ser cada una de las entidades que compone el grupo y pasa a ser el propio grupo.

Dentro del grupo una de las entidades que lo conforman deberá ser nombrada dominante, bajo esta condición y por impositivo legal, contará con una serie de obligaciones formales y de información. No obstante, de la deuda tributaria del grupo que surja a raíz del pago del impuesto, responderán cada una de las entidades solidariamente.

Para que una sociedad pueda ser considerada entidad dominante, debe ser una sociedad residente en España que participe en más de un 75 % en otras sociedades durante todo el ejercicio económico, sin ser dependiente de otra entidad y no tribute en otro régimen especial. El resto de las compañías que formen parte del grupo serán denominadas entidades dependientes.

Por otro lado, se debe señalar que las entidades extranjeras y las exentas de este impuesto no podrán formar parte del grupo fiscal. En este sentido conviene citar la Resolución de 26 de abril de 2022 del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 4917/2019), en

esta el reclamante defiende integrar dos establecimientos permanentes en el perímetro de consolidación como entidades dependientes por aplicación del régimen de consolidación fiscal horizontal. Ante lo cual, y a efectos de una mejor resolución de la cuestión aquí planteada, dicho órgano concluye lo siguiente;

*“El hecho de que a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/2014 se incluyan en el ámbito de las entidades dependientes a los establecimientos permanentes de una entidad no residente no supone que el que previamente no fuera admitida esta posibilidad vulnerara este principio. De hecho, como indicábamos líneas atrás, ni en la sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014, ni en la resolución de este TEAC en que la aplicábamos al ordenamiento español, se hacía pronunciamiento alguno en relación a la cuestión de la integración en el grupo de consolidación fiscal, como dependiente, de los establecimientos permanentes de entidades no residentes. Tampoco en alguna otra sentencia posterior del TJUE podemos hallar un pronunciamiento que autorice el traslado a nuestra normativa de un juicio de vulneración del derecho comunitario, pues ni los supuestos enjuiciados eran parangonables, ni la regulación del estado miembro en ellas concernido era trasladable; y además, lo que se desprende de ellas es más bien un reproche a aquellas situaciones en que las pérdidas procedentes de un establecimiento permanente, que no hayan podido ser compensadas en el Estado de situación, no sean tenidas en cuenta en el Estado de residencia de la casa central.”*

Lo anterior implica que las entidades consideradas como establecimientos permanentes sí podrán tener la consideración de entidades dependientes. En el presente caso, el grupo cuenta con un establecimiento permanente en Colombia, que es dependiente de la sociedad H1.

Teniendo en cuenta lo anterior, el perímetro de consolidación del grupo queda delimitado en los siguientes términos. En primer lugar, ALBEDRIO podrá tener la consideración de entidad dominante y actuar como representante de la entidad, esto se debe a que es la única de las entidades que conforma el grupo que ostenta participación sobre el resto de las entidades y no es dependiente de ninguna otra. Por otro lado, serán entidades dependientes, H1 y su establecimiento permanente situado en Colombia, también son dependientes dentro del grupo, H5 y H2. Por el contrario, quedan excluidas, H3, H4 y H6, pues no cumplen el requisito de sujeción sin exención del IS.

Una vez determinado el perímetro, es de gran relevancia señalar que, para la correcta adopción del régimen de consolidación, es necesario que todas y cada una de las entidades que forman el grupo acuerden su aplicación, para lo cual se exige la adopción de un acuerdo por parte del Consejo de Administración u órgano análogo, durante el periodo impositivo previo al que se vaya a dar la aplicación del régimen. Dicho acuerdo deberá ser recogido y comunicado a la Administración tributaria por parte de la entidad representante del grupo. La falta del acuerdo supondrá la imposibilidad de tributar por el régimen especial de consolidación fiscal y, adicionalmente, en caso de que se incorporara una nueva entidad al grupo de consolidación fiscal y no hubiera realizado el acuerdo, constituirá una infracción tributaria grave, penada con multa pecuniaria de 20.000 euros.

