



FACULTAD DE DERECHO

**CASO PRÁCTICO PARA EL TRABAJO FIN DE MÁSTER
ESPECIALIDAD DERECHO DE LA TRIBUTACIÓN**

Autor: Bárbara Vives Sánchez

Máster Universitario de Acceso a la Abogacía

Máster de Asesoría Fiscal

Tutora: Eva Martín Díaz

Madrid

Diciembre, 2022

SUMARIO

| | |
|--|-----------|
| I. Análisis fiscal de cada una de las operaciones descritas en los puntos 1 a 5 desde el punto de vista de tributación directa e indirecta, describiendo todos los impuestos que se ven afectados en las operaciones y los efectos a considerar en un asesoramiento fiscal..... | 3 |
| En particular, respecto del punto 5, además se plantea la posibilidad de aplicar el régimen especial de diferimiento regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”) y se solicita aclaración sobre las formalidades que se requerirían para su aplicación. | 3 |
| II. ¿Tendría alguna implicación en las operaciones descritas en los puntos 1 a 5 si las sociedades formasen un grupo de consolidación fiscal de la LIS? | 25 |
| III. Asimismo, se plantean las siguientes preguntas en relación con la situación fiscal de las personas físicas:..... | 25 |
| a. PF1 ejerce funciones de dirección en ALBEDRIO percibiendo una remuneración por ello de 40.000 euros. Asimismo, percibe rendimientos por su trabajo por cuenta ajena (en una empresa ajena al Grupo) por importe de 50.000 euros. ¿Pueden aplicar los socios de ALBEDRIO la exención del artículo 4º 8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (“LIP”)? | 25 |
| b. PF1, que debido a su edad tiene intención de jubilarse, pretende realizar las siguientes donaciones:..... | 28 |
| i. Donar a PF2 su 25% en ALBEDRIO. Analizar las implicaciones fiscales de la donación y qué requisitos deberían cumplirse para que los hermanos puedan aplicar el artículo 4.8.Dos de la LIP..... | 28 |
| ii. Donar a PF3 500.000 euros para que pueda comprarse una casa en Madrid. Implicaciones fiscales de la operación y se solicita asesoramiento sobre alguna alternativa fiscalmente más ventajosa..... | 30 |
| iii. Donar a PF4 la vivienda habitual y un piso en Almuñécar que PF1 tiene en su propiedad desde 1981. Implicaciones fiscales de la operación. | 33 |
| c. Si PF1 falleciera con anterioridad a efectuar las donaciones, ¿cuál sería la tributación en este caso? ¿Y si falleciera al año siguiente de haber realizado las donaciones?..... | 40 |
| d. Dada la edad y situación personal de PF1, su hijo PF3 está planteando la posibilidad de solicitar en su empresa francesa teletrabajar desde España durante todo el año 2023 para volver a residir con su padre en Madrid. Tendrá que viajar a Francia 1 semana al mes, pasando el resto del tiempo desde España. En Francia, conforme a su normativa, seguirá considerándose residente fiscal. Se solicita aclaración sobre la residencia fiscal de PF3 y se pregunta dónde y cómo debe presentar impuestos PF3 en 2023..... | 43 |

DICTAMEN JURÍDICO GRUPO ALBEDRIO

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

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

- **Distribución de resultados:**

Antes de nada, es importante establecer que implicaciones tendría la distribución de resultados que se quiere llevar a cabo, tanto desde el punto de vista de la tributación directa como indirecta.

En lo que respecta a la tributación directa, los tributos que se verán afectados en las operaciones serán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS). Por el contrario, en lo que respecta a la tributación indirecta, se verán afectados en las operaciones el Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Asimismo, el régimen de consolidación fiscal constituye un régimen especial del IS. Dicho régimen es voluntario e indefinido (en tanto no se renuncie a su aplicación) para aquellas entidades que reúnan los siguientes requisitos (art. 58.1 y 58.4 LIS):

- Se constituyan como SA, SL o Comanditarias por acciones.
 - Residentes en España.
 - No estar exentas de IS.
 - No haber sido declarada en situación de concurso al cierre del periodo impositivo.
 - Sociedad dependiente debe tributar al mismo tipo de gravamen que el de la dominante.
 - Entidad dependiente debe poder adaptarse al ejercicio social de la dominante.
- a) H3, residente en Islas Caimán, pretende repartir un dividendo a H2, distribuyendo posteriormente H2 un dividendo por el mismo importe a H1. H2 genera, además de los dividendos, rentas por otras actividades.**

- Reparto de dividendos de H3 a H2

En la situación actual en la que se encuentra H3, debemos entrar a valorar varios factores para ver como tributaría el reparto de dividendos que se quiere llevar a cabo en sede del IS.

Antes de nada, es importante que destaquemos que H3, residente en una jurisdicción no cooperativa (Islas Caimán)¹, es una entidad participada al 100% por H2, entidad residente en España que, a su vez, está directamente participada por otra entidad sita también en España.

Para aportar más claridad, cabe señalar que las entidades holding son aquellas entidades constituidas para controlar una o varias entidades. Es decir, son sociedades participadas que poseen valores representativos del capital o de fondos propios de otras entidades de los que se derivan dividendos o participaciones en beneficios o rentas.

La relevancia de ello radica, principalmente, en que las sociedades holding se benefician de incentivos fiscales en relación con los ingresos recibidos (ya deriven de dividendos o de ganancias de capital) siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.

Entre estos incentivos encontramos el régimen de exención sobre dividendos y plusvalías que derivan de otras entidades, que pueden ser residentes en territorio español como residentes en territorio extranjero. Régimen regulado en el artículo 21 de la LIS.

En este caso, H2 tiene la opción, en caso de cumplir con los requisitos establecidos en la ley, de aplicar el régimen anteriormente mencionado respecto de los dividendos que procedan de H3, ya que se trata de un régimen voluntario cuando las rentas derivan de entidades residentes en el extranjero. Dicho de otra manera, H2 puede optar por no integrar en su base imponible dichas rentas y aplicar el régimen de exención mencionado anteriormente o, por el contrario, H2 puede optar por integrar en su base imponible los dividendos recibidos y, en caso de cumplir los requisitos establecidos en la ley, aplicar las deducciones para evitar la doble imposición internacional.

Para aplicar el régimen de exención del 95% sobre los dividendos recibidos por parte de H3, se exigen una serie de requisitos que se detallan a continuación:

- Que el porcentaje de participación de H2, ya sea de manera directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de H3 sea, al menos, del 5 por ciento.

En el caso de las entidades Holding, si más del 70% de sus ingresos derivan de participaciones en otras entidades, la participación indirecta sobre las filiales de segundo o ulteriores niveles deberán respetar también dicho porcentaje. Siempre y cuando no pudiera formarse un grupo mercantil con la residente de primer nivel y se formularan estados contables consolidados.

¹ Real Decreto 1080/1991 de 5 de julio.

- Que esta participación anteriormente mencionada se posea de manera ininterrumpida durante un año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.
- Que, en el caso de entidades no residentes en territorio español, la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto Sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A la vista de la información proporcionada por ustedes, entendemos que se cumplen los dos primeros requisitos, sin embargo, cabe destacar que, el hecho de que H3 sea residente en una jurisdicción no cooperativa, en este caso, Islas Caimán, implica que en ningún caso se entenderá cumplido el último requisito.

En definitiva, debido al lugar de residencia de H3, H2 no podrá beneficiarse de la exención del 95% sobre dividendos prevista en la Ley sobre el Impuesto de Sociedades y, por tanto, deberá tributar por dichos dividendos en sede del IS.

Una vez determinada que H2 la tributación en sede de IS, deberemos analizar si cabría la aplicación de las deducciones previstas para evitar la doble imposición (en adelante, “DI”). En este sentido, debemos atender a lo establecido en el artículo 32 de la LIS.

Si bien H2 debe integrar en su base imponible los dividendos recibidos, tendrá derecho a deducirse el impuesto efectivamente pagado por H3 en Islas Caimán, ya que se cumplen tanto el requisito de porcentaje de participación de al menos el 5% y el requisito de que esta participación se hubiera mantenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en el que se distribuyeron los beneficios.² Sin embargo, al ser el tipo impositivo aplicable en las Islas Caimán del 0%, la entidad H2 podrá aplicarse una deducción del 0%.

En conclusión, por los dividendos recibidos de H3, H2 deberá tributar en sede de IS a un tipo impositivo del 19%, sin tener derecho a aplicar la exención del 95% prevista en el artículo 21 LIS y, aun pudiendo deducirse el impuesto efectivamente pagado en Caimán, al ser el tipo impositivo de éste correspondiente al 0%, en la práctica no podrá deducirse nada.

- Reparto de dividendos de H2 a H1

En esta operación, H2 distribuye dividendos a H1 con el mismo importe que el dividendo distribuido por H3. Si bien, se especifica que H2 genera rentas por otras actividades (además de los dividendos).

² De no ser esta suposición correcta, por favor, comuníquennoslo en la mayor brevedad posible.

Es importante resaltar que H2 es una sociedad holding participada al 100% por la sociedad H1, sociedad que a su vez está participada también al 100% por la sociedad matriz ALBEDRIO (ambas sociedades residentes en territorio español). En este sentido, deberá atenderse a lo dispuesto en la Directiva 2011/96/UE del Consejo (Directiva Matriz-Filial). Así como también deberá atenderse a lo dispuesto en el artículo 21.1 LIS mencionado anteriormente.

En consecuencia, y a diferencia de la casuística anterior, en este caso los requisitos previamente mencionados establecidos en el art. 21 LIS se cumplen (participación superior al 5% y poseída de manera ininterrumpida durante el año anterior)³, H1 tendría derecho a aplicar la exención del 95% sobre los dividendos recibidos por parte de H2.

En lo que respecta al 5% restante al que no se aplicaría la exención prevista en el artículo 21.1 LIS, se corresponde con gastos de gestión, gastos que deberán ser integrados en la BI. En este sentido, debemos analizar si las cuotas que soporten las sociedades por ese 5% deberán ser sometidas a retención o no.

En relación con la tributación indirecta, debemos analizar si las cuotas de IVA soportadas por las sociedades en concepto de gastos de gestión (es decir, el 5% restante al que no se aplicaría la exención del 95% prevista en el artículo 21.1 LIS) serían deducibles o no. A este respecto, a lo dispuesto por la AEAT y por la doctrina del TJUE en diversas sentencias, entre otras, el caso Asunto C-16/100, de 27 de septiembre, el Asunto C-496/11, de 6 de septiembre y, el Asunto C-42-19, de 12 de noviembre. En este sentido, se establece que, para que una Holding tenga derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas tiene que cumplir con los requisitos explicados a continuación:

- Que la Holding no se dedique a la mera tenencia, compra y venta de participaciones. Es decir, que parte de la tenencia de participaciones, tenga como actividad ofrecer servicios, a título oneroso, a sus filiales (e.g. servicios de asesoramiento legal, administrativo o de estrategias corporativas. Por tanto, se requiere que la holding tenga una estructura mixta.
- Que la contraprestación de los servicios facturados incluya los costes asociados de dichos servicios (directos e indirectos) a valor de mercado.

En definitiva, si se cumplen estos requisitos, el IVA soportado por la Holding en la adquisición y tenencia de las participaciones podrá ser deducible, o deducible en parte si estos servicios se prestan solo a algunas filiales (en este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (DGT) en la Consulta Vinculante V1184-20, de 30 de abril).

En línea con lo anterior, nos deberemos plantear si la transmisión de las participaciones también está sujeta a IVA o, por el contrario, se encuentra exenta.

³ De no haberse poseído la participación durante el año previo ininterrumpidamente, el análisis realizado podría sufrir cambios.

Atendiendo a la jurisprudencia del TJUE⁴ así como a la CV núm. 2109-2022, la obtención de dividendos no constituye una contraprestación de una actividad económica, ya que no existe una relación directa entre el dividendo y la actividad. En este sentido, entienden que el reparto de dividendos está condicionado por un lado por los resultados del ejercicio de la entidad y, por el otro, por el tipo de participación en dicha entidad. En definitiva, la distribución de dividendos, a efectos de IVA, será una operación no sujeta al entenderse que no se trata de una actividad económica.

Por otro lado y, en relación con lo dispuesto por la DGT en la CV núm. V1154-21, la cual concluye que no existe obligación de practicar retención sobre los dividendos o participaciones a los que se les haya aplicado la exención prevista en el artículo 21 LIS. Es decir, los dividendos que H2 transmite a H1 estarán no sujetos a retención.

- Régimen de consolidación fiscal

El IS establece en el apartado 4 del artículo 58 las entidades que no pueden formar parte de un grupo fiscal. En este sentido, establece, entre otras, que no podrán formar parte de un grupo:

- Entidades que no sean residentes en territorio español,
- Entidades que se estén exentas del IS.

Por tanto, al ser H3 residente en Islas Caimán, país que tiene un tipo impositivo del 0%, no podrá formar parte de dicho grupo. Por el contrario, H2 y H1, al cumplir con los requisitos establecidos en el artículo anteriormente citado, sí podrán englobarse dentro de un régimen de consolidación fiscal juntamente con las demás entidades del grupo (en caso de que éstas también cumplan con los requisitos).

