

CONSULTA: 5-2024

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

El 20 de enero de 2022 un matrimonio donó a sus hijos las participaciones sociales de una empresa familiar, especificando la consultante que la actividad desarrollada en la misma era la principal fuente de renta de los donantes. En virtud de ello aplicaron el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ya que se cumplían los requisitos del artículo 4.8.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio), el cual ha sido mejorado por la normativa autonómica andaluza (artículo 36 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre), ya que, entre otras cuestiones, el plazo de mantenimiento de dichas participaciones es de tres años en lugar de ser diez, tal y como establece la ley estatal para estas donaciones.

Referente a esto último, pregunta diversas cuestiones.

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

El artículo 36 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía establece lo siguiente (el subrayado es nuestro):

Artículo 36. Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «inter vivos» de participaciones en entidades.

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.



Con carácter previo al análisis concreto de las cuestiones planteadas, resulta relevante hacer constar que el hecho que la normativa autonómica andaluza haya mejorado la reducción estatal para este tipo de supuestos (donación de participaciones sociales de padres a hijos) implica que cuando el hecho imponible gravable se sujeta a la normativa andaluza (en este caso, ISD, modalidad donaciones) se aplicará esta normativa específica, consistiendo la mejora tanto en el porcentaje de reducción (no se aplica el 95% estatal sino el 99% autonómico) como en la flexibilización de requisitos (por ejemplo, la reducción de plazos de mantenimiento de 10 a 3 años o el hecho de que no se exija en Andalucía para su aplicación que la sociedad cuyas participaciones se donan sean la principal fuente de renta del donatario).

Una expuesto lo anterior, se procede a dar respuesta a cada una de las cuestiones planteadas por la consultante:

1. Si los donatarios transmiten a un tercero las participaciones sociales donadas, tras haber mantenido las mismas por un plazo superior a 3 años tal y como establece la mejora autonómica, ¿Estarían los donantes (los padres) obligados a tributar por la ganancia patrimonial que en su momento quedó exenta (donación), si éstas se han transmitido en un plazo inferior a los 10 años que establece la normativa estatal? O por el contrario ¿La mejora autonómica del requisito de mantenimiento por parte de los donatarios de los 3 años irradia esa mejora a los donantes en su Ganancia Patrimonial en renta, no estando por tanto obligados a declarar ganancia alguna ya que se han cumplido los requisitos de la normativa autonómica?

El hecho imponible sujeto a ISD se produjo el 20 de enero de 2022, ya que fue la fecha donde se donaron las participaciones. Por tanto, para gozar de la reducción autonómica mejorada, los donatarios tienen que mantener las participaciones sociales hasta el 20 de enero de 2025. A partir de esa fecha, en lo referente al ISD, no hay que tributar en ningún caso, se transmitan después las participaciones o no.

Cuestión distinta es la posible ganancia patrimonial (usando la terminología expresada por la consultante) que se pudiera producir en IRPF. En este sentido, la respuesta a la consulta expuesta se encuentra en los artículos 33 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuya interpretación excede del ámbito competencial autonómico al ser normativa estatal. Es por ello que si la consultante quiere una interpretación vinculante sobre ese posible hecho imponible, debe dirigirse a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

No obstante lo anterior, y con efectos meramente informativos, es importante destacar que cualquier ganancia patrimonial derivada de una transmisión está sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), independientemente de si la donación que la originó recibió bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Estos impuestos son distintos, cada uno con sus propias condiciones impositivas específicas.



2. *¿Qué normativa tiene preferencia de aplicación, la estatal o la autonómica, en el caso de la ganancia patrimonial de los donantes?*

Como se ha comentado anteriormente, cada tributo tiene su propia regulación, por lo que no se debe hablar de preferencia al no solaparse ambos. Los requisitos de ISD para esta donación se regulan en la Ley 5/2021, de 20 de octubre (autonómica). Y la regulación para la posible ganancia patrimonial en IRPF, según lo expuesto por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (estatal).

3. *¿Es la normativa Estatal, en estos casos, supletoria, si la Comunidad Autónoma ha desarrollado y mejorado los requisitos de la Ley Estatal? ¿Sería de aplicación en este caso en concreto en la Comunidad Autónoma de Andalucía, el art. 48.1.a) de Ley 22/2009 de 18 de Diciembre? por el que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en el que se establece que: "Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado".*

En este caso concreto, la normativa autonómica mejora a la estatal. Por tanto, como bien se dice *"Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal"*. Esto es lo que ocurre con el hecho imponible devengado en 2022 (donación de participaciones sociales) por lo que para este caso no se aplicó el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, sino el artículo 36 de la Ley 5/2021 al haber para este supuesto normativa autonómica que mejora a la estatal (en el porcentaje de reducción y al establecer requisitos más laxos para el cumplimiento).

Todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posterior comprobación de los requisitos exigidos por la norma por los órganos correspondientes de la Agencia Tributaria de Andalucía.