



10-1-2022

# Caso práctico para el Trabajo Fin de Máster

Especialidad Derecho de la Tributación



Belén Higuera Campos

UNIVERSIDAD PONTIFICIA DE COMILLAS- ICADE

## Índice

<b>1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y POSIBLE CONSTITUCIÓN DE UNA HOLDING.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. TRIBUTACIÓN DE DON ABEL EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....</b>	<b>4</b>
1.1.1. <i>Bienes líquidos</i> .....	4
1.1.2. <i>Bienes mobiliarios</i> .....	4
1.1.3. <i>Bienes inmuebles</i> .....	6
<b>1.2. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN EL CASO DE CONSTITUIR UNA HOLDING.....</b>	<b>8</b>
<b>2. IMPUESTO SOBRE DONACIONES .....</b>	<b>10</b>
<b>2.1 TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES DE LAS SOCIEDADES A.1., D.1., C.1., C.2. Y D.3. ....</b>	<b>10</b>
2.1.1 <i>Donación directa de las entidades A, D y C a los hijos de Don Abel</i> .....	10
2.1.2 <i>Transmisión de la titularidad de las participaciones a Don Abel y posterior donación a los hijos</i> .....	11
<b>2.2 DONACIÓN A TRAVÉS DE LA SOCIEDAD HOLDING .....</b>	<b>13</b>
2.2.1 <i>Donación de las participaciones de la holding a los hijos</i> .....	14
2.2.2 <i>Donación de las participaciones de las sociedades A, C y D</i> .....	14
<b>2.3 VENTA DE LAS PARTICIPACIONES A LOS HIJOS .....</b>	<b>15</b>
<b>3 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (BIENES INMUEBLES) .....</b>	<b>16</b>
<b>3.1 DONACIÓN.....</b>	<b>16</b>
3.1.1 <i>Donatarios</i> .....	16
3.1.2 <i>Donantes</i> .....	17
<b>3.2 SUCESIÓN.....</b>	<b>18</b>
3.2.1 <i>Herederos</i> .....	18
<b>3.3 COMPARATIVA Y CONCLUSIÓN .....</b>	<b>20</b>
<b>4 IRPF DE DON JUAN .....</b>	<b>21</b>
<b>4.1 SUELDO BASE DE 95.000 EUROS Y 15% DE RETRIBUCIÓN VARIABLE .....</b>	<b>21</b>
<b>4.2 SEGURO MÉDICO ABONADO POR LA EMPRESA.....</b>	<b>21</b>
<b>4.3 GASTOS DE REPRESENTACIÓN .....</b>	<b>21</b>
<b>4.4 PLUS DE MEJOR DESEMPEÑO.....</b>	<b>21</b>
<b>4.5 PREMIO POR ANTIGÜEDAD.....</b>	<b>22</b>
<b>4.6 PLAN DE PENSIONES.....</b>	<b>22</b>
<b>4.7 SEGURIDAD SOCIAL .....</b>	<b>22</b>
<b>4.8 COCHE.....</b>	<b>23</b>
<b>4.9 OTROS.....</b>	<b>23</b>
<b>4.10 BASE IMPONIBLE.....</b>	<b>23</b>
<b>5 TRIBUTACIÓN DEL PREMIO DE LOTERÍAS Y APUESTAS DEL ESTADO .....</b>	<b>24</b>
<b>6 TRIBUTACIÓN DE LA COMPRA DE ACCIONES.....</b>	<b>26</b>

<b>7</b>	<b>TRIBUTACIÓN DE LA COMPRA DE LA SOCIEDAD DE TRANSPORTE ESPAÑOLA .....</b>	<b>28</b>
7.1	DEVENGO DE IMPOSICIÓN.....	28
7.1.1	<i>Transmitente</i> .....	28
7.1.2	<i>Adquirente</i> .....	32
7.2	GRUPO DE CONSOLIDACIÓN.....	32
<b>8</b>	<b>ESTRUCTURA DE FINANCIACIÓN: DEUDA.....</b>	<b>37</b>
8.1	LIMITACIONES A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS EN CASO DE TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL: .....	37
8.1.1	<i>Adquisición sin fusión con la entidad adquirida</i> .....	37
8.1.2	<i>Adquisición con fusión con la entidad adquirida</i> .....	38
8.2	LIMITACIONES A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS EN CASO DE TRIBUTACIÓN EN RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN: .....	39
<b>9</b>	<b>TRIBUTACIÓN DE LOS DIVIDENDOS QUE RECIBE LA SOCIEDAD D DE SUS FILIALES EXTRANJERAS.....</b>	<b>42</b>
9.1	PLANTEAMIENTO DE LAS RETENCIONES:.....	42
9.1.1	<i>Retenciones practicadas en Italia</i> .....	42
9.1.2	<i>Retenciones practicadas en Estados Unidos</i> .....	43
9.2.	TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS EN ESPAÑA: .....	43
9.2.1	<i>Método de exención (Artículo 21 LIS)</i> .....	43
9.2.2	<i>Método de imputación (Artículo 32 LIS)</i> .....	46
9.3	TRATAMIENTO DE LA VENTA DE LA FILIAL ESTADOUNIDENSE.....	46
9.3.1	<i>Entidad transmitida considerada entidad patrimonial</i> .....	47
<b>10</b>	<b>PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y CONSOLIDACIÓN FISCAL .....</b>	<b>50</b>
10.1	VENTAS ENTRE COMPAÑÍAS VINCULADAS A PRECIOS DIFERENTES DE LOS DE MERCADO .....	50
10.1.1	<i>Obligaciones en materia de operaciones vinculadas</i> .....	50
10.2	ANÁLISIS SOBRE EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL .....	51
10.2.1	<i>Beneficios</i> .....	52
10.3	RIESGOS POR NO OPERAR A VALOR DE MERCADO.....	53
<b>11</b>	<b>TRIBUTACIÓN DE LA COMPRAVENTA DEL INMUEBLE CON DOS PLAZAS DE GARAJE .....</b>	<b>54</b>
11.1	IMPLICACIONES FISCALES COMO CONSECUENCIA DE LA COMPRAVENTA EN SEDE DE LA SOCIEDAD A.....	54
11.1.1	<i>IVA</i> .....	54
11.1.2	<i>TPO</i> .....	55
11.2	IMPLICACIONES FISCALES DE LA GARANTÍA HIPOTECARIA.....	56
<b>12</b>	<b>TRIBUTACIÓN DE LA OPERACIÓN DE FUSIÓN.....</b>	<b>57</b>
12.2	SI SE RENUNCIA A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN LA TRIBUTACIÓN SERÍA: .....	57
12.2.1	<i>Impuesto sobre Sociedades:</i> .....	57
12.2.2	<i>IVA:</i> .....	58

12.2.3	<i>ITP y AJD:</i> .....	58
12.2.4	<i>IIVTNU:</i> .....	59
12.3	<b>SI SE ACOGE AL RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES DE LA LIS:</b> .....	61
12.3.1	<i>Impuesto sobre Sociedades:</i> .....	61
12.3.2	<i>IVA:</i> .....	61
12.3.3	<i>ITP y AJD:</i> .....	61
12.3.4	<i>IIVTNU:</i> .....	61
12.4	<b>RIESGOS EN LA APLICACIÓN DE BINS DERIVADOS DE LA OPERACIÓN DE FUSIÓN</b> .....	62
12.4.1	<i>Si las BINS son de la absorbida y se declara que no hay MEV</i> .....	63

## **1. Impuesto sobre el Patrimonio y posible constitución de una holding.**

Se analizarán detalladamente ambas opciones bajo la perspectiva del Impuesto sobre el Patrimonio.

### **1.1. Tributación de Don Abel en el Impuesto sobre el Patrimonio**

El impuesto sobre patrimonio grava el patrimonio del que sean titulares las personas físicas a 31 de diciembre de cada año. El Estado tienen la titularidad de todas las competencias del impuesto, con la salvedad de que son las Comunidades Autónomas<sup>1</sup> quienes gestionan el rendimiento que el impuesto produce en su territorio. Abel, al ser residente habitual en Málaga, es sujeto pasivo del Impuesto sobre Patrimonio en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

La base imponible del impuesto está formada por los bienes y derechos con contenido económico de los que sea titular Abel, teniendo en cuenta también las cargas o deberes que puedan disminuir el valor de estos. Dependiendo del tipo de bien o derecho, la Ley establece ciertas especialidades:

#### **1.1.1. Bienes líquidos**

Con la información de la que disponemos solo sabemos que Don Abel recibe por actividades de gestión de algunas sociedades la cantidad de 410.000 euros<sup>2</sup>. Al estar casado en régimen de gananciales<sup>3</sup> son de titularidad compartida al 50% con Doña Cristina, por lo que a efectos de este impuesto como bienes líquidos solo consideramos a Don Abel titular de 205.000 euros.

#### **1.1.2. Bienes mobiliarios**

Don Abel es titular de acciones de varias sociedades que han de tributar en el impuesto sobre el patrimonio<sup>4</sup>. En este supuesto debemos analizar la exención planteada por la LIP para los casos de empresa familiar.<sup>5</sup>

La LIP eximen de tributación a la acciones o participaciones que cumplan con los siguientes requisitos:

---

<sup>1</sup> También el Estado les puede ceder competencias relativas a bonificaciones, el mínimo exento o la tarifa del impuesto.

<sup>2</sup> Desconocemos qué ha hecho con la retribución, por lo que asumimos que no lo ha gastado.

<sup>3</sup> Artículo 1347.1 del Código Civil

<sup>4</sup> Artículos 15 y 16 LIP

<sup>5</sup> Artículo 4.Ocho.Dos LIP

- La entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio inmobiliario o mobiliario <sup>6</sup>
- El sujeto pasivo, Don Abel, participe en al menos un 5% de la entidad de manera individual, o en un 20% de manera conjunta con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado.
- Que Don Abel ejerza funciones de dirección en la entidad y la retribución represente al menos el 50% de sus ingresos por rendimientos del trabajo, actividad profesional o empresariales.

Respecto al primer requisito, no tenemos información suficiente sobre las características de las entidades por lo que asumimos que no se trata de entidades patrimoniales dado que sus activos se encuentran afectos a la actividad empresarial <sup>7</sup>de manera que se cumple el requisito.

Don Abel cumple con el segundo requisito dado que es titular de más de un 5% en todas las sociedades en las que participa. Don Abel cumple tanto el requisito individual del 5%, como el

---

<sup>6</sup> Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

[...] A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1º No se computarán los valores siguientes:

- *Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.*
- *Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.*
- *Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*
- *Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.*

<sup>7</sup> Las participaciones estarán exentas en el porcentaje de los activos que estén afectos a la actividad empresarial, de manera que si solo el 60% de los activos se encuentran afectos a la actividad empresarial, la exención será del 60%. (artículo 4.Ocho.Dos LIP)

requisito de manera conjunta con Doña Cristina, puesto que juntos poseen al menos un 20% de todas las sociedades en las que participan.

Con los datos de los que disponemos podemos afirmar que Don Abel también cumple con el tercer requisito, dado que las retribuciones que recibe de las entidades<sup>8</sup> en las que participa por sus actividades de gestión<sup>9</sup> superan el 50% de sus ingresos en calidad de rendimientos del trabajo, empresariales o de actividades profesionales. Este requisito solo es necesario que lo cumplan un miembro de la familia para que se de por cumplido para el resto.

En base a la información que disponemos, podemos afirmar que las participaciones en las entidades A, B, C y D quedarían exentas de tributación en el IP en virtud de la exención por empresa familiar.