En consecuencia y a raíz de lo dispuesto en el artículo 21 LIS, los dividendos internos están exentos en un 95%. En este sentido, se deberán llevar a cabo ajustes en las base imponible (en adelante, "BI") individual y no deberá eliminarse en la consolidación.

Además, debemos resaltar que, en caso de que se formara dicho grupo fiscal, el requisito de participación indirecta de, al menos, el 5% establecido para la aplicación de la exención del artículo 21.1 LIS en caso de que los ingresos de la H2 por participaciones fueran superiores al 70%, no sería de necesario cumplimiento.

En definitiva, en caso de que se optara por aplicar el régimen de consolidación fiscal, el tratamiento de los dividendos sería el mismo al analizado.

b) H5 fue adquirida por el H1 a mediados de 2021, y pretende repartir un dividendo a H1. No se han generado resultados por H5 desde la adquisición de la sociedad, repartiéndose, por tanto, reservas generadas con anterioridad a su adquisición.

⁴ Sentencia de 20 de junio de 1991, Asunto C-60/90, y Sentencia de 6 de febrero de 1997, Asunto C-80/95, entre otras.

De la problemática anunciada podemos extraer que H5 le está repartiendo a H1 dividendos con cargo a reservas generadas con anterioridad a la fecha de adquisición de H3 por parte de H1.

En este sentido, debemos atender a la Resolución del ICAC 5/03/2019, en concreto a su artículo 31.3, el cual establece la necesidad de llevar a cabo un análisis sobre el fondo económico de la distribución con cargo a beneficios generados en la sociedad participada (en este caso, H3) desde la fecha de adquisición.

Por tanto, el análisis sobre si se han generado beneficios por H1 deberá realizarse únicamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual a partir de la fecha de adquisición. En este sentido, se establece que se entenderá el dividendo como una reducción del coste de la inversión cuando, de forma indubitada, el reparto con cargo a dichos beneficios no se pueda calificar como ingresos, desde la perspectiva de la entidad que recibe ese dividendo (en nuestro caso, desde la perspectiva de H1).

Así, la ley dispone que no será necesario la generación de beneficios durante el ejercicio económico por parte de la entidad dominada siempre y cuando el valor neto de la entidad no sea inferior al del capital social y se cuente con reservas disponibles (reserva voluntaria + estatutaria > dotaciones obligatorias det. en estatutos o, reserva legal > 20% CS).

En consecuencia, como H5 no ha tenido beneficios con posterioridad a ser adquirida por H1, los dividendos que reparte proceden inequívocamente de beneficios que existían al tiempo de realizar la operación de canje y, por tanto, dichos dividendos no se integrarán en el resultado contable, sino que reducirán el valor de la participación. Si bien, el valor de dichos dividendos no computará a efectos fiscales si es superior al valor fiscal de la participación. Sin embargo, en el caso de que el valor contable sea inferior al fiscal, dicho valor se deberá asumir a efectos fiscales.

Por otro lado, debemos analizar si aplicaría la exención prevista en el artículo 21 debemos analizar si se cumplen todos los requisitos. En este sentido, el requisito de participación (al menos el 5%) deberá cumplirse en la fecha en la que el dividendo sea exigible. Sin embargo, la LIS establece que el resto de los requisitos, en caso de que no se cumplan en dicha fecha, pueden cumplirse durante el ejercicio en el que se obtienen los beneficios distribuidos.

La DGT se ha pronunciado en este sentido en la CV núm. V0382-19 de 21 de febrero de 2019, en donde concluye que el requisito establecido en el art. 21.1.a) LIS relativo a la tenencia de las participaciones de manera ininterrumpida durante el año anterior a la exigibilidad del beneficio o, en su defecto, que la tenencia se mantenga durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

Si bien, en caso de que se cumpla con todos los requisitos, solo podrá aplicarse la exención del 95% cuando el dividendo tenga la consideración de ingreso contable en estas entidades. Por el contrario, no se podrá aplicar la exención cuando el importe de los

dividendos o participaciones en beneficio distribuidos generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad que los transmite, es decir, en H5. Por tanto, al tratarse de distribución de reservas, deberemos atender a la designación dada a estas en el acuerdo social o, en su defecto, se aplicarán las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Asimismo, y atendiendo a lo establecido en el artículo 128.4.d) LIS, no se deberá someter a retención los dividendos o participaciones en beneficios a los que puede la aplicarse la exención del artículo 21.1 LIS.

Dado que H1 adquirió a H5 a mitades del 2015, no se cumplirá, en ningún caso, el requisito de tenencia y, por tanto, no se podrá aplicar la exención del 95% contenida en la LIS.

c) H4, residente en Hungría, con un tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades del 9%, reparte un dividendo a H2.

En la situación actual en la que se encuentra H4, debemos entrar a valorar varios factores para ver como tributaría en sede del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "IS").

Primeramente, cabe destacar que H4 es una sociedad residente en Hungría (Estado miembro de la UE), país con un tipo nominal de IS del 9%. Sin embargo, debemos destacar el hecho de que España tiene un CDI con Hungría en el que se contiene una cláusula de intercambio de información (artículo 27 CDI citado). Además, H2 es sociedad Holding. En este sentido, para ver como tributaría la operación de reparto de dividendo en sede de IS, igual que en los casos anteriores, deberemos atender a lo dispuesto en el artículo 21.1 LIS y el CDI comentado.

Como en las anteriores casuísticas, para que la exención regulada en el artículo 21.1 LIS sea aplicable se deberá cumplir con los requisitos ya mencionados, en particular, debemos destacar el requisito establecido en el art. 21.1.b) LIS, relativo a la existencia de un impuesto análogo al que H4 esté sujeta y no exenta y que tenga un tipo nominal de, al menos, el 10%.

Si bien podría parecer que, al tener Hungría un impuesto análogo al IS de un tipo nominal del 9% no se cumpliría con el citado requisito, debemos atender al hecho de que España ha suscrito un CDI con dicho país, lo que conlleva que el requisito mencionado se entenderá siempre cumplido. En esta línea, H2 deberá aportar un certificado de residencia de H2 en el que figure la aplicación del convenio.

Por otro lado, la aplicación del CDI al presente caso se debe analizar en el ejercicio en el que H4 obtuvo el beneficio objeto de distribución, no en el ejercicio donde se ha percibido dicho dividendo. Es decir, si en el ejercicio donde se obtuvo el beneficio no existía el CDI citado, nunca se entenderá cumplido el requisito de tributación mínima. Además, debemos destacar que, si H4 obtuviera todas sus rentas de otros territorios

situados en el extranjero con los que no existiera convenio, el requisito de tributación mínima sería exigible.

Por otro ello, al entender que en el presente caso se cumplen todos los requisitos, H2 podrá aplicar la exención del 95% sobre los dividendos recibidos por parte de H4. Por tanto, el 5% restante deberá integrarse en la BI. Sin embargo, tal y como ya hemos explicado anteriormente, ese 5% restante no deberá someterse a retención.

d) Reparto de dividendos de ALBEDRIO a sus socios personas físicas. En este contexto, ALBEDRIO se plantea acogerse al régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (“ETVE”) del Impuesto sobre Sociedades, aunque no tiene claro si resultaría realmente ventajoso y si podría ser de aplicación.

Primeramente, debemos atender al hecho de que el reparto de dividendos se realiza por parte de ALBEDRIO, sociedad holding caracterizada por ser la matriz del Grupo ALBEDRIO (en adelante, “el Grupo”).

- Tributación en sede de IRPF

En lo que respecta al dividendo percibido por los socios personas físicas de ALBEDRIO, debemos atender a lo establecido en la LIRPF, la cual establece que los dividendos deberán ser incorporados a la base del ahorro como rendimientos de capital.

Por consiguiente, para determinar la tributación por parte del socio como consecuencia de la percepción del citado dividendo, deberemos atender a los tipos de gravamen establecidos para la base del ahorro (artículo 66 IRPF):

- Base liquidable ahorro < 6.000 euros: tipo del 19%.
- 6.000 euros < Base liquidable ahorro < 50.000 euros: tipo del 21%.
- 50.000 euros < Base liquidable ahorro >200.000 euros: tipo del 23%.
- Base liquidable ahorro > 200.000 euros: tipo del 26%.

En definitiva, los socios de ALBEDRIO deberán ingresar en renta la cuota correspondiente a la parte que exceda de la retención ya soportada. Es decir, solo ingresarán en renta cuando la retención sea superior al 19% lo que supone haber recibido un dividendo superior a 6.000 euros.

En este caso, al ser ALBEDRIO una entidad residente en España, no podrá aplicarse el mecanismo de doble imposición. Sin embargo, cabe destacar que no todos los socios de ALBEDRIO son residentes en territorio español. En este sentido, PF3 y PF4 son residentes en Francia y Panamá respectivamente.

En esta línea, se deberá atender a los CDI firmados por España con los citados país para ver donde tributarían los dividendos pagados por ALBEDRIO. En este sentido, con carácter general, los dividendos pagados por una sociedad española a un no residente se someterán a imposición en el país de residencia, es decir, no se someterán a imposición en España. Sin embargo, se permite a España someter a gravamen dichos dividendos siempre y cuando el tributo exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.

Por lo que respecta a PF3, atendiendo al artículo 10 del CDI firmado con Francia, al tener una participación superior al 10% (en concreto, del 25%) los dividendos se encontrarán exentos en fuente. Por el contrario, en el caso de PF4 residente en Panamá y siguiendo lo establecido en el CDI, el tipo impositivo será del 10%.

- Tributación en sede de IS

En lo que respecta al dividendo repartido en favor de los socios personas físicas de ALBEDRIO, debemos atender al artículo 128 LIS, el cual establece las retenciones y los ingresos a cuenta.

En este sentido, será ALBEDRIO quien tiene la obligación de practicar retención o de efectuar el ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta sobre la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje general de retención correspondiente al 19% (en el caso, como el que nos atañe, que el socio sea una persona física).

En consecuencia, ALBEDRIO deberá presentar ante la AEAT los modelos 123 (Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) y, el modelo 193 (Resumen Anual).

- Régimen ETVE

El régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (en adelante, “ETVE”) es un régimen especial y voluntario al que podrá acogerse ALBEDRIO siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en la ley (artículo 107 LIS y artículo 51 del Reglamento del IS), expuestos a continuación:

- El objeto social de las entidades deberá comprender la actividad de gestión y administración de valores de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales (se entenderá cumplido siempre que ETVE cuente con un trabajador)
- Los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de la entidad de tenencia de valores extranjeros deberán ser nominativos.

- No se trate de una entidad sometida a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico o de una unión temporales de empresas,
- No se trate de una entidad patrimonial.

Asimismo, el régimen de exención podrá aplicarse sobre los dividendos y plusvalías generadas por la entidad ETVE en el mismo periodo en el que se opte por aplicar dicho régimen. En este sentido, y atendiendo al artículo 21 y 108 LIS, la exención del 95% sobre las rentas que provengan de entidades no residentes deberá cumplir con los requisitos ya comentados anteriormente (participación del 5%, tenencia y, entidad mercantil que soporte impuesto extranjero análogo con un tipo nominal igual o mayor al 10%). Es decir, el fin último de este régimen es el de canalizar las inversiones a través de holdings españolas.

En caso de querer optar por el régimen ETVE, ALBEDRIO deberá comunicárselo al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Además, tened en consideración que el régimen se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique la renuncia a este.

En el caso de que ALBEDRIO se acoja a dicho régimen supondría 3 ventajas, tanto para los socios no residentes como para la entidad:

- En el caso de que la sociedad ETVE española invierta en filiales extranjeras, tendrá el derecho de aplicar los CDI suscritos entre España y el país de residencia correspondiente. En este sentido, la retenciones para el pago de dividendos (*withholding tax*, es decir, doble imposición internación jurídica) serán, en la mayoría de los casos, más bajas al ser de aplicación los CDI.
- La sociedad ETVE, como contribuyente de IS, podrá aplicar los mecanismos de corrección de DI en aquellos casos en los que cumpla los requisitos para aplicar la exención. Por tanto, la entidad ETVE no pagaría impuestos en España al estar exentos los rendimientos que percibiría de sus filiales.
- Para los socios no residentes (PF3 y PF4), la aplicación del régimen ETVE supondría que no estarían sujetos al pago del IRPF, al entenderse que los dividendos y plusvalías obtenidos son rendimientos que no han sido obtenidos en España.

Es importante destacar el hecho de que esta ventaja no aplicaría si dichos socios actúan en territorio español a través de un EP.⁵

Además, debemos destacar el hecho de que, en caso de que algún socio de ALBEDRIO cambie de residencia a una jurisdicción no cooperativa, esta ventaja tampoco aplicaría y se debería atender a lo dispuesto en la LIRNR.

⁵ Entendemos que esta situación no se da para los socios de ALBEDRIO.

En el caso de los socios residentes en territorio español, la aplicación del régimen ETVE no supondría ningún cambio y su tributación en sede de IRPF sería la misma a la explicada al principio de este análisis.