En cuanto a los efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal en la tributación de las operaciones comentadas en la primera cuestión del presente caso práctico, se deben tener en cuenta los siguientes factores que distinguen la tributación por el régimen especial de la tributación societaria común; para comenzar, la determinación de la base imponible cuenta con unas normas especiales, siendo de gran importancia las eliminaciones y las incorporaciones de los artículos 64 y 65 LIS, respectivamente. De igual forma, se debe tener en cuenta que el límite de la deducibilidad de los gastos financieros se calcula a nivel de grupo. En este sentido, también se debe destacar que, para la aplicación tanto de deducciones como de bonificaciones contenidas en la LIS, se medirá el cumplimiento de los requisitos exigidos a nivel del grupo fiscal.

En primer lugar, dada su implicación dentro de la planificación fiscal societaria, conviene comentar la implicación de aplicar el régimen que ahora se analiza en relación con la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros. La regulación del régimen de consolidación, en concreto el artículo 63 de la LIS, se remite al artículo 16 de la misma ley, ambos hacen referencia a la deducibilidad de los intereses de los préstamos intragrupo comentados en el ejercicio anterior.

Puesto que la sola lectura de la normativa no es suficiente para comprender el régimen aplicable, es de conveniencia estudiar la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros. La interpretación de la norma realizada por la citada resolución establece que, la consolidación implica que el límite aplicable del 30% del beneficio operativo del contribuyente, en este caso el grupo, a condición de no superar el millón de euros, será

calculado tomando como referencia el beneficio operativo del grupo, esto es, la suma de las bases imponibles de cada una de las sociedades que lo conforman. Como resultado, la imposición del régimen de consolidación implica una reducción de la cantidad deducible sobre los gastos financieros del grupo, que deberá ser tenida en cuenta a la hora de decidir aplicar dicho régimen.

De igual forma, se establece en la resolución citada ut supra que los gastos financieros dentro del grupo fiscal se deberán deducir comenzando por los gastos del propio ejercicio y, si entran dentro de la limitación legal, se podrán deducir los pendientes de ejercicios anteriores.

Por último, en relación con la deducibilidad de los gastos financieros a nivel de grupo fiscal, conviene mencionar que la resolución de la DGT, objeto de comentario, establece directrices sobre el reparto de la deducción dentro de las entidades del grupo. Dichas indicaciones establecen lo que sigue:

Para la circunstancia de que en el grupo existan entidades con un gasto deducible a partir de su beneficio operativo individual, por no exceder el límite del 30%, dicho grupo deberá comenzar aplicando la deducción por aquellas entidades del grupo cuyo importe de los gastos financieros si superara el 30% de su beneficio operativo a nivel individual.

Por otro lado, para aquellos grupos que por suma de cada una de las entidades superen el límite deducible de los gastos financieros a nivel de grupo, pero no a nivel individual, la parte no deducible será repartida proporcionalmente entre las entidades del grupo.

Para continuar con el análisis del impacto del régimen de consolidación fiscal en la planificación de las operaciones societarias del grupo, se debe señalar que, la deducibilidad de los gastos financieros queda limitada a los que el grupo tenga frente a terceros. Por el contrario, los préstamos intragrupo, en cuanto a que formen parte de las eliminaciones del cálculo de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal no serán incluidos.

El régimen de consolidación fiscal incluye tres tipos de eliminaciones de las partidas intragrupo:

- Eliminaciones de inversión en el patrimonio neto empresarial.

- Eliminaciones de operaciones internas.
- Eliminaciones intragrupo recogidas en el artículo 41 NOFCAC.

También es conveniente citar el artículo 46.5 del Código de Comercio afirma que:

*“deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre dichas sociedades, y los resultados generados a consecuencia de tales transacciones, que no estén realizados frente a terceros. Sin perjuicio de las eliminaciones indicadas, deberán ser objeto, en su caso, de los ajustes procedentes las transferencias de resultados entre sociedades incluidas en la consolidación”.*

A partir de dicho precepto legal, se debe interpretar, que las partidas internas y las intragrupo entran dentro de las eliminaciones y, por tanto, no forman parte del beneficio operativo del grupo. Lo anterior implica que, los dividendos y participaciones en el beneficio de las sociedades que conformen el grupo de consolidación fiscal serán cuantías que entrarán dentro del proceso de eliminaciones para la determinación de la base imponible por aplicación del régimen especial.