### 1.1.3. Bienes inmuebles

Don Abel es propietario de dos inmuebles: uno en Málaga y otro en Madrid. El IP en su artículo 10 regula de manera específica qué valor del inmueble es el que debemos utilizar a efectos del impuesto, debiendo seleccionar el valor más alto de entre el valor catastral, el valor de comprobación y el valor de adquisición. Los valores que utilizaremos serán:

- Inmueble de Madrid: dentro de los valores que tenemos del inmueble de Madrid, el valor más alto sería el valor de adquisición: 580.000 euros. Don Abel, nada más adquirir la vivienda realizó una reforma valorada en 50.000 euros por lo que debemos analizar si catalogar o no la reforma como una mejora. Si la reforma se trata de una mejora aumentaría el valor de la vivienda. El TEAC ha definido las mejoras:

*“Por contraposición, y a falta de una definición concreta en la propia norma, las ampliaciones o mejoras deben entenderse **como auténticas inversiones que redundan en un aumento de la vida útil o habitabilidad del inmueble**, o en aumento de la extensión o capacidad en otro tipo de bienes, siendo tan solo estos costes en verdaderas mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben*

---

<sup>8</sup> Cuando un mismo titular es titular de participaciones en más de una entidad, la retribución se calcula de manera individual. (MEMENTO FISCAL, Lefebvre 2020)

<sup>9</sup>Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. (artículo 5.1.d) del reglamento del IP)

*considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición. No así los que constituyen sustituciones por la obsolescencia o deterioro del elemento necesarios para el mantenimiento del uso y eficiencia del inmueble.”<sup>10</sup>*

También la DGT se ha pronunciado sobre las mejoras en una consulta<sup>11</sup> de 2021:

*“El artículo [10](#) de la [Ley 19/1991, de 6 de junio](#), del Impuesto sobre el Patrimonio, (BOE núm. 136, de 7 de junio), en adelante LIP, establece las reglas para determinar el valor de los bienes inmuebles a efectos de determinar la base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio en los siguientes términos:*

*“Artículo 10. Bienes Inmuebles.*

*Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:*

*Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.*

*(...)”*

*Sobre la interpretación de este precepto y, en concreto, sobre lo que debe considerarse “contraprestación o valor de adquisición”, el criterio de este Centro Directivo es la remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), basándose en el carácter complementario del Impuesto sobre el Patrimonio respecto del IRPF, tal y como se manifiesta en las numerosas remisiones que a lo largo de la LIP se hacen a la normativa del IRPF. En la contestación a la consulta vinculante V0833-17 de 4 de abril de 2017, cuyo contenido se reproduce parcialmente a continuación, se recoge este criterio:*

*“Por último y a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, cabe recordar que el artículo [10](#).Uno de la [Ley 19/1991, de 6 de junio](#), que regula el tributo, establece que la valoración de los inmuebles habrá de hacerse por el que resulte superior de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición. Este último, de acuerdo con el artículo [35.1](#) de la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#), del IRPF, es el resultado de añadir al importe real de adquisición el coste de inversiones y mejoras así como gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieren sido satisfechos por el adquirente.”*

Si consideramos que la reforma es una mejora, el valor de adquisición del inmueble de Madrid sería de **630.000 euros**.

---

<sup>10</sup> (TEAC, de 24-09-2020, RG 3838/2019)

<sup>11</sup> Consulta V1343-21



- Inmueble de Málaga: dentro de los valores que tenemos del inmueble de Málaga, el valor más alto sería el valor catastral<sup>12</sup>, registrado **por 145.000 euros**.

El importe total de los bienes inmuebles asciende a 775.000 euros, pero con la información que tenemos podemos afirmar que los inmuebles los ha adquirido el matrimonio por lo que son bienes gananciales, de manera que Don Abel solo tributaría en el IP por **el 50% de estos: 387.500 euros**.

Don Abel tendrá una base imponible en el IP por un total de 592.500 euros (387.500 + 205.000). A la base imponible le aplicamos el mínimo exento del IP, en este caso el mínimo exento que aplicamos es el de la LIP (700.000 euros), dado que la Comunidad Autónoma de Andalucía no ha establecido uno distinto. **El mínimo exento es superior a la base imponible por lo que Don Abel no tendría que tributar por el IP.**<sup>1314</sup>

## **1.2. Tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio en el caso de constituir una Holding.**

Si Don Abel constituye una Holding en la que aporte todas las participaciones que posee de las sociedades A, B, C y D, a efectos del impuesto sobre patrimonio lo que debemos analizar es si le será o no de aplicación la exención de empresa familiar que hemos analizado en el apartado anterior, de manera que no tributaría por la titularidad del 100% de las acciones de la holding. La DGT se ha pronunciado sobre este tema en una consulta vinculante<sup>15</sup>, cuya descripción es muy similar al caso de D. Abel<sup>16</sup>:

*“Por último, la consultante plantea si las participaciones en la sociedad C disfrutarán de la exención recogida en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, previamente analizada y, en su caso, de la bonificación o reducción del 95% establecida en el artículo 20 de la Ley 29/1987.*

*Al respecto cabe señalar que las participaciones en la sociedad C, incluidos los valores que la holding C tendría en las participadas A y B, tendrían derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio*

---

<sup>13</sup> Han sido de especial relevancia para la no tributación tanto la exención por empresa familiar, como el régimen de gananciales.

<sup>14</sup> Aunque en este supuesto no es de aplicación, existe un segundo límite a la tributación del IP: la cuota íntegra del IP más la cuota íntegra del IRPF no podrán superar el 60% de la base imponible del IRPF. (artículo 31 LIP)

<sup>15</sup> Consulta Vinculante V0024-13

<sup>16</sup> Una persona física es propietario de participaciones en varias entidades y constituye una holding para gestionar las participaciones de la cual es el propietario mayoritario.

*siempre que se cumpliesen en la misma los restantes requisitos establecidos en el apartado Dos del artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991.”*

La DGT no ve inconveniente en que se aplique la exención de empresa familiar a las participaciones de la holding en el caso de constituirse, siempre y cuando se cumplan los requisitos comentados anteriormente, por lo que no habría diferencia de tributación. El principal problema que podría generar constituir una Holding, es que más del 50% de las participaciones que posea lo sean de entidades patrimoniales, ya que no podría aplicarse la exención por empresa familiar, de manera que Don Abel si tributaría por las participaciones de esta.

## 2. Impuesto sobre Donaciones

### 2.1 Tributación en el Impuesto sobre Donaciones de las sociedades A.1., D.1., C.1., C.2. y D.3.

Como Don Abel no es titular directo de las participaciones en estas entidades, no se las puede donar directamente a sus hijos. Como consecuencia tenemos dos posibilidades a la hora de llevar a cabo la donación: las entidades A, D y C donan directamente a los hijos o A, D y C donan las participaciones a Don Abel y él se las dona a sus hijos.

#### 2.1.1 Donación directa de las entidades A, D y C a los hijos de Don Abel

- La **sociedad A** donaría la titularidad del 20% de las participaciones de A.1.
- La **sociedad C** donaría la titularidad del 100% de las participaciones de C.1. y C.2.
- La **sociedad D** donaría la titularidad del 100% de las participaciones de D.1. y el 75% de las participaciones de D.3.

	Valor real participaciones	Base Imponible <sup>17</sup>	Base Liquidable	Cuota Íntegra	Cuota Tributaria	Coste ISD
<b>D. Juan</b>	1.100.000,00€	1.100.000,00€	1.100.000,00€	302.006,38 <sup>18</sup>	604.012,76 <sup>19</sup>	<b><u>604.012,76</u></b> <sup>20</sup>
<b>Dña. Blanca</b>	1.740.000,00	1.740.000,00	1.740.000,00	551.259,35 <sup>21</sup>	1.102.518,70€ <sup>22</sup>	<b><u>1.102.518,70€</u></b> <sup>23</sup>

<sup>17</sup> No aplica la reducción del artículo 20.6 LISD por ser la donante una sociedad.

<sup>18</sup> Tarifas CCAA de Madrid, artículo 23 D. Leg Madrid 1/2010

<sup>19</sup> Coeficiente multiplicador, artículo 24 D. Leg Madrid 1/2010: Grupo IV y patrimonio preexistente inferior a 200.000,00€, aplicamos coeficiente multiplicador de 2,00

<sup>20</sup> No aplicamos la Bonificación del 99% por ser la donación de grupo IV, artículo 25.2 D. Leg Madrid 1/2010

<sup>21</sup> Tarifas CCAA de Andalucía, artículo 33 D. Leg Andalucía 1/2018

<sup>22</sup> Aplicamos el coeficiente multiplicador estatal porque la CCAA de Andalucía no ha aprobado uno propio, artículo 22 LISD: grupo IV con patrimonio preexistente inferior a 200.000 euros, coeficiente del 2.00.

<sup>23</sup> No aplicamos la Bonificación del 99% del artículo 33 ter D. Leg Andalucía 1/2018.

<b>D. Pedro</b>	120.000,00€	120.000,00€	120.000,00€	15.651,54 <sup>24</sup>	31.303,08 <sup>25</sup>	<b><u>31.303,08<sup>26</sup></u></b>
---------------------	-------------	-------------	-------------	-------------------------	-------------------------	--------------------------------------

### 2.1.2 Transmisión de la titularidad de las participaciones a Don Abel y posterior donación a los hijos

La transmisión de las participaciones a Don Abel puede estructurarse mediante el reparto de dividendos en especie por parte de cada sociedad, de manera que las sociedades A, C y D repartan a Don Abel las participaciones en A1, D1, C1, C2 y D3. La principal consecuencia tributaria de esta operación consiste en que Don Abel y Doña Cristina tributarán, por partes iguales debido a su régimen matrimonial, en el IRPF por el dividendo en especie en concepto de rendimientos del capital mobiliario<sup>27</sup>.

	<b>Valoración del dividendo en especie</b>	<b>Base imponible del ahorro</b>
Entidad A1	600.000,00€	600.000,00€
Entidad C1	840.000,00€	840.000,00€
Entidad C2	900.000,00€	900.000,00€
Entidad D1	500.000,00€	500.000,00€
Entidad D3	120.000,00€	120.000,00€

Base imponible del ahorro total: 2.960.000 euros (50% Don Abel, 50% Doña Cristina)

Base imponible del ahorro individual: **1.480.000 euros**

Base liquidable del ahorro: **1.480.000 euros**

<sup>24</sup> Tarifas CCAA de Andalucía, artículo 33 D. Leg Andalucía 1/2018 por tratarse de una donación de grupo IV.

<sup>25</sup> Aplicamos el coeficiente multiplicador estatal porque la CCAA de Andalucía no ha aprobado uno propio, artículo 22 LISD: grupo IV con patrimonio preexistente inferior a 200.000 euros, coeficiente del 2.00.

<sup>26</sup> No aplicamos la Bonificación del 99% del artículo 33 ter D. Leg Andalucía 1/2018 por tratarse de una donación de grupo IV.

<sup>27</sup> Artículo 25.1.a LIRPF

Tipos de gravamen escala general<sup>28</sup>:

Hasta 200.000,00 = 22.440,00 euros

1.280.000,00 euros (resto) al 13% = 166.400,00 euros

Tipos de gravamen escala autonómica<sup>29</sup>

Hasta 200.000,00 = 22.440,00 euros

1.280.000,00 euros (resto) al 13% = 166.400,00 euros

Cuota íntegra estatal<sup>30</sup>: 166.400,00 euros

Cuota íntegra autonómica<sup>31</sup>: 166.400,00 euros

**Cuota líquida estatal<sup>32</sup>: 166.400,00 euros**

**Cuota líquida autonómica<sup>33</sup>: 166.400,00 euros**

La tributación total por IRPF de Don Abel y Doña Cristina por la transmisión de la titularidad de las participaciones sería de **332.800,00 euros**.

Respecto de la donación de las participaciones por parte de Don Abel a sus hijos<sup>34</sup>:

---

<sup>28</sup> Artículo 66 LIRPF

<sup>29</sup> Artículo 76 LIRPF

<sup>30</sup> Artículo 66 LIRPF

<sup>31</sup> Artículo 73 LIRPF

<sup>32</sup> Artículo 67 LIRPF

<sup>33</sup> Artículo 77 LIRPF

<sup>34</sup> Don Abel y Doña Cristina no tendrían que tributar en sede de IRPF por la donación dado que en principio no habría variación entre el valor de adquisición tributado por el dividendo que recibieron y el valor de transmisión a efectos de IRPF, es decir, no habría ganancia ni pérdida patrimonial.

	<b>Valor real participaciones</b>	<b>Base Imponible</b>	<b>Base Liquidable<sup>35</sup></b>	<b>Cuota Íntegra</b>	<b>Cuota Tributaria</b>	<b>Coste ISD</b>
<b>D. Juan</b>	1.100.000,00€	1.100.000,00€	55.000,00€	5.582,24€ <sup>36</sup>	5.582,24€ <sup>37</sup>	<b><u>325,82€<sup>38</sup></u></b>
<b>Dña. Blanca</b>	1.740.000,00€	1.740.000,00€	87.000,00€	10.315,86€ <sup>39</sup>	10.315,86€ <sup>40</sup>	<b><u>103,16€<sup>41</sup></u></b>
<b>D. Pedro</b>	120.000,00€	120.000,00€	6.000,00€	459,00€ <sup>42</sup>	459,00€ <sup>43</sup>	<b><u>4,59€<sup>44</sup></u></b>

## 2.2 Donación a través de la sociedad holding

Un posible donación a través de la sociedad holding plantea de nuevo las situaciones analizadas en el punto anterior, con una principal diferencia y es que al incorporarse la sociedad holding, se incorpora un nivel adicional hasta llegar la transmisión de las participaciones a Don Abel y Doña Cristina. Es decir, la transmisión de las participaciones, en forma de reparto de dividendos en especie, tributaría una vez más en sede del impuesto sobre sociedades. Sería de aplicación la

<sup>35</sup> Reducción del 95% del artículo 20.6 LISD

<sup>36</sup> Tarifas CCAA de Madrid, artículo 23 D. Leg Madrid 1/2010

<sup>37</sup> Coeficiente multiplicador, artículo 24 D. Leg Madrid 1/2010: Grupo II y patrimonio preexistente inferior a 200.000,00€, aplicamos coeficiente multiplicador de 1,00

<sup>38</sup> Bonificación del 99%, artículo 25.2 ter D. Leg Madrid 1/2010, siempre que se formalice la donación en documento público.