En lo que respecta a la tributación indirecta, en concreto al IVA, la aplicación del régimen ETVE supondría también una ventaja. En este sentido, debemos atender al Capítulo IX (Título IX – Regímenes especiales) LIVA, en donde se regula el régimen especial del grupo de entidades (en adelante, “REGE”). En consecuencia, la entidad ETVE en caso de que aplique el REGE gozará de dos opciones de tributación:

- Modalidad normal: las entidades del Grupo deberán presentar autoliquidaciones mensuales en las que se determinará el resultado a ingresar o compensar, resultado que posteriormente se integrará en una autoliquidación agregada. Es decir, la entidad ETVE podrá compensar las cuotas de IVA entre las entidades del Grupo.
- Modalidad avanzada: esta opción se refiere al conjunto de entidades que forman parte de un mismo grupo. En este sentido, la BI de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en TAI entre empresas del grupo que apliquen REGE se constituirá por el coste de los bienes y servicios que utilizados en su realización y por los que se haya soportado o satisfecho IVA. En otras palabras, solo se tendrán en cuenta los gastos iniciales que han soportado IVA, no la posterior refacturación de estos a otra entidad del grupo. Por tanto, aquellos gastos que no soporten IVA se añadirán a la BI que hubiera sido calculada en el caso de que la entidad no estuviera acogida al régimen REGE.

Para concluir, en el caso de que ALBEDRIO aplicara el régimen de consolidación fiscal, las conclusiones a las que se habría llegado en las casuísticas anteriormente mencionadas, es decir, en las casuísticas englobadas dentro del apartado distribución de resultados, serían las mismas que se han sido expuestas a lo largo del presente dictamen. En este sentido, en caso de que se aplicara el régimen de consolidación fiscal, el tratamiento de las operaciones sería el mismo.

- **Transmisión/cese del Establecimiento Permanente (“EP”): El Grupo plantea la alternativa de transmitir a un tercero el EP que tiene H1 en Colombia por el valor de los elementos patrimoniales adscritos al EP; se sabe que la transmisión generaría una renta negativa en su socio H1. Se conoce que el citado adquirente no mantiene la actividad del EP, procediendo a la enajenación de los elementos patrimoniales adquiridos.**

Es importante resaltar el hecho que el EP que posee H1 está sito en Colombia, país con el que España tiene firmado un CDI. Además, es importante incidir en el hecho de que el tipo nominal del impuesto análogo al IS es del 32%.

En este sentido, debemos analizar que consecuencias tendría la transmisión a un tercero de dicho EP por el valor de los elementos patrimoniales a él adscritos. En este

sentido, sabemos que dicha transmisión generaría una renta negativa en H1. Asimismo, se conoce que el adquirente procederá a la enajenación de los elementos adquiridos, por lo que la actividad que venía realizando el EP no se mantendrá. En definitiva, deberemos analizar las consecuencias que tendrán las rentas negativas procedentes de la transmisión del EP en el extranjero.

En primer lugar, deberemos las implicaciones que conllevaría la transmisión del EP. En este sentido, debemos atender al artículo 22.1 LIS, el cual regula la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP. Si bien dicho artículo establece que, estarán exentas:

- Las rentas positivas que se obtengan en el extranjero a través de un EP sito también en el extranjero siempre y cuando dicho EP se encuentre sujeto y no exento a un impuesto análogo al IS de un tipo nominal de, al menos, el 10%.
- Siempre que se cumpla el requisito de tributación, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un EP o cese de su actividad.

Si bien el requisito de tributación se cumple (no solo por el hecho de que el tipo nominal en Colombia es del 32% sino también por el hecho de que existe un CDI entre ambos países), las rentas generadas en este caso por el EP en Colombia generarán una renta negativa en H1. En consecuencia, deberemos atender a lo establecido en el Art. 22.2 LIS, el cual establece que no podrán integrarse en la BI las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un EP, así como tampoco podrán integrarse aquellas rentas negativas derivadas de la transmisión de dicho EP.

No obstante, en el mismo art. 22.2 LIS, se establece una excepción en relación con las rentas negativas generadas en caso de cese del EP. En este último caso, la LIS establece que dichas rentas sí serán fiscalmente deducibles y, en consecuencia, el importe de estas se verá minorado en el importe de las rentas positivas netas (positivas menos negativas – considerando solo aquellas que hayan tenido efectos fiscales –) obtenidas con anterioridad, que hayan gozado del derecho a la exención o deducción para la eliminación de la doble imposición (por el mismo importe) y que procedan del mismo EP.

Si bien, también deberemos atender al artículo 31.1 LIS así como al régimen transitorio (Disp. Transitoria 16ª.3 y Disp. Transitoria. 41) los cuales establecen que en los casos en los que la transmisión del EP genere una renta negativa, habiendo obtenido dicho EP rentas negativas en algún periodo impositivo que hubieran resultado fiscalmente deducible:

- Estas rentas negativas solo podrán integrarse en la BI cuando se hubieran generado con ocasión del cese de la actividad del EP para aquellos periodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2017,
- Minoración de la renta negativa en el importe de la renta positiva neta (la cual tiene en cuenta dichas rentas negativas) con el fin de establecer el importe, a integrar en la BI de la matriz, de la renta negativa, para aquellos

periodos impositivos iniciados hasta el 1-1-2017. Esta regla también aplicará en caso de cese de actividad del EP.

En este caso, si el adquirente del EP en Colombia fuera otra entidad del grupo, podría aplicarse el régimen de diferimiento previsto en la LIS.

- **Préstamos:**

- a) **H5 ha concedido un préstamo participativo a H1. H1 paga los intereses del préstamo a H5 empleando el importe recibido como dividendo que la misma sociedad H5 le reparte.**

Antes de analizar la casuística planteada, debemos analizar que es un préstamo participativo. Los préstamos participativos se encuentran regulados en el artículo 21.2.2º de la LIS así como en el artículo 20 del Real Decreto Ley (RDL) 7/1996, de 7 de junio. De dichos preceptos, se extrae que los préstamos participativos son aquellos préstamos en los que el prestamista obtiene una remuneración de carácter ordinario a través de los intereses y otra, de carácter variable, que vendrá determinado en función de la evolución de la actividad de la empresa.

En nuestro caso, H5 obtendrá una remuneración fija a través de los intereses y otra variable que vendrá determinada en función de cómo evolucione de la actividad de H1 (e.g. los beneficios netos, el volumen de negocio o del patrimonio total).

En consecuencia, es importante destacar el hecho de que H5 y H1 son entidades que forman parte del mismo grupo. Debido a este motivo, la calificación que se les otorga es distinta a la calificación contable, la cual tiene los siguientes efectos fiscales:

- La retribución satisfecha (fija o variable) tendrá la consideración de retribución a los fondos propios. En consecuencia, dicha retribución no será en ningún caso gasto fiscalmente deducible para H1 (prestatario).

Fiscalmente, la consecuencia de la no deducción del gasto en H1 supone que se trate al préstamo participativo de la misma forma que a las aportaciones de capital. Al ser ambas entidades residentes en territorio español y pertenecer al mismo grupo, la calificación de la retribución no tendría efectos, ya que se considera que estamos ante una operación interna y la BI del grupo fiscal no sufriría ningún cambio. En definitiva, este hecho tendría especial relevancia en el caso de que H5 no fuera residente en territorio español.⁶

- La retribución satisfecha por H1 tendrá la consideración de dividendos o participaciones en beneficios, los cuales estarán exentos en el 95%. De esta forma, se evita una doble imposición, al no estar sujeta a gravamen la renta de H5 (prestamista). En este sentido, la exención alcanzará tanto la

⁶ Situación no objeto de nuestro análisis.

retribución variable como la fija, independientemente de que la BI de H1 (prestataria) sea positiva o negativa.

En consecuencia con la calificación otorgada a la retribución, es decir, en consecuencia de calificar el préstamo como retribución a los fondos propios, podrían surgir ciertos inconvenientes a la hora de cumplir con los requisitos exigidos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 21.1 LIS. En este sentido, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

- El requisito de participación mínima (5%) no será exigible en este caso. Esto es así debido a que el préstamo no está considerado mercantilmente como capital.
- Requisito de pertenencia (al mismo grupo mercantil): esta exigencia deberá cumplirse en el momento en el que H5 le otorgue a H1 el préstamo. En este sentido, solo se calificará la retribución del préstamo como dividendos (gasto no deducible para H1) mientras dure esta permanencia.

Es decir, en caso de que alguna de las dos entidades dejase de formar parte del grupo durante la vida del préstamo, la retribución percibida dejaría de considerarse un dividendo y, por tanto, H1 podría deducirse el gasto. En esta línea, al ser un gasto deducible, el ingreso en H5 estaría sujeto y no exenta de tributación.

- En relación con la retención sobre la retribución que se va a satisfacer a dicho préstamo participativo, si nos acogemos a lo estrictamente establecido en la LIS (artículos 21.1 y 128.4.d) ya citados anteriormente), la no obligación de practicar retención a los dividendos o participaciones en beneficios se da cuando estos proceden de una participación mínima del 5%, por tanto, aplicando la literalidad de la ley, a los dividendos procedentes de los préstamos participativos sí debería practicárseles retención. Sin embargo, aun siendo obligatoria la retención sobre estos dividendos, esta renta estaría exenta en sede de H5 (prestamista).

En definitiva, en el caso en el que los requisitos anteriormente mencionados se cumplan y, cualquiera sea el valor del préstamo concedido por H5 en favor de H1, el importe en concepto de retribución del préstamo que percibirá H5 estará exento en el 95%.⁷

Para finalizar, es importante resaltar el hecho de que la LIS fue sufrió importantes cambios con la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. En este sentido, la nueva redacción del IS supuso un cambio en el tratamiento fiscal de los préstamos participativos. En consecuencia, para los préstamos participativos otorgados con

⁷ En el caso de que la residencia de H5 o H1 cambie, la aplicación de la exención también se verá afectada.

anterioridad al 20 de junio de 2014 se deberá atender a lo dispuesto en la Disp. Trans. 17ª LIS.

Al desconocer cuando se otorgó el préstamo en favor de H1, debemos destacar que el régimen transitorio solo aplicaría a aquellos préstamos otorgados, entre entidades del mismo grupo mercantil, con posterioridad al 20-06-2014 (Disp. Trans. 17ª LIS). En este sentido, con el fin de llevar a cabo un análisis más exacto, quedamos a la espera de recibir dicha información.

Sin embargo, es importante destacar que la DGT, en su CV núm. V1664-15 de 28 de mayo de 2015, concluyó que, en aquellos casos en los que el préstamo participativo haya sido otorgado con anterioridad a esa fecha pero, renovado con posterioridad (e.g. ampliación de la duración temporal), también sería de aplicación dicho régimen transitorio. En otras palabras, aquellos préstamos participativos que hayan sido objeto de renovación serán considerados gasto financiero fiscalmente deducible, ya que no tendrán la consideración de retribución a los fondos propios al proceder de un préstamo participativo que fue otorgado con anterioridad al 20 de junio de 2014.

b) H3 ha concedido un préstamo a ALBEDRIO, calificando el interés en ALBEDRIO como gasto financiero, mientras que en H3 califica como un ingreso exento (hipótesis de trabajo).

En este caso, se deberá atender a lo dispuesto en el artículo 15.bis.1 LIS, al considerarse la concesión de un préstamo por parte de H3 a ALBEDRIO una operación híbrida.

Si bien ALBEDRIO ha calificado el interés como un gasto financiero, así como H3 lo ha calificado como un ingreso exento. En este sentido, la LIS establece que no son fiscalmente deducibles aquellos gastos que deriven de operaciones que se hayan realizado entre entidades del mismo grupo en las que estas le han otorgado una calificación fiscal distinta al gasto y, como consecuencia, no se genere un ingreso sino se genere un ingreso exento.

En conclusión, como ambas entidades le han otorgado una calificación distinta al gasto y, el ingreso está exento en H3, los gastos derivados de esta operación, tal y como establece la normativa citada, no serán fiscalmente deducibles.

• **Venta: En 2023 se pretende transmitir las entidades H3 y H4 a un tercero, generando la venta de H3 una renta negativa y la de H4 una renta positiva.**

En la presente casuística, al generar la venta dos tipos de renta, una positiva y otra negativa, se va a analizar por separado para aportar mayor claridad a dicho análisis.

○ Venta de H3

En este caso, debemos tener en consideración dos aspectos:

- H3 es residente en Islas Caimán, país categorizado como una jurisdicción no cooperativa y,
- Su transmisión a un tercero genere una renta negativa en H2.

En este sentido, deberemos atender a lo dispuesto en el artículo 21.6.b) LIS, el cual establece que no podrán integrarse las bases imponibles de aquellas rentas negativas que deriven de la transmisión de participaciones en una entidad siempre que deriven de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades extranjeras, esto es, no residentes en territorio español, que no cumplan el requisito de tributación mínima (como es el caso de H3, al ser residente en Caimán).

- o Venta de H4

En el caso de la venta de H4, deberemos considerar lo siguiente:

- H4 es residente en Hungría, país perteneciente a la UE y con el que España ha firmado un CDI.
- Su transmisión a un tercero genera una renta positiva en H2.

En este sentido, para determinar los efectos que tendría la transmisión en H2, deberemos atender a lo dispuesto en el artículo en los apartados 1 y 3 del artículo 21 LIS.