Como conclusión, el régimen especial de consolidación fiscal tiene como finalidad eliminar duplicidades en la tributación de las sociedades que constituyen un grupo empresarial. De esta forma el proceso de las eliminaciones que los grupos realizan tiene como cometido principal que solo se tribute por las rentas obtenidas de operaciones realizadas con terceros, al margen de la aplicación de las normas de precios de transferencia. De esta forma se simplifica la tributación del grupo y se da un fiel reflejo de la realidad de las operaciones de las entidades que lo componen.

Por otro lado, se debe tener en cuenta que la aplicación del régimen puede suponer una limitación en la aplicación de determinadas ventajas fiscales, puesto que, para su aplicación, los requisitos se medirán a nivel de grupo y no teniendo en cuenta las condiciones de la entidad concreta que la realiza, sino las del grupo del que es parte.

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

Pese a que en el presente ejercicio no se haga referencia a la Proposición de Ley sobre el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, "ITSGF"), este surge como un tributo directo y personal, con la intención de cubrir aquellos territorios donde el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra bonificado al 100%. Los territorios forales quedan fuera de la imposición de este impuesto, quedando pendiente acuerdo posterior.

El hecho imponible de este nuevo tributo será la tenencia de un patrimonio superior a 3 millones, quedando exenta la vivienda habitual hasta 30.000 euros y 700.000 euros adicionales exentos para quienes tengan su residencia habitual en territorio español.

Por la introducción de esta ley, con la que también se quiere cambiar la del Impuesto sobre el patrimonio, se pretende que la tenencia de valores no cotizables en territorio extranjero, de cualquier tipo de entidad, cuyo patrimonio neto esté formado en más de su mitad por bienes inmuebles, deberán tributar por este impuesto. Lo anterior pretende atraer la tributación de no residentes en España que cuenten con bienes inmuebles en el territorio nacional.

Las exenciones que se van a comentar en el presente ejercicio coinciden con las que quiere introducir la normativa de este nuevo impuesto, lo cual es un indicio de que se podría estar ante un supuesto de doble imposición interna.

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

Del estudio del artículo citado en el enunciado, se debe concluir que los socios de ALBEDRIO, no cumplen uno de los requisitos para su aplicación, por lo que no se podrán acoger a la exención del art. 4.8 LIP.

El artículo 4.8. Dos LIP establece los siguientes requisitos para la aplicación de la exención que se comenta. Estos se resumen en:

- Que la sociedad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que la participación del sujeto pasivo sea al menos del 5% individualmente o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- Que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección, percibiendo una remuneración total de más de la mitad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En este caso, se señala el incumplimiento del último de los requisitos para negar la aplicación de la exención. No obstante, se comenta brevemente el contenido del primero de los requisitos, en aras de un mejor entendimiento de la situación fiscal de ALBEDRIO aplicable a sus socios.

Del contenido del enunciado del caso práctico que se resuelve en este trabajo se podría llegar a afirmar que ALBEDRIO, S.L. si gestiona un patrimonio mobiliario. Sin embargo, el estudio de dicha cuestión arroja una conclusión diferente.

Para comenzar, se entenderá que una entidad es patrimonial, es decir, que su objeto principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o (parece que si es así)
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.
- A los efectos previstos en esta letra, para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para comprobar el cumplimiento de lo anterior, tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad. A los efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos no se computarán los valores siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. Siendo la gestión de los valores es el objeto social de ALBERDRIO, S.L.
- 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. De lo que no se tiene información al respecto.

Para mayor abundamiento, cabe señalar que no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas; aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

Siguiendo con la respuesta a la pregunta que nos atañe, se ha expresado el incumplimiento del tercer de los requisitos impuesto por el ya citado artículo 4.8.Dos LIP, en concreto se refiere al apartado c).

Esta tercera condición implica que el beneficiario de la exención ejerza funciones de dirección en la entidad, y que se perciba por ello una remuneración. Dicha remuneración deberá suponer más de un 50% de la totalidad de los rendimientos profesionales, empresariales y de trabajo personal.

Todos los miembros de la familia incumplen dicha condición, por lo que no podrán beneficiarse de la exención. En el caso de los hijos, pese a su participación en la sociedad, al no ejercer funciones de dirección, quedan fuera de lo establecido por el precepto legal.