<sup>39</sup> Tarifas CCAA de Andalucía Art. 33 D. Leg Andalucía 1/2018

<sup>40</sup> Aplicamos el coeficiente multiplicador estatal porque la CCAA de Andalucía no ha aprobado uno propio, artículo 22 LISD: grupo II con patrimonio preexistente inferior a 200.000 euros, coeficiente del 1.00.

<sup>41</sup> Bonificación del 99%, artículo 33 ter D. Leg Andalucía 1/2018, siempre que se formalice la donación en documento público.

<sup>42</sup> Tarifas CCAA de Andalucía Art. 33 D. Leg Andalucía 1/2018

<sup>43</sup> Aplicamos el coeficiente multiplicador estatal porque la CCAA de Andalucía no ha aprobado uno propio, artículo 22 LISD: grupo II con patrimonio preexistente inferior a 200.000 euros, coeficiente del 1.00.

<sup>44</sup> Bonificación del 99%, artículo 33 ter D. Leg Andalucía 1/2018, siempre que se formalice la donación en documento público.

exención del 95% del artículo 21 de la LIS, por lo que se añadiría finalmente un 1.25% de tributación en sede de la holding.<sup>45</sup>

### **2.2.1 Donación de las participaciones de la holding a los hijos**

Los donantes no tributarían por la ganancia patrimonial que genera el dividendo, dado que la LIRPF no considera que exista ganancia patrimonial<sup>46</sup> cuando esta proviene de una transmisión de participaciones lucrativas siempre y cuando cumpla con lo siguientes requisitos<sup>47</sup>:

- Que se cumpla con los requisitos de régimen de empresa familiar del IP.
- Que Don Abel tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, o en absoluta o gran invalidez.
- Que Don Abel deje de ejercer funciones de dirección en la sociedad y de recibir una remuneración por estas, no se valorarán como funciones de dirección la pertenencia al consejo de administración.
- Que los donatarios mantengan lo adquirido teniendo derecho a la exención por empresa familiar al menos durante 10 años.

Por otro lado, los hijos tributarían en ISD de la misma forma que se ha valorado anteriormente en el supuesto de donación a través de Don Abel.

### **2.2.2 Donación de las participaciones de las sociedades A, C y D**

Si la donación de las participaciones de las sociedades A, C y D se llevase a cabo a través de la holding, tendríamos que realizar el mismo análisis que se ha llevado a cabo en el primer punto tanto para los donantes como para los donatarios, de manera que habría que valorar si se donan directamente de la holding a los hijos o si se donan a través de Don Abel.

Sería más beneficioso que los hijos formaran parte directamente del capital de la holding debido al diferimiento fiscal al que se acoge Don Abel en IRPF y a la reducción por ISD que se aplicarían los hijos por tratarse de una donación entre padres e hijos.

---

<sup>45</sup> La exención es del 95%, y el tipo impositivo del 25%.

<sup>46</sup> Artículo 33.3 c) de la LIRPF

<sup>47</sup> Entendemos que solo Don Abel será quien done las participaciones a los hijos, si no, no podría aplicarse.

### **2.3 Venta de las participaciones a los hijos**

La consecuencia principal de la compraventa de las participaciones de las entidades es que generarían un resultado en las entidades A, C y D, de manera que tendrían que integrar la diferencia entre el valor de transmisión y el precio de adquisición en la base imponible del IS. Sería de aplicación la exención del 95% del artículo 21 de la LIS por lo que tributaría al 25%, el 5% de la ganancia.

Sería más recomendable que los hijos participasen en el capital de la holding a través de Don Abel, dado que Don Abel no tributaría por la ganancia patrimonial al recibir las participaciones de las entidades de segundo nivel y el régimen de padres a hijos en sucesiones es más favorecedor. Por otro lado, la compraventa de las participaciones excluiría la tributación en ISD, pero los hijos tendrían que tener capital suficiente para poder hacer frente a la compraventa.



### 3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (bienes inmuebles)

La transmisión de los inmuebles de a los hijos va a quedar gravada en ambas operaciones, ya sea transmisión inter vivos o mortis causa, siendo los hijos, quienes reciben los inmuebles, los sujetos pasivos del impuesto.<sup>48</sup>

#### 3.1 Donación

Al tratarse de donaciones de bienes inmuebles, deberemos atender al lugar en el que radican los inmuebles y no a la residencia fiscal del sujeto pasivo para saber que ley de ISD será de aplicación<sup>49</sup>.

##### 3.1.1 Donatarios

	Valor y situación del inmueble	Base imponible	Base liquidable	Cuota íntegra	Cuota tributaria	Coste ISD
<b>Don Juan</b>	350.000 € Málaga	350.000 €	350.000 €	68.216,81€ <sup>50</sup>	68.216,81€ <sup>51</sup>	<b><u>682,17€</u></b> <sup>52</sup>
<b>Doña Blanca</b>	820.000 € Madrid	820.000 €	820.000 €	206.806,38€ <sup>53</sup>	206.806,38€ <sup>54</sup>	<b><u>2.068,06€</u></b> <sup>55</sup>

<sup>48</sup> Artículo 5 LISD

<sup>49</sup> Artículo 32.2, letra b, de la Ley 22/2009.

<sup>50</sup> Tarifas de la CCAA de Andalucía, artículo 33 D. Leg Andalucía 1/2018.

<sup>51</sup> Aplicamos el coeficiente multiplicador estatal porque la CCAA de Andalucía no ha aprobado uno propio, artículo 22 LISD: grupo II con patrimonio preexistente inferior a 200.000 euros, coeficiente del 1.00.

<sup>52</sup> Bonificación del 99%, artículo 33 ter D. Leg Andalucía 1/2018, siempre que se formalice la donación en documento público.

<sup>53</sup> Tarifas CCAA de Madrid, artículo 23 D. Leg Madrid 1/2010

<sup>54</sup> Coeficiente multiplicador, artículo 24 D. Leg Madrid 1/2010: Grupo II y patrimonio preexistente inferior a 200.000,00€, aplicamos coeficiente multiplicador de 1,00

<sup>55</sup> Bonificación del 99%, artículo 25.2 ter D. Leg Madrid 1/2010, siempre que se formalice la donación en documento público.

### 3.1.1.a Liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

- Inmueble situado en Málaga<sup>56</sup>

Para calcular la base imponible del impuesto:  
Valor catastral x (años de tenencia x % de incremento)  
 $45.000 \times (11 \text{ años} \times 35,20\%) = 174.240 \text{ euros}$   
Para calcular la cuota:  
Base imponible x tipo de gravamen  
 $174.240 \times 29\% = \mathbf{50.529,60 \text{ euros}}$

- Inmueble situado en Madrid<sup>57</sup>

Para calcular la base imponible del impuesto:  
Valor catastral x (años de tenencia x % de incremento)  
 $70.024,00\text{€} \times (5 \text{ años} \times 10\%) = 35.012 \text{ euros}$   
Para calcular la cuota:  
Base imponible x tipo de gravamen  
 $35.012 \times 29\% = \mathbf{10.153,48 \text{ euros}}$

Llevar a cabo la donación puede suponer una ganancia patrimonial para Don Abel y Doña Cristina<sup>58</sup>, que tributará en sede del IRPF, en la base imponible del ahorro. <sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> Artículos 8 y 14 Ordenanza nº 5 reguladora del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana – Ayt. Málaga - BOP nº246 del 29/12/2016

<sup>57</sup> Artículos 10 y 17 Ordenanza reguladora del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana – Ayt. Madrid - BO. Comunidad de Madrid del 26/12/2001

<sup>58</sup> Al 50% porque los inmuebles forman parte del régimen de gananciales.

<sup>59</sup> Artículo 46 LIRPF

### 3.1.1.b Cálculo<sup>60</sup> y gravamen de la ganancia patrimonial <sup>61</sup>

- **Donación de inmueble en Málaga a Don Juan**  
Valor de transmisión – Valor de adquisición = **Ganancia Patrimonial**  
 $350.000,00\text{€} - 132.202,00\text{€} = 217.798,00\text{€}$
- **Donación de inmueble en Madrid a Doña Blanca**  
Valor de transmisión – Valor de adquisición = **Ganancia Patrimonial**  
 $820.000,00\text{€} - 580.000,00\text{€} = 240.000,00\text{€}$

BASE IMPONIBLE del AHORRO	228.849,50€
BASE LIQUIDABLE del AHORRO	228.849,50€

Cuota íntegra estatal	Cuota íntegra CCAA	Cuota líquida estatal	Cuota líquida CCAA	Cuota líquida TOTAL	Cuota diferencial
26.190,44€	26.190,44€	26.190,44€	26.190,44€	52.380,88€	<b><u>52.380,88€</u></b>

<sup>62</sup>

Tendría un coste individual de **52.380,8 euros en sede de IRPF.**

## 3.2 Sucesión

### 3.2.1 Herederos

Se aplica a ambos la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía independientemente de cual se su residencia fiscal dado que los causantes, Don Abel y Doña Cristina, residen en Málaga desde hace más de 20 años. <sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> Artículo 56 LIRPF

<sup>61</sup> 50% para Don Abel y 50% para Doña Cristina

<sup>62</sup> Artículos 62 y ss de la LIRPF

<sup>63</sup> Artículo 32.2, letra a, de la Ley 22/2009

	Valor del inmueble <sup>64</sup>	Masa hereditaria bruta	Masa hereditaria neta <sup>65</sup>	Base Imponible	Base liquidable	Cuota íntegra	Cuota tributaria	Coste ISD
<b>Don Juan</b>	350.000,00€	350.000,00€	350.000,00€	350.000,00€	0€ <sup>66</sup>	0€	0€	<u>0€</u>
<b>Doña Blanca</b>	820.000,00€	820.000,00€	820.000,00€	820.000,00€	0€ <sup>67</sup>	0€	0€	<u>0€</u>

### 3.2.1.a Liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

- Inmueble situado en Málaga<sup>68</sup>

Para calcular la base imponible del impuesto:  
 Valor catastral x (años de tenencia x % de incremento)  
 $45.000 \times (11 \text{ años} \times 35,20\%) = 174.240 \text{ euros}$   
 Para calcular la cuota:  
 Base imponible x tipo de gravamen  
 $174.240 \times 29\% = 50.529,60 \text{ euros}$

<sup>64</sup> Asumimos que la vivienda no constituye vivienda habitual por lo que no existe ajuar doméstico.

<sup>65</sup> Desconocemos los posibles gastos por funeral, pero serán deducibles siempre que puedan justificarse.

<sup>66</sup> Se aplican dos reducciones. Reducción estatal 15.956,87 euros, artículo 20 LISD. Reducción autonómica 334.043,13 euros, art. 22 D. Leg Andalucía 1/2018.

<sup>67</sup> Se aplican dos reducciones. Reducción estatal 15.956,87 euros, artículo 20 LISD. Reducción autonómica 804.043,13€, art. 22 D. Leg Andalucía 1/2018.

<sup>68</sup> Artículos 8 y 14 Ordenanza nº 5 reguladora del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana – Ayt. Málaga - BOP nº246 del 29/12/2016

- Inmueble situado en Madrid<sup>69</sup>

Para calcular la base imponible del impuesto:  
 Valor catastral x (años de tenencia x % de incremento)  
 $70.024,00\text{€} \times (5 \text{ años} \times 10\%) = 35.012 \text{ euros}$   
 Para calcular la cuota:  
 Base imponible x tipo de gravamen  
 $35.012 \times 29\% = 10.153,48 \text{ euros}$

### 3.3 Comparativa y conclusión

#### Don Abel y Doña Cristina

IRPF	Donación	Herencia
Don Abel	52.380,88€	0,00 €
Doña Cristina	52.380,88€	0,00 €
<b>TOTAL</b>	<b>104.761,76€</b>	<b>0,00 €</b>

#### Doña Blanca y Don Juan

	ISD Don Juan	IIVTNU Don Juan	ISD Doña Blanca	IIVTNU Doña Blanca	TOTAL Don Juan	TOTAL Doña Blanca
<b>Donación</b>	682,17€	50.529,60€	2.068,06€	10.153,48€	<b>51.211,77€</b>	<b>12.221,54€</b>
<b>Herencia</b>	0,00 €	50.529,60€	0,00 €	10.153,48€	<b>50.529,60€</b>	<b>10.153,48€</b>

El proceso sucesorio sería, a efectos estrictamente tributarios, el proceso más recomendable, sobre todo para evitar la tributación de Don Abel y Doña Cristina en IRPF.

<sup>69</sup> Artículos 10 y 17 Ordenanza reguladora del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana – Ayt. Madrid - BO. Comunidad de Madrid del 26/12/2001

## **4 IRPF de Don Juan**

### **4.1 Sueldo base de 95.000 euros y 15% de retribución variable**

La LIRPF<sup>70</sup> considera rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones que deriven del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria, siempre y cuando no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas. En base a lo anterior tanto el sueldo base como la retribución variable se integrarán en la base imponible: **109.250 euros**.

