

LA MERA POSIBILIDAD REAL (DE HECHO) DEL USO PRIVADO DE UN INMUEBLE ESPAÑOL POR UN SOCIO RESIDENTE EN ALEMANIA DE UNA SOCIEDAD DE CAPITAL ESPAÑOLA NO CONDUCE POR SÍ MISMA A UN REPARTO OCULTO DE BENEFICIOS (DIVIDENDO ENCUBIERTO)

Tribunal Federal Supremo de lo Fiscal alemán (Bundesfinanzhof – BFH), sentencia de 01/10/2024 – VIII R 4/21; procedencia: Tribunal Fiscal de Hesse (TF Hesse – Finanzgericht – FG Hessen) de 14/12/2020 – 9 K 1266/17. Con nota de Frank Behrenz*

Frank Behrenz

*Abogado y asesor fiscal
(Alemania)*

*Dr. Kleeberg & Partner GmbH, WPG/StBG Múnich
frank.behrenz@crowe-kleeberg.de*

Cómo citar: Behrenz, F. (2025). La mera posibilidad real (de hecho) del uso privado de un inmueble español por un socio residente en Alemania de una sociedad de capital española no conduce por sí misma a un reparto oculto de beneficios (dividendo encubierto). *Revista Técnica Tributaria*, (148), 349-363.

* Frank Behrenz, Abogado/Asesor fiscal, Socio-administrador y Jefe del departamento multidisciplinar Spanish & LatAm Desk de Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StGB y Kleeberg Legal GmbH en Múnich (<https://kleeberg-esdesk.de/>).

SUMARIO

1. Aclaraciones
2. Cuestiones existentes y nuevas sobre la valoración del dividendo encubierto
3. Necesidad de aclarar cuestiones de derecho español
4. Mirando hacia el futuro

Ley alemana del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (LIRPF alemana - Einkommenssteuergesetz - EStG) § 20 (1) n° 1 frase 2, § 8 (2); Ley General Tributaria alemana (LGT alemana - Abgabenordnung - AO) § 90 (2)

1. La mera posibilidad real (de hecho) del socio de una sociedad de capital de usar un activo operativo de la sociedad (aquí: inmueble residencial), también privadamente (aquí: para fines residenciales), no conduce por sí misma a un reparto oculto de beneficios (dividendo encubierto).

2. Sin embargo, podría suponerse que es un dividendo encubierto si la sociedad ha proporcionado gratuitamente a su socio un activo operativo o se lo ha puesto a disposición a un precio reducido para su uso privado (cesión de uso).

3. También puede considerarse como dividendo encubierto si el socio utiliza el activo de forma privada sin acuerdo de uso o en contra de una prohibición para su uso y, por lo tanto, este socio obtiene una ventaja patrimonial en detrimento de la sociedad, la cual ella no le había otorgado.

Fallo:

A raíz del recurso de casación interpuesto por los demandantes se anula la sentencia del TF Hesse de 14/12/2020 - 9 K 1266/17, IStR 2021, 769 con nota de Behrenz. Se declara la inadmisibilidad del recurso de casación de la demandante. En todos los demás aspectos, el asunto se devuelve al TF Hesse para su posterior audiencia y resolución. Se le asigna la decisión sobre las costas de todo el procedimiento.

I. Antecedentes de Hecho

(1) Las partes implicadas discuten la imputación de un dividendo encubierto relativo al uso de un inmueble español.

(2) Los demandantes y recurrentes en casación (demandantes) son cónyuges que tributan conjuntamente a efectos del IRPF alemán en los años 2010-2012 (años de disputa). Hasta 2007, los demandantes vivían con sus hijos en A (España). Según los demandantes, el inmueble constaba de tres partes. Una era propiedad del demandante. Las otras dos pertenecían a dos sociedades españolas bajo la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada (S.L.), B S.L. y C S.L. En cada una de estas sociedades, los demandantes poseían la mitad de las participaciones sociales. Los demandantes pagaron un alquiler de 1.000 euros mensuales respectivamente a las dos sociedades. En 2007, los demandantes trasladaron su residencia a la República Federal de Alemania (Alemania) y dejaron de pagar los alquileres. Las partes implicadas discuten en qué medida y por qué han utilizado los demandantes posteriormente la propiedad.

(3) Los demandantes han admitido haber realizado visitas ocasionales (aproximadamente dos veces por trimestre) de unos pocos días de duración, las cuales habrían sido para preparar la propiedad para su venta desde que se trasladaron a Alemania, cuyo fin fue prepararla para visitas de interesados y controlar su estado. A tal fin, los demandantes presentaron, en esencia, un contrato de corretaje de 2008, dos correos electrónicos de la sociedad de corretaje de 2008 y 2013 y tres billetes de avión para estancias en A del 29 de julio al 1 de agosto

de 2009, del 8 de marzo al 11 de marzo de 2010 y del 27 de mayo al 29 de mayo de 2013.

(4) En 2013 los demandantes vendieron la propiedad. En la medida en que las sociedades españolas eran propietarias, los demandantes vendieron las participaciones sociales.

