

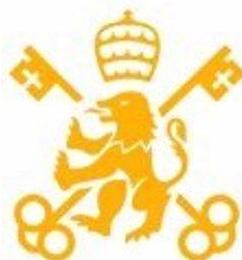
MÁSTER UNIVERSITARIO EN ACCESO A LA ABOGACÍA

**CASO PRÁCTICO PARA EL TRABAJO DE FIN DE MÁSTER
UNIVERSITARIO EN ACCESO A LA ABOGACÍA**

CURSO 2022-2023

ESPECIALIDAD EN DERECHO DE LA TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DEL MÁSTER



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

Alumna: Laura Gómez López

Tutor: Manuel de Vicente Tutor

Curso académico: 2022-2023

Fecha de entrega: Diciembre de 2022

Tabla de contenidos

I.	Introducción	4
	Alcance y Objeto.....	4
II.	Información del contribuyente	4
	Organigrama	4
III.	Análisis fiscal de las operaciones del Grupo.....	5
	1. Operación relativa a la distribución de resultados entre entidades del Grupo	5
	1.1- <i>Reparto de dividendos por H3, residente en Islas Caimán, a H2, distribuyendo posteriormente H2 un dividendo por el mismo importe a H1. H2 genera, además de los dividendos, rentas por otras actividades. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.</i>	5
	1.2- <i>Operación relativa al reparto de dividendos efectuado por H5, que fue adquirida por H1 a mediados de 2021, a H1. El cliente informa que no se han generado resultados por H5 desde la adquisición de la sociedad, repartiéndose, por tarta, reservas generadas con anterioridad a su adquisición. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.</i>	7
	1.3- <i>Reparto de dividendos efectuado por H4, residente en Hungría, con un tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades del 9%, a H2. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.</i>	8
	1.4- <i>Operación relativa al reparto de dividendos de ALBEDRIO a sus socios personas físicas. En este contexto, ALBEDRIO se plantea la posibilidad de acogerse al régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (“ETVE”) del Impuesto sobre Sociedades, en caso de resultar realmente ventajoso.</i>	8
	2. Operación relativa a la transmisión o cese del Establecimiento Permanente (“EP”).....	9
	<i>Se procede a analizar la Transmisión a un tercero el EP de H1 situado en Colombia por el valor de los elementos patrimoniales adscritos al EP. La transmisión generaría una renta negativa en su socio H1. Se conoce que el citado adquirente no mantiene la actividad del EP, procediendo a la enajenación de los elementos patrimoniales adquiridos. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.</i>	9
	3. Préstamos de carácter intragrupo	10
	3.1- <i>Análisis de los intereses pagados por H1, como resultado del préstamo concedido por H5. H1 paga los intereses del nombrado préstamo a H5 empleando el importe recibido como dividendo que la misma sociedad H5 le reparte. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.</i>	10
	3.2- <i>Calificación del interés derivado del préstamo concedido por H3 a ALBEDRIO, en ALBEDRIO como gasto financiero, mientras que H3 lo califica como un ingreso exento. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.</i>	11
	4. Operación de Venta de las entidades H3 y H4.....	12

4.1- Transmisión en 2023 de las entidades H3 y H4 a un tercero, generando la venta de H3 una renta negativa y la de H4 una renta positiva. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.....	12
5. Reorganizaciones societarias	13
5.1- Fusión de H5 (absorbente) con H1. H1 dispone de varios inmuebles en su activo, además de varios elementos que constituyen una rama de actividad. Asimismo, H1 tiene bases imponibles negativas no compensadas. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.....	13
5.2- Aportación de H5 de varios inmuebles recién adquiridos, tras la fusión anterior, en favor de H2. Los inmuebles no constituyen una rama de actividad. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.	15
5.3- Venta de los inmuebles (2 años más tarde) a ALBEDRIO por parte de H2. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.	15
IV.Efectos del Régimen de Consolidación Fiscal en las operaciones realizadas por el Grupo	16
V. Cuestiones relativas a PF1, PF2, PF3 y PF4	24
1-Análisis de la aplicación por 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 (en adelante “LIP”). El cliente ha indicado que 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.	24
2- Análisis de las donaciones que PF1 pretende realizar.....	25
3- 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?.....	32
4- Implicaciones fiscales si PF1 falleciera al año siguiente de haber realizado las donaciones ...	35
5-Régimen tributario aplicable a PF3 en caso de solicitar en su empresa francesa teletrabajar desde España durante todo el año 2023 para volver a residir con su padre en Madrid. Viajando a a Francia 1 semana al mes, y pasando el resto del tiempo desde España. En Francia, conforme a su normativa, seguirá considerándose residente fiscal. Finalmente se realiza una aclaración sobre la residencia fiscal de PF3 y dónde y cómo debe presentar impuestos PF3 en 2023.	36
VI.ANEXOS	40

I. Introducción

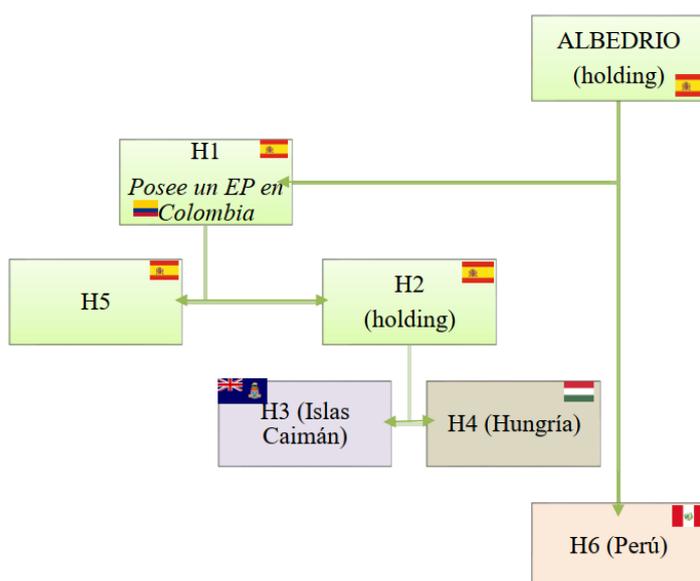
Alcance y Objeto

El objeto del presente informe es la elaboración de un análisis desde una perspectiva fiscal, de las operaciones realizadas por las entidades del Grupo ALBEDRIO (en adelante “el Grupo” o “el cliente”). A lo largo del informe se examinarán las operaciones sobre las que el cliente ha solicitado asesoramiento, con la finalidad de ejecutar dichas operaciones de la manera fiscalmente más eficiente.

ALBEDRIO es un grupo familiar español que se dedica a la fabricación y venta de electrodomésticos (el “Grupo”). La sociedad cabecera del grupo es la sociedad ALBEDRIO, S.L. (“ALBEDRIO”), residente fiscal en España, que participa directa e indirectamente en varias entidades, tanto residentes como no residentes. En particular, constituye el objeto social de ALBEDRIO la gestión de la participación en el capital social de otras entidades, a través de la adquisición, transmisión, gestión y administración de acciones, participaciones y otros derechos representativos del capital de las mismas.

II. Información del contribuyente

Organigrama



III. Análisis fiscal de las operaciones del Grupo

1. Operación relativa a la distribución de resultados entre entidades del Grupo

1.1- *Reparto de dividendos por H3, residente en Islas Caimán, a H2, distribuyendo posteriormente H2 un dividendo por el mismo importe a H1. H2 genera, además de los dividendos, rentas por otras actividades. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.*

1.1.1- Operación relativa al reparto de dividendos de H3 a H2

En esta operación se produce una Doble Imposición que no es posible corregir, de manera que:

- H3 tributará en las Islas Caimán por la generación de los dividendos¹ y,
- A su vez, H2 tributará por el Impuesto de Sociedades (en adelante “IS”) español por las rentas derivadas de los dividendos recibidos, como renta que recibe la sociedad, y que se integrará en su Base Imponible (en adelante “BI”).

En tanto que H3 reside en lugar calificado por España como Paraíso Fiscal², y con independencia de que la Unión Europea sacara las Islas Caimán del listado de lugares considerados Paraíso Fiscal en 2020, no es posible aplicar la exención del art.21.1. b) de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades (en adelante “LIS”) para dividendos en caso de doble imposición.

El método de imputación del art.32 LIS, permite la deducción del impuesto efectivamente pagado por H3 en las Islas Caimán, para evitar la doble imposición por dividendos. Sin embargo, al ser el tipo impositivo de las Islas Caimán del 0%, el impuesto efectivamente satisfecho en las Islas Caimán es 0, y por tanto no se produce ninguna deducción.

1.1.2- Reparto de dividendos de H2 a H1

Nuevamente, nos encontramos ante una situación de doble imposición económica, en este caso de carácter interno, que la LIS corrige a través del art. 21.1.a), de manera que, los dividendos repartidos por H2 quedan exentos en un 95%*.

¹ La BI del IS son los ingresos de la sociedad tras restar todos los gastos, entre los que está el IS.

² Disposición adicional primera y décima y disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (en redacción dada por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con efectos desde el 11 de julio de 2021).

* Se trata de una novedad introducida por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2021. La exención del 100% del art.21 LIS "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".

La tributación de este 5%, que no existía para los años anteriores, supone que a partir de ahora ALBEDRIO y H2 tributan por una parte de los dividendos que obtengan de sus filiales. De manera que, es aconsejable la simplificación de la estructura empresarial. No hacerlo, puede resultar perjudicial, sobre todo en nuestro caso, ya que existen varios niveles de filiales y se tendrá que tributar por el citado 5% tantas veces como los niveles existan, resultando un tipo efectivo de gravamen del 1,25 por ciento en cada eslabón de la cadena de sociedades españolas que existan.