### **4.2 Seguro médico abonado por la empresa**

La LIRPF<sup>71</sup> exime de tributación los seguros médicos abonados por la empresa siempre y cuando la cobertura alcance al propio trabajador y que las primas no excedan de 500 euros anuales por persona, ya que también estará exento si cubre al cónyuge y descendientes. Sobre esto, la DGT<sup>72</sup> aclara que los descendientes comprenden desde los hijos hasta los bisnietos del trabajador.

Teniendo en cuenta la exención, de los 1500 euros, aunque todos integrarán la base imponible, 500 euros quedarán exentos: integraremos **1000 euros**.

### **4.3 Gastos de representación**

La LIRPF<sup>73</sup> considera las remuneraciones en concepto de gastos de representación, rendimientos íntegros del trabajo, por lo que se integran en la base imponible quedando los **2000 euros** sujetos y no exentos.

### **4.4 Plus de mejor desempeño**

Respecto del plus de mejor desempeño, entendemos que éste se ha generado durante el ejercicio y no de forma irregular, es decir, que es un plus anual. El plus encaja en la definición de

---

<sup>70</sup> Artículo 17 LIRPF

<sup>71</sup> Artículo 42 LIRPF

<sup>72</sup> CV- V0099-19.

<sup>73</sup> Artículo 17 LIRPF

rendimiento del trabajo que establece la LIRPF por lo que los **5.000 euros** integrarán la base imponible.<sup>74</sup>

#### 4.5 Premio por antigüedad

En este caso si que sabemos que el premio por antigüedad ha sido generado a lo largo de los años, por lo que se trata de un rendimiento del trabajo irregular.<sup>75</sup> Integramos los 8000 euros del premio en la base imponible y realizaremos una reducción del 30% (2400 euros) de manera que el premio tributará por **5.600 euros**. La reducción<sup>76</sup> solo será de aplicación si Don Juan no ha aplicado la reducción por rendimientos irregulares en los últimos 5 periodos impositivos.

#### 4.6 Plan de pensiones

La LIRPF<sup>77</sup> considera las cantidades pagadas por el empleador a planes de pensiones como rendimientos del trabajo, de manera que los 7.000 euros integran la base imponible. A partir de 2021, los planes de pensiones tendrán derecho a una reducción<sup>78</sup> con un importe máximo de la menor de:

- 30% de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio (30% de 143.955= 43.186,5 )
- 2000 euros anuales u 8000 si son aportaciones empresariales

Como las aportaciones son empresariales, Don Juan **tiene derecho a deducirse los 7000 euros**, ya que le aplica el límite de los 8000 euros, de manera que no se integrarán en la base imponible.

#### 4.7 Seguridad social

La LIRPF<sup>79</sup> considera deducibles las contribuciones a la seguridad social **minorando** la base imponible en **2.400 euros**.

---

<sup>74</sup> Artículo 17 LIRPF

<sup>75</sup> Artículo 17 y 18 LIRPF

<sup>76</sup> No puede superar los 300.000 euros

<sup>77</sup> Artículo 17 LIRPF

<sup>78</sup> Ley de Presupuestos Generales para 2021

<sup>79</sup> Artículo 19 LIRPF

## 4.8 Coche

Para poder valorar en que porcentaje debemos incluir en la base imponible la retribución del coche, primero tenemos que saber cuál es el porcentaje de utilización para fines personales y empresariales. También tenemos que valorar cuál es el tratamiento de la LIRPF para la retribución en especie del coche. Como no tenemos información relativa a los porcentajes de uso, suponemos que Don Juan utiliza el vehículo durante las 40 horas semanales de trabajo y que el resto del tiempo el vehículo lo tiene a su disposición para uso personal. Para calcular el porcentaje hacemos lo siguiente:

Consideramos que el año, menos las 3 semanas de vacaciones, tiene 49 semanas. Si trabaja 40 horas semanales, Don Juan dispone del vehículo para uso empresarial 1960 horas al año. El año tiene 8736 horas por lo que:  $1960/8736 \times 100 = 22,43\%$ . El 22,43% del vehículo se ha destinado a uso empresarial, **teniendo un porcentaje no afecto del 77,57%**.

Respecto al tratamiento que da la LIRPF<sup>80</sup> a la retribución en especie del coche: como estamos ante un supuesto de uso del vehículo integramos un 20% anual del valor del vehículo nuevo. Si el valor nuevo del vehículo fuese 120.000, integraríamos 24.000 euros.

Dado que el porcentaje de uso personal es del 77,57%, integraremos 18.616,8 euros por la retribución en especie del vehículo. Por último, tenemos que sumar la retención no repercutida a la última cantidad calculada: 6.888 (37% 18.616,8), **de manera que el importe final a integrar es: 25.505 euros**.

## 4.9 Otros

La LIRPF<sup>81</sup> concede **2.000 euros en concepto de gastos deducibles** a todos los contribuyentes.

## 4.10 Base imponible

Consistirá en la suma de todos los conceptos anteriores: **143.955 euros**.

---

<sup>80</sup> Artículo 47 LIRPF

<sup>81</sup> Artículo 19.2.f



## **5 Tributación del premio de Loterías y Apuestas del Estado**

Cristina, como persona física, tributa por las rentas que obtiene en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Concretamente, el premio que ha recibido de Loterías y Apuestas del Estado se cataloga dentro del impuesto como una ganancia patrimonial ya que supone una alteración en la composición de su patrimonio que genera una variación en el mismo.

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, *por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica*, se encarga de someter a tributación los premios correspondientes a las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado. Los premios se someten a un gravamen especial del 20% y soportan una retención del 20% de forma que cuando Cristina cobre el premio soportará una retención que le será practicada por parte de la SELAE.

A partir de 2020, la disposición adicional trigésimo tercera, en la que queda reflejada la regulación anterior, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, declara exentos los primeros 40.000 euros del premio (para poder aplicar la exención el boleto de lotería ha tenido que costar al menos 0.50 céntimos de euro), de forma que solo los premios superiores a 40.000 euros tributan. Para calcular tanto la base imponible como la base de la retención deberemos restar los 40.000 euros del importe total del premio y tanto para calcular la retención como la cuota íntegra le aplicamos un porcentaje del 20 por ciento al resultado anterior.<sup>82</sup>

Si el SELAE ha practicado la retención correspondiente, Cristina no está obligada a presentar autoliquidación. Por el contrario, si la retención no ha sido practicada, Cristina tiene la obligación de presentar autoliquidación determinando e ingresando el importe de la deuda tributaria.

El premio no se integrará en la base imponible del impuesto de forma que la retención practicada por el SELAE tampoco minorará la cuota líquida del IRPF de Cristina.

---

<sup>82</sup> Disposición adicional trigésimo tercera. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

De esta forma, el SELAE deberá retener a Cristina el 20% de 6.960.000 (7M menos los 40.000 euros exentos), de manera que dispondrá de 5.568.000 euros para invertir.

## **6 Tributación de la compra de acciones**

A partir del 16 de enero de 2020 entra en vigor en España el Impuesto sobre Transacciones Financieras cuyo fin consiste en gravar al tipo impositivo del 0,20 por ciento las adquisiciones onerosas de acciones de sociedades españolas o de los certificados de depósito representativos de las mismas, con independencia de las personas o entidades que intervengan en la operación. El impuesto no afecta a todas las sociedades sino sólo a las que tengan acciones admitidas a negociación en un mercado regulado cuyo valor de capitalización bursátil supere los 1.000 millones de euros.

El contribuyente del impuesto es quien adquiere los valores, pero la obligación de declaración e ingreso corresponde a los sujetos pasivos, principalmente intermediarios financieros que cuando actúan por cuenta propia, son considerados contribuyentes mientras que cuando actúan por cuenta de terceros son considerados sustitutos del contribuyente como sujeto pasivo.

Para saber si la compra de las acciones de Repsol devengará o no algún impuesto, debemos analizar si Repsol cumple con el requisito de tener acciones admitidas a negociación en un mercado regulado superando los 1.000 millones de euros de capitalización bursátil. Para ello, la Agencia Tributaria ha publicado un documento en el que recoge la relación de sociedades españolas cuyas acciones, a fecha 16 de diciembre de 2020, tienen un valor de capitalización bursátil superior a 1.000 millones de euros. Repsol se encuentra en dicho listado por lo que la compra de las acciones devengará el impuesto sobre transacciones financieras en el momento en el que se produzca la compra.

Aún devengado el impuesto, la sociedad holding, quien adquiere las acciones, será contribuyente del mismo, pero no sujeto pasivo. Es decir, el impuesto será soportado por la sociedad holding, pero lo ingresará el sujeto pasivo, que en la mayoría de las situaciones será una entidad de crédito. Los intermediarios financieros que pueden tener la condición de sujeto pasivo son las entidades de crédito y empresas de servicios de inversión españolas o extranjeras con autorización para la ejecución de órdenes por cuenta de clientes (letra b del artículo 140.1 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre). En el caso de entidades españolas, conforme a este criterio, podrán tener la condición de sujeto pasivo las entidades de crédito, las sociedades de valores y las agencias de valores. La adquisición de las acciones se lleva a cabo en un centro de negociación por lo que el sujeto pasivo ha de ser un miembro que forme parte del mercado donde se realiza la operación. En este caso Bank of America

forma parte del mercado de Bolsas y Mercados Españoles<sup>83</sup> por lo que será quien estará obligado a declarar e ingresar el 0,2% de los 3 millones de euros.

Bank of America deberá presentar el modelo 604 a través de internet junto con su anexo informativo, pudiendo utilizar los formularios disponibles en la sede electrónica de la AEAT. El sujeto pasivo deberá indicar por cada operación si es por cuenta ajena o propia a través del anexo informativo que se adjunta al modelo. El impuesto se devenga en el momento de la transacción, siendo el periodo de liquidación de un mes natural, de manera que el plazo de presentación de la autoliquidación será del 10 al 20 del mes siguiente a la transacción.

---

<sup>83</sup> <https://www.bolsasymercados.es/esp/Home>

## **7 Tributación de la compra de la sociedad de transporte española**

### **7.1 Devengo de imposición**

#### **7.1.1 Transmitedente**

Respecto a la parte transmitente de la sociedad, entendemos que es una parte independiente pero no disponemos de información suficiente para analizar su tributación. Aun así, a continuación, se va a llevar a cabo un breve análisis teniendo en cuenta diferentes factores, teniendo siempre en común que el transmitente es persona jurídica:

#### **7.1.1.a Entidad transmitida y entidad transmitente residentes en territorio español.**

##### **7.1.1.a.1 Entidad transmitida no es patrimonial**

Si el transmitente fuere residente en territorio español, el beneficio obtenido por la venta de las acciones de la sociedad tributaría en el impuesto sobre sociedades. Como se ha comentado anteriormente, el artículo 21 de la LIS<sup>84</sup> plantea una exención del 95 por ciento para el beneficio obtenido en la transmisión de participaciones, siempre y cuando se cumpla con los siguientes requisitos:

- La sociedad española tenga un porcentaje de participación en la sociedad cuyas acciones transmite igual o superior al 5 por ciento.
- Haber mantenido dicho porcentaje de participación durante al menos 1 año en el momento de la transmisión.

El requisito de participación entendemos que lo cumple, ya que consideramos que el transmitente es una única persona jurídica por lo que el 100% de las acciones son suyas. Si también se cumpliera el requisito de haber mantenido la propiedad de las acciones durante un año hasta el momento de la transmisión, se aplicaría la exención por lo que solo tributaría el 5 por ciento de la ganancia obtenida al 25 por ciento.

Si el transmitente obtiene una pérdida, la pérdida no minorará la base imponible cuando se cumplan los requisitos para que el beneficio esté exento, es decir, tener un 5% de participación o

---

<sup>84</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

más en la sociedad cuyas participaciones se transmite y haber mantenido la titularidad de las mismas durante al menos un año en el momento de la transmisión.

#### **7.1.1.a.2 Entidad transmitida considerada entidad patrimonial**

La condición de entidad patrimonial requiere del análisis de varios aspectos:

- Definición:

El artículo 5 de la LIS define las entidades patrimoniales como aquellas en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. Por actividad económica se entiende: *“la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”, y en el caso de arrendamiento de inmuebles lo será cuando “para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa”*. En cuanto a valores, no incluimos: *“(a) los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias, (b) los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas; (c) los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto; y (d) los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado”*.

-Requisito de tributación mínima

De no cumplirse el requisito de tributación mínima en todos los ejercicios de tenencia de la participación, deberemos aplicar las siguientes reglas:

- La parte de los dividendos que corresponda a reservas podrá aplicarse la exención en la parte que se corresponda con los beneficios declarados en los ejercicios en los cuales se cumplía el requisito de tributación mínima.

- La parte de los dividendos que no se corresponda con reservas podrá aplicar la exención de manera proporcional a los años que si se haya cumplido el requisito de tributación mínima, entendiendo así, que la renta que los conforma se generó de manera lineal.