(5) En las liquidaciones del IRPF alemán de los demandantes correspondientes a los años controvertidos, la parte demandada y recurrida en casación (Oficina Tributaria - Finanzamt - FA) imputó un reparto oculto de beneficios por las dos sociedades por un importe de 42.000 euros por cada demandante (3.500 euros × 12 meses). Por lo que se refiere al año 2010, el reparto oculto de beneficios fue gravado por la Oficina Tributaria sobre la base de una ejecución de opción de liquidación favorable con arreglo al art. 32d (6) LIRFF alemana al tipo de escala aplicable y, para los años 2011 y 2012 al tipo de ahorro fijo según art. 32d (1) LIRPF alemana. En respuesta al recurso administrativo del demandante de 18 de enero de 2016, la Oficina Tributaria acumuló a la demandante al procedimiento de recurso administrativo y lo desestimó por infundado mediante resolución de 12 de junio de 2017.

(6) Tanto el demandante como la demandante interpusieron una demanda contra dicha resolución. El TF Hesse declaró la inadmisibilidad de la demanda de la demandante y estimó parcialmente la del demandante. Aún siendo cierto que en los años 2011 y 2012 (como en el año 2010) la Oficina Tributaria había fijado correctamente un reparto oculto de beneficios por el importe liquidado, en los años 2011 y 2012 este había sido sometido erróneamente al tipo de ahorro fijo. El razonamiento del TF Hesse se expone en IStR 2021, 769 con nota de Behrenz.

(7) Mediante su recurso de casación, los demandantes alegan vicios de procedimiento e infracciones del derecho federal sustantivo.

(8) El TF Hesse no tuvo en cuenta la alegación de los demandantes según la cual un arrendamiento (de corta duración) del bien inmueble a terceros habría infringido la ley aplicable en A y, por tanto, el principio del derecho a ser oído. El TF Hesse también declaró erróneamente la inadmisibilidad del recurso de la demandante. En la medida en que el TF Hesse desestimó el recurso de la demandante, la sentencia recurrida infringió el art. 20 (1), punto 1, segunda frase LIRPF alemana. No existe un reparto oculto de beneficios. En los años en disputa, los demandantes utilizaron el inmueble en la medida en que era propiedad de las sociedades españolas únicamente en interés de sí mismas. La mera posibilidad de usar el inmueble que ha estado vacío desde su traslado con fines privados no sería suficiente para suponer un reparto oculto de beneficios. La calificación como dividendo encubierto también vulneraría el principio de libre circulación de capitales.

(9) Los demandantes solicitan, *mutatis mutandis*, que se anule la sentencia del TF Hesse de 14 de diciembre de 2020 – 9 K 1266/17, IStR 2021, 769 con nota de Behrenz y que se remodifiquen las liquidaciones del IRPF alemán alteradas de 2010, 2011 y 2012 de 1 de marzo de 2021 para determinar el IRPF alemán excluyendo los rendimientos del capital mobiliario del reparto oculto de beneficios en cuestión.

(10) La Oficina Tributaria solicita, mutatis mutandis, que se desestime el recurso de casación por infundado.

(11) Durante el recurso de casación, el 1 de marzo de 2021 la Oficina Tributaria emitió las liquidaciones del IRPF alemán modificadas correspondientes a los ejercicios en disputa y sometió el reparto oculto de beneficios al IRPF alemán a tipo de escala correspondiente a 2011 y 2012. No hubo impacto en la liquidación tributaria de 0 euros de cada parte debido a mayores compensaciones de bases negativas impositivas en ambos años.

(12) Las autoridades fiscales españolas no realizaron ninguna corrección correspondiente a los dividendos encubiertos a nivel de las sociedades para los años en cuestión.

II. Fundamentos de Derecho

(13) El recurso de casación ya está fundamentado por motivos de procedimiento. Se declara la inadmisibilidad del recurso de la demandante. El recurso de casación del demandante es fundado. Lo que da lugar a que el asunto se devuelva al TF Hesse para que se celebre otra audiencia y se adopte otra decisión (art. 126 (3) frase 1 nº 2 de la Ley alemana sobre el Procedimiento Fiscal - Finanzgerichtsordnung - FGO). El TF Hesse incurrió en error de derecho al calificar la posibilidad real (de hecho) de utilizar en cualquier momento el/los inmueble/s en propiedad de las sociedades españolas para fines privados como suficiente por sí misma para determinar la existencia de un reparto oculto de beneficios. Sobre la base de las constataciones de los hechos efectuadas por el TF Hesse hasta la fecha, la Sala no puede apreciar de forma concluyente si existe un dividendo encubierto y, en caso afirmativo, cómo debería valorarse.

1. El recurso de la demandante es inadmisibile ... (14 - 17),

2. ... ya que las liquidaciones tributarias contra la demandante son formalmente firmes, (18) ... porque, según los hechos del caso, el demandante no presentó también una impugnación en nombre de la demandante en el marco de la liquidación conjunta (19 -20) ... y la admisibilidad del recurso de la demandante tampoco se deriva de su acumulación en el procedimiento de recurso administrativo (21 - 23).

El recurso de casación del demandante también está fundado en motivos sustantivos,...

3. (24) El recurso de casación del demandante también está fundado en motivos sustantivos. El TF Hesse asumió erróneamente que debía reconocerse un reparto oculto de beneficios.