Esta simplificación implicaría que todas las filiales queden íntegramente participadas por ALBEDRIO, de modo que la distribución de dividendos hacia la sociedad matriz solo tribute una vez. Además, dado que la simplificación puede realizarse por medio de canje de valores y fusión, es posible acogerse a un régimen de neutralidad, y no tributar por estas operaciones.

Por su parte, H1, solo integrará en su Base Imponible el 5% de los dividendos repartidos por H2, quedando exento el 95% restante. Esto es posible, en tanto que, H1 cumple con los requisitos, de participación mínima (5%) y de posesión (1 año) respecto a su participación indirecta en H3, que exige el citado art.21 para la aplicación de la exención.

En relación con las implicaciones fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante "IVA") en la operación relativa al reparto de dividendos efectuado por H3, dicha entidad podrá deducir el IVA soportado en esta operación, en tanto que presta servicios a sus filiales, además de la tenencia de participaciones. La deducción del IVA en esta operación está condicionada a que el precio de dichos servicios se ajuste al valor de mercado.

Por otra parte, el reparto de dividendos efectuado por H2 no está sujeto a retención, así lo determina la normativa del IS en su art. 128.4.d) y el art.61.p) del Real Decreto 634/2015), que indican que "*no se practicará retención en los dividendos o participaciones en beneficios a los que resulte aplicable el art.21.1 LIS*".

De manera que, aunque tributen el 5% de los dividendos repartidos según la LIS, H1 los recibirá sin retención, y no será necesario realizar la declaración ni el ingreso en los modelos 123 ni 193, respectivamente.

1.2- *Operación relativa al reparto de dividendos efectuado por H5, que fue adquirida por H1 a mediados de 2021, a H1. El cliente informa que no se han generado resultados por H5 desde la adquisición de la sociedad, repartiéndose, por tanto, reservas generadas con anterioridad a su adquisición. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.*

En primer lugar, cabe advertir que de acuerdo con el art.31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), *“cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de “distribución de beneficios” y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen”*. De manera que, con anterioridad a la adquisición por H1 este reparto se calificaba como distribución de beneficios. Tras la transmisión, y como detallamos a continuación estaríamos ante un reparto con cargo a las reservas.

El cliente debe tener en cuenta que este reparto de dividendos debe hacerse con cargo a partidas de los fondos propios, distintas a la reserva de capitalización, como pueden ser las reservas voluntarias o resultados del ejercicio, etc. Lo contrario supondría la pérdida de la deducción en la BI del 10% del incremento de los fondos propios³, establecida en el art.25 LIS, en tanto que legalmente se exige que dicho el incremento debe mantenerse 5 años y debe dotarse una reserva (*reserva de capitalización*) por el importe de la reducción, que será indisponible durante 5 años.

En este sentido, la Dirección General de Tributos (V0751-22), indica que *“el requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios y no a cada una de las partidas de los fondos propios que se hayan visto incrementadas.*

Consecuentemente, la disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento no supondría el incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales (...) durante el plazo de mantenimiento exigido por el precepto legal”.

Por todo ello, es necesario prestar especial atención, y verificar que el reparto no se hace con cargo a estas reservas categorizadas como indisponibles, ya que eso supondría:

- Por un lado, la pérdida de la deducción del 10% de la Base Imponible, y

³ En ningún caso, el derecho a esta reducción podrá superar el importe del 10 % de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

- Por otro lado, la obligación de devolver las cantidades indebidamente reducidas, así como los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 LIS.

1.3- Reparto de dividendos efectuado por H4, residente en Hungría, con un tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades del 9%, a H2. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.

Volvemos a encontrar ante una doble imposición económica, de carácter internacional, que el art.21.b) LIS corrige. En este sentido, los dividendos repartidos por H4 quedan exentos en un 95%, al existir un convenio⁴ entre España y Hungría para evitar la doble imposición que contiene una cláusula de intercambio de información en su art.27.

Respecto a H2, como receptora de dichos dividendos, solo integrará en su BI el 5% de los dividendos repartidos por H4, en virtud de la citada exención.

1.4- Operación relativa al reparto de dividendos de ALBEDRIO a sus socios personas físicas. En este contexto, ALBEDRIO se plantea la posibilidad de acogerse al régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (“ETVE”) del Impuesto sobre Sociedades, en caso de resultar realmente ventajoso.

Al encontrarnos con un reparto de dividendos a personas físicas, debemos acudir a LIRPF y LIRNR para poder realizar el análisis solicitado. De acuerdo con el régimen normal el art.25.1.a) LIRPF⁵ considerará los dividendos repartidos rendimiento de capital mobiliario que se incluirán en la Base Imponible del Ahorro de PF1 y PF2. Por su parte, el art. 13.1.f) LIRNR, indica que los dividendos repartidos se integrarán en la BI de PF3 y PF4, como no residentes que obtienen rentas en el territorio español.

En caso de optar por el régimen especial de ETVE, los dividendos repartidos, según el art. 108.1.b) LIS, se consideran nuevamente renta del ahorro a integrar en la Base Imponible del ahorro. Por lo tanto, el cliente puede observar, que no existe un tratamiento diferente entre ambos regímenes en relación con este aspecto. Sin embargo, el art.108.c) LIS indica que, para los no residentes, siendo estos PF3 y PF4, la obtención de dividendos no se considera renta obtenida en territorio español. De manera que, tales dividendos no quedarán sometidos a tributación en España con independencia de que haya o no convenio para evitar la doble imposición.

⁴ Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Hungría para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 9 de julio de 1984. (“Boletín Oficial del Estado” de 24 de noviembre de 1987).

⁵ Ley 35/2006, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante “IRPF”).

Por lo tanto, concluimos que sería una opción ventajosa optar por el régimen ETVE respecto a la situación fiscal de PF4 y PF3, mientras que para PF1 y PF1 no habría diferencia respecto al régimen normal.

Para mayor claridad, se ofrece al cliente la siguiente tabla informativa:

	Régimen Normal		Régimen ETVE		Beneficioso
PF1 y PF2	Art.25.1.a) LIRPF ⁶	El dividendo se considera rendimiento de capital mobiliario y se incluirá en la Base Imponible del Ahorro.	Art.108.1.b) LIS	El beneficio percibido se considera renta del ahorro y se integra en la Base Imponible del ahorro. Por lo tanto, <u>no existe un tratamiento diferente.</u>	
PF3 y PF4	Art. 13.1.f) LIRNR ⁷	Tributarán por la obtención de dividendos por el Impuesto de la renta de los no residentes.	Art. 108.1.c) LIS	La obtención de dividendo <u>no se considera renta obtenida en territorio español.</u> De manera que, tales dividendos no están sometidos a tributación en España con independencia de que haya o no convenio para evitar la doble imposición.	

2. Operación relativa a la transmisión o cese del Establecimiento Permanente (“EP”)

Se procede a analizar la Transmisión a un tercero el EP de H1 situado en Colombia por el valor de los elementos patrimoniales adscritos al EP. La transmisión generaría una renta negativa en su socio H1. Se conoce que el citado adquirente no mantiene la actividad del EP, procediendo a la enajenación de los elementos patrimoniales adquiridos. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.

Como detallaremos posteriormente, fiscalmente resulta más beneficioso para el cliente optar por el cese del EP frente a la transmisión del mismo.

Siguiendo la norma general que contiene el art.22 LIS, las rentas negativas derivadas de la transmisión del EP no se podrán integrar en la BI de H1. Mientras que las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente si se podrán integrar en la BI, y dicho importe minorará 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.

⁶ Ley 35/2006, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante “IRPF”).

⁷ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de no Residentes (en adelante “LIRNR”).

En este sentido, optar por el cese conlleva para el cliente una ventaja fiscal, en tanto que las rentas negativas derivadas del cese del EP minorarán la BI positiva de H1, suponiendo un ahorro fiscal, en tanto que cuanto menor sea la BI menor será la cuota diferencial.

A continuación, se ofrece una tabla que contiene el análisis efectuado para ambas alternativas, con el objetivo de ofrecer al cliente aquella que resulte más ventajosa.

Procedencia de las rentas		Periodos impositivos anteriores al 1/1/2017	Periodos impositivos posteriores al 1/1/2017
Derivadas de transmisión de EP	Rentas positivas	EXENTAS	EXENTAS
	Rentas Negativas	SI se integran en la BI, si adquirente es entidad del grupo, existe régimen de diferimiento (art.11.11 LIS).	NO se integran en la BI, se deroga régimen de diferimiento (art.11.11 LIS).
Derivadas de cese de EP	Rentas Positivas	EXENTAS (aunque no se indica expresamente)	EXENTAS
	Rentas Negativas	SI se integran en BI	SI se integran en BI

En relación con las implicaciones fiscales de esta operación en el IVA, y en caso de optar por la transmisión del EP, nos encontraríamos ante una operación no sujeta, en tanto que el art.7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante “LIVA”) entiende no sujetas las transmisiones de un conjunto de elementos corporales e incorporeales 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.

3. Préstamos de carácter intragrupo

3.1-Análisis de los intereses pagados por H1, como resultado del préstamo concedido por H5. H1 paga los intereses del nombrado préstamo a H5 empleando el importe recibido como dividendo que la misma sociedad H5 le reparte. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.

En este caso, los intereses pagados como consecuencia del préstamo otorgado por H5 a H1 no se consideran gastos deducibles para H1(art.15.a) LIS). Sin embargo, la Audiencia Nacional permite su deducción siempre y cuando *H1 acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dicho préstamo* (SAN de 21 de febrero de 2022).

De manera que, acreditando que H1 necesitaba financiación, “*correspondiendo a cada sujeto económico determinar el modo en que va a financiarse y si prefiere acudir a la financiación propia o ajena*” sería posible la deducción de los intereses, de acuerdo con el criterio del TEAR del País Vasco, que la propia Audiencia Nacional ha confirmado.

