

**CONSULTA: 30-2022**

## **ÓRGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, FINANCIACIÓN, RELACIONES FINANCIERAS CON LAS CORPORACIONES LOCALES Y JUEGO**

### NORMATIVA

- Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

### DESCRIPCIÓN

Un padre, casado en régimen de separación de bienes, va a transmitir a sus hijos y nietos la nuda propiedad de un número determinado de participaciones sociales de distintas sociedades. A cambio, recibirá una renta mensual vitalicia. Sin embargo esa renta tendrá dos beneficiarios: por un lado el padre (dueño privativo de las participaciones sociales) y, por otro, su actual esposa, que no es la madre natural de los hijos.

Se plantean distintas cuestiones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y las mejoras fiscales y bonificaciones existentes en Andalucía.

### CONSIDERACIÓN PREVIA

De acuerdo con el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las Comunidades Autónomas tienen competencia para la contestación de las consultas vinculantes previstas en los artículos 88 y siguientes de la Ley General Tributaria sobre aspectos relativos a disposiciones dictadas por las mismas en el ejercicio de su competencia.

Por ello, la presente consulta solo tendrá efectos vinculantes cuando se pronuncie sobre aspectos procedimentales o sustantivos regulados en normas aprobadas por la Comunidad Autónoma. En los demás aspectos tendrá el carácter de mera información tributaria, sin resultar vinculante.





## CONTESTACIÓN

### Normativa aplicable.

Los artículos de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía cuestionados son

- Artículo 36, el cual establece una mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «inter vivos» de participaciones en entidades en los siguientes términos:

*1. En el supuesto de adquisición inter vivos de participaciones en una entidad se establece una mejora de la reducción en la base imponible del 99% del valor neto de los citados bienes y derechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

*a) Que el donatario esté comprendido en los Grupos I, II y III previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 26.*

*b) Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% del grupo de parentesco formado conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta de sexto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, así como en los supuestos de equiparación del artículo 26.*

*c) Que el donante o alguna de las personas del grupo de parentesco conforme a lo establecido en el párrafo anterior, tengan o no participación en la entidad, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello remuneración.*

*d) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.*

*e) Que el donatario mantenga en su patrimonio las participaciones en la entidad durante los tres años siguientes a la fecha de la donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.*

(...)

- El artículo 40, que establece la siguiente bonificación en adquisiciones «inter vivos»:

*1. Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 26 aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones inter vivos.*



*Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos se formalice en documento público con la entrega simultánea del bien. Cuando el objeto de la transmisión sea metálico, el documento público deberá formalizarse en el plazo máximo de un mes desde que se produjo la entrega.*

*2. Cuando el objeto de la donación o de cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos sea metálico o cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.*

## **1. Transmisión del padre a sus descendientes directos a cambio de renta vitalicia.**

Tal y como se ha expuesto en las Consideraciones Previas, no corresponde a esta Dirección General autonómica la calificación jurídica de la operación ya que la normativa tanto de ITPAJD como de ISD es estatal (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, respectivamente). Por tanto, el hecho de que una operación se sujete a uno u otro impuesto es algo que en su caso deberá responder de forma vinculante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Las siguientes consideraciones lo serán, por tanto, a título informativo.

Dicha Dirección General de Tributos se ha manifestado en distintas ocasiones, para un caso como el que nos ocupa donde se cuestiona el hecho imponible resultante de la operación de cesión a cambio de renta vitalicia, la base imponible, etc. Por ejemplo, la reciente CV 0198-22, de 7 de febrero establece que *“la constitución (...) de una renta vitalicia a cambio de la transmisión de la nuda propiedad de una vivienda por una persona física incluye dos convenciones diferentes que constituyen la prestación y contraprestación del negocio jurídico que se pretende realizar, que no es sino una modalidad de permuta (intercambio de cosa por cosa): por una parte, la transmisión onerosa de un bien o derecho (en este caso, la nuda propiedad sobre un bien inmueble) y, por la otra, la constitución de una renta vitalicia -pensión-.”*

La DGT concluye que ambas operaciones se sujetan a ITPAJD. Y que, en determinados casos y dependiendo del exceso, el mismo negocio jurídico podría tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad donaciones, al dar una parte más de la que recibe. Este último supuesto se analizará en la tercera de las cuestiones planteadas al plantearse de forma expresa en la consulta.

## **2. Cónyuge como beneficiaria de la operación.**

En el supuesto que nos ocupa, además, hay otra persona que va a recibir la renta vitalicia: la cónyuge del transmitente, la cual ni es propietaria de las participaciones, ni tiene relación consanguínea con los perceptores de las participaciones que abonarán la renta.