La limitación en la aplicación de la exención del artículo 21 también se aplica a los casos en los que se transmiten participaciones de una sociedad que no tiene la consideración de patrimonial pero que participa ya sea directa o indirectamente en una entidad patrimonial. En este supuesto, la exención se debería aplicar proporcionalmente al porcentaje de participación en la entidad patrimonial.

#### **7.1.1.a.3 Entidad transmitida holding**

Si la entidad cuyas participaciones se transmiten participa a su vez en dos o más entidades, deberá cumplir los requisitos de tributación mínima y participación respecto de las entidades en las que participa. Si no se cumplen en todas habrá que atender a las siguientes reglas:

- La parte de la renta que corresponda a reservas podrá aplicarse la exención en la parte que se corresponda con los beneficios declarados en los ejercicios en los cuales se cumplía el requisito de tributación mínima.
- La parte de la renta que no se corresponda con reservas podrá aplicar la exención de manera proporcional a los años en los que si se haya cumplido el requisito de tributación mínima, entendiendo así, que la renta que los conforma se generó de manera lineal.

#### **7.1.1.a.4 Entidad transmitida no holding**

En este supuesto se deberá cumplir con los requisitos de participación mínima y el de tributación mínima, ambos comentados anteriormente.

## **7.1.2.b Sociedad transmitente es no residente en territorio español.**

### **7.1.2.b.1. Sociedad transmitente residente en la Unión Europea**

En primer lugar atendemos al CDI, y de no haberlo:

La ganancia estaría exenta siempre y cuando no nos encontremos ante alguna de las siguientes situaciones<sup>85</sup>:

- Que el activo de la entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.
- En el caso de contribuyentes personas físicas, que, en algún momento anterior, durante el periodo de 12 meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por ciento del capital o patrimonio de la entidad.
- En el caso de entidades no residentes, que la transmisión no cumpla los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

### **7.1.2.b.2. Sociedad transmitente residente en el EEE**

En un primer lugar atendemos al CDI, de no haberlo, en el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estados miembros de la Unión Europea, se aplicará la exención solo si hay un efectivo intercambio de información.

### **7.1.2.b.3. Sociedad transmitente no residente con CDI (NO EU)**

Se atenderá a lo que establezca el CDI firmado entre el Estado español y el Estado de residencia de la sociedad transmitente.

---

<sup>85</sup> Artículo 14 LIRNR



#### **7.1.2.b.4. Sociedad transmitente no residente sin CDI (NO EU)**

Al no existir convenio, y no tratarse de un Estado miembro de la Unión Europea no puede aplicarse la exención, de manera que la ganancia patrimonial<sup>86</sup> tributará al 19%<sup>87</sup> por el IRNR.

#### **7.1.2.b.5 Sociedad transmitente residente en paraíso fiscal**

Al no existir convenio por ser un Estado considerado paraíso fiscal, la ganancia patrimonial tributará al 19% por el IRNR.<sup>88</sup>

#### **7.1.2 Adquirente**

La compraventa de la sociedad de transporte española no devenga impuesto alguno en sede de la sociedad holding que la adquiere.

### **7.2 Grupo de consolidación**

Los requisitos para formar un grupo de consolidación en el impuesto de sociedades los determina el Capítulo VI de la Ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades. El grupo fiscal estará formado por todas las entidades residentes en España que cumplan con los requisitos que se exponen a continuación.

En primer lugar, debemos identificar a la entidad representante del grupo, que será la sociedad dominante del grupo siempre y cuando sea residente en territorio español. Si la entidad dominante no fuese residente en España, tendría que nombrar sociedad representante a una entidad del grupo que si fuese residente en España.

---

<sup>86</sup> Las ganancias patrimoniales se calculan en general sobre la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, a los cuales se les aplican las mismas reglas que las establecidas para los contribuyentes personas físicas residentes (esta ley se remite a la legislación del IRPF sobre determinación de la base imponible en las ganancias patrimoniales).

<sup>87</sup> Artículo 25 LIRNR

<sup>88</sup> Artículo 25 LIRNR

La holding que Cristina y Abel piensan constituir deberá cumplir con los siguientes requisitos<sup>89</sup> para poder ser considerada entidad dominante y por lo tanto representante del grupo:

- Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades.
- Tener una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social de las entidades dependientes y poseer la mayoría de los derechos de voto.
- No depender de otra sociedad que cumpla estos requisitos.
- Mantener el cumplimiento de los requisitos durante todo el periodo impositivo.

El resto de sociedades del grupo deberán cumplir los siguientes requisitos<sup>90</sup> para poder ser consideradas sociedades dependientes:

- Ser residente en territorio español.
- Que la sociedad dominante del grupo posea al menos un 75% de su capital social y posea la mayoría de sus derechos de voto.

El grupo de consolidación podría formarse con la entidad holding como entidad dominante, dado que es la que cumple los requisitos de control y participación sin depender de otra entidad que cumpla también con estos. En cuanto a qué sociedades integrarían el grupo como dependientes, debemos atender a los porcentajes de participación:

Las sociedades A, B, C, D y la empresa de transporte que se adquiere, están participadas por la holding en más de un 75%, por lo que integrarían obligatoriamente del grupo fiscal. Respecto al resto de sociedades, cuando una sociedad participa en otra, y esta segunda a su vez en otra, como es el caso de la entidad holding y las sociedades A, C y D, para calcular la participación indirecta de la holding en las terceras sociedades, multiplicamos los porcentajes de participación, siendo el resultado el siguiente:

- A participa en A.1 al 20% y la holding participa en A al 100%.  $100\% \times 20\% = 20\%$  de participación indirecta por lo que A.1 no integraría el grupo fiscal por no cumplir con el requisito de participación.
- C participa al 100% en C.1 y C.2 y la holding participa en C al 100% por lo que ambas cumplen el requisito de participación e integrarían el grupo fiscal.

---

<sup>89</sup> Artículos 55 y siguientes de LIS.

<sup>90</sup> Artículos 55 y siguientes de LIS

- D participa al 100% en D.1, al 90% en D.2 y al 75% en D.3 y la holding participa en D al 90%.
  - D.1:  $90\% \times 100\% = 90\%$ . D.1 integraría el grupo fiscal por cumplir con el requisito de participación.
  - D.2:  $90\% \times 90\% = 81\%$ . D.2 integraría el grupo fiscal por cumplir con el requisito de participación.
  - D.3:  $90\% \times 75\% = 67,5\%$ . D.3 no integraría el grupo fiscal por no cumplir con el requisito de participación.

El grupo fiscal quedaría integrado por la holding como entidad dominante y A, B, C, D, C.1, C.2, D.1 y D.2 como entidades dependientes. Todas las entidades que cumplen con los requisitos están obligadas a formar parte del grupo fiscal.

Para proceder a darse de alta en el impuesto de sociedades como grupo de consolidación, la entidad dominante deberá presentar los acuerdos de las entidades que se adhieren al grupo fiscal en los cuales se apruebe la decisión de formar parte del grupo de consolidación, junto a un escrito de comunicación.<sup>91</sup> El escrito deberá detallar las entidades que van a formar parte del grupo con los porcentajes de participación, porcentaje de derechos de voto poseídos sobre las mismas y la fecha de adquisición de las respectivas participaciones. Los acuerdos del Consejo de Administración deberán haber sido aprobados y presentados junto con la comunicación en cualquier fecha anterior al inicio del período impositivo en el que se pretende aplicar el régimen de consolidación fiscal. Una vez presentados los acuerdos y la comunicación, el régimen será aplicable de forma indefinida hasta que el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos comentados anteriormente, o decida renunciar al régimen. Para renunciar al régimen, la entidad dominante deberá presentar una declaración censal en los dos meses siguientes al último período impositivo de aplicación.<sup>92</sup>

Si en el futuro se pretende incorporar otra sociedad al grupo, es importante distinguir entre la incorporación de una sociedad de nueva creación o una sociedad preexistente a la hora de empezar a consolidar. Si ya existiera un grupo de consolidación, la sociedad de nueva creación formaría parte del grupo desde el momento de su constitución. Por otro lado, la sociedad

---

<sup>91</sup> Artículo 47 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>92</sup> Preguntas frecuentes AEAT. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/censos-nif-domicilio-fiscal/declaraciones-censales-modelos-036-037/preguntas-frecuentes-modelos-036-037/modificaciones-censales/datos-relativos-impuesto-sobre-sociedades.html?faqId=acfd1939dc226710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>

preexistente que se adquiere no podrá formar parte del grupo de consolidación hasta el periodo impositivo siguiente. De manera que la sociedad de transporte que adquiere Cristina a través de la Holding, no podrá integrar el grupo de consolidación hasta el periodo impositivo siguiente a su adquisición.

El grupo de entidades de IVA tienen unas características muy diferentes al grupo fiscal de IS, aún así se procede a hacer un breve análisis del mismo:

La entidad dominante deberá presentar el modelo 039<sup>93</sup> con la información relativa a las sociedades que van a formar parte del grupo y los porcentajes de participación. Este deberá ir acompañado de las Actas del consejo de administración de las entidades manifestando su voluntad de pertenecer al grupo.<sup>94</sup> El modelo 039 se ha de presentar en diciembre, teniendo efectos a partir del periodo impositivo siguiente. El IVA se liquida mensualmente siempre en el régimen de grupos y todas las entidades deben hacerlo. Cada una de ellas presenta su declaración, de manera que, si a las entidades A y B les sale a ingresar y a la C a devolver, se compensan entre ellas.

Los requisitos para aplicar el régimen de grupo de entidades en IVA son<sup>95</sup>:

- que haya una entidad dominante<sup>96</sup> y entidades dependientes, las cuales se adhieren de manera voluntaria, no tienen que formar parte del grupo de entidades todas las entidades del grupo.
- Que estén en el territorio IVA (TAI), es decir, la dependiente no puede estar en Canarias.

---

<sup>93</sup> Artículo 61 bis y siguientes del RIVA

<sup>94</sup> Artículo 163 quinquies y siguientes de la LIVA.

<sup>95</sup> Artículo 163 quinquies y siguientes

<sup>96</sup> Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural. (artículo 163 LIVA)

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante

- La dominante del grupo tiene que participar el más del 50% de las dependientes.
- Las entidades deberán manifestar de manera individual e independiente a través de sus consejos de administración la voluntad de pertenecer al grupo de entidades de IVA.

## **8 Estructura de financiación: deuda**

La opción más recomendable para financiar la compra es hacerlo a través de deuda dado que los intereses que se paguen serán gastos deducibles. Se recomienda estructurar la deuda de manera que los intereses puedan ser deducibles todos los periodos impositivos teniendo en cuenta las siguientes limitaciones:

### **8.1 Limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros en caso de tributación individual:**

Si no se decidiera a tributar en el régimen de consolidación fiscal habría que analizar el límite establecido en el artículo 16 de la LIS, para cuyo análisis debemos valorar dos opciones:

#### **8.1.1 Adquisición sin fusión con la entidad adquirida**

El artículo 16 limita la deducibilidad de los gastos financieros al 30% del beneficio operativo del ejercicio<sup>97</sup>, pudiendo en todo caso deducirse 1 millón de euros. Los gastos financieros que no puedan deducirse podrán hacerlo en los períodos impositivos siguientes de manera que se acumulan con los del año siguiente, aplicando siempre los mismos límites.<sup>98</sup> No solo se acumulan

---

<sup>97</sup> El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley.

<sup>98</sup> La no deducibilidad supone realizar **ajustes** positivos al resultado contable del período impositivo en que se ha contabilizado el gasto financiero neto y, en su caso, ajustes negativos por el mismo importe en períodos impositivos posteriores en los que puedan ser deducidos dichos gastos, dado que los gastos financieros que no han sido deducibles en un período impositivo pueden deducirse, sin límite temporal, en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los gastos financieros netos del período impositivo posterior que corresponda, con el límite del 30% del beneficio operativo de ese ejercicio.

para aplicar en años siguientes los gastos financieros que no han podido deducirse, sino que cuando los gastos financieros son menores que el límite resultante de aplicar el 30% al beneficio operativo, la diferencia no consumida se suma al límite que resulte de aplicar el 30% al beneficio operativo en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos. Se hace hasta que se deduzca la totalidad de esa diferencia.

En este supuesto se recomienda calcular, de la manera más concreta posible, los gastos financieros para que no superen el 30% del beneficio operativo y así poder deducirlos todos en cada periodo impositivo.

### **8.1.2 Adquisición con fusión con la entidad adquirida**

Si la Holding lleva a cabo una operación de fusión con UNA S.L., la deducibilidad de los gastos financieros se vería afectada por un límite adicional al del 30% sobre el beneficio operativo, no pudiendo incluir la parte que corresponda a la entidad adquirida en el beneficio operativo a la hora de calcular el límite, siempre y cuando no se aplique el régimen fiscal de fusiones.