Para no ser repetitivos en el análisis y, atendiendo al análisis llevado a cabo en el apartado c) de la distribución de resultados, donde ha sido analizado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 21.1 LIS, al cumplirse todos los requisitos para que H2 pueda aplicar la exención del 95%, y siguiendo lo establecido el artículo 21.3 LIS, las rentas positivas que este obtenga derivadas de la transmisión de las participaciones de H4 también estarán exentas.

Por otro ello, al entender que en el presente caso se cumplen todos los requisitos, H2 podrá aplicar la exención del 95% sobre los dividendos recibidos por parte de H4. Además, tal y como ya hemos explicado anteriormente, el 5% restante no deberá someterse a retención.

En lo que respecta a la aplicación del régimen de consolidación fiscal, la aplicación de dicho régimen en relación con las operaciones de transmisión aquí analizadas no conllevaría ningún cambio sustancial. En este sentido, se debe tener en cuenta que las rentas obtenidas (tanto positivas como negativas) se integraría en la base imponible de la entidad transmitente, esto es, en la base imponible H2 y, en consecuencia, también en la BI del grupo fiscal. Todo ello sin perjuicio de que la renta positiva por la transmisión de H4, que será eliminada en la operación interna, deba integrarse en la BI consolidada del grupo en el período impositivo en el que tuviera lugar dicha transmisión.

- **Reorganizaciones societarias:**

En primer lugar, es importante destacar que, a las operaciones de reestructuración, como regla general y, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en la ley, les será de aplicación el régimen especial (artículo 89.1 LIS). Por tanto, si bien es un régimen que se aplica con carácter general, su aplicación no deja de ser opcional para el contribuyente.

En este sentido, en caso de que no se quiera optar por la aplicación del régimen especial, el cual, como ya hemos señalado, es opcional, se deberá comunicar a la AEAT que se optará por la aplicación del régimen fiscal general.

Por tanto, se deberá tener en cuenta el requisito formal aquí expuesto. Si bien el requisito formal de comunicar a la Administración la realización de la operación de reestructuración así como el tipo de operación por el que se ha optado, la falta de cumplimiento de dicho requisito no implicaría la aplicación del régimen especial. Sin embargo, la falta de comunicación sí impide la aplicación del régimen general.

En este sentido, tened en cuenta el hecho de que, aun realizando la comunicación fuera de plazo, el régimen general sería aplicable, siendo obligatorio la tributación por aquellas rentas generadas en la operación que se realice. Además, la falta de presentación de la comunicación implicaría la imposición de una infracción tributaria grave, que podría ser sancionada con una multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada una de las operaciones no comunicadas que se lleven a cabo.

a) Se pretende llevar a cabo una operación de fusión de H5 (absorbente) con H1. H1 dispone de varios inmuebles en su activo, además de varios elementos que constituyen una rama de actividad. Asimismo, H1 tiene bases imponibles negativas no compensadas.

○ Régimen general

En el caso de que se opte por la aplicación del régimen fiscal general, se deberá atender a lo dispuesto en el artículo 17 LIS.

En este sentido, debemos atender a lo dispuesto en el apartado 5 de dicho artículo, el cual establece que la entidad transmitente deberá integrar en su BI el valor de mercado de los elementos que han sido transmitidos minorado por su valor fiscal.

Aplicando la normativa a nuestro caso, H1, al ser la sociedad absorbida, deberá integrar en su BI la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal otorgado a los elementos que han sido transmitidos. En este caso, al haberse transmitido varios inmuebles, la plusvalía que se derive de esta transmisión también deberá ser integrada en dicha BI aplicando la misma regla.

Por otro lado, en lo que respecta a las bases imponibles negativas no compensadas, la absorbente dependiente (H5) no podrá subrogarse en el derecho a la compensación de dichas bases imponibles negativas (en adelante, “BINs”) ya que, al aplicar el régimen general del IS, dicho derecho a la compensación se considera intransmisible.

○ Régimen especial

En primer lugar y a modo aclaratorio, el régimen especial de las fusiones tiene como finalidad última el fomentar las operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores ya que entre sus particularidades se encuentran:

- Neutralidad: estimula y no obstaculiza dichas operaciones.
- Simplifica los trámites administrativos en comparación con los existentes en caso de aplicación del régimen fiscal general.
- Las entidades que se acojan a dicho régimen especial podrán optar por aplazar o diferir el pago de los impuestos que se habrían producido de no aplicarse dicho régimen. Esto es, se difiere el pago correspondiente a la tributación de las rentas latentes de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido transmitidos en dichas operaciones.

Atendiendo a lo establecido en el artículo 76.1.c) LIS, cuando una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de disolverse sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a otra entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social se entenderá que estamos ante una operación de fusión.

En este sentido, cabe destacar el hecho de que H1 cuenta con un EP situado en Colombia. Si bien se ha analizado la posibilidad de transmitir dicho EP a un tercero, en el caso de que ésta no se hubiera analizado y, en consecuencia de la operación de fusión el EP se transmitiera también a H5, se debería atender a lo establecido en el artículo 77.1.c) LIS, el cual establece el régimen de las rentas que se deriven de una transmisión. Es decir, en caso de que el EP sito en Colombia también sea objeto de transmisión en la operación de fusión, las rentas que se deriven de esta operación no podrán integrarse den la BI dado que la transmisión del EP se realiza por una entidad residente en territorio español, siendo este EP sito en un Estado no miembro de la UE, en favor de una entidad residente en España.

En consecuencia, los bienes y derechos adquiridos por H5 en esta operación deberán ser valorados, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en H1 antes de que se realizara la operación de fusión. Además, la fecha de adquisición que se mantendrá será la que consta en la entidad transmitente, es decir, se mantendrá la fecha de adquisición de H1 (artículo 78 LIS).

De la misma forma, es importante resaltar el hecho de que en la operación de fusión que se nos plantea, H1 (absorbida), transmite una rama de actividad. Por ello, se deberá atender a lo establecido en el artículo 76.3 LIS así como a los artículos 22, 27 y 49 de la Ley 3/2009 de 3 abril de 2009.

Siguiendo lo establecido en dicha normativa fiscal, podemos considerar que H1 está realizando una aportación no dineraria de una rama de actividad en favor de H5,

aportación que tiene la consideración de fusión. En consecuencia, H1 recibirá, como contraprestación a dicha aportación valores representativos del capital social de H5 (absorbente).

Por un lado, debemos matizar que las acciones o participaciones que H1 reciba como contraprestación a la aportación de la rama de actividad, deberán ser valoradas, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenía la rama aportada (art. 79 LIS).

Por otro lado, debemos destacar que, el término “rama de actividad” hace referencia al conjunto de elementos patrimoniales que son susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, en otras palabras, es una unidad que puede funcionar por sus propios medios. Por tanto, la transmisión de una sola unidad puede catalogarse rama de actividad siempre que se cumpla el requisito mencionado. Si bien, en el caso de que se contraigan deudas para el funcionamiento u organización de dichos elementos patrimoniales transmitidos, estas podrán ser atribuidas al adquirente, en este caso, a H5.

En segundo lugar, se debe tener presente que la aplicación del régimen especial está condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos, los cuales vienen establecidos en el artículo 89.2 LIS. Por consiguiente, la normativa ha establecido lo que se ha denominado como “norma de cobertura”, norma que tiene como fin último la protección de los intereses de la Administración. En este sentido, esta norma intenta impedir que las empresas obtengan una ventaja fiscal independientemente de la motivación económica .

Por consiguiente, la aplicación del régimen especial está condicionada al cumplimiento de los requisitos que se explicarán a continuación:

- Que la operación realizada no tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En este sentido, no solo bastará con que exista fraude o evasión fiscal, sino que se deberá demostrar que dicho fraude o evasión han sido el objetivo principal por el que se produjo la operación de reestructuración.
- Existencia de motivos económicos válidos. En este caso, se entenderá que existen motivos económicos válidos siempre que exista una reestructuración o una racionalización de las actividades que forman parte de la operación. En otras palabras, deben ser las razones económicas, y no las fiscales, las que motiven la realización de la operación de reestructuración.

Si bien, debemos destacar el hecho de que H1(absorbida) tiene BINs no compensadas ya que, podría poner en duda el cumplimiento del requisito relativo a la existencia de motivos económicos válidos. En este sentido, existe un riesgo alto de que la AEAT considere que no existen motivos económicos válidos al entender que el motivo de la realización de la operación de reestructuración por fusión planteada no es otro que el mero aprovechamiento de las BINs (e.g. que H1 estuviese inactiva). En definitiva, podrían darse dos situaciones:

- Existencia de motivos económicos válidos. En este caso, a la fusión por absorción aquí planteada le será de aplicación el régimen especial (en caso de que no se indique lo contrario).

Por otro lado, H5 (absorbente) se subrogaría en el derecho a la compensación de las BINs de H1. No obstante, dicha subrogación estará limitada al 70% de la BI propia que genere H5 (es decir, la absorbente).

- No existencia de motivos económicos válidos (e.g. H1 está inactiva). En este caso, la operación de fusión por absorción podría realizarse, sin embargo, el régimen especial no sería aplicable.

En este caso, consideramos que la opción más beneficiosa para el Grupo sería que H1 (inactiva), fuera la entidad absorbente con BINs pendientes y, H5, operativa y con suficientes resultados positivos que absorberían la compensación de las pérdidas, la entidad absorbida. Es decir, aún no siendo aplicable el régimen especial, no existiría ninguna limitación a la compensación de las pérdidas fiscales ya que la absorbente sería la entidad con BINs pendientes y, no se extinguiría.

Si bien la renta generada en la entidad absorbida no se podría integrar en la BI del grupo, ya que quedaría eliminada al ser considerada una operación interna. Sin embargo, y atendiendo al artículo 15 de la Ley General Tributaria (en adelante, "LGT"), la AEAT podría considerar que tampoco podría aplicarse la compensación de dichas BINs ya que se podría considerar un abuso de las normas, en concreto, se podría considerar que existe un conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En conclusión, a la operación de fusión aquí analizada le será de aplicación el artículo 76.3 LIS, en este sentido, se podrá aplicar el régimen de diferimiento fiscal a las rentas latentes derivadas de la aportación de la rama de actividad. Sin embargo, la aplicación de este régimen estará condicionada al cumplimiento de los requisitos aquí analizados.

- b) Es intención de H5 la de aportar varios inmuebles recién adquiridos, tras la fusión anterior, en favor de H2. Los inmuebles no constituyen una rama de actividad.**

Se plantea además la posterior venta de los inmuebles (2 años más tarde) a ALBEDRIO por parte de H2.

- Régimen general

Así como sucede en la primera casuística, se deberá atender a lo dispuesto en el artículo 17 LIS. Esto es, la operación tributará en H5 por la diferencia entre el valor de

mercado y el valor fiscal otorgado a los inmuebles transmitidos. Por tanto, H5 deberá integrar en su BI dicha diferencia.

Si de la transmisión se derivase el pago de la plusvalía, ésta también deberá integrarse en la BI aplicando la misma regla. Sin embargo, es importante resaltar el hecho de que si la transmisión genera una renta negativa, el gasto se deberá contabilizar como gasto no deducible, al ser de aplicación el principio de inscripción contable (artículo 11.3.1º LIS y artículo 19.3 TRLIS).

○ Régimen especial

En este sentido, en el caso de que H5 realice en favor de H2 una aportación de alguno (o todos) de los inmuebles adquiridos en la fusión, en otras palabras, en caso de que H5 realice una aportación no dineraria en favor de H2, al estar acogido al régimen especial, deberemos atender a lo dispuesto en el artículo 87 LIS.

A las aportaciones no dinerarias realizadas por H5 en favor de H2 les será de aplicación el régimen de diferimiento siempre que se cumpla con los requisitos (artículo 87.1 LIS):

- H2 residente en España.
- H5 participe, como mínimo, en el 5% de los fondos propios de H2.

Estos requisitos también deberán cumplirse en las aportaciones de ramas de actividad, por lo que el presente artículo también sería aplicable al caso anterior (art. 87.2 LIS).

En caso de que no se cumplan, el régimen especial no será aplicable, por lo que la transmisión de los inmuebles tributará conforme a lo establecido en el artículo 21.3 LIS.

En consecuencia, si bien esta transmisión de los inmuebles estaría sujeta al IS, si de ella se obtienen rentas positivas, estas se encontrarán exentas cuando se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 21.1 LIS. Requisitos que han sido explicados a lo largo del dictamen.

○ Venta inmuebles a ALBEDRIO 2 años después

En este caso, la venta de los inmuebles se realiza a la matriz del grupo y una de sus filiales por lo que estaremos ante una operación vinculada regulada en el artículo 18.2 LIS.

En este sentido y para no ser repetitivos, se deberá aplicar el mismo tratamiento fiscal que se ha analizado en el apartado anterior (artículo 87 y 89 LIS). Sin embargo, en esta segunda venta, la AEAT, al realizarse ésta solo dos años después de la fusión, podría poner en tela de juicio la existencia de motivos económicos válidos, al entender que el fin

último de la fusión realizada entre H5 y H1 no es más que el del obtener una ventaja fiscal.