Por lo tanto, resulta esencial por parte del cliente la acreditación de la racionalidad económica del préstamo otorgado por H5 a H1, con la aportación de cualquier documento que refleje la necesidad de H1 de obtener financiación, para justificar la configuración legal y las circunstancias concretas de la transacción.

En caso de no conseguir acreditar motivos económicos válidos, más allá del ahorro fiscal, que justifiquen las operaciones realizadas existiría un alto riesgo de que la Administración Tributaria califique la operación (art. 15 de LGT) como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio, (LIS 18.11.a), y por lo tanto los intereses no resulten deducibles.

Además, cabe advertir que la Dirección General de Tributos (en adelante “DGT”) ha confirmado que aquellos gastos por intereses que no sean fiscalmente deducibles en virtud del artículo 15.a) LIS no entrarán en el cómputo general de la limitación relativa al 30% del beneficio operativo ni, por tanto, en la limitación adicional para el supuesto de adquisición de participaciones en sociedades.

3.2- Calificación del interés derivado del préstamo concedido por H3 a ALBEDRIO, en ALBEDRIO como gasto financiero, mientras que H3 lo califica como un ingreso exento. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.

Esta operación es lo que la doctrina denomina una *Asimetría híbrida importada* (art. 15.bis 7 LIS), esto sucede cuando se traslada a territorio español, mediante una operación que no es un instrumento híbrido, los efectos de un instrumento híbrido que no son corregidos en la legislación de las partes, en nuestro caso Las Islas Caimán donde tiene su domicilio H3. Por lo tanto, la Administración Tributaria, y la LIS concluyen que hay asimetría cuando se deducir un gasto sin gravar el ingreso equivalente.

Esta operación conlleva un alto riesgo de calificación por parte de la Administración Tributaria de los gastos financieros deducidos como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio.

Se recomienda al cliente que no se realice la calificación planteada, y en caso de haberla realizado ya, que proceda a una regularización voluntaria, dado el alto riesgo que existe de calificación por parte de la Administración Tributaria.

Se ofrece al cliente la siguiente tabla con fines explicativos:

Calificación Intereses		Consecuencias	Riesgo
ALBEDRIO	Gasto financiero	Para deducción del gasto es necesario justificar que el préstamo fue realizado por motivos económicos válidos.	Alto riesgo de que la AT califique la operación, como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio.
H3	Ingreso exento	Asimetría híbrida importada (art. 15.bis 7 LIS) *	No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a dicho préstamos

4. Operación de Venta de las entidades H3 y H4

4.1- Transmisión en 2023 de las entidades H3 y H4 a un tercero, generando la venta de H3 una renta negativa y la de H4 una renta positiva. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.

Dicha transmisión de participaciones sociales generará una alteración patrimonial, pudiendo resultar en una ganancia o pérdida patrimonial, que se verá reflejada en el IS del transmitente. El importe resultante de dicha ganancia o pérdida será la diferencia existente entre el valor de adquisición de la participación (incluidos los gastos y tributos inherentes a la misma) y el de enajenación (una vez descontadas las comisiones de venta).

En relación con la renta positiva generada por la transmisión de H4, dicha renta no se integrará en su BI. Esto se debe a que resulta aplicable la exención contenida en el art.21.6 LIS, al cumplir con los requisitos de pertenencia (1 año) y participación mínima (5%), y existir un convenio de intercambio de información entre Hungría y España, como hemos visto anteriormente.

Es conveniente destacar, que no aplica a esta operación régimen de diferimiento establecido en el art.11.10 LIS, al tratarse de una transmisión realizada a un tercero.

Respecto a la renta negativa generada por la transmisión de H3, la misma no queda exenta (art. 21.6 LIS), al tener su domicilio en las Islas Caimán, consideradas por la normativa española un paraíso fiscal. De manera que, no resulta integrable en la BI la renta negativa derivada de la transmisión de las participaciones en entidades que no cumplen los requisitos establecidos para aplicar la exención por doble imposición a sus rentas.

En relación con la tributación indirecta de la operación de transmisión de las entidades H3 y H4, esta no queda sujeta a IVA, siempre y cuando el conjunto de elementos transmitidos constituya una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios, aunque sea distinta, siempre que haya continuidad en la afectación.

De igual manera, la transmisión analizada no queda sujeta al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante “ITPAJD”). Con excepción de las entregas de bienes inmuebles incluidas en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

5. Reorganizaciones societarias

5.1- Fusión de H5 (absorbente) con H1. H1 dispone de varios inmuebles en su activo, además de varios elementos que constituyen una rama de actividad. Asimismo, H1 tiene bases impositivas negativas no compensadas. Las implicaciones fiscales de las operaciones se detallan a continuación.

Se procede a analizar las implicaciones fiscales de la operación, teniendo en cuenta la aplicación del régimen especial del art.89 LIS, cuya aplicación se recomienda al cliente, por las ventajas fiscales que ofrece el citado régimen, y que se detallan a continuación.

La aplicación del régimen especial, en primer lugar, supone que no se integrarán en la BI las rentas derivadas de la transmisión de los elementos patrimoniales. En especial, conlleva que no se integrarán en la BI de H1, ni H5, las rentas:

- Derivadas de la transmisión de bienes y derechos situados en España, y
- Las derivadas de la transmisión realizada por H5 del establecimiento permanente situado en Colombia.

En segundo lugar, el régimen especial permite que la valoración fiscal de los bienes y derechos adquiridos en la fusión se realice por los mismos valores que tenían en H5, antes de la fusión. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación. Así mismo, este régimen permite que se mantenga la misma fecha de adquisición de los inmuebles que la que consta para H5.

En tercer lugar, los socios de las entidades fusionadas no integrarán en la Base Imponible de su impuesto personal (IRPF, IS o IRNR) las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de H1 a los socios de H5, siempre que sean residentes en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español.

Además, el régimen contenido en el art.89 LIS, permite que los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones se deduzcan con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de H5, sin incluir en dicho beneficio operativo de H1, o cualquier otras con la que se fusione en los 4 años siguientes.

Finalmente, el régimen especial supone la transmisión de aquellas Bases Imponibles negativas (en adelante “BINS”) de H1 que estén pendientes de compensación, que hayan sido generadas por la rama de actividad transmitida. De esta forma, el régimen permite a H5 compensar dichas BINS, siempre que:

- a) H1 se extinga, o
- b) Los resultados de la rama de actividad transmitida hayan generado Bases Imponibles negativas pendientes de compensación en H1.

Finalmente, el cliente debe tener en cuenta para la aplicación de este régimen, es necesario que la fusión no se realice con la finalidad principal de obtener una ventaja fiscal al margen de cualquier motivación económica. Es más, la ley exige que la operación se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, y no por la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Por lo tanto, resulta imprescindible, la justificación de la existencia de estos motivos económicos. Lo contrario supondrá que la administración considere que la fusión se ha realizado por la búsqueda de una mera ventaja fiscal, y procederá a la regularización de la misma. Dicha regularización puede determinar la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial, eliminando los efectos de la ventaja fiscal conseguida con la operación realizada. En este sentido, quedamos a la espera de la documentación por parte del cliente donde consten dichos motivos para justificar los mismos ante la Administración.

En definitiva, deben ser razones económicas y no fiscales las que impulsan la fusión, sin perjuicio de que la fusión lleve aparejada ciertas ventajas fiscales.

Las implicaciones fiscales en caso de renunciar a este régimen especial, o no poder acogerse al mismo, suponen que los bienes y derechos adquiridos se valorarán de acuerdo con las reglas generales establecidas en el artículo 17 LIS. En este sentido, los valores recibidos se valorarán en base al valor de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de la LIS, del IRPF, o del IRNR, según proceda. Respecto a la fecha de adquisición de los bienes y derechos adquiridos mediante la fusión, se tomará como fecha aquella en que la adquisición tenga eficacia mercantil.

En relación a la tributación indirecta de esta operación, se trata de una operación no sujeta a IVA, en virtud del art. 7 de la Ley 37/1992, que declara no sujetas las transmisiones de un conjunto de bienes corporales e incorporeales, que formando parte de un patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyen una unidad económica.

5.2- Aportación de H5 de varios inmuebles recién adquiridos, tras la fusión anterior, en favor de H2. Los inmuebles no constituyen una rama de actividad. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.

En primer lugar, es conveniente indicar al cliente que lo aportado y los valores recibidos en contraprestación se valorarán a precio de mercado a efectos de su tributación en el IS del transmitente. La renta a integrar en la BI de H5, queda constituida por la diferencia entre el valor del mercado y el valor fiscal de los inmuebles transmitidos.

De acuerdo con la información aportada por el cliente, los inmuebles aportados no constituyen una rama de actividad, esto supone que no es posible la aplicación de el régimen especial, que difiere la tributación de las plusvalías. De igual modo, conlleva que los elementos patrimoniales aportados tengan que ser valorados por H2 según estaban valorados en la contabilidad de H5 (LIS art.76.2.1º.a y b, 78 y 87).

Respecto a la tributación indirecta en el Impuesto sobre el valor añadido de esta operación, la LIVA art.8.dos.2º y 79.dos indica que se trata de una operación sujeta, si el inmueble aportado forma parte del patrimonio empresarial o profesional de H5. En dicho caso, la BI de dicha operación será el valor de mercado del inmueble aportado.

De igual modo, la operación queda sujeta al Impuesto de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que se pone de manifiesto mediante la aportación de los inmuebles. En este sentido, el aportante tributará de acuerdo con la normativa local del lugar donde se encuentren situados los inmuebles, si desde su adquisición hasta el momento de transmisión el valor del inmueble hubiera incrementado. Por el contrario, en caso de que no exista incremento, sino una pérdida de valor con la transmisión, el Tribunal Constitucional (en adelante "TC") ha prohibido que se cobre la plusvalía. Lo mismo sucedería, en caso de que el importe del impuesto supere el beneficio de la aportación del inmueble. De manera que, en caso de que exista incremento habría que pagar el importe derivado de la plusvalía, de acuerdo con los cálculos establecidos en el apartado 2.2 (página 30), a la que nos remitimos en relación con esta cuestión.