(25) a) El recurso del demandante es admisible. Lo mismo es aplicable en la medida en que se dirige contra las liquidaciones del IRPF alemán para los ejercicios controvertidos 2011 y 2012, que fueron modificados durante el procedimiento de recurso. La necesidad de protección jurídica del demandante no falta, en particular, porque el dividendo encubierto sujeto ahora al tipo impositivo general (de escala) no tuvo efecto alguno sobre el importe del impuesto liquidado de 0 euros en ninguno de los dos años. Debido al efecto vinculante del saldo de las bases imponibles utilizadas en la notificación de la liquidación tributaria

para determinar el saldo restante de las bases imponibles negativas a compensar (art. 10d (4) frase 4 LIRPF alemana), el demandante también se ve perjudicado por una liquidación tributaria de 0 euros (véase la sentencia de la Sala de 9 de mayo de 2017 - VIII R 40/15, BFHE 258, 335, BStBl. II 2017, 1049, DStR 2017, 1928).

...ya que la mera posibilidad real (de hecho) del uso privado de la(s) propiedad(es) de las sociedades españolas no basta por sí solo para la calificación como reparto oculto de beneficios.

(26) b) El recurso del demandante también está justificado en cuanto al fondo. El TF Hesse incurrió en error de derecho al considerar que la posibilidad real (de hecho) de usar en cualquier momento de forma privada el/los inmueble/s en propiedad de las sociedades españolas bastaba por sí sola para la calificación de como dividendo encubierto con arreglo al art. 20 (1) n^o 1, segunda frase LIRPF alemana. Actualmente se descarta la hipótesis de un reparto oculto de beneficios debido a la falta de otros datos objetivos que pudieran respaldar esta calificación.

(27) aa) De conformidad con el art. 20 (1) n^o 1 frase 2 LIRPF alemana, los rendimientos del capital como otros rendimientos de participaciones en una GmbH también incluyen dividendos encubiertos. No hay duda entre las partes de que la participación en una S.L. española es comparable a la participación en una GmbH alemana con arreglo al derecho alemán. Si existiera un reparto oculto de dividendos y en qué medida debe decidirse de forma independiente a nivel de la sociedad, por un lado, y a nivel de los socios, por otro (véase, por ejemplo, la sentencia de la Sala de 16 de diciembre de 2014 - VIII R 30/12, BFHE 248, 325, BStBl. II 2015, 858, DStR 2015, 1105, apartado 42, con más referencias).

(28) bb) Existe un dividendo encubierto en el sentido del art. 20 (1) n.º 1, frase 2 LIRPF alemana para el socio si la sociedad concede a su socio un beneficio al margen del reparto de beneficios conforme al derecho de sociedades y este beneficio tiene su origen en la relación societaria (jurisprudencia consolidada, por ejemplo, sentencias de la Sala de 14 de febrero de 2022 - VIII R. 14 de febrero de 2022 - VIII R 29/18, BFHE 276, 49, BStBl. II 2022, 544, DStR 2022, 1368 número marginal 12; 10 de diciembre de 2019 - VIII R 2/17, BFHE 267, 361, BStBl. II 2020, 679, DStR 2020, 1361 número marginal 24). Para ello no se requiere ni la intención de la sociedad de repartir los beneficios de forma oculta ni la conciencia de que los beneficios se están distribuyendo de forma oculta (véase la sentencia de la Sala de 28 de enero de 1992 - VIII R 207/85, BFHE 167, 90, BStBl. II 1992, 605, DStR 1992, 711, apartado 1.f con más referencias).

(29) (1) Existe una ventaja patrimonial para el socio si puede disponer de un activo específico y mensurable en dinero o valor monetario (art. 8 (1) LIRPF alemana; jurisprudencia reiterada, véase, por ejemplo, la sentencia de la Sala de 25 de mayo de 2004 - VIII R 4/01, BFHE 207, 103, DStR 2004, 2143, en II.2.b cc aaa (apdo. 25)). Un reparto oculto de beneficios debe ser imputado al socio desde el momento en el que obtiene la ventaja patrimonial (véase la sentencia de la Sala de 19 de junio de 2007 - VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl. II 2007, 830, DStR 2007, 1625, apartado II.1).

(30) (2) Se da un vínculo societario si un administrador prudente y diligente no habría concedido el beneficio a un no socio (jurisprudencia consolidada, por

ejemplo, sentencia de la Sala de 5 de septiembre de 2023 - VIII R 2/20, BFH/NV 2024, 9, BeckRS 2023, 31709 apartado 17 con más referencias).

La mera posibilidad de utilización privada real (de hecho) de un activo empresarial de la sociedad no da lugar por sí misma a dividendos encubiertos para el socio...

(31) (3) La mera posibilidad real (de hecho) de poder acceder a un activo empresarial de la sociedad para utilizarlo con fines privados no da lugar por sí misma a la imputación de un dividendo encubierto al socio. Lo mismo se deduce de la jurisprudencia anterior sobre el reparto oculto de beneficios que está vinculado a un beneficio real de uso (véase, por ejemplo, sobre el uso privado de un vehículo de empresa sin el correspondiente permiso BFH de 17 de julio de 2008 - I R 83/07, BFH/NV 2009, 417, BeckRS 2008, 25014425; sobre el uso privado de una aeronave BFH de 22 de diciembre de 2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019, BeckRS 2011, 95131 marginal nº 18). De lo contrario, las sociedades de capital tendrían que imponer prohibiciones de uso a sus socios como medida cautelar para evitar un reparto oculto de beneficios. Sin embargo, una prohibición de uso por parte de un socio-administrador contra sí mismo solamente tendría valor probatorio limitado. En última instancia, un socio-administrador con participación de control tendría que pagar una contraprestación a la sociedad para la utilización a modo de evitar que se le aplique un reparto oculto de beneficios, aunque la utilización privada no se produzca realmente.