Por lo que existiría un potencial riesgo de que no se pudiera aplicar el régimen especial y por lo tanto, no podría diferirse el pago de los tributos.

- Consecuencias del aplicación del régimen de consolidación fiscal en ambas operaciones de reestructuración

La aplicación del régimen de consolidación fiscal en esta operación implicaría que, en el caso de que la BI del grupo fiscal resultase negativa, dicho importe podría ser compensado por las BI positivas del grupo fiscal siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos en la normativa legal (artículo 66 LIS).

En este sentido y, haciendo referencia al caso de que nos atañe, las BINs de H1 serán compensadas con las rentas negativas que se obtengan en los siguientes periodos impositivos, con un límite del 70% sobre la BI previa a la reserva de capitalización y a su compensación (artículo 26.1 LIS).

Asimismo, el pago de la tributación de las posibles plusvalías que pudieran surgir de las diferencias existentes entre el valor de mercado y el valor fiscal del activo se vería diferido en el tiempo, no siendo exigible el pago de dichos tributos hasta que una de las entidades que ha realizado la operación deje de pertenecer al grupo o, se realice otra operación frente a terceros.

Por otro lado, el riesgo entre las operaciones realizadas intragrupo se vería limitado así como también se verían reducidos los costes de administración al no tener que cumplir con la obligación de documentar dichas operaciones vinculadas.

- Tratamiento de la operación en relación con la tributación indirecta

En lo que respecta al IVA, es importante considerar si la aportación de rama de actividad de H1 en favor de H5 se considera una unidad económica a efectos de IVA o no. En el caso de que el patrimonio transmitido se considere, a efectos de IVA, como unidad económica, las aportaciones de ramas de actividad en una operación de fusión no estarán sujetas a IVA (artículo 7.1 LIVA).

Asimismo, en relación con la transmisión de los inmuebles entendemos que la operación estará sujeta a IVA al ser consideradas dichas empresas empresarios a efectos de IVA.

En este sentido, si la transmisión de los inmuebles entre H1 y H5 se considera una primera entrega, la operación estará sujeta y no exenta, por lo que la operación, dependiendo de la consideración que se le de al inmueble (viviendas o otros) irá al tipo reducido del 10% o al tipo general del 21%.

En el caso de que se trate de una segunda entrega, dado que sería de aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.20º y 20.Uno.22º.A), la operación estaría sujeta pero exenta de IVA. De aplicarse la exención del IVA, esta transmisión tampoco estará sujeta al ITPAJD, tal y como dispone el artículo 19.2 del TRLITPAJD, al no estar sujetas a dicho impuesto las operaciones de reestructuración.

Sin embargo, la ley prevé la posibilidad de renunciar a la exención prevista en la LIVA, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en dicho artículo. Por tanto, si se decide renunciar a la exención, la transmisión estará sujeta a IVA y a AJD a un tipo incrementado.

II. ¿Tendría alguna implicación en las operaciones descritas en los puntos 1 a 5 si las sociedades formasen un grupo de consolidación fiscal de la LIS?

En lo que respecta a la aplicación del régimen de consolidación fiscal, a parte de los comentarios que han ido realizándose a medida que se iban analizando las casuísticas planteadas por ustedes en la cuestión I, a grandes rasgos, se deberá tener en cuenta de que la aplicación de dicho régimen, a corto plazo, no supondría un cambio importante. Es decir, la aplicación de dicho régimen no tendría grandes consecuencias.

Sin embargo, si miramos las consecuencias a largo plazo de la aplicación del régimen debemos destacar que:

- ALBEDRIO (matriz) podrá compensar los beneficios y las pérdidas de todas las sociedades que formen parte del grupo fiscalmente consolidado, en la medida en que dicha compensación facultada permite al grupo realizar un cómputo inmediato de las pérdidas de algunas sociedades miembros de éste.
- La distribución de dividendos no quedaría afectada por las eliminaciones llevadas a cabo.
- Se realizaría una tributación conjunta, sin embargo, las entidades que conformarían el régimen mantendrían un riesgo mercantil independiente.

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

- a. **PF1 ejerce funciones de dirección en ALBEDRIO percibiendo una remuneración por ello de 40.000 euros. Asimismo, percibe rendimientos por su trabajo por cuenta ajena (en una empresa ajena al Grupo) por importe de 50.000 euros. ¿Pueden aplicar los socios de ALBEDRIO la exención del artículo 4º 8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (“LIP”)?**

En relación con la situación en la que se encuentra PF1 y, para poder valorar si puede aplicarse o no la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) debemos evaluar varios factores.

A la vista de la información proporcionada, es importante resaltar que, ALBEDRIO, de considerarse una empresa familiar, podría beneficiarse de los distintos incentivos fiscales que se prevén en la LIP. En este línea, ALBEDRIO debe cumplir con cada uno de los requisitos que se detallan a continuación:

- Que las entidades no sean entidades patrimoniales, esto es, que la actividad principal de éstas no sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea de, al menos, el 5% en caso de computarse de manera individual o, del 20% en caso de que se compute juntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado (esto es, familiares).
- Que del ejercicio efectivo de las funciones de dirección en la entidad resulte una remuneración, por parte de ésta en favor del sujeto pasivo, que suponga más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal que éste último percibe.

Además de los requisitos anteriormente mencionados, para el cálculo de éstos, no se tendrán en cuenta dentro de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, aquellos rendimientos de la actividad empresarial que disfruten de una exención.

Para el presente caso, es importante que analicemos cada requisito por separado ya que la de la información que nos ha sido proporcionada por ustedes, debemos resaltar el hecho de que ALBEDRIO es una sociedad holding.

En este sentido, conforme a lo establecido en la LIP en su artículo 4.Ocho.Dos.a), para que una empresa pueda calificarse como empresa familiar, la sociedad no puede considerarse como entidad patrimonial. En esta línea, se establece que tendrán la consideración de sociedades patrimoniales todas aquellas sociedades en las que *“más de la mitad de su activo esté constituido por valores”*. En vista de lo expuesto, podría parecer que el primer requisito ya no se cumpliría, ya que la definición proporcionada en dicho precepto suprimiría todas las sociedades holding, ya que dichas sociedades tienen como actividad principal la ostentación de participaciones de diferentes entidades con el fin de dirigirlas.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos atender a lo expuesto en el subapartado 1º del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP donde se establece que no se computarán aquellos valores que otorguen, al menos, el 5 por ciento de los derechos de voto y se posea con la única finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales. Por tanto, y en vista de lo expuesto, la sociedad holding cumpliría con los requisitos establecidos en dicho subapartado y, por tanto, no siéndole exigible el cumplimiento del requisito

dispuesto en el apartado a) del artículo 4.Ocho.Dos LIP. En esta misma línea se ha pronunciado la DGT en la CV núm. V0940-21 de 15 de abril de 2021.

Asimismo, esta Dirección, en la Consulta General núm. 2034-03 de 2 de diciembre de 2003, estudia el supuesto en el que una sociedad holding, que controla otras 3 sociedades, se cuestiona el supuesto en el que 1 de estas tres sociedades controladas es considerada como una entidad patrimonial y, por tanto, solo 2 sociedades cumplen con todos los requisitos. La Dirección General de Tributos (en adelante, "DGT") concluye que la sociedad holding podrá aplicar la exención prevista en la LIP solo en la parte proporcional correspondiente aquellos activos que se encuentren afectos a las sociedades que sí cumplen con los requisitos y, por el contrario, que se deberá tributar por aquellos activos que no se encuentren afectos a las actividades económicas de la sociedad que no cumple con los requisitos establecidos.

De la información proporcionada, la participación de los socios de ALBEDRIO se corresponde con un 25% cada uno, por lo que queda patente que el segundo requisito, referente a la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad se cumple dado que la participación de cada uno es del 25%.

En lo que respecta al tercer requisito y, siguiendo la información que nos ha sido proporcionada por ustedes, primeramente, estudiaremos el caso particular de PF1 y, posteriormente, el de los demás socios. En este sentido, entendemos que PF1 percibe dos remuneraciones; una remuneración que asciende a 40.000 euros por las funciones de dirección que realiza en ALBEDRIO y, a su vez, percibe unos rendimientos que ascienden a un total de 50.000 euros por trabajos que realiza por cuenta ajena a una empresa que no pertenece al grupo.⁸ Por tanto, el total de los rendimientos percibidos por PF1 asciende a 90.000 euros. Sin embargo, la remuneración percibida del ejercicio efectivo de las funciones de dirección en la entidad de PF1 no supone más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, por lo que no se cumpliría este último requisito.

En conclusión, en el caso del socio PF1, no podría aplicarse la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos LIP al no cumplirse el tercer requisito y, por tanto, ninguno de los cuatro socios de ALBEDRIO podría aplicar la exención prevista. Por tanto, los socios de ALBEDRIO deberán tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, "IP").

Por último, debemos resaltar que los socios están sujetos al IP siguiendo lo establecido en el artículo 3 de dicho precepto, en el que se establece el hecho imponible. Según lo dispuesto, constituye hecho imponible la titularidad de un conjunto de bienes y derechos de contenido económico, es decir, ser titular de un conjunto de sociedades.

Si bien, se debe resaltar que PF1 y PF2 son residentes en Madrid y Granada respectivamente, es decir, ambos son residentes en territorio español por lo que ambos son sujetos pasivos del IP por obligación real, tal y como se dispone en el artículo

⁸ En caso de no ser así, por favor, háganoslo saber con la mayor brevedad posible, puesto que la conclusión dada podría variar.

5.Uno.a) LIP. En definitiva, tanto a PF1 como a PF2 se les podrá exigir dicho impuesto por todo el patrimonio neto que ambos tengan, independientemente de donde éste se localice.

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

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

Previo a entrar en detalle a la cuestión planteada, debemos destacar que la PF1 es titular de una participación en el grupo en un 25% y, es residente en Madrid. Asimismo, también es importante resaltar que PF1 quiere donar dicha participación a PF2, uno de sus hijos, el cual también reside en territorio español, en concreto, en Granada.

Para determinar la tributación en sede del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), debemos atender a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), el cual establece que constituirá la base imponible de dicho impuesto. En este sentido, constituirá la base imponible de las donaciones el valor neto de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. De igual modo, se considerará como valor de los bienes y derechos su valor de mercado y, se entenderá por valor de mercado el precio probable por el cual éstos (libres de cargas) podrían venderse entre partes independientes.

Asimismo, y siguiendo lo dispuesto en el artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, a esta base imponible le serán de aplicación las normas de la CC.AA donde resida el donatario. A este respecto, al residir PF2 en Granada, le serán de aplicación las normas de la CC.AA de Andalucía.

En primer lugar, debemos resaltar que PF2 y sus hermanos (PF3 y PF4) deberán tributar en sede de IP al no cumplirse los requisitos de la exención dispuesta en el artículo 4.Ocho.Dos LIP. En consecuencia, los 3 hijos de PF1, tampoco podrán así aplicar la reducción estatal prevista en el artículo 20.6 de la LISD correspondiente al 95% sobre la base imponible.

En segundo lugar, también debemos hacer hincapié en el hecho de que tampoco serán de aplicación las reducciones autonómicas previstas en la Ley 5/2021, de 20 de octubre.

Por consiguiente, a la base imponible de PF2 le será de aplicación la tarifa que corresponda según la tabla dispuesta en el artículo 37 de la Ley 5/2021 para la obtención de la cuota íntegra. Además, al tener PF2 26 años, se le considera dentro del grupo II (adquisición por descendiente mayor de 21), por lo que, a la cuota íntegra anteriormente

mencionada, le será de aplicación un coeficiente multiplicador de 1,0. En este sentido, tanto la cuota íntegra como la tributaria coincidirían.

No obstante, lo anterior, de cumplir con todos los requisitos previstos tanto en la LIP como en la LISD, tanto PF1 como sus hijos (PF2, PF3 y PF4) podrían aplicar la reducción estatal del 95% sobre la base imponible prevista en el artículo 20.6 LISD. Además, en el caso de PF2, al residir en Granada, la reducción se vería aumentada al 99% dada la regulación autonómica Andaluza, la cual se encuentra regulada en el artículo 36 de la Ley 5/2021. Igualmente, de cumplirse los requisitos mencionados en la pregunta anterior, los hermanos estarían exentos de tributar en sede del IP dado que sería de aplicación la exención del artículo 4.Ocho.Dos LIP.

En definitiva, los requisitos que se deben cumplir en relación con el ISD serían los siguientes:

- Que el donante, en este caso PF1, sea mayor de 65 años. En este caso y, haciendo uso de la información proporcionada, PF1 tiene 66 años, por lo que este primer requisito se cumpliría.
- Que, en el caso de que PF1 (donante), venga ejerciendo efectivamente funciones de dirección en ALBEDRIO, cese en dicho ejercicio, así como también cese de percibir la remuneración en dicho concepto. Como se menciona anteriormente, PF1 ejerce funciones de dirección en ALBEDRIO por las que percibe una remuneración de 40.000 euros, por tanto, debería cesar dicho ejercicio, así como de percibir dicha cantidad, para poder cumplir con el requisito aquí explicado.
- Que, el donatario, en este caso PF2, mantenga las participaciones y el derecho a la exención del IP durante los siguientes 10 años, a contar desde la fecha de la escritura pública de la donación, salvo fallecimiento. Sin embargo, al ser PF2 residente en Granada, el plazo de este requisito se vería reducido a 3 años dado lo dispuesto en el artículo 36.1.e) de la Ley 5/2021, el cual supone una mejora respecto del requisito estatal.