Por otro lado, en lo que respecta a PF1, tampoco podrá aplicarse dicha exención puesto que, a pesar de cumplir con la previsión de ejercer funciones de dirección, la retribución obtenida por dichas funciones no supera el 50% de la totalidad de los rendimientos profesionales, empresariales y de trabajo personal. Así se concluye del enunciado, este señala que la retribución por las funciones de dirección asciende a 40.000 euros, no obstante, recibe también retribuciones por 50.000 euros de su trabajo por cuenta ajena, no relacionado con la gestión de ALBEDRIO, representando esta cantidad más de la mitad de sus rendimientos del trabajo personal.

No obstante lo anterior, cuando la participación en la entidad sea conjunta con cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta segundo grado (por consanguinidad, afinidad o adopción), y las participaciones queden exentas para uno de ellos, quedarán exentas también para el resto de las personas mencionadas.

Siendo la cuestión planteada, si los socios de ALBEDRIO pueden aplicarse la exención, teniendo en cuenta que no es posible que PF1, se acoja a la exención, en consecuencia, el resto de los accionistas tampoco podrán aplicarse la misma. De esta forma queda por tanto sujeta su participación en ALBEDRIO al IP, en lo que respecta a esta exención, sin perjuicio de las exenciones o bonificaciones aplicables por otros preceptos legales.

Conviene aclarar a efectos de completar el estudio del precepto legal cuestionado, que el segundo requisito exigido por el artículo si se cumple tanto por PF1, como por el resto de los accionistas. Este requisito exige la participación del sujeto pasivo (PF1) en el capital

de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de 2º grado. Puesto que en este caso PF1 (el padre) y PF2, PF3, PF4 (hijos de PF1), poseen el 100% de ALBEDRIO, S.L, sí cumplen el requisito b) del artículo comentado.

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

- i. Donar a PF2 su 25% en ALBEDRIO. Analizar las implicaciones fiscales de la donación y qué requisitos deberían cumplirse para que los hermanos puedan aplicar el artículo 4.8. Dos de la LIP.**

La donación tributará por el Impuesto de Donaciones y deberá liquidarse en la Oficina Liquidadora de la Comunidad de Madrid por ser el lugar de residencia del donatario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2.c del artículo 32 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 en el que se regula el alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Constituirá la base imponible del Impuesto sobre Donaciones, el valor real de dicha participación societaria.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 16. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el valor de dichas participaciones deberá ser: El valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que este haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultase favorable. En caso contrario, o cuando dicho balance no haya sido debidamente auditado o el informe auditor resultase desfavorable, la valoración se producirá por el valor mayor de entre: a.- El valor nominal, b.- El valor teórico contable resultante del último balance aprobado. c.- O el que resulte de la capitalización al 20% del promedio de beneficios de los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

Como consecuencia de la donación de dichas participaciones sociales, se generará en el Donante una ganancia o pérdida patrimonial, que deberá tributar en su IRPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo que le sea de aplicación la exención del artículo 4.8. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Respecto de los requisitos, tendrían que cumplirse los requisitos exigidos en los apartados a) y c) del artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, dado que PF1 ostenta un 25% del capital, cumpliría el requisito establecido

en el apartado b), por lo que debería cumplir que la composición del activo de ALBEDRIO no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, y que PF1 ejerza funciones de dirección en ALBEDRIO, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, que actualmente no cumple.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 25.2 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de los tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, existe una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las adquisiciones inter vivos en las que los sujetos pasivos están incluidos en los grupos I y II de parentesco (padres e hijos).

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

Dado que PF3 es residente en Francia, se debería aplicar la normativa francesa que le fuese de aplicación. Adicionalmente el donatario debería liquidar el Impuesto de Donaciones en España, ante la Agencia Tributaria Estatal, pudiendo deducirse como gasto los impuestos pagados en su país de residencia.

Constituirá la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, los 500.000 Euros. Aunque si la casa fuese a ser su residencia fiscal se le aplicaría la normativa de la Comunidad de Madrid, y podría tener una exención por destinarse dicho importe a compra de vivienda habitual, de conformidad con lo previsto en el artículo 21 bis del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, establece una reducción sobre la base imponible de adquisiciones inter vivos en las donaciones en metálico, en las que el donatario esté incluido en los grupos I o II de parentesco (padres a hijos), y se podrá aplicar una reducción del cien por ciento de la donación recibida, con el límite máximo de 250.000 euros y el importe donado se destine por el donatario, en el plazo de un año desde la donación, a la adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual.