5.3- Venta de los inmuebles (2 años más tarde) a ALBEDRIO por parte de H2. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.

A priori nos encontramos ante una operación sencilla que conlleva un ingreso por el que la entidad transmitente tributará en el IS.

Conviene destacar que, al realizarse una venta entre entidades del mismo grupo, el valor de transmisión no puede ser inferior al de mercado, en tanto que la Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre entidades vinculadas y efectuar en caso de no ajustarse el precio de la operación al precio de mercado, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia.

IV. Efectos del Régimen de Consolidación Fiscal en las operaciones realizadas por el Grupo

Con carácter general, optar por el régimen de Régimen de Consolidación Fiscal (en adelante “RCF”), supone que el Grupo de consolidación fiscal, (“GCF” o “grupo fiscal en adelante”) será el contribuyente del IS. A estos efectos, será necesario el nombramiento de un representante encargado de cumplir con las obligaciones formales y materiales derivadas de este régimen.

En este sentido, ALBEDRIO, como sociedad dominante residente, sería la responsable de liquidar la cuota en el Impuesto sobre Sociedades, mediante el modelo 220, como representante del resto de sociedades del Grupo. El resto de las entidades, presentarían sus declaraciones individualmente mediante el modelo 200, con la particularidad de que no ingresarían la cuota, ya que, como hemos dicho, sería ALBEDRIO la que lo haría por todas ellas.

Optar por este régimen es conveniente, en la medida en la que se logre una simplificación en aspectos formales, así como, una tributación global inferior que si cada entidad actual como contribuyente individual. Con el objetivo de analizar si es fiscalmente ventajoso este régimen, se procede a detallar los efectos del mismo.

Cabe advertir que no todas las entidades del Grupo ALBEDRIO podrán formar parte del GCF. En primer lugar, se ha procedido a analizar si ALBEDRIO reúne los requisitos legalmente exigidos para actuar como dominante del GCF. Como puede observarse en la tabla de la parte inferior, ALBEDRIO como entidad, efectivamente será dominante del grupo.

Requisitos de la sociedad dominante del GCF	ALBEDRIO
Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades.	✓
Poseer la mayoría de los derechos de voto y participación directa o indirecta mínima del 75% en el capital social de las sociedades dependientes desde el primer día del período impositivo.	✓
Participación y derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.	✓
No dependiente de otra sociedad que reúna los requisitos para ser considerada dominante.	✓
No estar sujeta al régimen especial de AIE o UTES o regímenes análogos.	✓

En segundo lugar, se ha procedido a analizar si el resto de las entidades del grupo pueden formar parte del GCF. En este sentido, H3, H4 y H6 no podrán formar parte del mismo, al ser condición *sine qua non* que las entidades dependientes sean residentes en territorio español. Por lo tanto, no se procederá a analizar a efectos de la consolidación fiscal aquellas operaciones en las que H3, H4 y H6 intervengan.

Se adjunta la siguiente tabla a efectos informativos:

Requisitos de sociedad dependientes del GCF	H1	H2	H3	H4	H5	H6
Residente en territorio español.	✓	✓	✗	✗	✓	✗
Que la entidad dominante cumpla los requisitos de participación y mantenimiento de la participación, respecto a ella.	✓	✓	-	-	✓	-

A continuación, se procede a analizar los efectos del RCF frente al régimen ordinario en las operaciones que han sido objeto de este informe.

1-Distribución de dividendos

En relación con las diversas operaciones relativas a la distribución de dividendos, se detallan algunos aspectos de carácter general.

En primer lugar, el RCF conlleva la ausencia de retención respecto de los dividendos repartidos dentro de un mismo grupo fiscal (CV1154-21). Por otro lado, en caso de optar por el RCF el cumplimiento de los requisitos necesarios para la exención del art.21 LIS, detallado con mayor exactitud en apartados anteriores, se valora a nivel del grupo fiscal, no a nivel individual.

De manera que, optar por este régimen resultaría conveniente, en el caso de que a nivel individual, H1, H2 y H5 no cumplieran los requisitos para la exención del 95%, pero sí se cumplieran a nivel grupal, ya que en ese caso se entenderían cumplidos los requisitos para aplicar la exención respecto a todas las entidades del GCF.

En el caso que nos ocupa, tanto el requisito de participación mínima del 5%, así como, el requisito temporal, de 1 año, se cumplen en H1, H2 y H5. De manera que, no supondría ningún cambio optar por el RCF en este sentido.

Cabe destacar que, con independencia de optar por este régimen especial, los dividendos repartidos internamente no son objeto de eliminación al determinar la Base Imponible

consolidada del grupo fiscal, en tanto que se realiza un ajuste en la BI individual de H1, H2, y H5. Es decir, no hay diferimiento fiscal, en el sentido de que los dividendos internos no son objeto de eliminación, sin perjuicio de que estén exentos el 95%, como hemos visto con anterioridad (Consulta V1154-21). En relación con la no retención consecuencia de acogerse al RCF se aporta la siguiente tabla a efectos informativos:

dividendos satisfechos entre entidades del mismo grupo	Retención
Régimen general	SI, si no se cumplen requisitos del art.21.1 LIS, existiendo obligación de soportar retención que no se recupera hasta el momento de efectuar la declaración del IS.
	NO, cuando ostenten: <ul style="list-style-type: none"> - Un porcentaje de participación, al menos, el 5% y - desde al menos un año.
Régimen consolidación fiscal	NO, en todo caso.

1.a- Efectos de la consolidación fiscal en la distribución de dividendos con cargo a las reservas

En primer lugar, el cliente debe tener presente que la aplicación del RCF supone que la reserva de capitalización se referirá al Grupo de Consolidación Fiscal. No obstante, las dotaciones de la reserva se podrán realizar por cualquier entidad del grupo. Por lo tanto, a efectos de determinar la Base Imponible individual de las entidades del grupo fiscal, no se tiene en cuenta la reserva de capitalización.

Siguiendo esta línea, el incremento de fondos propios del GCF, se calculará mediante la suma de los fondos propios de las entidades integrantes del grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas (V1836-18).

Deducción relativa a la reserva de capitalización (art.25)	
Régimen individual	Reducción de BI un 10% del incremento de los fondos propios. De manera que, los resultados obtenidos por el resto de las entidades del grupo no inciden en esta reducción
Régimen consolidación fiscal	Se tienen en cuenta los resultados de todas las entidades del grupo al determinar el incremento de los fondos propios del grupo (art.62.1 y 63).

En el supuesto en que algunas de las entidades del GCF tengan beneficios y otras incurran en pérdidas, el RCF no resulta conveniente. Esto se debe a que el incremento de fondos propios del grupo será inferior al que resultaría con el régimen individual, como consecuencia de que dicho incremento se computa a nivel de grupo o sumando los fondos propios de las entidades que forman el grupo.

En este sentido, las entidades que generan pérdidas hacen reducir los fondos propios globales del grupo, que será inferior por las pérdidas generadas por esas otras entidades del GCF.

De igual manera, cuando se hayan realizado operaciones internas entre entidades del grupo fiscal que hayan sido objeto de eliminación tampoco es recomendable optar por el régimen especial, ya que supone que el incremento de los fondos propios a nivel de grupo sea inferior al que resultaría a nivel individual en el importe de los resultados eliminados.

2- Efectos de la consolidación fiscal en la transmisión del EP

A priori, respecto a esta operación, optar por el RCF no conlleva ninguna ventaja adicional frente al régimen ordinario. En tanto que, la venta se realiza a un tercero, que no forma parte del grupo, la operación no gozaría del diferimiento de tributación de las rentas generadas en las operaciones intragrupo propio del RCF.

El diferimiento supone que supone que las rentas derivadas de operaciones intragrupo son eliminadas de cara a determinar la base imponible del grupo fiscal, porque dicha base la integran las rentas procedentes, exclusivamente, de las operaciones realizadas con terceros ajenos al grupo.

3- Efectos de la consolidación fiscal en las operaciones financieras

En relación con el cálculo de la limitación del gasto financiero a nivel de grupo fiscal, el RCF permite incrementar la deducibilidad fiscal del gasto financiero, en caso de que el gasto financiero neto de alguna sociedad del grupo supere el 30% de su beneficio operativo, mediante el aprovechamiento del beneficio operativo de otra sociedad del grupo cuyo gasto neto no superara el límite.

Concretamente, en caso de que H1 tuviera gastos financieros netos que superasen el 30% de su beneficio operativo, se podría deducir el exceso mediante el aprovechamiento del beneficio operativo de ALBELDRIO, H2 y H5; y viceversa.

De mismo modo que los dividendos, el RCF conlleva la ausencia de retención en los préstamos internos. En este sentido, el RCF, incide en la exoneración de la obligación de retención e ingreso a cuenta, respecto a los intereses y demás rendimientos satisfechos entre entidades que forman parte de un mismo grupo fiscal que tribute según el régimen de consolidación fiscal.

4-Efectos de la consolidación fiscal en la venta de H3 y H4

En relación con los efectos fiscales derivados de la renta negativa obtenida por la transmisión de H3, optar por el RCF podría ser ventajoso, en virtud del régimen de compensación de BI negativas que ofrece el RCF, frente al ordinario. En este sentido, el RCF ofrece en el caso en el que la base imponible del grupo resultase negativa, la posibilidad de compensar con las rentas positivas que el grupo obtenga en los períodos impositivos siguientes con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación de bases imponibles negativas (LIS art.26).