En línea con lo anterior y con las explicaciones realizadas en la pregunta previa, los requisitos que deberán cumplir los hermanos para que puedan aplicar la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos LIP serían los siguientes:

- Que la sociedad ALBEDRIO no se considere patrimonial. En este sentido, como se ha detallado en profundidad anteriormente, al ser ALBEDRIO una sociedad holding, este requisito no es exigible.
- Que la participación de los hermanos sea superior al 20%. En tal sentido, este requisito se cumple también dado que se conoce que la participación en el grupo de cada hermano se corresponde con el 25%. Participación que se vería incrementada al 50% en el caso de PF2 debido a la donación realizada en su favor por parte de PF1.

- Que uno de los hermanos ejerza efectivamente funciones de dirección y que perciba una remuneración en este sentido que suponga más del 50% del total de sus rendimientos.

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

Antes de entrar a valorar las implicaciones fiscales de esta operación, es importante destacar que PF3, tiene 24 años y es no residente en territorio español, en concreto, PF3 reside en Francia (EM de la Unión Europea).

Para poder resolver las cuestión que se nos plantea en este apartado con mayor claridad, dividiremos el análisis de esta operación de donación en dos bloques:

- DONANTE

Tal y como se nos ha indicado, PF1 quiere donar a su hijo, PF3 una cantidad de dinero para que este lo destine a la compra de un inmueble sito en Madrid, en este sentido, debemos analizar si la donación de dinero tributaría en sede de IRPF o no.

En este sentido, para PF1, al realizar una donación en metálico (dinero), su patrimonio no sufre cambios, es decir, tal y como se establece en el artículo 33.5.c) de la LIRPF, no existirá pérdida patrimonial cuando se realice una transmisión lucrativa por un acto *inter vivos*. Por tanto, esta operación de donación no supone una afectación a su renta, por tanto, no se encontrará sujeta a IRPF.

- DONATARIO – tributación en sede de ISD –

Esta donación dineraria tiene como finalidad última la compra de un inmueble, sito en Madrid, por parte de PF3. En este sentido, la LISD establece, en su artículo 3.1.b) que constituirán hecho imponible toda adquisición de bienes y derechos por donación. Asimismo, en el artículo 5 apartado b), del mismo precepto, se establece que serán sujetos pasivos del ISD todas las personas físicas que sean consideradas como donatarias en una donación. Además, en el artículo 7 de la LISD se establece la obligación real de tributar por ISD exclusivamente por las donaciones que se reciban en territorio español.

En este sentido, el caso que se nos plantea es el de una donación dineraria realizada por una persona física en favor de otra persona física, por lo que, para determinar si dicha operación tributa por ISD o no, deberemos atender a la forma en la que se efectúa la operación mencionada.

Toda donación dineraria que sea realizada por una persona física residente fiscal en España (Madrid) en favor de otra persona física no residente en dicho territorio se encontrará sujeta a tributación en sede del ISD siempre que el dinero objeto de la

operación se encuentre situado en España en el momento de la realización del mencionado negocio jurídico. En este sentido se ha pronunciado la DGT en su CV núm. V856/2015, de 18 de marzo de 2015.

En línea con lo anterior, la DGT, en la CV núm. V149/2020, de 21 de enero de 2020, establece que, en aquellos casos en los que el donante (padre, en este caso PF1) efectúa una transferencia desde una cuenta corriente propia abierta en una sucursal de una entidad bancaria sita en territorio español a una cuenta corriente de su hijo (en este caso, PF3) o, dicho de otra manera, si el dinero sale de España a nombre del donatario, se considerará que el dinero donado por PF1, es decir, los 500.000 euros, estarán situados en España en el momento de la donación o, dicho de otra manera, el dinero se encontrará sito en España en el momento de la donación, por lo que dicha operación estaría sujeta a ISD. En consecuencia, el donatario (PF3) estará sujeto al ISD por obligación real por el concepto de donación.

De igual modo, se debe atender a lo establecido en la disposición adicional segunda de la LISD, la cual adecua la normativa del ISD a lo dispuesto por el TJUE en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12. Concretamente, debe atenderse a lo dispuesto en su apartado Uno.1, el cual establece que, en el caso de adquisiciones, por donación, de bienes muebles (dinero) situados en España, en favor de una persona física no residente en territorio español pero residente en un EE.MM (como Francia), los donatarios tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CC.AA donde hayan estado situados dichos bienes muebles un mayor número de días dentro de los cinco años inmediatos anteriores hasta el día anterior al devengo del impuesto. Esto es, donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del período de los cinco inmediatos anteriores. Sin embargo, la DGT establece que dicho periodo de cinco años, solo se tendrá en cuenta cuando el bien mueble, en este caso, el dinero, se haya poseído por el donante durante un período igual o superior a cinco años. Es decir, dicho requisito no se tendrá en cuenta cuando el dinero se haya poseído durante menos de cinco años.

Consecuentemente el dinero de la donación se ha encontrado durante los últimos cinco años en la CAM, el hijo de PF1, es decir, PF3, tendrá derecho a aplicar la normativa aprobada por la CAM.⁹

En vista de lo anterior, deberán tenerse en consideración los siguientes aspectos:

- Que la donación tiene lugar en la CAM, al ser PF1 residente en Madrid y al haber estado el dinero sito en Madrid durante los últimos cinco años.
- La donación se hace en favor de una persona física residente en Francia (Estado miembro de la Unión Europea), de 24 años y, considerada dentro del grupo II de parentesco (descendiente de más de 21 años),
- El objeto de la donación es un dinero, en concreto, 500.000 euros, con el fin de que PF3 los dedique a la compra de un inmueble sito en Madrid.

⁹ En caso de no ser así, la conclusión dada podría variar.

En consecuencia, atendiendo a lo establecido en el artículo 9 LISD, la base imponible será el valor de la donación realizada, es decir, los 500.000 euros, minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Asimismo, al ser de aplicación la normativa de la CAM, a esta base imponible deberá aplicársele una reducción del cien por ciento de la donación recibida, con el límite máximo de 250.000 euros, reducción que se encuentra regulada en el artículo 22 *bis* del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

Asimismo, para el cálculo de este límite se tendrán en cuenta todas las donaciones que se hayan realizado por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo. Además, la citada reducción será aplicable únicamente en el caso de que la donación realizada por PF1 en favor de PF3 se formalice en documento público y, el importe recibido por PF3 sea destinado, en el plazo de un año a contar desde la donación, a la adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual.

En este sentido, y siguiendo las cuestiones planteadas por ustedes, para que PF3 pueda aplicar la reducción de la base imponible prevista por la CAM, deberá destinar los 500.000 euros, dentro del plazo de un año a contar desde la donación, a la adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual. De no ser así, PF3, no podrá aplicar la reducción del 100%, con un límite de 250.000 euros, prevista por el Decreto Legislativo anteriormente mencionado.

En definitiva, suponiendo que no existen cargas y deudas deducibles ni tampoco donaciones anteriores, la base imponible de la donación planteada ascenderá a 500.000 euros. A ésta, se le deberá restar un total de 250.000 euros correspondientes a la reducción a la que tiene derecho PF3 por aplicación del artículo 22 *bis* del DL 1/2010, de 21 de octubre, obteniendo así la base liquidable. Sobre la base liquidable de 250.000 euros se le deberá aplicar la tarifa del impuesto, la cual viene establecida en el artículo 23 del DL 1/2010, de 21 de octubre.

Aplicando la tarifa correspondiente, la cuota íntegra sería de 42.680,9792, que correspondería con el cálculo siguiente:

$$250.000 - 239.770,16 = 10.229,84$$

$$10.229,84 \times 25,50 = 2.608,6092 \text{ euros.}$$

$$40.072,37 \text{ euros} + 2.608,6092 = 42.680,9792 \text{ euros.}$$

Sin embargo, aun conociendo que PF3 pertenece al grupo II (descendientes mayores de 21 años), para obtener la cuota tributaria, se debe multiplicar la cuota íntegra por el coeficiente multiplicador dispuesto en el artículo 24 del DL 1/2010, de 21 de octubre, el cual se determina no solo en función del grupo de parentesco sino también en función del patrimonio preexistente en euros, patrimonio que desconocemos. Por tanto, para poder obtener la cuota tributaria se nos deberá comunicar el dato necesario.

Por último, una vez obtenido la cuota tributaria y, siguiendo lo establecido por el artículo 25 del citado DL 1/2010, a ésta se le aplicará una bonificación del 99 por 100. Para la aplicación de dicha bonificación, será necesario que la operación de donación se formalice en documento público.

Por tanto, el importe que resulte de hacer los cálculos anteriormente explicados será el importe que PF3 deba abonar en concepto de ISD por la donación de 500.000 euros recibida.

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

Para poder resolver las cuestión que se nos plantea en este apartado con mayor claridad, dividiremos el análisis de esta operación de donación en dos bloques:

• DONANTE – tributación en sede de IRPF –

En sede del donante, PF1, se tributará por el IRPF. Esto es así porque la transmisión de bienes inmuebles supone una variación en el valor del patrimonio de PF1, tal y como dispone la Ley sobre el IRPF (LIRPF) en el apartado 1 de su artículo 33.

Por consiguiente, para poder calcular la tributación de estas operaciones en sede del IRPF, necesitaríamos conocer si la donación realizada supondría una ganancia o una pérdida patrimonial para PF1. Para calcular dicha ganancia o pérdida, necesitaríamos conocer tanto el valor de adquisición de ambos inmuebles, así como los valores de transmisión, de manera individual, dado que la donación es una transmisión lucrativa, tal y como se dispone en el apartado primero del artículo 34 LIRPF.

En ambos casos y, siguiendo lo dispuesto el artículo 35 LIRPF, el valor de adquisición se compondrá del importe real por el que la adquisición se efectúe más todos aquellos costes, gastos y tributos que sean inherentes a dicha adquisición. En lo que respecta al valor de transmisión, este se compondrá por el importe real por el que se efectúe la enajenación (siempre que no sea inferior al precio de mercado) minorado en los gastos y tributos.

Ahora bien, al estar ante una transmisión a título lucrativo, debemos atender a lo dispuesto en el artículo 36 LIRPF, el cual regula dichas operaciones. En este sentido, se establece que a las transmisiones de título lucrativo le serán de aplicación las reglas de las transmisiones a título oneroso. A este respecto, existe una particularidad que debe resaltarse, ya que el importe real de los respectivos valores será el que viene establecido en la LISD. En esta línea y, siguiendo lo dispuesto en la LISD en su artículo 9.3, el valor de adquisición será el que venga determinado en el catastro inmobiliario.

Con el fin de proceder con el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial y poder determinar así el total de lo que debe ser abonado por PF1 en concepto de las donaciones

efectuadas, restamos a la espera de recibir los datos necesarios para proceder con dichos cálculos.

Al tratarse de una donación que envuelve dos inmuebles que no se encuentran situados en la misma ciudad, así como tampoco reúnen las mismas características, al ser una vivienda habitual y el otro, una segunda residencia, se va a realizar un análisis separado con el fin de aportar más claridad a las implicaciones fiscales de cada operación:

- Vivienda habitual sita en Madrid

En línea con lo citado anteriormente y con lo establecido en el apartado 3 del artículo 33 LIRPF, al ser PF1 mayor de 65 años, en concreto tiene 66 años, en caso de producirse una ganancia patrimonial con ocasión de la transmisión de dicha vivienda habitual, ésta se encontrará exenta del Impuesto.

La aplicación de esta exención queda sujeta al cumplimiento de los requisitos de vivienda habitual establecidos en la LIRPF. Además, dicha ganancia, aun estando exenta, deberá consignarse en el Impuesto correspondiente al ejercicio en el que se realizó la donación, esto es, deberá consignarse en la declaración de IRPF correspondiente al ejercicio 2022, partiendo de la base que la donación se realice en diciembre de 2022.

- Vivienda sita en Almuñécar (Andalucía)

En lo que respecta a la donación de la vivienda sita en Almuñécar, debemos destacar que la vivienda se adquirió por parte de PF1 en 1981, por tanto, en caso de que esta transmisión lucrativa produzca una ganancia patrimonial para PF, debemos analizar si se cumplen los requisitos para la aplicación del régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales que derivan de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, el cual implica que a la ganancia patrimonial que se derive de la donación se le apliquen determinados porcentajes reductores o abatimiento, previstos en la disposición transitoria novena LIRPF.

En relación con lo anterior, deben cumplirse cada uno de los requisitos que se detallan a continuación:

- Que la ganancia patrimonial proceda de una transmisión lucrativa de un bien.
- Que el bien haya sido adquirido por el contribuyente con anterioridad al 31 de diciembre de 1994.
- Que el bien no se encuentre afecto a una actividad económica.
- Que el bien no haya sido adjudicado al socio en la disolución y liquidación de sociedades transparentes.
- Que el elemento patrimonial transmitido o proceda de aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

- Que el valor de la transmisión que se realice no supere los 400.000 euros.