... sino hasta la cesión efectiva (gratuita o a precio reducido) del uso del bien, incluso para el uso privado...

32(4) No obstante se puede calificar como un reparto oculto de beneficios si la sociedad también ha puesto a disposición (gratuitamente o a precio reducido) de su socio un activo empresarial para el uso privado (beneficio). Aquí la ventaja patrimonial del socio reside en la posibilidad de uso privado; no se requiere el uso real. En este contexto, el BFH ya ha dictaminado que la cesión gratuita y durante todo el año de uso de un inmueble español (vacacional) al socio con derecho a utilizarlo puede dar lugar a un reparto de beneficios ocultos con arreglo al art. 20 (1) nº 1, frase 2 LIRPF alemana (BFH de 12 de junio de 2013 - I R 109-111/10, BFHE 241, 549, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 con nota de Behrenz, apartado 12 f.). En el caso subyacente, una S.L. española había cedido el uso de un inmueble (vacacional) situado en España a sus socios residentes en Alemania para ser utilizado en cualquier momento del año. Los socios vivieron en el inmueble durante varias estancias. No tuvieron que pagar ninguna contraprestación por ello. No se cedió el uso de la propiedad a terceros. De este modo, la sociedad de capital renunció a un incremento patrimonial frente a sus socios en forma de las habituales retribuciones de mercado por la cesión duradera del inmueble para su uso. Esta circunstancia ha dado lugar a los correspondientes rendimientos de capital mobiliario para los socios (véase BFH de 12 de junio de 2013 - I R 109-111/10, BFHE 241, 549, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 con nota de Behrenz, apartado 13).

...o el uso privado real sin acuerdo de uso o en contra a una prohibición de uso

(33) (5) También puede existir un reparto oculto de beneficios si el socio utiliza el activo empresarial de forma privada sin un acuerdo de uso o contravi-

niendo una prohibición de uso y obtiene así una ventaja patrimonial a costa de la sociedad, pero que no fue concedida por la misma. El beneficio para el socio reside entonces en el uso privado real por el que no se ha pagado una remuneración (adecuada). A nivel de la sociedad, esto corresponde a un aumento impedido de los activos en forma de las reclamaciones contra el socio por la utilización real. En tal caso, debe establecerse el uso para fines privados.

Para la calificación como dividendo encubierto...

(34) cc) El TF procedió sobre la base de otros principios jurídicos. A la luz de los principios expuestos, la sentencia impugnada resulta ser jurídicamente errónea.

(35) (1) El TF declaró que no tenía importancia si los demandantes también habían utilizado la/s propiedad/es de las sociedades españolas para fines privados en los años en litigio porque habían tenido la oportunidad de hacerlo en cualquier momento. Así sería suficiente para suponer que se trataba de un dividendo encubierto. Sin embargo, como se ha explicado anteriormente, la mera posibilidad de acceder a la propiedad en cualquier momento sin uso real (de hecho) no es suficiente en sí misma para poder determinarse un beneficio patrimonial (en este caso: reparto oculto de beneficios) en forma de beneficio de uso para el socio.

... se requieren nuevas comprobaciones por parte del TF

(36) (2) La sentencia del TF se basa en este error de derecho. Se debe a que el TF aún no ha realizado suficientes comprobaciones de los hechos para poder constatar que haya un beneficio en forma de cesión (continuada) de uso por parte de las sociedades españolas o un uso privado real de las partes de la propiedad pertenecientes a las sociedades por parte de los demandantes. Si el TF desestimó la alegación (concluyente) del demandante de que el inmueble solamente habríase visitado con fines de venta desde que la familia se trasladó a Alemania con el argumento de que los demandantes no habrían aportado pruebas suficientes, ello no indica en qué el TF basó sus dudas sobre la exactitud de la alegación del demandante ni en qué hechos basó su decisión.

(37) 4. El asunto no está listo para decidirse. Sobre la base de las comprobaciones de los hechos del TF, la Sala no puede actualmente apreciar de manera concluyente si puede calificarse como dividendo encubierto y, en caso afirmativo, cómo este debería valorarse.

(38) a) No existe un principio general basado en la experiencia según el cual un socio de una sociedad tenedora que visita una propiedad situada en A con el fin de venderla también utiliza esta propiedad de forma privada porque podría acceder a ella en cualquier momento. En última instancia, debe apreciarse circunstancialmente si los demandantes utilizaron realmente la propiedad para fines privados en los años en litigio. Depende de si las circunstancias del caso concreto hacen que dicho uso parezca suficientemente probable. Para ello es necesario establecer indicios de hechos (los llamados hechos circunstanciales) que permitan llegar a una conclusión suficientemente fiable sobre los hechos principales.

... en particular, sobre el tamaño, la ubicación, el equipamiento, el mobiliario y la habitabilidad del inmueble y sobre la cuestión de la necesidad de que las partes del inmueble sean autónomas con arreglo a la legislación española ...