La tabla posterior, ofrece una comparación entre ambos regímenes respecto a la compensación de BINS.

Compensación BINS	
Régimen normal	Las Bases Imponibles negativas de H3 solo podrían compensarse con las rentas positivas generadas por H3 en los períodos impositivos siguientes con el límite del 70% ⁸ de la Base Imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación de Bases Imponibles negativas (LIS art.26).
RCF	Las Bases Imponibles negativas obtenidas por H3 se podrían compensar en el ejercicio de 2022 con las Bases Imponibles positivas generadas por cualquier otra entidad del grupo.

En relación con la operación de venta que genera una renta positiva, el RCF no ofrece ninguna ventaja específica, en tanto que se realiza a un tercero, y por lo tanto no aplicaría el diferimiento en la tributación de las rentas generadas en las operaciones realizadas entre las entidades que integran el grupo.

5-Reorganización societaria

En relación la fusión de H5 y H1, en tanto que H1 se extingue como consecuencia de la operación de fusión realizada, para ella concluye el período impositivo, con las siguientes consecuencias fiscales.

⁸ 50 y 25% cuando la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea al menos de 20 o 60 millones euros, respectivamente (LIS disp.adic.15ª).

Cabe advertir que dicha extinción no supone la exclusión del grupo, ya que el requisito de mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo no es exigible en el supuesto de disolución de la entidad dependiente, a los efectos de determinar la Base Imponible del grupo fiscal.

Sin embargo, la extinción de H1 si conlleva la obligación para H1 de presentar la declaración y de liquidar el IS en régimen individual en el período impositivo que finaliza con su extinción, aunque en la declaración no se recogerá ninguna renta, ya que se imputarán a H5, en función de lo acordado entre las partes. En caso de que se hubiera establecido la retroacción contable al inicio del período impositivo de H1, las rentas de H1 se imputarían a H5 y se integrarían en la Base Imponible consolidada del grupo a través de la Base Imponible individual de H5.

Por otra parte, la LIS en el art.84.2 y en su disposición adicional 15^a, establece que en caso de fusión, de acuerdo con el RCF, no se transmite a H5 el derecho a compensar las BINS generadas por H1 mientras formaba parte del grupo. Sin embargo, el RCF si permite la transmisión a H5 del derecho a la compensación de las BINS pendientes de compensar de H1, procedentes de períodos impositivos anteriores a su integración en el grupo. De igual modo, el RCF conlleva la transmisión a H5 del derecho a la compensación de las BINS del grupo imputables a H1, en tanto que H1 contribuyera a su formación (CV 27-6-16; CV 22-11-16; CV 13-1-17).

Por lo tanto, en este aspecto el RCF resulta ventajoso en tanto que con el régimen ordinario no se transmite el derecho a la compensación de BINS, ya que el régimen general establece que el derecho a la compensación de BINS es intransmisible.

En la medida en la que la transmisión del patrimonio de H1 a H5 mediante fusión se trata de una operación interna, los resultados no se entienden realizados frente a terceros, y por lo tanto no se incorporarán a la BI del grupo (LIS art.65 y 84), en virtud del diferimiento que permite el RCF. Por su parte, el grupo deberá incorporar estos resultados cuando se realicen frente a terceros.

Así mismo, el RCF conlleva para el grupo ciertas ventajas fiscales en relación con los Incentivos fiscales (LIS art.74 y 84). En este sentido, los incentivos fiscales que H1 tuviera pendientes de aplicar y que hubieran sido generados con anterioridad a su integración en el GCF, serán deducibles por el grupo, con el límite que hubiese correspondido a H1 tras la fusión.

De igual modo, cabe destacar que la transmisión de los elementos patrimoniales generadores de los incentivos fiscales mediante fusión no supondrá en caso de optar por el RCF el incumplimiento del requisito de mantenimiento. Tras la fusión, será H5 quien deba cumplir con los requisitos de mantenimiento para poder aplicar los beneficios fiscales.

Respecto a las deducciones en la cuota íntegra pendientes de aplicar a cuya generación hubiese contribuido H1, en virtud del RCF el grupo podrá deducir se las mismas de la cuota íntegra del grupo fiscal en las mismas condiciones que de no haberse realizado la fusión.

6-Cuestiones generales

Para finalizar con los efectos derivados de acogerse al RCF, conviene destacar que en relación con las deducciones de la cuota íntegra se computarán a nivel de grupo, del mismo modo que sucede con la exención del art.21 LIS, a cuyo análisis nos remitimos.

En este sentido, las deducciones que las entidades no puedan aplicar de manera individual por no cumplir con los requisitos podrán aplicarse cuando a nivel grupal se cumplan los requisitos, aunque la entidad generadora no cumpla los requisitos.

Esta situación, solo es favorable, cuando la base imponible del grupo sea superior a la base imponible individual que genere el derecho a la deducción.

El RCF también incide, en la determinación de los pagos fraccionados (LIS art.40). En este sentido, y según las dos modalidades de determinación de los pagos fraccionados, las diferencias más relevantes en caso de optar por el RCF frente al ordinario, quedan detallados a continuación.

Modalidad de la cuota del último período impositivo (LIS art.40.2)

En el primer período impositivo en el que el GCF tribute según el régimen especial, el pago fraccionado se determinará sumando los pagos que hubieran correspondido a cada entidad integrante del grupo en caso de tributar en régimen individual. En este caso, en tanto que el grupo no habría tributado con anterioridad como grupo en el IS todavía no existiría cuota a nivel de grupo. En este sentido:

- En caso de optar por el régimen individual, cada entidad que integra el grupo deberá realizar los pagos fraccionados, sin perjuicio de que la entidad pertenezca a un GCF.
- En caso de optar por el RCF, la cuota del grupo es la que servirá de base para determinar los pagos fraccionados.

Modalidad de la Base Imponible de los tres, nueve y once primeros meses del período impositivo (LIS art.40.3)

- En caso de optar por el régimen individual, cada entidad puede optar o no por determinar los pagos fraccionados por esta modalidad, sin vincular a las demás entidades del grupo. Si alguna de ellas superase la cantidad de 6.000.000 de euros de cifra de negocios en el año anterior, esta modalidad de determinación de pagos fraccionados es obligatoria, pero sin arrastrar al resto de entidades del grupo.
- En caso de optar por el RCF, el grupo opta por aplicar o no este método. Si el importe de la cifra de negocios del año anterior, computado a nivel de grupo, excede de 6.000.000 de euros, esta modalidad se convierte en obligatoria para el grupo.

Por lo tanto, dependerá de la situación concreta, y los resultados del grupo y sus entidades la decisión relativa a acogerse o no al RCF. Sin embargo, *a priori*, optar por este RGF, ofrece más ventajas al Grupo, que el régimen ordinario.

Aún así, se advierte al cliente que el RCF también conlleva una serie de desventajas, entre otras, cabe destacar la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias (excluidas las sanciones) de las entidades que integran el grupo, y que en caso de que existan actuaciones de comprobación o investigación frente a cualquier sociedad del grupo con el conocimiento de la dominante, estas interrumpen el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades del grupo.

V. Cuestiones relativas a PF1, PF2, PF3 y PF4

1-Análisis de la aplicación por 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 (en adelante "LIP"). El cliente ha indicado que 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.

Para la aplicación de la citada exención, el cliente debe cumplir con los requisitos que se exponen a continuación.

En primer lugar, los sujetos pasivos (PF1, PF2, PF3 y PF4) deben ostentar un porcentaje de participación directa igual o superior al 5% del capital de la entidad. Este porcentaje se eleva al 20%, cuando se computa conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado (art.4.8.b LIP). En este sentido, se entiende cumplido el requisito por los socios, individualmente.

A continuación, la LIP exige en su art. 4.8.2.c que alguno de los socios del grupo ejerza efectivamente funciones de dirección en la participada y perciba por ello una retribución que represente más de un 50% del total de sus rendimientos netos (CV 19-2-16) de trabajo y de actividades empresariales y profesionales, sin computar los rendimientos de la actividad empresarial cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante "IP"). Entendemos no cumplido este requisito por no alcanzar el umbral legalmente exigido, PF1 obtiene otros ingresos que superan la cuantía recibida como administrador.

Finalmente, el apartado 4.8.2.a indica que la entidad no puede tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Entendemos cumplido el requisito, pero a falta del cumplimiento del segundo requisito, no se entienden cumplidos los requisitos necesarios para la aplicación de la exención del art.4.8. Dos LIP.

Se adjunta la siguiente tabla a efectos explicativos:

	Exención art.4.8. Dos		
	Porcentaje de participación (1) 4.8.2.b	Funciones de dirección y retribución 4.8.2.c (2)	Entidad participada 4.8.2.a (3)
PF1	SI	SI, pero NO alcanza el 50% de sus rendimientos	SI
PF2	SI	No	
PF3 (Francia)	SI	No	
PF4 (Panamá)	SI	No	

En relación con la situación fiscal de PF3 y PF4, la posible existencia de situaciones de doble imposición internacional exige tener en consideración los tratados y convenios internacionales. Francia y Panamá, que corrijan la misma.

2- Análisis de las donaciones que PF1 pretende realizar

2.1- Donación a PF2 (Granada) su 25% en ALBEDRIO. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.

El impuesto de sucesiones y donaciones (en adelante “ISD”) es un impuesto de carácter estatal, en el que las comunidades autónomas disponen de algunas competencias normativas. En este sentido, la Ley 5/2021 de Andalucía en su art. 36 mejora la reducción establecida en la normativa estatal, y establece para la donación de participaciones una reducción en la Base Imponible del 99% cuando se cumplan los requisitos detallados en la siguiente tabla.