Partiendo de la información proporcionada, los requisitos mencionados se cumplirían en su totalidad.¹⁰ Por tanto, una vez se determine la ganancia patrimonial obtenida por PF1, dicho importe deberá ser reducido en el porcentaje reductor o de abatimiento correspondiente.

Tal y como se establece en la disposición transitoria novena, los porcentajes de reducción solo podrán aplicarse sobre la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado entre la fecha de compra del inmueble (es decir, 1981), hasta el 19 de enero de 2006, ambos inclusive. Es decir, los porcentajes de reducción no podrán aplicarse a la ganancia patrimonial generada desde el 20 de enero de 2006 (incluido) hasta la fecha de transmisión (es decir, la fecha de la donación).

En consecuencia, la parte de la ganancia patrimonial que se genere con anterioridad al 20 de enero de 2006 se determinará multiplicando la ganancia total por el número de días transcurridos entre la fecha de adquisición (1981) y el 19 de enero de 2006 y, de dividir el producto resultante entre número total de días desde la adquisición hasta la fecha de transmisión (fecha donación).

En definitiva, una vez se haya determinado el importe de la ganancia patrimonial que se ha generado con anterioridad al 20 de enero de 2006, este se reducirá atendiendo a tres aspectos:

- a) El período de permanencia del inmueble en el patrimonio del contribuyente con anterioridad a 31 de diciembre de 1996.

A estos efectos, el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente será el número de años, redondeado por exceso, que medie entre la fecha de adquisición (1981) y el 31 de diciembre de 1996.

- b) El cálculo del valor del conjunto de las transmisiones que hayan sido realizadas por PF1 a partir del 1 de enero de 2015 para el límite de los 400.000 euros.
- c) La aplicación de los coeficientes reductores o de abatimiento que correspondan.

Sin embargo, y atendiendo a lo establecido en la disposición transitoria novena apartado 1.1ª) c) 3º LIRPF, no estarán sujetas a dicho impuesto aquellas ganancias patrimoniales que procedan de bienes adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1996 con una antelación de 10 años.

¹⁰ En caso de que la hipótesis utilizada sea incorrecta, el análisis llevado a cabo podría estar sujeto a cambios.

Por tanto, siempre y cuando el valor de las transmisiones realizadas sea inferior a 400.000 euros, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 no estará sujeta a IRPF. Esto es así debido a que el inmueble de Almuñécar se adquirió en 1981 es decir, se adquirió antes del 31 de diciembre de 1986, cumpliendo así el requisito de los 10 años establecido en el apartado anteriormente mencionado.

En definitiva, solo quedará sujeta a IRPF la parte de la ganancia patrimonial que se genere a partir del 20 de enero de 2006. Por consiguiente, la parte ganancia patrimonial que se genere entre el 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la donación vendrá determinada por la parte de la ganancia que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre el 20 de enero de 2006 y hasta la fecha de transmisión, ambos inclusive, respecto del número total de dichas desde la adquisición hasta la transmisión. Si bien, este importe también puede calcularse directamente por la diferencia entre la ganancia total y la generada con anterior al 20 de enero de 2006.

A este respecto, tened en consideración que las pérdidas patrimoniales no computarán a efectos de IRPF, tal y como dispone la LIRPF en el apartado 5.c) del artículo 33. Por tanto, únicamente se integran en la base imponible del contribuyente las donaciones de inmuebles efectuadas que supongan una ganancia patrimonial.

- DONATARIO – tributación en sede de ISD –

Antes de entrar a valorar las implicaciones fiscales de esta operación, es importante destacar que PF4, tiene 20 años y es no residente en territorio español, en concreto, PF4 reside en Panamá (país no miembro de la Unión Europea). Por tanto, PF4 se encontraría incluido dentro del grupo I siguiendo lo dispuesto en el artículo 20 de la LISD.

En este sentido, y al estar ambos inmuebles en territorio español, la residencia habitual en Madrid¹¹ y el otro en Almuñécar, la operación de donación de ambos inmuebles se encontrará sujeta a ISD por obligación real, esto es así siguiendo lo establecido en la LISD en sus artículos 3, 5 y 7 que han sido anteriormente citados y explicados con más detalle. En concreto, no debemos olvidar que el ISD es un impuesto cedido a la CC.AA, por lo que, en ambos casos, les será de aplicación la normativa autonómica de donde radique el inmueble.

Para aportar más claridad al análisis que se realizará a continuación, se estudiarán dichas operaciones por separado, ya que los inmuebles objeto de análisis se encuentran en distintas CC.AA.

- Vivienda habitual sita en Madrid

Tal y como hemos especificado en las cuestiones anteriores, la determinación de la base imponible se hará conforme a las normas de la CC.AA donde resida el donatario, tal y como dispone el artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009. En este sentido, respecto al

¹¹ En caso de no ser esta asunción correcta, por favor, háganoslo saber con la mayor brevedad posible, puesto que el análisis realizado podría sufrir cambios.

inmueble sito en Madrid, este se registrará por lo establecido en el DL 1/2010, de 21 de octubre.

Por un lado, debemos destacar que no le será de aplicación ninguna reducción a la base imponible, independientemente de que PF4 sea menor de 21 años y, por tanto, pertenezca al grupo I. En este sentido, para el cálculo del impuesto, al no serle de aplicación ninguna reducción a la base imponible, ésta será el valor catastral del inmueble y, coincidirá con la base liquidable (tal y como se dispone en el artículo 9.3 LISD, al igual que en el caso de PF1). Para obtener la cuota íntegra, a esta base liquidable se le deberá aplicar la tarifa correspondiente. En este sentido, la tarifa vendrá establecida por la tabla dispuesta en el artículo 23 del Decreto Legislativo anteriormente mencionado.

Asimismo, para la obtención de la cuota tributaria y, siguiendo lo dispuesto en el artículo 24 del DL 1/2010, de 21 de octubre, a la cuota íntegra se le aplicará un coeficiente multiplicador que dependerá tanto del patrimonio preexistente como del grupo de parentesco al que pertenezca PF4. De la información proporcionada por ustedes, sabemos que PF4 pertenece al grupo I, sin embargo, desconocemos tanto el valor catastral del inmueble, como el patrimonio preexistente de dicho sujeto, por lo que no podemos determinar que coeficiente multiplicador le sería de aplicación a PF4.¹²

Por último y atendiendo a lo establecido en el artículo 25.2.1º del DL 1/2010, de 21 de octubre, a la cuota tributaria que se derive de la donación del bien inmueble sito en Madrid, le será de aplicación una bonificación del 99%. Para la aplicación de dicha bonificación, es requisito necesario que la operación de donación se formalice en documento público.

Asimismo, al tratarse de una transmisión a título lucrativo, será PF4 quien deba hacer frente al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), de manera instantánea o, dicho en otras palabras, el devengo se producirá en el mismo momento en el que tenga lugar la donación.

El citado impuesto es municipal, por lo que se deberá atender a la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU, de 6 de octubre de 1989 del ayuntamiento de Madrid, que ha sido modificada por la Ordenanza 8/2022, de 31 de mayo de 2022.¹³

Dicho tributo gravará el incremento de valor que sufran los terrenos de naturaleza urbana, por lo que, para determinar la base imponible de dicho impuesto, se deberá atender a lo dispuesto en el artículo 9 de dicha ordenanza. En este sentido, la base imponible vendrá constituida por el incremento del valor de los terrenos que sea puesto de manifiesto en el momento del devengo y, experimentado durante un máximo de 20 años. En este sentido, y siguiendo lo dispuesto en el artículo 10 de la Ordenanza Fiscal de 6 de octubre, el incremento del valor se determinará aplicando, al valor del terreno en el momento del devengo, un coeficiente determinado, que dependerá de la duración del

¹² Restamos a la espera de recibir la información solicitada en la mayor brevedad posible.

¹³ Suponiendo que el inmueble se encuentra sito en la ciudad de Madrid. De no ser esta suposición correcta, el análisis podría sufrir cambios.

período impositivo (en este caso, asumiendo que PF1 ha sido propietario del inmueble durante más de 20 años, el coeficiente será de 0,45)¹⁴. En esta misma línea, para determinar el valor del terreno, deberá atenderse a lo establecido en el artículo 12 del precepto anteriormente mencionado, esto es, el valor específico del suelo que el inmueble tuviera determinado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, “IBI”) o, dicho de otra manera, se deberá tener en cuenta el valor catastral.

En resumen, el incremento objetivo de la base imponible del valor del terreno se calculará multiplicando por 0,45 el valor catastral del terreno. Por consiguiente, la base imponible deberá multiplicarse por el tipo de gravamen de dicho impuesto, que es del 29%.¹⁵ De igual modo, al no resultar de aplicación ninguna de las bonificaciones previstas, la cuota líquida que deberá satisfacerse por PF4 en concepto de IIVTNU será igual a la cuota íntegra del impuesto.

Si bien, al no haber sido proporcionado ni el valor del terreno en el momento del devengo ni la duración del período impositivo, no podemos llevar a cabo el cálculo del importe que debería ser satisfecho por parte de PF4 en concepto de IIVTNU al ayuntamiento de Madrid.¹⁶

○ Vivienda de Almuñécar (Andalucía)

Como hemos adelantado anteriormente, al ser de aplicación el artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009 y, al estar el inmueble sito en Almuñécar, este se registrará por lo establecido en la Ley 5/2021, la cual regula las donaciones que se han realizado a partir de enero de 2021.

Así, asumiendo que la donación se realiza en diciembre de 2022, podemos apreciar que no pueden aplicarse ninguna de las reducciones previstas en la Ley 5/2021 y, por tanto, para la determinación de la base imponible se tendrá en cuenta el valor catastral (art. 9.3 LISD) y, tal y como sucede para la vivienda habitual, esta base imponible será coincidente con la base liquidable.

De la misma forma, a esta base liquidable y, con el fin de obtener la cuota íntegra, se le deberá aplicar la tarifa del impuesto correspondiente, la cual se encuentra dispuesta en el artículo 37 de la Ley 5/2021.

Asimismo, para la obtención de la cuota tributaria y, siguiendo lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 5/2021 a la cuota íntegra se le aplicará un coeficiente multiplicador que dependerá del grupo de parentesco al que pertenezca PF4. En el presente caso, conocemos que PF4, al ser hijo de PF1 y menor de 21 años, se corresponde con el grupo de parentesco, por lo que el coeficiente multiplicador que corresponde aplicar es del 1,0.

¹⁴ Si PF1 hubiera sido propietario de la vivienda en un periodo menor a 20 años, este coeficiente cambiaría.

¹⁵ Artículo 17 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU, de 6 de octubre de 1989 del ayuntamiento de Madrid, modificada por la Ordenanza 8/2022, de 31 de mayo de 2022

¹⁶ Con tal de poder realizar el cálculo pertinente, restamos a la espera de recibir la información solicitada.

Por último y atendiendo a lo establecido en el artículo 40 de la Ley 5/2021, a la cuota tributaria que se derive de la donación del bien inmueble sito en Almuñécar, le será de aplicación una bonificación del 99%. Asimismo, para la aplicación de dicha bonificación, es requisito necesario que la operación de donación se formalice en documento público con la entrega simultánea del bien.

Al desconocer el valor catastral del inmueble, no podemos realizar el cálculo necesario para determinar el importe que debería ser abonado por PF4 en concepto de ISD.

En la misma línea que en el supuesto anterior, al tratarse de una transmisión a título lucrativo, en este caso PF4 también deberá hacer frente al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, "IIVTNU"), de manera instantánea o, dicho en otras palabras, el devengo se producirá en el mismo momento en el que tenga lugar la donación.

Como ya se ha mencionado, el IIVTNU es un impuesto municipal por lo que, en este caso, deberemos atender a la Ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, de 24 de septiembre de 2020, del Ayuntamiento de Almuñécar y, a la modificación de esta de 25 de mayo de 2022.

Como se ha mencionado anteriormente, el hecho imponible será el incremento de valor que experimente el terreno que naturaleza urbano (tal y como se establece en el artículo 2 de la citada ordenanza. Así, para el cálculo de la base imponible de dicho impuesto PF1 podrá escoger entre 2 métodos de cálculo (podrá escoger la opción más beneficiosa:

- Cálculo del incremento real del valor de los terrenos que se ponga de manifiesto en el momento del devengo y, que se haya experimentado a lo largo de los últimos veinte años. Esto es, se calculará aplicando el coeficiente determinado que corresponda al periodo de generación (al haber sido PF1 propietario de la vivienda durante más de 20 años, este coeficiente será de 0,45).

Dicho en otras palabras, el valor del terreno en el momento de la donación se multiplicará por el coeficiente determinado por el Ayuntamiento de Almuñécar que depende del número de años en los que PF1 ha sido propietario del bien.

De la misma forma, el valor del terreno en el momento del devengo vendrá establecido por el valor catastral del inmueble (apartado 3.f) del artículo 6 de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Almuñécar).

- Cálculo de la base imponible de la plusvalía real: el valor de la transmisión minorado en el importe resultante de multiplicar el valor de adquisición del bien por el porcentaje del valor catastral del terreno indiciado en el IBI.