En concordancia con lo previsto en el artículo 25.2 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de los tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, existe una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las adquisiciones inter vivos en las que los sujetos pasivos están incluidos en los grupos I y II de parentesco (padres e hijos).

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

El sujeto pasivo es el donatario, PF4. Aunque el mismo no tiene residencia habitual en territorio español, está obligado a presentar autoliquidación del Impuesto de Donaciones por los bienes donados al estar los mismos situados en territorio español. El Donatario deberá tributar por el Impuesto de Donaciones y deberá liquidarse el impuesto en la Oficina Liquidadora de la Comunidad de Madrid, por la vivienda en Madrid, y en la Junta de Andalucía, por la vivienda de Almuñécar, por ser competentes las oficinas liquidadoras de los lugares donde se encuentran cada uno de dichos inmuebles de conformidad con lo previsto en el artículo 32 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 en el que se regula el alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que establece que:

*“Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: (...)*

*c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma”.*

Constituirá la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, el valor real de los bienes donados, debiendo tomarse en cuenta que en ningún caso sea el mismo inferior al valor mínimo de referencia establecido por Catastro. De acuerdo con lo previsto en el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en

materia de los tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, existe una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las adquisiciones inter vivos en las que los sujetos pasivos están incluidos en los grupos I y II de parentesco (padres e hijos). Con respecto a la vivienda habitual de PF1 en Madrid, al tener más de 65 años resultaría de aplicación la exención regulada en la letra b) del artículo 33.4 de la LIRPF respecto de la ganancia patrimonial que, en su caso, se hubiera derivado de la donación de la vivienda habitual. La donación de la vivienda de Almuñécar generará en el Donante una ganancia o pérdida patrimonial, que deberá tributar en su IRPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

Se debería tributar por el Impuesto de Sucesiones, liquidándolo en la Oficina Liquidadora de la Comunidad de Madrid por ser el lugar de residencia del causante, de conformidad con lo previsto en el artículo 32 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 en el que se regula el alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se aplicaría igualmente el Impuesto de Sucesiones de la Comunidad de Madrid. No sería de aplicación lo previsto en el artículo 11.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dado que se habría superado el año desde la donación y la fecha de su fallecimiento. Si que sería de aplicación lo previsto en el artículo 30 de dicha ley, que prevé la acumulación del importe de las donaciones a la herencia a los efectos de determinar el tipo medio aplicable a la base de la nueva adquisición, como resultado de considerar como una única transmisión las dos transmisiones efectuadas, a efectos de calcular correctamente la progresividad del impuesto. La cuota tributaria tendría una bonificación del 99 por 100 por las adquisiciones mortis causa al estar los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco (padres e hijos).

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

La regulación básica del establecimiento de la residencia fiscal en territorio español está contenida en el artículo 9 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dicho precepto legal establece que una persona física tiene su residencia habitual en España cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca en España más de 183 días durante el año natural. Para determinar este período de permanencia se computan sus ausencias esporádicas, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, se presumirá, salvo prueba en contrario, que un contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de él dependan.

La determinación de la residencia fiscal de una persona física desplegará sus efectos durante todo el año natural ya que el cambio de residencia no supone la interrupción del período impositivo.

En los casos de conflicto en la determinación de la residencia fiscal, son de aplicación los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, con la finalidad de definir a una persona como residente de un Estado. En estos se hace remisión a la legislación interna de cada Estado. Es decir, la residencia es una cuestión de del derecho interno de cada ordenamiento, pese a que se determine con la finalidad de evitar conflicto de carácter transnacional. De igual forma, teniendo en cuenta que cada Estado puede establecer criterios distintos, dos Estados pueden coincidir en considerar a una persona residente.