Requisitos deducción Normativa de Andalucía Ley 5/2021	Cumplimiento
PF2 (donatario) esté comprendido en los Grupos I, II y III del artículo 20.2.a) LISyD	SI
Participación de PF1 (donante) sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% del grupo de parentesco formado conjuntamente	SI
PF1 o alguna de las personas del grupo de parentesco, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello remuneración	SI
La entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.	SI

En la medida en que PF2, forma parte del Grupo II y PF1, ostenta más de un 5% del grupo en el que ejerce funciones de dirección percibiendo por ello una remuneración de 40.000 euros, y siendo a actividad principal del Grupo la gestión de participaciones, se cumplen con los requisitos legalmente exigidos. En este sentido, PF2 solo integrará el 1% de la donación recibida en su Base Imponible, al cumplir con los citados requisitos para disfrutar de la exención, siempre y cuando mantenga en su patrimonio las participaciones en la entidad durante los tres años siguientes a la fecha de la donación, salvo fallecimiento.

Así mismo, la Ley 5/2021 establece una bonificación del 99% en su art. 40, dicha bonificación resulta aplicable cuándo el contribuyente esté incluido en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) LISD. Dado que PF2 forma parte del Grupo II, podrá aplicar en su cuota tributaria la bonificación, siempre y cuando a transmisión se formalice en documento público con la entrega simultánea del bien.

Respecto a PF1, el cliente no tributará por la donación realizada, ya que la LIRPF determina que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas de participaciones, que cumplan los requisitos del art.20.6 LISD.

Requisitos art.20.6 LISD	Cumplimiento
PF1 (donante) tenga sesenta y cinco o más años	SI
PF1 deje de ejercer las funciones de dirección y de percibir remuneraciones desde el momento de la transmisión. ⁹	SI
PF2, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.	SI
PF2, no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	SI

Como se observa en la tabla superior los requisitos se entienden cumplidos y por lo tanto, procede aplicar la exención. Sin embargo, en caso de que se dejarán de cumplir los requisitos, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

2.2. Análisis de la donación a PF3 por importe de 500.000 euros para que pueda comprarse una casa en Madrid. Implicaciones fiscales de la operación y asesoramiento sobre alguna alternativa fiscalmente más ventajosa.

En relación con las implicaciones fiscales de esta operación para Para PF1 como donante, cabe destacar que la donación de dinero no tributará por el IRPF, en tanto que la LIRPF determina que no hay ganancia ni pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas de dinero.

Respecto a las implicaciones fiscales para PF3 como donatario, se trata de una donación sujeta al ISD, con independencia de que resida en Francia. Respecto a la normativa aplicable a esta operación, es necesario advertir que desde el 11/07/2021, se reconoce a los contribuyentes no residentes el derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español (LIP disp.adic.4^a).

⁹ No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

Se trata de un punto no exento de polémica, y especialmente para responder acerca de si se cumplen los requisitos normativos para tener bonificación del 99% o del 100% en la Comunidad de Madrid, la Dirección General de Tributos ha indicado que será el lugar donde más tiempo se ha encontrado el dinero en los últimos cinco años (V0418-20).

De igual modo, cabe destacar que esta norma es aplicable tanto a contribuyente sujetos por obligación real como sujetos por obligación personal (DGT CV 27-9-16).

Finalmente, cabe advertir que la aplicación a PF3 de la normativa propia de una Comunidad Autónoma constituye un derecho y no una obligación, y, como tal, constituye una opción para PF3. De manera que, se procede a analizar ambas opciones, con la finalidad de elegir aquella que resulte fiscalmente más ventajosa para PF3.

Opción A – Normativa Comunidad Autónoma de Madrid

En caso de que el cliente opte por la aplicación de la normativa autonómica, resulta aplicable toda la normativa aprobada por la misma, de manera que no es posible aplicar de dicha normativa exclusivamente los preceptos más favorables y no aplicar los desfavorables (DGT CV 1-7-16).

Tras la aclaración previa, se procede a analizar las implicaciones fiscales en caso de optar por la aplicación de la normativa autonómica. En este sentido, la donación gozaría de una bonificación del 99% de la cuota tributaria, siempre que se documente la donación en documento público (art.25 DL 1/2010)¹⁰, de manera que PF3 solo tendría que ingresar el 1% de la cuota tributaria.

De igual manera, la Comunidad de Madrid establece para este tipo de donaciones una reducción en la BI del 100% con un límite de 250.000 euros¹¹, (art.22 DL 1/2010). Siempre y cuando se cumplan los requisitos legalmente establecidos, que se detallan a continuación.

Requisitos reducción 100%	Cumplimiento
Que se formalice en documento público, donde debe manifestarse el destino de las cantidades donadas.	SI
Se realice en a favor del cónyuge, hijos, nietos (Grupo I y II) de PF1	SI

¹⁰ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (en adelante DL 1/2010)

¹¹ A efectos de la aplicación del límite (250.000 €) se computarán todas las donaciones efectuadas por el mismo donante a favor del mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo, siempre que se destinen a los fines indicados, de forma que no podrá superarse el límite de reducción establecido por el conjunto de todas las donaciones computables.

El importe de lo donado se destine por el donatario en el <u>plazo de un año desde la donación, a la adquisición de vivienda habitual</u> ¹²	SI
---	----

En tanto que PF3 es hijo del PF1, y consecuentemente parte del Grupo II, podrá beneficiarse de esta reducción siempre y cuando formalice la donación en documento público, en el que indique el destino de las cantidades donadas, y que efectivamente destine el importe a la adquisición de su vivienda habitual en un plazo no superior a un año.

En el caso, de que las cantidades donadas no llegasen a destinarse a los fines indicados en el plazo establecido, PF3 deberá presentar, en el plazo de un mes, una autoliquidación complementaria sin aplicación de la reducción incluyendo los correspondientes intereses de demora.

Opción B – Normativa Estatal

En relación con la regulación ofrecida por la normativa estatal respecto a esta donación, simplemente se procede a indicar que no dispone de ninguna bonificación, ni deducción específica. De manera que, la Base Liquidable coincidirá, en todo caso, con la Base Imponible (LISD art.20.5).

Por lo tanto, concluimos que la alternativa más ventajosa para PF3 sería optar por la normativa de la Comunidad de Madrid.

2.3. Análisis de la donación a PF4 (Panamá) de una vivienda habitual y un piso en Almuñécar que PF1 tiene en su propiedad desde 1981. Las implicaciones fiscales de la operación se detallan a continuación.

En relación con las implicaciones fiscales que dicha donación tiene para PF1 como donatario, se advierte que PF1 tendrá que tributar por la ganancia obtenida como consecuencia de las donaciones efectuadas, en tanto que se trata de una alteración patrimonial sujeta al IRPF. Dicha ganancia se determinará por la diferencia entre el Valor de Adquisición y el Valor de Transmisión, de cada uno de los inmuebles.

En caso de que alguna de las donaciones generase una pérdida patrimonial no se computará como tal a efectos de determinar la Base Imponible de PF1 en su IRPF (LIRPF art. 33.5).

Igualmente, se advierte al cliente que no resulta aplicable la exención por reinversión del artículo 38.1 LIRPF a la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de su vivienda (CV1888-17).

¹² De acuerdo con la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, LIRPF.

Respecto a las implicaciones fiscales de la donación para PF4 como donatario, PF4 tendrá que tributar por las donaciones recibidas en el ISD. En tanto que PF4 es un no residente, como hemos mencionado en el apartado anterior, podrá optar por la aplicación de la normativa estatal o la autonómica a estas transmisiones. A estos efectos, se procede a analizar ambas opciones, con la finalidad de elegir aquella que resulte fiscalmente más ventajosa para PF4.

Opción A- Normativa Autonómica

En relación con la donación de la vivienda habitual situada en Madrid, la normativa autonómica establece, por un lado, una bonificación del 99% en la cuota tributaria, al ser PF4 descendiente del Grupo I (art.25 DL 1/2010). Esto supone que PF4 sólo tendrán que ingresar el 1% de la cuota tributaria, siendo necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se documente en documento público.

Así mismo, la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, establece una reducción del 100% de la cuota tributaria de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siempre que el valor real del inmueble adquirido sea igual o inferior a 250.000 euros (art.30 bis de la Ley 6/2018).

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

En relación con la donación del inmueble situado en Almuñécar, la normativa de Andalucía establece una bonificación del 99% en la cuota tributaria. Al ser PF4 del Grupo I, se le aplicará la citada bonificación siempre se formalice la donación en documento público con la entrega simultánea del bien (art.40 Ley 5/2021).

Opción B- Normativa Estatal

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante “LISD”) no contempla ninguna bonificación ni reducción específica para esta donación. De manera que la Base Liquidable coincidirá, en todo caso, con la Base Imponible (LISD art.20.5). Cabe destacar en relación con esta operación que la LIP contempla una exención por Vivienda habitual hasta un importe máximo de 300.000 euros.

Por lo tanto, se concluye que la opción más ventajosa para PF4 es optar por la normativa de la Comunidad de Madrid y la normativa autonómica de Andalucía, respectivamente.

En la medida en que se han realizado dos donaciones procede analizar la **acumulación de donaciones** (LISD art.30.1). En este sentido, y de acuerdo con la LISD todas las donaciones

otorgadas por PF1 a PF4, dentro del plazo de tres años, desde la fecha de cada una, se consideran como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del ISD.

Si la donación de cada inmueble se hiciera de manera separada, habrá que sumar el valor del primer inmueble donado al valor de la segunda donación que se está liquidando, tomándose como valor el valor comprobado realizado, aunque este haya variado en el momento de realizar la acumulación.

Para determinar la cuota tributaria se aplicará a la Base Liquidable de la última adquisición el tipo medio correspondiente a la Base Liquidable teórica del total de las donaciones, esto es, la suma de la Base Liquidable de la primera donación y la de la actual.