Asimismo, la base imponible deberá multiplicarse por el tipo de gravamen de dicho impuesto, que es del 26%.¹⁷ De igual modo, al no resultar de aplicación ninguna de las bonificaciones previstas, la cuota líquida que deberá satisfacerse por PF4 en concepto de IIVTNU será igual a la cuota íntegra del impuesto.

Si bien, al no habernos sido proporcionado el valor del inmueble en el momento del devengo, no podemos llevar a cabo el cálculo del importe que debería ser satisfecho por parte de PF4 en concepto de IIVTNU al ayuntamiento de Almuñécar.

Para concluir, cabe destacar que no estarán sujetas a IIVTNU aquellas transmisiones de terrenos respecto de los cuales pueda demostrarse que no existe un incremento en el valor a la hora de realizar la diferencia entre el valor del terreno en las correspondientes fechas de transmisión y adquisición. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional (en adelante, “TC”) en diversas ocasiones, entre ella, en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021. El pleno del TC declaró inconstitucional y nulo la regla de determinación de la base imponible del IIVTNU estatal en la medida en que esta someta a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.¹⁸ Asimismo, el Pleno del TC, en su sentencia de 31 de octubre de 2019 declara inconstitucional el IIVTNU cuando la cuota que resulta a pagar es mayor al incremento realmente obtenido por el contribuyente.¹⁹

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

- Causante

En el caso de que PF1 falleciera con anterioridad a efectuar las donaciones, se deberá instar a lo dispuesto en el artículo 33.3.b), el cual establece que no se estimará la existencia de ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

- Herederos

Como ya se ha explicado en las cuestiones analizadas anteriormente para el supuesto de donaciones, la normativa aplicable al supuesto de adquisiciones por *mortis causa* (herencia), también le será de aplicación la LISD, así se dispone en su artículo 3.1.a). En este sentido, también se debe atender al artículo 5.a) el cual establece que los sujetos pasivos de ISD en las adquisiciones *mortis causa* serán los causahabientes, es decir, los hijos de PF1.

¹⁷ Artículo 5 de la Ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, de 24 de septiembre de 2020, del Ayuntamiento de Almuñécar

¹⁸ STC (Pleno) de 11 de mayo de 2017, rec. 4864/2016

¹⁹ STC (Pleno) de 31 de octubre de 2019, rec. 1020/2019.

Siguiendo el análisis realizado anteriormente para las donaciones, deberemos atender al artículo 32.2.a) de la Ley 22/2009 el cual dispone que las adquisiciones *mortis causa* se regularán según el ISD de la CC.AA donde el causante tenga su residencia habitual, es decir, se regularán según el ISD de la CAM. Asimismo, se asume que PF1 tiene su residencia habitual en Madrid por haber permanecido durante más de 183 días del año natural en Madrid, conforme al artículo 6.2 LSD y al artículo 9.1 LIRPF.

- Donación a PF2

En primer lugar, al tener PF2 26 años se incluirá dentro del Grupo II. En este sentido, para calcular el importe de que deberá satisfacer PF2 en concepto de ISD se de realizar un cálculo distinto al de la donación.

En el caso de adquisición *mortis causa* del 25% de las participaciones en ALBEDRIO de PF1 y de que los hermanos no pudieran aplicar la exención regulada en el artículo 4.Ocho. LIP, PF2 tendrá derecho a aplicar una reducción de 16.000 euros sobre la base imponible (artículo 21.1 DL 1/2010).

Sin embargo, cabe resaltar que, en al caso de que los hermanos sí tengan derecho a aplicar la exención prevista en el artículo 4.Ocho. LIP, PF2 tendrá derecho a aplicar una reducción no solo de 16.000 euros por pertenecer al grupo II (art. 21.1 DL 1/2010, de 21 de octubre) sino también podrá aplicar una reducción del 95 por 100 del valor neto siempre y cuando esta adquisición se mantenga durante los cinco años posteriores al fallecimiento de PF1.

Así, para la obtención de la cuota íntegra, PF2 deberá aplicar la tarifa del impuesto que corresponda en este caso (art. 23 DL 1/2010, de 21 de octubre), tarifa que desconocemos ya que no sabemos el importe de la base liquidable. Además, para la obtención de la cuota tributaria, se deberá multiplicar la cuota íntegra un coeficiente multiplicador que depende no solo del grupo de parentesco sino también del patrimonio preexistente de PF2(art. 24 DL 1/2010, de 21 de octubre), dato que también desconocemos.

Para concluir, a esta cuota tributaria le será de aplicación la bonificación prevista para las adquisiciones *mortis causa* en el artículo 25 del DL 1/2010, de 21 de octubre. Bonificación que se corresponde con el 99 por 100 en la cuota tributaria.

- Donación a PF3

En primer lugar, recordamos que PF2 tiene 24 años, por lo que, así como en el caso anterior, también se incluye dentro del Grupo II.

En el caso de adquisición *mortis causa* de 500.000, PF3 tendrá derecho a aplicar una reducción de 16.000 euros sobre la base imponible, tal y como dispone el artículo 21.1 DL 1/2010, de 21 de octubre.

Para no ser repetitivos, los cálculos que deberán seguirse para obtener la cuota íntegra nos remitimos a los cálculos analizados para el caso de PF2. Asimismo, PF3 también tendrá derecho a aplicar la bonificación del 99 por 100 100 de la cuota tributaria al derivarse esta de una adquisición *mortis causa*.

- Donación a PF4
 - Vivienda habitual

En primer lugar, recordamos que PF4 tiene 20 años, por lo que se incluye dentro del Grupo I.

Así como sucede en los casos anteriores, PF4 podrá aplicar la reducción de 20.000 euros (16.000 + 4.000 por año menor a 21) sobre la base imponible prevista en el artículo 21.1 DL 1/2010. En este caso, se aplicará una reducción de 20.000 euros sobre el valor catastral de la vivienda. Asimismo, al tratarse de la vivienda habitual de PF1, también podrá aplicar una reducción del 95 por 100, con el límite de 123.000 euros, siempre y cuando esta adquisición se mantenga durante los 5 años posteriores al fallecimiento del causante (art. 23 DL 1/2010, de 21 de octubre).

Si bien, para los cálculos que deben realizarse para obtener la cuota íntegra nos remitimos a los cálculos analizados para el caso de PF2. Asimismo, PF4 también tendrá derecho a aplicar la bonificación del 99 por 100 100 de la cuota tributaria al derivarse esta de una adquisición *mortis causa*.

- Piso Almuñécar

En primer lugar, PF4 tiene 20 años, por lo que se incluye dentro del Grupo I. En consecuencia, al estar sito el inmueble en Andalucía, deberán aplicarse lo dispuesto en la Ley 5/2021.

Siguiendo lo dispuesto en su artículo 28 de dicho precepto, PF4 tendrá derecho a aplicar una reducción de 1.000.000 euros sobre base imponible, la cual se corresponderá con el valor catastral de inmueble.

En este caso, sobre la base liquidable obtenida, deberá aplicarse la tarifa del impuesto que corresponda prevista en el artículo 37 Ley 5/2021 para obtener la cuota íntegra. En este sentido, al pertenecer PF1 al grupo I, la cuota íntegra y la tributara coincidirán al ser el coeficiente multiplicar correspondiente de 1,0 (artículo 38 Ley 5/2021).

Para concluir, también será de aplicación la bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria prevista para las adquisiciones *mortis causa* en el artículo 39 Ley 5/2021.

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

De la información que se desprende de la consulta, PF3 es asalariado de una empresa que tiene residente en Francia, pero debido al teletrabajo pasaría 281 días en España (Madrid) asumiendo que pasaría en Francia los restantes 84 días (1 semana al mes).

Para poder responder a la cuestión planteada, lo primero que debemos aclarar es cuando se entenderá que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español. En este sentido, debemos atender a lo dispuesto en el artículo 9 LIRPF, el cual establece que se entenderá que un contribuyente tiene residencia habitual en territorio siempre y cuando este último permanezca en durante más de 183 días, contados dentro de un año natural, en territorio español. Partiendo de esta base, PF3 tiene la condición de contribuyente del IRPF.

Así, y según el artículo 2 y 5 LIRPF, PF3 tributará en España por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido dichas rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de estas, sin perjuicio de lo que se establezca en los tratados y convenios para evitar la doble imposición (en adelante, “CDI”) que sean aplicables a cada caso. En esta línea se ha pronunciado la DGT en su CV núm. V1162-22, de 26 de mayo de 2022.

Si bien se debe tener en cuenta que PF3 obtiene rentas del trabajo satisfechas por una empresa sita en Francia, por lo que deberemos estar a lo que se establezca en el CDI existente entre Francia y España para evitar la posible doble imposición. En concreto, para el presente caso será de aplicación el artículo 15, el cual dispone que si el empleo se ejerce en España, aun siendo el pagador residente en Francia, será España quien deberá someter a imposición la remuneración percibida en concepto de sueldos, salarios o similares. Sin embargo, en su apartado segundo se establece que las remuneraciones obtenidas por un residente de unos de los dos estados, por razón del empleo realizado en el otro estado, solo podrán someterse al primer Estado en los siguientes casos: i) el percceptor no permanece en total en el otro Estado más de 183 días durante 12 meses consecutivos, ii) las remuneraciones son pagadas por o en nombre de una empresa que no es residente del otro Estado, y iii) estas remuneraciones no son soportadas por un EP o una base fija que la empresa tiene en el otro Estado.

En la presente casuística, PF3 estaría percibiendo rentas del trabajo por el trabajo que realiza en Francia (1 semana al mes) y, por el trabajo realizado “en remoto” en España. En este sentido, en lo que respecta a los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Francia, será de aplicación el apartado primero del artículo 15, por el que se

establece la potestad compartida entre ambos estados para gravar dichas rentas. España como estado de residencia y Francia como estado donde se realiza dicho trabajo. Es decir, Francia podrá gravar aquellas rentas que se deriven del trabajo realizado por PF3 en Francia al no cumplirse los requisitos para aplicar el apartado segundo del mismo artículo.

Por tanto, España, como país de residencia de PF3 deberá eliminar la DI que pueda producirse (artículo 24.2 CDI con Francia) aplicando en el IRPF correspondiente una deducción por un importe igual al tributo pagado en Francia. Sin embargo, esta deducción, en ningún caso podrá exceder la parte del IRPF español calculado antes de la deducción. Por otro lado, si las rentas percibidas por PF3 estuvieran exentas de impuesto en España, España podrá tener en consideración dichas rentas exentas a efectos de calcular el importe correspondiente al resto del IRPF al que debería PF3. Dicha reducción se encuentra establecida en el artículo 80 de la LIRPF.

Ahora bien, en lo que respecta a la renta percibida por el trabajo realizado “en remoto” en España debemos atender a los comentarios del artículo 15 del MCOCDE²⁰ sobre la imposición de la renta del trabajo dependiente, los cuales establecen que el trabajo se realizará efectivamente en el lugar donde el empleado se encuentre físicamente presente en el momento de efectuar las actividades por las que se hace frente al pago de dicha renta. En consecuencia, PF3, al realizar el trabajo desde su domicilio privado en Madrid, no puede estar sujeto a imposición en Francia respecto de la renta generada por dicho trabajo realizado “en remoto” en Madrid, aunque cuando los resultados de este se exploten en Francia. Por tanto, el importe de estas rentas solo tributará en España. En esta línea misma línea se ha pronunciado la DGT en la CV núm. V194-2021, de 8 de febrero de 2022.

Por tanto, PF3 tributará en sede de IRPF por su renta mundial, al estar considerado residente fiscal en España. Sin embargo, atendiendo a lo dispuesto en el apartado 7.p) de la LIRPF y al artículo 6 del Reglamento del IRPF, al desplazarse a Francia 1 semana al mes y trabajar para una empresa establecida en Francia, así como debido a la existencia de un CDI entre ambos países, a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero estarán exentos con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución que se corresponde con la parte de los rendimientos que corresponden a los trabajos realizados en el extranjero se tendrán en cuenta los días que el trabajador ha estado efectivamente desplazado en Francia (84 días en el caso de PF3).

Por lo que respecta a la determinación del rendimiento neto del trabajo, se deberá atender al artículo 19 de la LIRPF. En este sentido, el resultado neto del trabajo de PF3 resultará de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. Si bien, se entiende por gasto deducible toda cotizaciones a la SS, debemos estudiar si las cotizaciones realizadas a la SS francesa tendrían la consideración de gasto deducible a la hora de determinar el rendimiento neto del trabajo de PF3.

²⁰ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

En este sentido la DGT se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, entre ellas en la CV núm. V1978-18, en las que se concluye que “*las referencias realizadas en la normativa del Impuesto a la Seguridad Social, no solo la efectuada en el artículo 81.bis de la Ley del Impuesto, sino cualquier otra referencia, deben entenderse realizadas a sistemas públicos equivalentes extranjeros*”.²¹ En conclusión, las cotizaciones realizadas a la SS francesa tendrán la consideración de gasto deducible para determinar el rendimiento neto del trabajo.

²¹ CV V1326-15, de 29 de abril, V4674-16, de 3 de noviembre, o la V1899-17, de 18 de julio.