En estos casos, y en línea con lo determinado por la OCDE en su modelo de convenio, los convenios establecen, con carácter general, los siguientes criterios para evitar que una persona sea considerada residente en los dos Estados:

1. Será residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición.
2. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
3. Si así no pudiera determinarse, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.
4. Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
5. Si, por último, fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

Para dar respuesta a la pregunta planteada conviene analizar, no solo lo anterior sino también lo dispuesto en el Convenio de doble imposición que España ha suscrito con Francia, en concreto su artículo 4 establece lo siguiente:

*“Artículo 4*

*RESIDENTE*

*1. A los efectos de este Convenio la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio que posean en el mismo.*

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

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

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

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

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

Visto lo anterior, cabe pasar al análisis concreto del caso que nos ocupa. En el supuesto se indica que FP3 va a residir en Madrid, con su padre, más de 183 días en el año natural 2023. Por tanto, su residencia habitual será en España puesto que ahí vivirá habitualmente en 2023 y pasará más de 183 días en el año.

Por otro lado, pese a que con el cumplimiento del requisito anterior es suficiente para acreditar la residencia, como lo dispone reiteradamente la jurisprudencia se debe señalar que; el enunciado no nos da información de si tiene vivienda permanente a su disposición en ambos estados. Tampoco aclara si tiene cónyuge y/o hijos.

Sí puede afirmarse que sus relaciones personales están en España, siendo por motivos familiares por los que decide trasladar su residencia, en concreto por su padre. Sin embargo, mantiene relación laboral con una empresa francesa, lo que es definitorio de sus intereses económicos, aunque se podría señalar también como contrapeso a dicho argumento su participación el grupo empresarial familiar.

De lo anterior concluimos que sus intereses vitales no definen, por tanto, su residencia. Por otro lado, entendemos que su nacionalidad es española (aunque no tenemos información certera al respecto), por lo que en última se podría alegar dicha causa para atraer la residencia fiscal a España.

De todo lo anterior, y teniendo en cuenta la predominancia del criterio de pasar más de 183 días en España y que es en este país donde se va a encontrar su residencia habitual durante el ejercicio de 2023 será residente fiscal en España.

Por último, cabe señalar que es conveniente acreditar la residencia fiscal mediante certificado expedido por la Autoridad Fiscal competente del país de que se trate. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año. Por lo tanto, deberá solicitar la expedición de dicho certificado a la administración tributaria española y presentar ante la autoridad tributaria competente francesa dicho certificado.

Se debe hacer mención a que no podrá acogerse al régimen de impatriados del artículo 93 LIRPF, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con cuotas fiscales más bajas y ventajosas, por no cumplir con el requisito de que el desplazamiento se produzca por la consecuencia de un contrato de trabajo, ya que según lo explicado en el supuesto, se trasladaría a España por razones de carácter personal, salvo que, como indica el artículo citado, *“el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este”*.

Como conclusión, debería tributar en España como residente, y solicitar un certificado de residencia fiscal en España para el ejercicio 2023, que presentará ante la Administración tributaria francesa para que sea considerado residente fiscal en España. Aquí, tributará por todas sus rentas mundiales (como residente en dicho Estado) sin perjuicio de que pudiera tributar en Francia por las rentas pagadas por la empresa francesa, conforme a la normativa de dicho Estado, en España podrá deducir lo pagado en Francia por un impuesto de similar o análoga naturaleza al IRPF español.

No obstante, lo anterior, conviene traer a colación la novedad normativa en relación con el teletrabajo introducida por la coloquialmente conocida “Ley de Startups”, la citada norma en su recientemente aprobado Proyecto de Ley, en el *Capítulo V bis*, de los *Teletrabajadores de carácter internacional*, permite a residentes fiscales de terceros países obtener la residencia fiscal en España para ejercer su trabajo de forma no presencial residiendo en España mientras trabajen para una empresa extranjera, el artículo 75 del Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, establece que para aplicar esta norma;

*“En el supuesto de ejercicio de una actividad profesional se permitirá al titular de la autorización por teletrabajo de carácter internacional trabajar para una empresa*

*ubicada en España, siempre y cuando el porcentaje de dicho trabajo no sea superior al 20 % del total de su actividad profesional.”*

Para la aplicación del precepto, se debe acreditar:

- La existencia de una relación laboral real con duración de al menos un año.
- Acreditación de que la actividad se puede realizar telemáticamente.
- En caso de relación laboral; un permiso de la empresa para teletrabajar y acreditación de que se ha realizado dicha actividad con la empresa contratante en España durante al menos tres meses.
- En caso de relación profesional; acreditación de relación mercantil con varias empresas extranjeras y prueba de los medios mediante los que va a realizar su actividad en remoto desde España.