El segundo límite no se aplicará en función del importe que represente la deuda sobre el precio de adquisición de la participación en la entidad adquirida, de manera que nos encontramos con dos posibles situaciones:

- La deuda represente más del 70% del precio de adquisición:

En este supuesto se aplica el límite adicional durante todos los periodos impositivos desde que se adquiere la entidad.

- La deuda representa el 70% o menos del precio de adquisición:

En este supuesto se aplica la excepción de forma que no opera el límite adicional en el primer periodo impositivo desde que se lleva a cabo la operación de fusión.

- La deuda no supera el 30% del precio de adquisición:

En este supuesto el límite adicional no se aplica en ningún año.

Si la holding decide fusionarse, sería interesante que el porcentaje de deuda no superase el 30% del precio de adquisición de la entidad UNA S.L., de manera que el límite adicional que no permite tener en cuenta el beneficio operativo de la adquirida a la hora de aplicar el límite base del 30% del beneficio operativo no fuere de aplicación.

## **8.2 Limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros en caso de tributación en régimen de consolidación:**

La base imponible del grupo fiscal se determina en función de las bases imponibles de cada entidad que participa sobre las cuales se practican ajustes con le objetivo de eliminar las operaciones intragrupo.

Como especialidad, la deducibilidad de los gastos financieros debe analizarse en base al grupo fiscal y no de manera individual, por lo que calculamos los gastos financieros netos totales del grupo y el beneficio operativo del ejercicio del grupo. A la hora de calcular el beneficio operativo, la DGT<sup>99</sup> se ha pronunciado indicando que se ha de generar el beneficio operativo del grupo en su conjunto de manera que se han de eliminar las operaciones intra-grupo<sup>100</sup> de forma que la tributación se determine como una unidad económica, incluyendo solo operaciones con terceros.

A efectos de determinar la base imponible individual de cada entidad debemos tener en cuenta si hay gasto financiero neto del grupo deducible y no deducible. De haberlo, se deberá imputar a cada entidad del grupo la parte que le corresponda. El gasto no deducible del grupo, al igual que en la tributación individual, podrá deducirse en los siguientes ejercicios del grupo fiscal.

### **Ej.1**

*Un grupo fiscal está integrado por las sociedades A, B y C. No hay operaciones internas y el **gasto financiero** neto individual de cada una de esas sociedades es de 14.000.000 €, 5.000.000 € y 20.000.000 €, respectivamente, y el beneficio operativo individual de 40.000.000 €, -10.000.000 € y 100.000.000 €, respectivamente.*

*a) De tributar este grupo en régimen individual, la sociedad A podría deducir un **gasto financiero** neto de 12.000.000 € al ser este importe el límite deducible ( $40.000.000 \times 0,3$ ), 1.000.000 € la sociedad B al ser deducible en todo caso este importe mínimo, y 20.000.000 € la sociedad C, al ser el **gasto financiero** neto inferior al límite de 30.000.000 € ( $100.000.000 \times 0,3$ ).*

*b) Al tributar el grupo en **consolidación fiscal**, el **gasto financiero** neto a nivel de grupo es de 39.000.000 € ( $14.000.000 + 5.000.000 + 20.000.000$ ) y el beneficio operativo del grupo de*

---

<sup>99</sup> Res. de 16 de julio de 2012 DGT

<sup>100</sup> No se incluyen los gastos financieros intragrupo,



130.000.000 € (40.000.000 - 10.000.000 + 100.000.000), siendo el límite a nivel de grupo de 39.000.000 € (130.000.000 × 0,3), por lo que todo el **gasto financiero** neto es deducible.<sup>101</sup>

## Ej. 2

Un grupo fiscal está integrado por las sociedades A, B y C. No hay operaciones internas, el gasto financiero individual de cada una es de 10.000.000 €, 30.000.000 € y 40.000.000 €, respectivamente, y el beneficio operativo individual de 80.000.000 €, 70.000.000 € y 100.000.000 €, respectivamente.

El gasto financiero neto a nivel de grupo fiscal es de 80.000.000 € (10.000.000 + 30.000.000 + 40.000.000) y el beneficio operativo del grupo de 250.000.000 € (80.000.000 + 70.000.000 + 100.000.000), siendo el límite a nivel de grupo de 75.000.000 € (250.000.000 × 0,3), por lo que el gasto financiero deducible a nivel de grupo es 75.000.000 €, al ser inferior al gasto financiero total del grupo. Quedaría pendiente de deducir 5.000.000 €.

La forma razonable y equitativa de distribuir el gasto financiero deducible entre las entidades del grupo sería tener en cuenta su gasto financiero individual y el límite individual de cada una de ellas:

<b>Sociedad</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
<b>Gastos financieros</b> netos	10.000.000	30.000.000	40.000.000
Límite	24.000.000	21.000.000	30.000.000
Diferencia	-14.000.000	9.000.000	10.000.000

Para eso se distribuye el **gasto financiero** de 5.000.000 € no deducible entre las sociedades B y C en la proporción de los excesos de gasto financiero no deducible que resulta a nivel individual, esto es, a la sociedad B se imputaría 2.400.000 [5.000.000 × (9.000.000/19.000.000)] y a la sociedad C 2.600.000 [5.000.000 × (10.000.000/19.000.000)]. Para determinar la base imponible individual de

<sup>101</sup> Memento Grupos Consolidados Lefebvre (2711)

*A no procede hacer ningún ajuste; para determinar la base imponible de B procede hacer un ajuste positivo de 2.400.000 € (9.000.000 - 6.600.000) y para determinar la base imponible de C procede hacer un ajuste positivo de 2.600.000 € (10.000.000 - 7.400.000), siendo el importe de tales ajustes el **gasto financiero** no deducible imputable a cada sociedad.*

*Esta imputación es necesario hacerla en el caso de que alguna de las sociedades del grupo tenga bases imponibles negativas o deducciones de la cuota pendientes procedentes de ejercicios anteriores a su integración en el grupo.<sup>102</sup>*

---

<sup>102</sup> Memento Grupos Consolidados Lefebvre (2716)

## 9 Tributación de los dividendos que recibe la Sociedad D de sus filiales extranjeras.

### 9.1 Planteamiento de las retenciones:

#### 9.1.1 Retenciones practicadas en Italia.

Para poder valorar las retenciones practicadas en Italia, debemos atender al convenio de doble imposición firmado entre España e Italia: *Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977, en concreto al artículo 10 del mismo*. En concreto, es el artículo 10 el encargado de definir el tratamiento fiscal de los dividendos en ambos estados contratantes.

En un primer momento, el convenio permite que se graven los dividendos tanto en el Estado de la entidad que los paga, Italia, como en el Estado de la entidad que los recibe, España. Se incluye una limitación a la retención aplicable en Italia, Estado donde reside la sociedad que paga los dividendos siempre y cuando se cumpla con la cláusula del beneficiario efectivo. Si la sociedad que recibe el dividendo es el último beneficiario<sup>103</sup>, se le aplica la limitación del 15% de retención máxima en Italia.

La directiva 2011/96/EU plantea una exención en las retenciones entre matriz-filial dentro de la Unión Europea que no podemos aplicar en este caso dado que para que la entidad española pueda ser considerada como matriz de la entidad italiana, deberá tener un porcentaje de participación superior al 10% y la entidad española solo tiene un 3% de la entidad italiana.

Con la información que tenemos, podemos afirmar que la sociedad española es el beneficiario efectivo de los dividendos que recibe de la sociedad italiana por lo que la retención practicada, withholding tax, del 4% cumple con la limitación al no superar el 15% del importe bruto de los dividendos.

---

<sup>103</sup> En una mayoría de CDI se prevé para su aplicación que el perceptor de los intereses, además de ser residente en un Estado contratante, sea también el **beneficiario efectivo** de los mismos. Tendrá la consideración de **beneficiario efectivo** la persona que tenga pleno derecho a usar y disfrutar la renta pagada y no esté obligada a transferir dicho pago a otra persona por una obligación legal, contractual o de cualquier otra naturaleza.

### **9.1.2 Retenciones practicadas en Estados Unidos.**

En el caso de la filial estadounidense, para valorar la validez de las retenciones planteadas debemos analizar el *Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990.*

Este Protocolo modifica la redacción del artículo 10 del Convenio, encargado de regular el tratamiento fiscal de los dividendos, de forma que si la sociedad española participa en más de un 10% de la sociedad estadounidense no se le puede aplicar más de un 5% de retención a los dividendos en el estado fuente, en este caso Estados Unidos. Es decir, que la retención practicada en EEUU no puede superar el 5%, dado que la sociedad española participa en más de un 10% en la sociedad estadounidense.

En base al Convenio y Protocolo podemos determinar que la retención practicada no es correcta dado que en Estados Unidos debería de haber sido del 5%, en lugar del 10% que se ha aplicado.

Se deberá solicitar la devolución a la hacienda estadounidense del 5% ingresado en concepto de retención que supera el límite establecido por el convenio.

## **9.2. Tratamiento de los dividendos en España.:**

La sociedad española deberá integrar los dividendos que recibe de su filial italiana y de su filial estadounidense en la base imponible del impuesto de sociedades.

### **9.2.1 Método de exención (Artículo 21 LIS)**

El artículo 21 de la Ley 27/2014 regula el tratamiento fiscal en el impuesto de sociedades de los dividendos, de forma que cumpliendo con una serie de requisitos, los dividendos que recibe la sociedad española quedarían exentos al 95%.

La exención del 95% es aplicable en España tanto a entidades residentes en territorio español como a entidades no residentes que operan en España a través de un Establecimiento Permanente, al cual estén afectas las participaciones de las entidades de las que proceden los rendimientos.

Los requisitos que recoge el artículo 21 son los siguientes:

- **Participación:** La sociedad española deberá tener un porcentaje de participación en la filial, superior al 5%. El porcentaje de participación deberá mantenerse durante un año, pudiendo cumplirse después de haber aplicado la exención. En periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2021, este requisito se podía sustituir porque el valor de las participaciones fuese superior a 20 millones de euros. Esta variante se ha eliminado de la redacción del impuesto pero se ha establecido un régimen transitorio según el cual la exención del 95% también será de aplicación para estos casos en los periodos impositivos iniciados hasta 2025, este último incluido.

- **Tributación Mínima:** Al tratarse de filiales no residentes, deben cumplir con un segundo requisito, el de tributación mínima. El requisito de tributación mínima implica que los beneficios de la entidad que me distribuye hayan tributado a un tipo nominal de al menos el 10% en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto de Sociedades. Para las entidades residentes en un estado con Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información se entiende cumplido el requisito, presunción Iuris et de Iure.

En el supuesto de que la entidad participada de la cual se reciben dividendos fuere residente y careciese de participaciones en otras entidades bastará con cumplir el requisito anterior de participación para que sea de aplicación la exención del artículo 21.

La relación entre la sociedad española y la filial estadounidense cumple con ambos requisitos, ya que el porcentaje de participación es del 10% y el Estado español tiene un CDI con cláusula de intercambio de información con Estados Unidos<sup>104</sup>, por lo que sería de aplicación la exención del 95%, que resultaría en una tributación efectiva de los dividendos del 1.5 %.

Por otro lado, el requisito de participación no se cumple con la filial italiana ya que la entidad española tiene un 3% de participación, no alcanzando el 5% necesario, de manera que no podrá aplicarse la exención.

---

<sup>104</sup> Acuerdo entre la autoridad competente del Reino de España y la autoridad competente de los Estados Unidos de América para actualizar el anexo II del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la foreign account tax compliance act – fatca (ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras).

### **9.2.1.1 Entidad participada es no residente (filial italiana y estadounidense)**

#### 9.2.1.1.a Si la filial no es holding

En este supuesto se deberá cumplir con los requisitos de participación mínima y el de tributación mínima, ambos comentados anteriormente.

#### 9.2.1.1.b Si la filial es Holding

Si la entidad española que quiere aplicar la exención recibe dividendos de la filial, que a su vez proceden de dividendos de una entidad de tercer nivel, deberemos analizar si el porcentaje que representan dichos dividendos sobre los ingresos totales de la filial no supera el 70%. El cálculo de este porcentaje sobre los beneficios obtenidos por la entidad se lleva a cabo en cada periodo impositivo.<sup>105</sup>

- Si más del 70% de los ingresos de la filial son dividendos:

Para poder aplicar la exención del 95% cuando los ingresos de la filial se componen en más de un 70% de dividendos, se debe cumplir un requisito adicional a los de participación y tributación mínima. El requisito consiste en que el porcentaje mínimo de participación del 5% se debe respetar también respecto de las filiales de las entidades de las cuales la holding recibe los dividendos, es decir, de las entidades de segundo o tercer nivel, salvo que las entidades formen parte de un mismo grupo mercantil y presenten cuentas consolidadas.

En el supuesto de que las rentas que componen los dividendos que recibe la Holding hayan sido integradas en la base imponible de la directamente participada o de una de las entidades indirectamente participadas como dividendos sin haber aplicado exención o deducción por doble imposición, se podrá aplicar la exención sin cumplir el requisito de participación de manera indirecta, es decir, cumpliendo solo el 5% de participación mínima respecto de la entidad directamente participada.