Para que se produzca el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto “donación”, el criterio administrativo está plenamente asentado a la hora de exigir tres requisitos (por todas, Consulta Vinculante V5410-16):

- Acto de disposición del donante a título gratuito con ánimo de liberalidad (“animus donandi”) de una cosa a favor del donatario.

- Aceptación de la donación por el donatario.

- Conocimiento por el donante de la aceptación del donatario.

Teniendo en cuenta todo ello, parece evidente que se produce el hecho imponible gravable en donaciones, tal y como la propia consultante admite en su escrito donde, además, cuestiona si tal donación se puede beneficiar de lo establecido en la normativa andaluza. Sin embargo, nos encontramos con un problema que excede lo tributario ya que parece dudosa la figura jurídica del “donante” desde el punto de vista civil. Hay dos opciones, con distintas consecuencias:

1ª. Que se considere al marido como donante. La renta vitalicia establecida contractualmente surge como contraprestación dada por los hijos del transmitente a cambio de las participaciones recibidas. Y la mitad de esa renta se establece que sea de su esposa por lo que podría entenderse que el transmitente de las participaciones renuncia a parte de su renta, a favor de su esposa.

De interpretarse así, podría ser de aplicación el artículo 40 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, siempre que se eleve a público el acuerdo, ya que los cónyuges son Grupo II en ISD. Esta cuestión se pregunta por la consultante de forma expresa.

2º. Que se considere a los descendientes consanguíneos del transmitente como donantes, al ser los que dan la renta vitalicia a la consultante, sin contraprestación. En ese caso no habría bonificación fiscal autonómica, ya que los descendientes por afinidad pertenecen al Grupo III.

### **3. Aplicación de la mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «inter vivos» de participaciones en entidades.**

La consulta se refiere al hecho anteriormente apuntado, derivado de la diferencia entre el valor de la nuda propiedad de las participaciones y la renta vitalicia a favor del transmitente, ya que dicho exceso se puede gravar como donaciones en virtud de lo establecido en el artículo 14 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como establecen numerosas consultas como, por ejemplo la CV1256/08 de 16 junio cuando dice que

*“debe tenerse en cuenta que si en la cesión del pleno dominio de la vivienda a cambio de la renta vitalicia, la base imponible a efectos de la cesión es superior en más del 20 por 100 y en 12.020,24 euros a la de la pensión, como indica el artículo 14.6 del TRLITPyAJD, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicaría otra por el concepto de donación . (...).*



*También se deberá practicar una liquidación por el concepto de donación, en el caso de que el valor de la renta vitalicia exceda al de la vivienda, por dicho exceso y a cargo de los rentistas. Ahora bien, para determinar si existe o no equivalencia entre las prestaciones de ambas partes, deberá compararse el valor de la vivienda, por un lado, y el de la renta vitalicia más el usufructo vitalicio, por el otro, ya que la contraprestación de la vivienda no es sólo la primera, sino ambos”.*

El supuesto es similar al que ahora analizamos, con la salvedad que la consulta que nos ocupa no se refiere a inmuebles sino a participaciones sociales, cuya valoración excede el ámbito competencial de este Centro Directivo. Una vez expuesto lo anterior, se informa lo siguiente con respecto a la posible aplicación de la mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «inter vivos» de participaciones en entidades.

El artículo 36 de la ley 5/21 no es una reducción propia autonómica sino una mejora de la estatal. Así, por ejemplo, se amplía el grupo de parentesco (en Andalucía cabe hasta el grupo III), se reduce el periodo exigido de mantenimiento (frente a los 10 años del Estado, en Andalucía solo son necesarios 3 años), etc. Pero el cumplimiento de los requisitos vienen determinados por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuya interpretación, al ser norma estatal, corresponde a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Por ello, este Centro Directivo no puede responder de forma vinculante a si se siguen cumpliendo las funciones de dirección por parte del transmitente o si se cumplen los requisitos del artículo 8.Ocho.Dos a) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Al ser el artículo 36 (al igual que el 35) de la Ley autonómica 5/21 una mejora, y por tanto, tener unos requisitos más laxos, siempre que se cumpla lo establecido en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, automáticamente tendrá derecho a las reducciones adicionales de la normativa autonómica.

Con independencia de ello, si se cumplen todos los requisitos puede ser de aplicación el artículo 40 de la ley 5/2021 de bonificación en cuota del 99%, ya que la norma no limita ningún tipo de bien, ni exige que lo donado lo sea en pleno dominio (Consulta 3/2020, de 20 de enero de esta Dirección General)

En todo caso la competencia de este Centro Directivo se ciñe a la interpretación administrativa de la normativa tributaria autonómica, y no a calificar las operaciones planteadas.