La acumulación solo producirá efectos en la última donación, pues las donaciones previas solo se tienen en cuenta para el cálculo del tipo medio aplicable en la última donación, sin que quede afectada la previa tributación por las donaciones anteriores ni se descuenten dichas cuotas en la liquidación de la última donación. Cabe destacar que en este caso, no resulta aplicable el régimen de deducción de cuotas recogido en el Real Decreto 1629/1991, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante “RISD”) art.60 y 61 (TEAC 6-10-10).

En tanto que el objeto de la donación son inmuebles, se procede a analizar las implicaciones fiscales en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de ambas operaciones. En sentido, la transmisión de ambos inmuebles queda sujeta al IVTNU del municipio donde se encuentre situado cada uno de ellos.

	Madrid	Almuñécar
Tipo de transmisión	Inter vivos	Inter vivos
Coefficiente	0,45 (Tabla 1 ¹³)	0,45 (Tabla 2 ¹⁴)
Bonificación	No hay	No hay

En relación con el **cálculo de la plusvalía**, el Real Decreto-ley 26/2021, establece dos nuevas fórmulas de cálculo de la plusvalía municipal, quedando a elección del cliente utilizar una u otra.

El sistema o método objetivo, mantiene el valor catastral asignado para el cálculo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles como referencia, pero modifica los porcentajes a aplicar. Así, la Base Imponible se obtiene multiplicando el valor catastral del terreno por el coeficiente determinado por el ayuntamiento de Madrid y Almuñécar (en ambos 0,45%). Posteriormente, se aplica el gravamen determinado por el Ayuntamiento (29% para la vivienda de Madrid y 26% para la vivienda situada en Almuñécar) para obtener la cuota tributaria.

¹³ La tabla se recoge en el anexo

¹⁴ La tabla se recoge en el anexo

El sistema real o plusvalía real, se obtiene mediante la resta del precio de venta o traspaso al precio de compra o transmisión. En este sentido, la BI será el resultado de multiplicar la diferencia por el porcentaje de valor catastral del suelo. Finalmente, la cuota tributaria se obtiene aplicando el gravamen determinado por el Ayuntamiento (29% para la vivienda de Madrid y 26% para la vivienda situada en Almuñécar).

Se optará por aquella opción fiscalmente más ventajosa, una vez se dispongan de los datos relativos a la transmisión.

En el caso, en que no hubiera un incremento, sino una pérdida de valor con la venta, el TC ha prohibido que se cobre la plusvalía. Lo mismo sucedería, en caso de que el importe del impuesto supere el beneficio de la venta del inmueble.

En relación con la ganancia patrimonial generada entre la fecha de compra de los inmuebles (1981) y el 19 de enero de 2006, podrá ser objeto de reducción por aplicación de los correspondientes porcentajes reductores o de abatimiento del régimen transitorio noveno de LIRPF.

Es necesario advertir que la aplicación de la disposición ha de realizarse de forma independiente para cada una de las transmisiones realizadas, y, en ningún caso aplica a las pérdidas patrimoniales ni a la parte de la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión.

Para la aplicación de la reducción es necesario que las ganancias patrimoniales procedan de transmisiones, onerosas o lucrativas, de bienes o derechos o bien de la extinción de derechos, que el bien o derecho haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994 y no esté afecto a una actividad económica. Finalmente, la normativa aplicable a nuestro caso, exige que el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen transitorio, transmitidos desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial, no haya superado 400.000 euros.

Se procederá a la determinación de la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad y a partir del 20 de enero de 2006 se efectúa conforme a la ganancia patrimonial desde la fecha de adquisición, y los citados periodos, respecto al número total de días que dicho elemento hubiera permanecido en el patrimonio de PF1.

Calculado el período de permanencia anterior a 31 de diciembre de 1996, se tomarán el número de años redondeado por exceso desde fecha de adquisición, se calcula también el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial (sin incluir el valor de este último).

En caso de que el valor de transmisión superior a 400.000 **no se practicará reducción alguna**, en caso de que el valor de transmisión inferior a 400.000 **se sumará dicho valor y el valor de transmisión del elemento patrimonial**. Si la citada suma es inferior a 400.000 euros, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el

importe resultante de aplicar los porcentajes, por cada año de permanencia en el patrimonio del contribuyente desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996 que exceda de dos. Por el contrario, si la suma es superior a 400.000 euros se practicará la reducción a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión del elemento patrimonial que no supere 400.000 euros.

En relación con los bienes inmuebles la normativa del IRPF determina que la reducción aplicable es el 11,11% por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996.

3- 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?

En caso de que PF1, falleciera con anterioridad a efectuar las donaciones, nos encontraríamos ante una sucesión mortis causa. Las principales implicaciones fiscales para PF1 en caso de que esto sucediese serían por un lado que efectos del Impuesto de Patrimonio el fallecimiento de PF1 determinaría que el IP no se devengue en ese ejercicio, sino que el caudal relicto se gravare como parte del patrimonio de los herederos, pero no de PF1 (LIP art.29). Por otro lado, en relación con la declaración en el IRPF, PF1 no tributaría por la pérdida o ganancia patrimonial derivada de las donaciones mortis causa (LIRPF art. 33.b).

3.1- Donación a PF2 su 25% en ALBEDRIO

Las implicaciones fiscales de esta operación en PF2 como donatario, conllevan que PF2 tribute por el ISD. En este sentido, a la transmisión objeto de análisis se le aplicará la normativa del lugar donde residía PF1, esto es la Comunidad de Madrid (DLeg Madrid 1/2010 art.21, 22 y disp.trans.1ª). Esta normativa establece para la donación analizada, por un lado, una *reducción personal* que se aplicará a la BI de PF2, de acuerdo con la normativa de la Comunidad de Madrid para el Grupo II, al que pertenece PF2, la reducción es de 16.000 euros. Por otro lado, la citada normativa establece una *reducción por la adquisición de participaciones*. Sin embargo, esta reducción no es aplicable, ya que no se cumplen los requisitos establecidos en el art.4.8 LIP necesarios para esta reducción.

En relación con las implicaciones fiscales de PF1, como donante, simplemente hay que indicar que esta transmisión no tributa por el IRPF (art. 33.b) LIRPF).

3.2- Donación a PF3 500.000 euros para la compra de una casa en Madrid. Implicaciones fiscales de la operación y asesoramiento sobre alguna alternativa fiscalmente más ventajosa

En relación con esta operación, y sus implicaciones fiscales, se indica que PF3 tributa por el ISD, pudiendo elegir entre acogerse a la normativa estatal o la normativa de la Comunidad de Madrid, por los mismos motivos que hemos comentado con anterioridad. Igualmente, es

conveniente destacar que Francia tiene suscrito un Convenio para evitar la doble imposición específicos sobre herencias.

Opción A- Normativa Comunidad Autónoma de Madrid

La normativa autonómica establece para las adquisiciones mortis causa, mejoras sobre las *reducciones personales* del Estado, por lo que a PF3 se le aplicaría una reducción en la BI de 16.000 euros al ser parte del grupo II de parentesco. De igual modo, resulta aplicable la bonificación del 99 % de la cuota del ISD, al ser PF3 descendiente del Grupo II. Esto supone que sólo tendrán que ingresar el 1% de la cuota tributaria.

Para la aplicación de esta bonificación es necesario que la donación se documente en documento público, y que se aporte la debida justificación del origen de los fondos, al ser la donación en metálico.

Así mismo, la normativa de la Comunidad de Madrid establece una reducción del 100% de la donación recibida con el límite máximo de 250.000 €, siempre que el importe de lo donado se destine por PF3, en el plazo de un año desde la donación, a la adquisición de la vivienda habitual. El documento público en el que se formalice la donación deberá manifestar el destino de las cantidades donadas.

En el caso, de que las cantidades donadas no llegasen a destinarse a los fines indicados en el plazo establecido, PF3 deberá presentar, en el plazo de un mes, una autoliquidación complementaria sin aplicación de la reducción incluyendo los correspondientes intereses de demora.

Opción B- Normativa estatal

En relación con las implicaciones fiscales de la donación objeto de análisis, simplemente se informa al cliente que la *reducción personal* estatal para PF3 en su BI, como parte del Grupo II es, de 15.956,87 euros, y que la normativa estatal *no contempla ninguna reducción específica para esta operación*.

Tras el análisis efectuado se concluye que la opción más ventajosa para PF3 es optar por la normativa de la Comunidad de Madrid.

3.3- Donación a PF4 (Panamá) de la vivienda habitual y un piso en Almuñécar que PF1 tiene en su propiedad desde 1981. Las implicaciones fiscales de la operación son las siguientes.

En relación con la situación de PF4, este tributará por el ISD, pudiendo elegir entre acogerse a la normativa estatal o a la normativa autonómica de Madrid, para la donación del inmueble

situado en Madrid y el inmueble situado en Almuñécar. De igual modo, tributará por el IVTNU en Andalucía y Madrid, por cada una de las viviendas.

Opción A- Normativa autonómica de Madrid para la vivienda habitual situada en Madrid

La normativa de la Comunidad de Madrid establece en relación con la *reducción personal*, una mejora que sustituye a la estatal, y que supone para PF4 como parte del Grupo I, una reducción en la BI de 16.000 euros, más 4.000 euros por el año restante a alcanzar 21. Por lo tanto, la reducción final de la BI sería de 20.000 euros. Respecto a la *reducción relativa a la vivienda habitual* del causante, esto es PF1, se regula en los mismos términos que la normativa estatal, con la particularidad de que, en este caso, el límite de la reducción es de 123.000 euros y el período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del causahabiente se fija en 5 años.

Es necesario destacar que, en caso de incumplimiento del requisito de permanencia, procede el pago de la parte dejada de ingresar.