- Si el porcentaje de ingresos de la holding es igual o inferior al 70%:

En este caso, se deberá cumplir con el requisito de participación mínima.

---

<sup>105</sup> DGT CV 13.06.16

#### 9.2.1.1.c Si los dividendos recibidos han sido gasto deducible en la participada

Si al distribuir el dividendo la entidad participada no lo integra en la base imponible del impuesto de la renta que le aplique, es decir, genera un gasto fiscalmente deducible por el dividendo, se entenderá que no queda cumplido el requisito de tributación mínima dado que el beneficio distribuido por la entidad participada no ha tributado.

#### 9.2.2 Método de imputación (Artículo 32 LIS)

Otro método para evitar la doble imposición en el beneficio de la entidad participada que emite el dividendo es la aplicación de la deducción, para la cual también se deberá cumplir con el requisito de participación<sup>106</sup> comentado en el punto anterior. El método de imputación consiste en integrar el dividendo en la base imponible de la entidad que lo recibe a cambio de deducir de la cuota íntegra del impuesto, la cantidad efectivamente pagada en sede de la entidad participada por sus beneficios, con el límite de lo que correspondería pagar en España por esos dividendos.

Este método no es recomendable en términos generales si se cumple con los requisitos para la exención. La exención suele ser preferible, si se puede optar a ella, dado que si optamos por la deducción y la cuota que ha tributado la participada es menor de lo que correspondería pagar en España, nos veremos obligados a tributar por la diferencia.

Este método no puede aplicarse a los dividendos que recibe de la filial italiana debido a que no se cumple con el requisito de participación mínima.

#### 9.3 Tratamiento de la venta de la filial estadounidense.

Es también el artículo 21 de la Ley 27/2014 sobre el Impuesto de Sociedades el que regula la inclusión de la ganancia o la pérdida que provenga de la transmisión de la filial estadounidense. El tratamiento será diferente en función de si de la transmisión resulta una pérdida o una ganancia:

- Si hay ganancia y se cumplen los requisitos que marca el artículo se aplicará la exención del 95%. Para aplicar la exención, la participación de la entidad deberá ser igual o superior

---

<sup>106</sup> Tener un porcentaje de participaciones igual o superior al 5% en la entidad de la cual se perciben los dividendos.

al 5% durante al menos un año en el momento exacto de la transmisión. Al tratarse de una entidad no residente, también se deberá cumplir el requisito de tributación mínima<sup>107</sup>.

- Si se genera una pérdida, y se cumplen los requisitos de participación, por lo menos un año en el momento de la transmisión, y tributación mínima no podrá integrarse en la base imponible.
- Si la entidad transmitida es considerada entidad patrimonial la exención tampoco sería de aplicación, salvo que

Al cumplirse tanto el requisito de participación mínima, durante al menos un año en el momento de la transmisión, como el de tributación mínima, ya que hay un CDI con clausula de intercambio de información entre Estados Unidos y el Estado Español, en el supuesto de que la transmisión generase ganancia ésta estaría exenta al 95%. Por otro lado, si lo que genera la transmisión es una pérdida, ésta no podría integrarse y por lo tanto no minoraría la base imponible del impuesto.

### **9.3.1 Entidad transmitida considerada entidad patrimonial**

La condición de entidad patrimonial requiere del análisis de varios aspectos:

---

<sup>107</sup> Si el requisito de tributación mínima no se cumple en todos los periodos en los que se ha mantenido la participación:

i) Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumpla el requisito de tributación mínima.

ii) Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.



### **9.3.1.1. Definición:**

El artículo 5 de la LIS define las entidades patrimoniales como aquellas en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. Por actividad económica se entiende: *“la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”, y en el caso de arrendamiento de inmuebles lo será cuando “para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa”*. En cuanto a valores, no incluimos: *“(a) los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias, (b) los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas; (c) los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto; y (d) los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado”*.

### **9.3.1.2 Requisito de tributación mínima**

De no cumplirse el requisito de tributación mínima en todos los ejercicios de tenencia de la participación, deberemos aplicar las siguientes reglas:

- La parte de los dividendos que corresponda a reservas podrá aplicarse la exención en la parte que se corresponda con los beneficios declarados en los ejercicios en los cuales se cumplía el requisito de tributación mínima.
- La parte de los dividendos que no se corresponda con reservas podrá aplicar la exención de manera proporcional a los años que si se haya cumplido el requisito de tributación mínima, entendiéndose así, que la renta que los conforma se generó de manera lineal.

La limitación en la aplicación de la exención del artículo 21 también se aplica a los casos en los que se transmiten participaciones de una sociedad que no tiene la consideración de patrimonial pero que participa ya sea directa o indirectamente en una entidad patrimonial. En este supuesto,

la exención se debería aplicar proporcionalmente al porcentaje de participación en la entidad patrimonial.

## **10 Precios de transferencia y consolidación fiscal**

### **10.1 Ventas entre compañías vinculadas a precios diferentes de los de mercado**

La vinculación entre compañías<sup>108109</sup> implica el cumplimiento de una normativa tributaria específica, de manera que llevar a cabo transacciones a precios diferentes de los de mercado, no respetando el principio de libre competencia, genera consecuencias fiscales. Las entidades D1, D2 y D3, cumplen con los requisitos para ser un grupo con la entidad D.

Las entidades D2 y D3 realizan operaciones a precios fuera de mercado de manera que se exponen a que la administración compruebe dichas operaciones, regularizando la situación en base a precios de mercado.

#### **10.1.1 Obligaciones en materia de operaciones vinculadas**

La LIS obliga a las entidades que realicen operaciones vinculadas a presentar “documentación específica” para justificar que las operaciones que han llevado a cabo se han realizado conforme a valores de mercado. En función de las características del grupo, la LIS prevé que se pueda elaborar un informe con la documentación específica simplificada si el grupo tiene un importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de euros.

Por otro lado, la LIS<sup>110</sup> prevé cuatro supuestos en los que no hay obligación de presentar manual de precios de transferencia:

- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren **en un mismo grupo de consolidación fiscal**.
- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas.

---

<sup>108</sup> Artículo 18 LIS: “1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas **se valorarán por su valor de mercado**. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”

<sup>109</sup> Se considerarán partes vinculadas aquellas que pertenezcan a un grupo que se corresponda con la definición del artículo 42 del Código de Comercio. (Artículo 18 de la LIS)

<sup>110</sup> Artículo 18 LIS

- c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones **no supere los 250.000 euros**, de acuerdo con el valor de mercado.

En el siguiente apartado se analiza la posibilidad de formar un grupo de consolidación para así evitar la obligación de presentar la documentación específica.

La LIS<sup>111</sup> plantea una serie de sanciones específicas como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de documentación específica:

- Sanciones sin correcciones efectuadas en el precio de las operaciones por la Administración Tributaria. La falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o falsa, de la documentación específica constituye infracción tributaria grave.
- Sanciones con correcciones efectuadas en el precio de las operaciones por la Administración Tributaria. La falta de aportación o la aportación incompleta o falsa de la documentación específica y la declaración de operaciones con valores distintos a los de mercado que conlleven la realización de correcciones constituyen infracción tributaria grave.

## **10.2 Análisis sobre el régimen de consolidación fiscal**

Los requisitos para formar un grupo de consolidación en el impuesto de sociedades los determina el Capítulo VI de la Ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades. El grupo fiscal estará formado por todas las entidades residentes en España que cumplan con los requisitos que se exponen a continuación.

En primer lugar, debemos identificar a la entidad representante del grupo, que será la sociedad dominante del grupo siempre y cuando sea residente en territorio español. Si la entidad dominante no fuese residente en España, tendría que nombrar sociedad representante a una entidad del grupo que si fuese residente en España.

---

<sup>111</sup> Artículo 18.13 LIS

Una sociedad deberá cumplir con los siguientes requisitos<sup>112</sup> para poder ser considerada entidad dominante y por lo tanto representante del grupo:

- Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades.
- Tener una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social de las entidades dependientes y poseer la mayoría de los derechos de voto.
- No depender de otra sociedad que cumpla estos requisitos.
- Mantener el cumplimiento de los requisitos durante todo el periodo impositivo.

El resto de sociedades del grupo deberán cumplir los siguientes requisitos<sup>113</sup> para poder ser consideradas sociedades dependientes:

- Ser residente en territorio español.
- Que la sociedad dominante del grupo posea al menos un 75% de su capital social y posea la mayoría de sus derechos de voto.

### **10.2.1 Beneficios**

- El principal beneficio relacionado con las operaciones entre entidades vinculadas es la exención en la obligación de presentar el manual de documentación específica.<sup>114</sup>
- Formar parte de un grupo de consolidación fiscal también permitiría la compensación de las bases negativas, que acumula la sociedad D3, con las bases obtenidas por el resto del grupo.<sup>115</sup>
- No se practicará retención a los dividendos, intereses u otras rentas que se distribuyan dentro del grupo de consolidación fiscal.

---

<sup>112</sup> Artículos 55 y siguientes de LIS.

<sup>113</sup> Artículos 55 y siguientes de LIS

<sup>114</sup> Si se pretende aplicar la reducción del artículo 23 LIS para la renta procedente de la cesión de activos intangibles si se deberá presentar la información correspondiente, formar parte de un grupo de consolidación no exime de la misma.

<sup>115</sup> Artículo 62.1.f LIS

- Las operaciones que se lleven a cabo dentro del grupo de consolidación que generen resultados se eliminarán, de manera que los resultados no serán sometidos a tributación hasta que el beneficio se genere fuera del grupo. <sup>116</sup>

Necesitaríamos más información y un análisis muy exhaustivo para determinar si el régimen de consolidación resulta beneficioso o no para estas entidades. <sup>117</sup>

### **10.3 Riesgos por no operar a valor de mercado**

Que el grupo fiscal no esté obligado a realizar un manual de precios de transferencia<sup>118</sup>, no le exime de una posible contingencia fiscal por no realizar operaciones intragrupo a valor de mercado. El principal riesgo fiscal teniendo en cuenta que la entidad D3 tiene bases imponibles negativas consiste en que a través de las operaciones intragrupo se genere un ingreso o gasto, por realizar operaciones con precios que no sean de mercado, que manipulasen las bases imponibles individuales para que pudiesen ser de aplicación las BINS a nivel de base imponible del grupo.

Si iniciase la administración Tributaria un procedimiento inspector de comprobación de operaciones vinculadas los riesgos podrían materializarse en una regularización o en una sanción por haber cometido una infracción general tributaria.<sup>119</sup>

---

<sup>116</sup> Artículo 64 LIS

<sup>117</sup> Un grupo de consolidación también genera una mayor carga administrativa y responsabilidad tributaria de grupo, de manera que el grupo responde de las deudas que a futuro pueda generar cada sociedad. (artículo 57 LIS)

<sup>118</sup> Artículo 18.3 LIS

<sup>119</sup> Artículos 191-195 LGT

## **11 Tributación de la compraventa del inmueble con dos plazas de garaje**

### **11.1 Implicaciones fiscales como consecuencia de la compraventa en sede de la Sociedad**

#### **A**

La operación de compraventa de un inmueble con dos plazas de aparcamiento que lleva a cabo la Sociedad A, devenga impuestos de carácter indirecto. Se procede a analizar si la operación queda gravada por TPO o por IVA:

#### **11.1.1 IVA**

Lo primero que tenemos que valorar cuando analizamos si una operación está o no sujeta a IVA es si forma parte del hecho imponible y si la operación la está llevando a cabo un empresario profesional.

- Al tratarse la operación de una entrega de bienes, forma parte del hecho imponible del IVA<sup>120</sup>.
- La LIVA<sup>121</sup> presume que los arrendadores de bienes son empresario profesional, de manera que el vendedor, al haber alquilado el inmueble, es considerado empresario profesional.

Los principales requisitos para quedar la operación sujeta al IVA se cumplen ya que estamos ante una entrega de bienes llevada a cabo por un empresario profesional en territorio de aplicación del impuesto. El análisis continúa valorando una posible exención:

La LIVA<sup>122</sup> dispone que las segundas o ulteriores entregas de edificaciones estarán exentas, de manera que, al no tratarse la operación de una primera entrega, la operación estaría sujeta y no exenta. La principal consecuencia de que la compraventa del inmueble esté exenta de IVA es que automáticamente, la operación queda sujeta a TPO<sup>123</sup>. La LIVA<sup>124</sup> permite que el sujeto pasivo del impuesto renuncie a la exención, siempre y cuando se cumpla con los siguientes requisitos:

---

<sup>120</sup> Artículo 4 LIVA

<sup>121</sup> Artículo 5 LIVA

<sup>122</sup> Artículo 20.Uno.22º LIVA

<sup>123</sup> Artículo 7.5 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

<sup>124</sup> Artículo 20.Dos LIVA

- El adquirente ha de ser empresario profesional.
- El adquirente ha de tener derecho a deducirse parcial o totalmente el impuesto soportado.
- Se deberá de invertir el sujeto pasivo de manera que el adquirente será el encargado de soportar e ingresar el impuesto.<sup>125</sup>

El adquirente es una sociedad mercantil y va a arrendar el inmueble de manera que es considerado por la LIVA empresario profesional. El alquiler de viviendas para uso turístico no está exento del impuesto por lo que el adquirente tiene derecho a deducirse el impuesto soportado, de manera que, si ambas partes aceptan invertir el sujeto pasivo del impuesto, se podrá renunciar a la exención. La consecuencia de renunciar a la exención supone no tributar por TPO, y tributar por IVA al tipo del 10%<sup>126</sup>, pudiendo deducir la cantidad soportada.