(39) b) Al respecto faltan datos reales sobre el tamaño, la ubicación y el mobiliario del inmueble en los años en litigio. En vista a la suposición del TF de que la propiedad constaba de tres partes no se aclara cómo estaban relacionadas las partes de la propiedad entre sí, si todas eran habitables, si formaban un gran conjunto (mediante remodelación), como alega el demandante, y si fueron realmente habitadas por la familia del demandante hasta que se trasladaron a Alemania. En este contexto también se plantea la cuestión de que si la pluralidad de propietarios –como en el derecho inmobiliario alemán– no presupone también en el derecho español que se trata de unidades residenciales (todavía) separadas. Para calificar la existencia de un dividendo encubierto sería necesario entonces que existieran pruebas fehacientes de que las partes del inmueble en propiedad de las sociedades españolas fueron (realmente) utilizadas con fines privados por el demandante o su esposa durante sus breves estancias en A en los años en litigio. Asimismo, también corresponde determinar si estas partes de la propiedad seguían estando amuebladas y eran habitables en todo momento después de que la familia se trasladara a Alemania.

... así como sobre la duración también para la valoración de un reparto oculto de beneficios de conformidad con el art. 8 (2) LIRPF alemana ...

(40) c) También pueden exigirse las comprobaciones correspondientes para la valoración de un dividendo encubierto de conformidad con el art. 8 (2) LIRPF alemana. Si el TF llega nuevamente a la conclusión de que existe una cesión de uso permanente, el dividendo encubierto que debe reconocerse se medirá en función del alquiler de coste, incluido un rendimiento adecuado del capital más un margen de beneficio adecuado (véase BFH de 27 de julio de 2016 - I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBl. II 2017, 217, DStRE 2017, 35). Esta decisión se dictó sobre la valoración del reparto oculto de beneficios a nivel de empresa en conformidad con el art. 8 (3) frase 2 de la Ley alemana del Impuesto sobre Sociedades (LIS alemana - Körperschaftsteuergesetz - KStG). Nada diferente puede aplicarse para hacer la evaluación del reparto oculto de beneficios en conformidad con el art. 20 (1) nº 1, frase 2 LIRPF alemana en el socio. Si, por el contrario, resulta que no existe una cesión de uso permanente, sino que el dividendo encubierto solamente puede apreciarse en el uso real del inmueble en el día a día, las normas para la valoración del mismo resultan de la sentencia BFH de 22 de diciembre de 2010 - I R 47/10 (BFH/NV 2011, 1019, BeckRS 2011, 95131 apdos. 10 y ss.). Por regla general, el valor justo de mercado del servicio, incluido un margen de beneficio adecuado, es determinante.

(41) d) En la repetición del procedimiento, el TF suplirá, si es posible, las comprobaciones de los hechos que falten sobre el tipo y el estado del inmueble, la duración de las estancias de los demandantes en el inmueble y los respectivos motivos de dichas estancias (si es necesario, solicitando más documentos de los años en litigio, como más billetes de avión, fotos del inmueble, folleto de venta, facturas de consumo, etc.). También podría depender de si los demandantes, como han alegado, no pasaron sus vacaciones en A en los años posteriores a 2008.

... aunque la mera comprobación de los hechos llegue entretanto a sus límites habida cuenta del transcurso del tiempo y de la venta del bien

(42) La Sala no deja de reconocer que la mera constatación de los hechos alcanzará entretanto sus límites a la vista del transcurso del tiempo y de la venta del inmueble. Sin embargo, como el TF asumió correctamente, no se puede suponer sin más que los demandantes ya no tienen documentación relativa a este período. Recién después de que se hayan realizado los esfuerzos adecuados para aclarar los hechos, el TF tendrá que volver a evaluarlos, teniendo en cuenta también, si es necesario, la cooperación del demandante en dicha aclaración (y tomando en consideración el art. 90 (2) de la LGT alemana).

(43) 5. Con el consentimiento de las partes implicadas, la Sala decide sin vista oral (art. 121 frase 1 en relación con el art. 90 (2) de la Ley alemana sobre el Procedimiento Fiscal).

(44) 6. El traslado de la decisión sobre las costas al TF se basa en el art. 143 (2) de la Ley alemana sobre el Procedimiento Fiscal. Por lo que respecta al principio de uniformidad de la decisión sobre las costas, el TF también debe pronunciarse sobre las costas correspondientes a la parte del procedimiento que ya ha concluido legalmente mediante la decisión de la Sala (jurisprudencia consolidada, por ejemplo, BFH de 13 de junio de 2013 - III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl. II 2014, 706, IStR 2013, 959 marginal n.º 46 con más referencias).

Nota:

La esperada sentencia, que el BFH había anunciado inicialmente en su avance de decisiones para 2023, contiene aclaraciones bienvenidas para la práctica de la consultoría, pero deja varias preguntas sin respuesta o plantea nuevas. La sentencia no tiene en cuenta en absoluto la cuestión planteada en la notificación procesal del BFH de 20 de mayo de 2021 sobre hasta qué punto la calificación de un dividendo encubierto puede considerarse una violación de la libre circulación de capitales de la UE. Los siguientes comentarios se limitan a los aspectos jurídico-sustantivos de la sentencia, la cual es también interesante desde el punto de vista procesal.