Opción B- Normativa estatal

En relación con la *reducción personal* para PF4, la reducción establecida en la normativa estatal es de 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por el año restante a alcanzar 21. Respecto a la *reducción por vivienda habitual* de acuerdo con la normativa estatal, (LISD art.20.2) PF4 aplica una reducción en la Base Imponible del 95% del valor que corresponda a la vivienda habitual¹⁵ de PF1, con un límite máximo de reducción, de 122.606,47 euros, siempre y cuando la adquisición se mantenga durante un plazo de diez años siguientes al fallecimiento de PF1, salvo que PF4 falleciera. Conviene destacar que esta última reducción es compatible con la de parentesco y adquisición de empresa familiar y no se exige que el destino sea la vivienda habitual del causahabiente. En caso de incumplimiento habrá que presentar la liquidación complementaria, junto con los intereses de demora que procedan.

Respecto a la donación de una segunda vivienda, como la de Almuñécar, la normativa estatal tampoco establece *ninguna reducción especial*.

De acuerdo con el análisis expuesto, la opción que resulta más ventajosa para PF4 es optar por la normativa de la Comunidad de Madrid.

¹⁵ A efectos de determinar el valor de la vivienda, se deben deducir las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua o temporal que disminuyan su valor, así como la parte proporcional de deudas y gastos generales que formen parte del caudal relicto.

En tanto que el objeto de la donación son inmuebles, se procede a analizar las implicaciones fiscales en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de ambas operaciones. En sentido, la transmisión de ambos inmuebles queda sujeta al IVTNU del municipio donde se encuentre situado cada uno de ellos. Al igual que en el supuesto de la donación inter vivos, la transmisión de ambos inmuebles queda sujeta al impuesto de incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana, del municipio donde se encuentre situado cada uno de ellos.

	Madrid	Almuñécar
Tipo de transmisión	Mortis causa	Mortis causa
Coefficiente	0,45 (Tabla 1 ¹⁶)	0,45 (Tabla 2 ¹⁷)
Bonificación	a) 95% si el valor catastral del suelo es inferior o igual a 60.000 euros. b) 85 % si el valor catastral del suelo <60.000 euros y > 100.000 euros. c) 70 % si el valor catastral del suelo <100.000 euros y > 138.000 euros. d) 40 % si el valor catastral del suelo > 138.000 euros.	50%

En relación con el resto de las cuestiones relativas al IVTNU, nos remitimos al apartado 2.2. Del mismo modo, nos remitimos al citado apartado en lo relativo a la reducción por la disposición transitoria novena de la LIRPF.

4- Implicaciones fiscales si PF1 falleciera al año siguiente de haber realizado las donaciones

Por un lado, existiría un *Riesgo de adición*, si no se incluyen los bienes donados el año anterior al fallecimiento. En este sentido, de acuerdo con LISD se presume que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hayan pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento. Para desvirtuar esta presunción hay que justificar suficientemente que en el caudal figuran incluidos, con valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos.

La adición de bienes por parte de la Administración Tributaria se realizará con previo trámite de audiencia a PF2, PF3 y PF4, y afecta a todos en la misma proporción en que sean herederos, salvo que se acredite fehacientemente la transmisión a un heredero, en cuyo caso se adjudica solo a esa persona que a efectos fiscales sea heredero.

¹⁶ La tabla se encuentra en el Anexo.

¹⁷ La tabla se encuentra en el Anexo.

Se trata de un aspecto de derecho civil, en el que entra en juego la colación de bienes, de manera que en la BI del ISD de PF2, PF3 y PF4 (herederos colacionados), estará constituida por su porción individual por los bienes y derechos que adquieren mortis causa, junto con las posibles adiciones y acumulaciones de donaciones que procedan de acuerdo con la normativa del ISD, con independencia de su carácter colacionable o no.

Por lo tanto, respecto aquellos bienes que PF1 hubiera donado un año antes de su fallecimiento a PF2, PF3 y PF4, pero que si figuren en la última declaración del IP de PF1, la Administración Tributaria puede requerir a PF2, PF3 y PF4 su conformidad con la adición de los bienes donados al caudal hereditario.

Dado que, por dichas donaciones PF1 no recibió dinero ni bienes, la Administración Tributaria procederá a incrementar la BI de cada uno de los donatarios, con el valor de los bienes donados a cada uno de ellos.

Por otro lado, el fallecimiento de PF1 conllevaría una *acumulación de donaciones*. En este sentido, Se acumularán a la sucesión las donaciones inter vivos realizadas los 4 años anteriores al fallecimiento de PF1 en favor de PF2, PF3, PF4 (LISD art.30.2; RISD art.61). En este sentido, se consideran una misma transmisión, y por tanto, obteniendo como resultado lo siguiente:

- Para PF2, su BI final estará compuesta por la BI de la donación mortis causa + la BI de la donación del 25% ALBEDRIO.
- Para PF3, su BI final estará compuesta por la BI de la donación mortis causa + la BI de la donación de 500.000 euros.
- Para PF4, su BI final estará compuesta por la BI de la donación mortis causa + la BI de la donación del inmueble situado en Madrid + la BI de la donación del inmueble situado en Almuñécar.

En este sentido, la cuota tributaria será el resultado de aplicar a la Base Liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la Base Liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas. Es necesario destacar que en caso de acumulación, es deducible la parte correspondiente a aplicar al valor comprobado en su día el tipo medio efectivo de gravamen que corresponda a la sucesión conforme al artículo 46.b) del RISD.

5-Régimen tributario aplicable a PF3 en caso de solicitar en su empresa francesa teletrabajar desde España durante todo el año 2023 para volver a residir con su padre en Madrid. Viajando a Francia 1 semana al mes, y pasando el resto del tiempo desde España. En Francia, conforme a su normativa, seguirá considerándose residente fiscal. Finalmente se realiza una aclaración sobre la residencia fiscal de PF3 y dónde y cómo debe presentar impuestos PF3 en 2023.

De acuerdo con el art.9 LIRPF, PF3 será considerado contribuyente del IRPF en España, en la medida en que PF3 va a permanecer en España más de 183 días, durante el año natural, las rentas que obtenga a nivel mundial tributarán por IRPF en España.

Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Dado que PF3 es residente fiscal en España, según la normativa española, y al mismo tiempo en Francia, de acuerdo con su legislación interna, se produce un conflicto de doble residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resuelve por el Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio¹⁸.

De acuerdo con el convenio, PF3 será considerado 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)*. En este sentido, tras la donación de la vivienda situada en Madrid, salvo que PF3 dispusiera en Francia de una vivienda permanente, se le considerará residente fiscal español.

Respecto a los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Francia, el Convenio (art.15) establece la potestad compartida entre Francia y España para gravar esas rentas. Por un lado España como Estado de residencia, y por otro lado, Francia como Estado en el que se realiza el trabajo ya que, al ejercer el empleo en Francia, dicho estado podrá gravar las rentas derivadas de ese trabajo (art.15.2).

Respecto a los rendimientos percibidos por el teletrabajo realizado en España, hay que tener en cuenta lo establecido en el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE que establece que el *“trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado”*.

De manera que, **España, como país de residencia de PF4, elimina la doble imposición** (artículo 24.1), y en tanto que PF4 teletrabaje desde su domicilio privado en España, aun siendo los frutos de dicho trabajo para una empresa francesa, en tanto que el empleo se ejerza en España dichas rentas solamente tributarán en España (criterio DGT CV 0194-21).

En caso, de que PF4 finalmente, resultase ser residente fiscal en Francia, en relación con los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Francia, en la medida en que el trabajo no se desarrolla en España, la renta del trabajo no se considera obtenida en España y dicha renta no estará sujeta a tributación en España por el IRNR.

¹⁸ Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995.

Respecto a los rendimientos percibidos por el teletrabajo realizado en España “en remoto” desde su domicilio, puesto que se derivan de una actividad personal desarrollada en territorio español, se establece la misma potestad de gravamen compartida, que en el supuesto anterior, Francia como Estado de residencia y España como Estado en el que se realiza el trabajo ya que, al realizar el teletrabajo en España, España podrá gravar las rentas derivadas de ese trabajo.

En el caso de que las rentas del trabajo señaladas tributen tanto en España como en Francia, será **Francia, como país de residencia deberá eliminar la doble imposición.**

VII. Conclusión General

En el análisis realizado se ha permitido al cliente conocer aquellas alternativas fiscalmente más beneficiosas en relación con las operaciones propuestas. En este sentido, cabe destacar las ventajas que el régimen de consolidación fiscal podría ofrecer al cliente, en caso de que finalmente se optará por el mismo. De igual modo, dado que no se disponía de toda la información necesaria para realizar un análisis mas detallado, se procederá al mismo cuando se disponga de la misma. En relación con las implicaciones fiscales de los socios del Grupo, simplemente hay que destacar que para los no residentes es aconsejable optar por la normativa autonómica, como hemos comentado a lo largo del informe.

VI. ANEXOS

Tabla 1- Coeficientes Municipio de Madrid¹⁹

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

Tabla 2- Coeficientes Municipio de Almuñécar²⁰

Periodo de generación	Coefficiente RD-Ley 26/2021
Inferior a 1 año	0,14
1 año	0,13
2 años	0,15
3 años	0,16
4 años	0,17
5 años	0,17
6 años	0,16
7 años	0,12
8 años	0,10
9 años	0,09
10 años	0,08
11 años	0,08
12 años	0,08
13 años	0,08
14 años	0,10
15 años	0,12
16 años	0,16
17 años	0,20
18 años	0,26
19 años	0,36
Igual o superior a 20 años	0,45

¹⁹ Ordenanza 8/2022, de 31 de mayo de 2022, por la que se modifica la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

²⁰ Modificación de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de 25 de mayo de 2022, del Ayuntamiento de Almuñécar.