El Reglamento de la LIVA requiere que el empresario que realiza la entrega comunique “expresa y fehacientemente” al adquirente que renuncia a la exención por la segunda o ulterior entrega de una edificación, de manera que la Sociedad A, quien realiza la entrega, no repercutirá IVA en la factura, pero si tendrá que mencionar que se aplica la inversión del sujeto pasivo.<sup>127</sup>

### **11.1.2 TPO**

Si no se renuncia a la exención de IVA, la compraventa quedará sujeta a TPO en el lugar en el que radique en el inmueble, en este caso en Málaga.<sup>128</sup> El impuesto tiene la obligación de liquidarlo la Sociedad A, como adquirente,<sup>129</sup> en la Comunidad Autónoma de Andalucía, en la cual se aplican los siguientes tipos impositivos<sup>130</sup>:

---

<sup>125</sup> Artículo 84.Uno.2º.e LIVA

<sup>126</sup> Artículo 91.Uno.7º

<sup>127</sup> Artículo 6.1.m del Reglamento de LIVA

<sup>128</sup> Artículo 33.2.C).1º de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias

<sup>129</sup> Artículo 8.a de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

<sup>130</sup> Teniendo en cuenta que la operación se llevó a cabo en 2020



Base Liquidable	Cuota Íntegra	Resto Base Liquidable	Tipo aplicable
-	-	-	%
Hasta euros	euros	Hasta euros	
0	0	400.000	8
400.000	32.000	300.000	9
700.000	59.000	en adelante	10

131

La Sociedad A tributaría por un total de **139.000 euros** (hasta 700.000, 59.000 euros y por los 800.000 restantes, 80.000 euros).

## 11.2 Implicaciones fiscales de la Garantía Hipotecaria

El impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados grava la constitución de la hipoteca. Si la operación de compraventa ha tributado por IVA, habiendo renunciado a la exención, entonces la constitución de la hipoteca tributaría por AJD, mientras que si ha tributado por TPO, será este quien la grave.<sup>132</sup>

El sujeto pasivo del impuesto tratándose de garantías hipotecarias será el prestamista, de manera que es el banco que concede la hipoteca el encargado de tributar por AJD, no pudiendo repercutir el coste al cliente<sup>133, 134</sup>

En este caso, la opción más beneficiosa de tributación es la de IVA por lo que la hipoteca tributaría por AJD. La base imponible del AJD la conforman el capital y los intereses<sup>135</sup>, datos que desconocemos. La copia de escritura y el acta notarial tributan al tipo del 0.5% por la Ley estatal<sup>136</sup>, tipo que aumenta la legislación de la Andalucía<sup>137</sup> en un 1.2%, de manera que tributan **al 1,7%**.

<sup>131</sup> <https://www.juntadeandalucia.es/organismos/haciendayfinanciacioneuropea/areas/tributos-juego/tributos/paginas/tarifaTPO.html>

<sup>132</sup> Artículo 74 del Reglamento del ITP

<sup>133</sup> STS 1505/2018, de 16 de octubre, 1523/2018, de 22 de octubre, y 1531/2018, de 23 de octubre

<sup>134</sup> Artículo 29 de la Ley AJD

<sup>135</sup> Artículo 30.1 de la Ley de AJD

<sup>136</sup> Artículo 31 de la Ley de AJD

<sup>137</sup> Artículo 49 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

## **12 Tributación de la operación de fusión**

Del enunciado deducimos que hay motivos económicamente válidos por lo que podría acogerse al régimen de fusiones ya que se trata de una fusión por absorción del artículo 76 de la LIS que ya ha sido elevada a público y registrada en el Registro Mercantil.

Respecto a los motivos económicamente válidos, debemos tener en cuenta la postura de la Dirección General de Tributos, ya que si hay motivo fiscal no acompañado de otro motivo económicamente válido el régimen no será de aplicación, sin necesidad de advertir fraude o evasión fiscal.

La AEAT elaboró un informe a este respecto en 2008 sobre la ausencia de motivos económicamente válidos, declarando que habría insuficiencia de MEV toda vez que la operación de reestructuración tuviese como objeto la compensación de BINS, generar un fondo de comercio deducible o la preparación de una venta o escisión posterior.

Según la Sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011, **Foggia-SGPS**, el ahorro de costes administrativos y de gestión a raíz de una reestructuración empresarial, puede no constituir motivo económico válido en presencia de ventajas fiscales significativas e indicios de fraude. Por lo que debemos siempre valorar el equilibrio entre motivos económicos no fiscales / motivos fiscales / artificiosidad de las operaciones.

La tributación de la operación sería la siguiente, en función de si se acoge o no al régimen de fusiones de la LIS<sup>138</sup>.

### **12.2 Si se renuncia a la aplicación del régimen la tributación sería:**

#### **12.2.1 Impuesto sobre Sociedades:**

La sociedad absorbida tributaría por la ganancia arriba calculada en la siguiente tabla:

<b><u>Concepto</u></b>		<b><u>Importe</u></b>
Valor teórico (Patrimonio Neto)		230.000,00
Ajustes		38.000,00

---

<sup>138</sup> Artículos 76-89 de la LIS.

Terreno	25.000,00	
Inmueble	12.500,00	
Valor real asignado		268.000,00
Plusvalía en la absorbida		38.000,00

El terreno y el inmueble tendrían el mismo valor contable y fiscal en la sociedad absorbente 80.000,00 y 135.000,00 respectivamente debido a que la sociedad tributa por su plusvalía.

### 12.2.2 IVA:

Como se trata de la adquisición de un negocio o rama de actividad, la operación se encuentra no sujeta a este impuesto.<sup>139</sup>

### 12.2.3 ITP y AJD:

Las operaciones societarias de fusión que entren en el marco del artículo 83 de la LIS no están sujetas a la modalidad de operaciones societarias del impuesto y están exentas en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados:

*“De acuerdo con los preceptos transcritos, la operación de fusión por absorción que pretende realizar la consultante, si, como parece, cumple los requisitos exigidos en este último precepto, tendrá la consideración de operación de reestructuración empresarial a efectos del ITPAJD, lo que supone su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias del impuesto (artículo 19.2.1º del TRLITPAJD), y su exención en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados, documentos notariales (artículo 45.I.B).10 del TRLITPAJD), régimen aplicable tanto a la operación en sí misma, como a la escritura pública en que se formalice”*

*Primera: La operación de fusión por absorción que cumpla los requisitos exigidos en el artículo 83 del TRLIS tendrá la consideración de operación de reestructuración empresarial a efectos del ITPAJD, por lo que estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados,*

<sup>139</sup> Artículo 7.1 de Ley 37/1992 IVA.

*documentos notariales, régimen aplicable tanto a la operación en sí misma, como a la escritura pública en que se formalice.”<sup>140</sup>*

#### **12.2.4 IIVTNU:**

Tendría que tributar en este impuesto por no acogerse al régimen especial de fusiones, en virtud del artículo 104<sup>141</sup> al manifestarse un incremento en el valor del **terreno urbano** de la entidad absorbida al producirse la fusión. El devengo del impuesto se da en el momento de la transmisión del inmueble, quedando el sujeto pasivo, en este caso la sociedad absorbida, obligada a presentar declaración en el ayuntamiento que corresponda en el plazo de 30 días hábiles. La base imponible constituirá el incremento del valor del terreno correspondiente a los 20 años anteriores al devengo del impuesto, en este caso se integrarían los 25.000 euros incremento de valor del terreno en la base imponible, suponiendo que todo el incremento se ha producido en los últimos 20 años. El tipo de gravamen aplicable dependerá de cada ayuntamiento, pero no podrá ser superior al 30 por ciento.

*“Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana:*

*El artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece:*

*“Artículo 104. Naturaleza y hecho imponible. Supuestos de no sujeción.*

*1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.*

*2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración*

---

<sup>140</sup> Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0559-11 de 07 de Marzo de 2011

<sup>141</sup> Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo

*de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (...)*

*En relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS establece:*

*"3. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.*

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

*No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales." (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).*

*En consecuencia, **el no devengo del IIVTNU está condicionado** a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda del TRLIS, y se **aplique el régimen fiscal del capítulo VIII de su título VII.***

*En caso de que **no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII ni la disposición transitoria vigésimo cuarta del TRLIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión del terreno de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad absorbida.***

*El IIVTNU se **devengará en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno urbano**, estando el sujeto pasivo obligado a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza fiscal, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente, en el plazo de treinta días hábiles, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto. A dicha declaración se acompañará el documento en el que conste el acto o contrato que origina la imposición. El ayuntamiento está facultado para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante dentro del plazo indicado anteriormente (artículos 109 y 110 del TRLRHL).*

*La base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento del valor del terreno, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (artículo 107 del TRLRHL).*

*El tipo de gravamen del IIVTNU será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento (artículo 108 del TRLRHL)."<sup>142</sup>*

### **12.3 Si se acoge al régimen especial de fusiones de la LIS:**

#### **12.3.1 Impuesto sobre Sociedades:**

La sociedad adquirida no tendrá que tributar por la plusvalía que se le pone de manifiesto por la diferencia entre el valor real que se le ha asignado en la operación y su valor teórico en el momento de aprobarse la operación:

Aunque la sociedad adquirente registrará en su contabilidad el terreno por un valor de 80.000,00 € y el inmueble por valor de 135.000,00 su valor fiscal será el que tenían en la contabilidad de la absorbida 55.000,00 y 122.500,00 respectivamente.

#### **12.3.2 IVA:**

Como se trata de la adquisición de un negocio o rama de actividad la operación no se encuentra sujeta a este impuesto.<sup>143</sup>

#### **12.3.3 ITP y AJD:**

No habrá tributación como se ha comentado en el punto C anterior.

#### **12.3.4 IIVTNU**

No hay tributación como consecuencia de adherirse al régimen de fusiones de la LIS. Concretamente por la disposición adicional segunda de la LIS que establece que no se devengará el impuesto cuando resulte aplicable el régimen especial de fusiones.

---

<sup>142</sup> Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0834-10 de 26 de Abril de 2010

<sup>143</sup> Artículo 7.1 de Ley 37/1992 IVA.

*“En relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS, establece:*

*No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.*

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

*No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.” (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).*

*En consecuencia, el no devengo del IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda del TRLIS, y se aplique el régimen fiscal del capítulo VIII de su título VII.*

*En caso de que no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII del TRLIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos de dicho Impuesto las sociedades absorbidas.”<sup>144</sup>*

#### **12.4 Riesgos en la aplicación de BINS derivados de la operación de fusión**

La entidad absorbente es quien tiene las bases imponibles negativas por lo que los riesgos frente a una futura aplicación de estas, dado que actualmente no genera base imponible positiva son poco probables. En el supuesto de que las autoridades fiscales cuestionasen los MEV en una inspección y declarasen que estos no son válidos, la operación de reestructuración no podría acogerse al régimen de neutralidad fiscal, de manera que la sociedad absorbida debería tributar por las plusvalías del terreno y del inmueble.

---

<sup>144</sup> Consulta vinculante v1177-12 Subdirección General de Tributos Locales de 31/05/2012

#### **12.4.1 Si las BINS son de la absorbida y se declara que no hay MEV**

Si por el contrario, la titular de las BINS fuese la entidad absorbida sí que podría existir riesgo a la hora de aplicarlas. El riesgo se materializaría si se deniega la aplicación del régimen de fusiones por no haber MEV en la reestructuración. La Audiencia Nacional<sup>145</sup> considera que la compensación de BINS de la absorbida por parte de la absorbente es un efecto de la sucesión universal por lo que si no se materializa dicha sucesión no podrá la absorbente adquirir los créditos fiscales de la absorbida.

Si se llevara a cabo una inspección sobre los MEV de la operación de reestructuración y se denegase la aplicación del régimen de neutralidad alegando que la única pretensión del adquirente es la compensación de las BINS de la absorbida con fines de evasión o fraude fiscal no se podría admitir la procedencia de la compensación de BINS.

El no reconocimiento de la fusión por parte de la administración tributaria implica un rechazo total a la operación de reestructuración, por lo que la compensación de las BINS de la absorbida sólo son admisibles cuando se aplique el régimen especial.

---

<sup>145</sup> Sentencia de 15 de septiembre de 2017