1. Aclaraciones

En primer lugar, debe acogerse favorablemente la afirmación de que la mera posibilidad real del uso privado de un bien inmueble español no da lugar por sí misma al gravamen de una ventaja patrimonial para los socios de una sociedad patrimonial española residentes en Alemania a efectos fiscales. El uso real relevante desde un punto de vista tributario debe ser determinado positivamente por las autoridades tributarias o los tribunales fiscales en cada caso concreto; la carga objetiva de establecer la naturaleza y el alcance del hecho imponible de la percepción efectiva de un beneficio de uso imponible recae en las autoridades tributarias, pero el contribuyente afectado debe cumplir su deber ampliado en cooperar con el esclarecimiento de los hechos de conformidad con el art. 90 (2) de la LGT alemana.

Como se indica en el punto II.4.a de los fundamentos de derecho, en la práctica esto equivaldrá a menudo a una evaluación indicativa del uso privado basada en las circunstancias de cada caso. En el caso de una estancia plausible en la propiedad para preparar una venta, que es relevante para la decisión en este caso, la sentencia muestra que no siempre será posible establecer principios generales basados en la experiencia que indiquen el uso privado. Esto último es especialmente importante en el contexto de las afirmaciones formuladas reiteradamente por las autoridades fiscales en los procedimientos de liquidación y de imposición de multas («de acuerdo con las conclusiones de esta parte en casos comparables, en el presente caso también debe considerarse un uso imponible sobre la base de la experiencia vital general»). Es tarea del contribuyente o de su asesor fiscal crear una base circunstancial fiable para posibles litigios mediante una documentación a tiempo y la aportación de pruebas, en particular las «instrucciones de navegación» del BFH para el segundo procedimiento ante el TF sobre el equipamiento y la usabilidad (II. 4 .b de los fundamentos de derecho), sobre el ámbito temporal de utilización así como sobre el tipo y la naturaleza del bien y las ocasiones de su utilización (II. 4.d de los fundamentos de derecho, para otros posibles aspectos en este contexto, véanse la nota del autor sobre la sentencia de primera instancia en IStR 2021, 769, en particular 774 en el apartado 1.1 y 775 en el apartado 7.2).

2. Cuestiones existentes y nuevas sobre la valoración del dividendo encubierto

Aunque en el punto II.3.b aa de la exposición de los fundamentos de derecho la Sala confirma su jurisprudencia, según la cual la cuestión del importe de un dividendo encubierto debe decidirse por separado a nivel de sociedad, por un lado, y a nivel de socios, por el otro, en el punto II.4.c de la exposición de los fundamentos de derecho para el caso de una cesión de uso permanente se indica sucintamente que para la valoración del dividendo encubierto a nivel de socio según el art. 8 (2) LIRPF alemana no puede aplicarse otra cosa que el art. 8 (3) frase 2 LIS alemana a nivel de sociedad. Según la sentencia del BFH de 27 de julio de 2016 - I R 12/15 (BStBl. II 2017, 217, DStRE 2017, 35 - alquiler de una vivienda unifamiliar al socio-administrador que no cubre los gastos), en caso de utilización permanente, el dividendo encubierto que debe reconocerse se basa en el coste de alquiler, incluido un rendimiento adecuado sobre el capital invertido más un margen de beneficio adecuado. La decisión paralela con la misma fecha no citada por la Sala (BFH de 27/7/2016 - I R 8/15, BStBl. II 2017, 214, DStR 2016, 2649), va en la misma línea y establece que un administrador prudente y diligente consideraría (excepcionalmente) la posibilidad de arrendar en condiciones normales de mercado, pero no en condiciones de cobertura de los costes de alquiler más un rendimiento adecuado sobre el capital invertido y un margen de beneficio adecuado, si ya puede suponer que puede obtenerse una rentabilidad adecuada en relación con el respectivo período de liquidación a valorar, lo que conduce a la exigencia de los correspondientes cálculos en la práctica de determinación e inspección de las autoridades fiscales. En una sentencia de 24 de abril de 2024 - 7 K 113/21 K, G (DStRK 2024, 260 con nota de Rennar, BeckRS

2024, 10043) relativa al arrendamiento de una vivienda al accionista mayoritario de una sociedad anónima, el Tribunal Fiscal de Düsseldorf se remitió a los mismos principios; el recurso contra la denegación de autorización para recurrir (referencia del asunto I B 15/24) fue desestimado en una resolución de 13 de noviembre de 2024.

Por el contrario, en el caso de un uso real por día únicamente, la sentencia se remite a la sentencia de 22 de diciembre de 2010 - I R 47/10 (BFH/NV 2011, 1019, BeckRS 2011, 95131) relativa al uso privado gratuito de una aeronave de empresa como referencia para la valoración del dividendo encubierto, según la cual debe aplicarse, por lo general, el valor justo de mercado de la prestación, incluido un margen de beneficio adecuado a nivel de socio. Para justificar este concepto de valoración se remite al apartado 10 de la sentencia de referencia, que a su vez se remite a la sentencia de 23 de febrero de 2005 - I R 70/04 (BStBl. II 2005, 882, DStR 2005, 918 - Valoración del uso privado de un vehículo de motor como dividendo encubierto) y confirma asimismo que un reparto oculto de beneficios debería valorarse exclusivamente con arreglo a las normas de plena competencia. En consecuencia, corresponde en primer lugar al Tribunal Fiscal, en su calidad de órgano de valoración de los hechos, llevar a cabo la apreciación global de las pruebas relevantes para la comparación de precios de libre competencia, cuya evaluación solamente puede ser revisada en el procedimiento de casación en cuanto a si se ha llegado a ella procesalmente mal o si vulnera las normas del razonamiento o los principios generales de la experiencia (apartado 14 de la sentencia de referencia). Como ya se explicó en la nota del autor sobre la sentencia de primera instancia del TF Hesse de 14 de diciembre de 2020 - 9 K 1266/17, IStR 2021, 769 (773 y ss., 775 en el apartado 2), curiosamente, según los fundamentos de derecho de la resolución, tanto la Administración tributaria en el procedimiento del recurso administrativo como el Tribunal Fiscal no basaron su valoración del dividendo encubierto en el alquiler de coste más un margen de beneficio adecuado, sino en el nivel de alquiler de mercado según la ubicación del inmueble.

Siguen sin estar claras las razones de la distinción conceptual realizada por la Sala con respecto a la cuestión del concepto de valoración pertinente según el criterio de la duración del uso, al igual que la cuestión de cuándo el uso «por día» se convierte en uso «permanente» en el sentido de los fundamentos de derecho y qué norma de valoración debe aplicarse por tanto, por ejemplo, en el caso del uso semanal, mensual, trimestral o de otro tipo relacionado con el periodo de tiempo o el uso recurrente a corto plazo. Al menos de un punto de vista conceptual, es probable que «permanente» no debe entenderse solamente como un uso durante todo el año, que es el objeto de la sentencia de base de 12 de junio de 2013 (I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 con nota de Behrenz), a la que se hace referencia en otra parte de los fundamentos de derecho (apartado II.3.b bb), en concreto en relación a la existencia de un supuesto de dividendo encubierto de fondo, pero no en este punto de la sentencia. En el derecho fiscal, el concepto de permanencia se determina contextualmente (véanse, por ejemplo, el art. 9 (2) y el art. 12 (8) de la LGT alemana, el art. 9 (1) y el art. 22 (1) frase 3 LIRPF alemana), el concepto de «vivienda particular utilizada permanentemente» solamente existe en el derecho penal (art. 244 (4) del Código Penal (Strafgesetzbuch – StGB), para la interpretación del criterio «permanente»

mente» véase, por ejemplo, Schmitz en *MüKoStGB*, 4ª ed. 2021, art. 244, apdo. 72 y ss. 4 *StGB*, por lo que sería deseable una aclaración en el presente contexto.

Según la jurisprudencia consolidada del BFH, las sociedades de capital no tienen ninguna esfera externa a efectos fiscales (BFH de 27 de julio de 2016 – I R 8/15, *BStBl. II* 2017, 214, *DStR* 2016, 2649, apartado II.2, con otras referencias), lo que, sin embargo, no impide que las pérdidas derivadas de una inversión de la sociedad se califiquen de reparto encubierto de beneficios en el sentido del art. 8 (3) segunda frase LIS alemana (BFH, *ibíd.*, apartado II.3, con más referencias). Los criterios para evaluar si una empresa no actúa para su propio beneficio, más bien en última instancia solamente para satisfacer los intereses privados de sus socios, son los que se han desarrollado para distinguir entre la generación de ingresos y la liberalidad de las personas físicas (BFH, *ibíd.*, bajo II.3. con más referencias). Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito de los ingresos por alquiler, en opinión del BFH, se aplica a las sociedades una valoración relacionada con el período de liquidación, ya que un administrador prudente y diligente no estaría satisfecho con la posibilidad de obtener un beneficio total durante un período de alquiler imaginario de 30 años, ya que incluiría en su cálculo el hecho de que tendría que compensar las pérdidas inicialmente sufridas durante muchos años e incluso lograría un rendimiento negativo del capital necesario o de los fondos prestados debido a la falta de un rendimiento sobre el capital propio o de la cobertura de intereses sobre una financiación ajena (BFH, *ibíd.*, apartado II.4.b con más referencias).

El concepto de valoración «alquiler de costo más margen de beneficio» tiene ciertamente la ventaja de permitir a la Administración tributaria y a los Tribunales Fiscales realizar una determinación tipificada de la remuneración objetiva y de la rentabilidad buscada por un inversor basándose únicamente en el nivel del tipo de interés aplicable, las condiciones en los mercados de capitales y en los documentos que debe presentar el contribuyente como parte de la evaluación fiscal (en particular, las cuentas anuales, si procede, los cálculos del rendimiento). Si la remuneración objetiva o el rendimiento determinado de esta manera corresponde a una comparación real en condiciones de plena competencia en las respectivas condiciones aplicables en el mercado de alquiler de referencia, para el que siguen siendo importantes otros factores de creación de valor, que pueden tenerse en cuenta, por ejemplo, en el contexto de las evaluaciones del importe del alquiler o reflejarse en estadísticas de alquiler, es una cuestión completamente diferente. Además de la ubicación de la propiedad, se incluye, por ejemplo, la aplicación de las normas urbanísticas de uso: Un alquiler turístico a corto plazo de alto precio, que generalmente solo se permite en zonas turísticas y también es posible durante todo el año, por ejemplo, en las Islas Canarias, dará lugar a un nivel de alquiler y retorno completamente diferente al de un alquiler a largo plazo en una zona residencial o en las zonas no urbanas (fincas rurales). Además, este método de valoración tipográfica no tiene en cuenta otros ajustes pertinentes para el valor de mercado, como las medidas oficiales en relación con el bien inmueble (por ejemplo, el detrimento de valor debido a los derechos de gestión pública y los derechos de paso) o su alcance (por ejemplo, restricciones de uso debidas a medidas de construcción a largo plazo en las inmediaciones con obstrucción de la vista, sombreado, etc.).

En España, por otro lado, las autoridades tributarias y la jurisprudencia basan la evaluación de los hechos de dividendos encubiertos en el valor normal del mercado, pero un procedimiento amistoso con arreglo al art. 25 del CDI-España 1966 y al art. 24 (1) del CDI-España 2011 normalmente no procede sobre la cuestión de una evaluación diferente del beneficio patrimonial a nivel de un socio residente en Alemania (véase, a este respecto, Behrenz IStR 2022, 865, párr. 2.3, 867 y ss.).

3. Necesidad de aclarar cuestiones de derecho español

La cuestión de derecho civil planteada en el apartado II.4.b de los fundamentos de derecho, relativa a si una pluralidad de propietarios –como en el derecho inmobiliario alemán– también exige en el derecho español que las tres partes del inmueble identificadas por el Tribunal Fiscal sean (todavía) unidades residenciales terminadas a pesar de las medidas de renovación propuestas por el demandante, debe responderse afirmativamente sobre la base del juicio del autor («división material u horizontal del inmueble e individualización en Catastro y Registro de Propiedad») sobre la base del registro catastral (<https://sede-catastro.gob.es>) y del registro de propiedad (<https://www.registro.es>). La determinación de la ley extranjera pertinente y su interpretación son responsabilidad de la Oficina Tributaria y del Tribunal Fiscal de oficio (art. 155, primera frase de la Ley alemana sobre el Procedimiento Fiscal en relación con el art. 293 del Código de Procedimiento Civil – Zivilprozeßordnung - ZPO), y los contribuyentes no están obligados a demostrar o cooperar al respecto (BFH de 27 de marzo de 2019 – I R 33/16, BFH/NV 2010, 201, BeckRS 2019, 35572: tampoco de conformidad con el art. 90 (2) de la LGT alemana; véase Loschelder DStR 2023, 1871).

4. Mirando hacia el futuro

Si tomásemos textualmente el fallo y los fundamentos de derecho de la sentencia, los socios residentes a efectos fiscales en Alemania podrían alquilar en el futuro diariamente los bienes inmuebles españoles en propiedad de sus sociedades y pagar una remuneración según los estándares del mercado local por ello, pero no tendrían que «alquilarse los bienes a sí mismos» durante todo el año, contrariamente a la práctica común de evitar un dividendo encubierto a nivel de socios que se ha generalizado desde la sentencia de base del BFH de 2013 (véase, en particular, la última frase del apartado II.3.b bb (3) de los fundamentos de derecho; así también opinó el autor en su nota sobre la sentencia del BFH de 12 de junio de 2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 (837 y ss., párr. 6 en la p. 839): «acordado para los períodos de uso de la propiedad»).

Aun así, la práctica de asesoramiento debe estar preparada para el hecho de que, en este caso, las autoridades fiscales alemanas buscarán cada vez más posibilidades de determinación e inspección para trasladar la sede de dirección efectiva de dichas sociedades a Alemania con el fin de gravar el reparto oculto

de beneficios a nivel de empresa, durante todo el año. Pues en muchos (si no es que fuese en la mayoría) de los casos, la gestión de las sociedades inmobiliarias españolas en manos privadas se encontrará entre el círculo de socios o personas vinculadas residentes en Alemania, en cuya residencia privada, según la jurisprudencia del BFH, se presume la sede de dirección efectiva; y corresponde al contribuyente o a sus asesores fiscales refutar esta presunción real (véase, a este respecto, Behrenz en la nota de la sentencia BFH de 12/6/2013 - I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 -837 y ss., en particular párr. 4 en la p. 838). Sin embargo, en muchos casos, esta perspectiva alemana no correspondería con la postura y los intereses fiscales de las autoridades tributarias españolas, pero una solución del problema de la doble residencia fiscal de la empresa inmobiliaria en virtud de la legislación alemana y española a nivel de acuerdo (véase, a este respecto, Behrenz en Wassermeyer, DBA, edición julio de 2024, España, art. 4 nota marginal 8) se podría encontrar –distinta a la cuestión de las diferencias de valoración (véase el apartado 7). II. al final)– en procedimientos amistosos con arreglo al art. 25 del CDI Alemania-España 1966 y al art. 24 (1), del CDI Alemania-España 2011.

Quisiéramos agradecer al autor y al editorial Beck Verlag de Múnich por su amable permiso para republicar el presente artículo, cuya primera publicación en alemán fue el 2 de enero de 2025 en la edición 1/2025 de la revista *Internationales Steuerrecht (IStR)* (IStR 2025, pág. 21 y ss.).