



NÚMERO CONSULTA: 5-2019

ORGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

FECHA SALIDA: 05/07/2019

NORMATIVA: Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos: artículo 39.

DESCRIPCIÓN HECHOS: El consultante y su esposa, son socios junto con sus tres hijos de una mercantil domiciliada en La Rioja, cuya actividad es la impresión y comercialización de metales litografiados, mercantil con actividad empresarial y medios personales y materiales necesarios para desarrollar su actividad.

El consultante tiene, con carácter ganancial, un 40,2367% de participación en el capital social, y cada uno de sus hijos detenta un 19,9211%.

El consultante quiere donar a sus 3 hijos la nuda propiedad de la totalidad de sus acciones, reservándose el usufructo que incluye los derechos económicos de las mismas y, una vez donada la nuda propiedad de sus acciones, cuando se reparta dividendo, percibirlo él. El motivo de la donación es favorecer la sucesión empresarial.

Los consultantes quieren acoger la donación de la nuda propiedad de las acciones a la reducción de la base imponible (95% reducción nacional y 99% reducción C.A. La Rioja), al amparo del art. 20.6 LISD y Ley 10/2017, que consolida las disposiciones legales de C.A. La Rioja.

Las acciones de la mercantil tienen derecho a aplicar la exención del art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Dos de los hijos del consultante ejercen de forma habitual, personal y directa funciones de dirección en la entidad como Director General y Adjunta a la Dirección General y Directora Comercial, constituyendo su principal fuente de renta; la remuneración representa más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Además, los tres hijos forman parte del Consejo de Administración que es retribuido.

El consultante y su esposa tienen más de 65 años y están jubilados; no forman parte del órgano de administración, no tienen poderes, no ejercen funciones de dirección ni perciben remuneración alguna.

CUESTIONES PLANTEADAS:

1.- Si al realizar una donación de la nuda propiedad de las acciones de la mercantil cumpliendo los requisitos del art. 20.6 LISD, por el hecho de que **la donación no incluya el usufructo**, se **mantiene la reducción** de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (del 95% estatal y 99% en La Rioja).



**Gobierno
de La Rioja**

2.- Si cuando se **consolide el usufructo** por fallecimiento de los usufructuarios, los nudos propietarios podrán aplicar en la liquidación de la herencia la reducción de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones por aplicación del art. 20.6 LISD.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

La **Ley 22/2009**, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en relación con el alcance de la delegación de competencias, establece en su artículo 55, que **no es objeto de delegación la contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 LGT, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.**

Respecto a la cuestión planteada, **la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de La Rioja no es competente para pronunciarse** sobre la aplicación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni de la Ley 91/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Una vez expuesto todo lo que antecede, procedemos a dar contestación a la consulta formulada en su escrito en relación con la **normativa autonómica:**

Primero.- Aplicación de la reducción autonómica a la donación de la nuda propiedad de las acciones.

El alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de las Comunidades Autónomas se regula en la **Ley 22/2009**, de 1 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En relación con las reducciones de la base imponible del ISD, el artículo 48.1 de la citada norma permite, (en los mismos términos que el art. 40 Ley 21/2001), bien **crear nuevas reducciones**, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma que se trate; bien **regular las establecidas** por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o **mejorándolas** mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

La reducción propia de La Rioja aplicable a la transmisión inter vivos de participaciones fue introducida en la normativa autonómica por la Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003, como una **mejora** sobre la reducción estatal. Así, a las transmisiones de participaciones a las que les fuera de aplicación la reducción estatal del art. 20.6 LIS, que cumplieran además determinadas especialidades les sería de aplicación la reducción ampliada del 99%.

Por lo tanto, para la aplicación de la reducción autonómica era preciso cumplir los requisitos establecidos en el 20.6 LISD, que a su vez remitían a los establecidos en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto



**Gobierno
de La Rioja**

sobre el Patrimonio, así como los establecidos en las sucesivas Leyes de Medidas aprobadas desde la Ley 10/2002 hasta la Ley 3/2017.

La remisión a la normativa estatal y, por ende, al artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, permite aplicar sin duda la reducción a la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho al usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades.

Y así se ha recogido en innumerables consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, tales como CV0366-17 de 13 de febrero; CV1500-18 de 4 de junio; o CV2583-18 de 21 de septiembre.

El **artículo 39 de la de la Ley 10/2017** de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, relativo a las reducciones propias de la Comunidad Autónoma de La Rioja en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en entidades y explotaciones agrarias, establece lo siguiente:

“2. Reducción por adquisición de participaciones en entidades.

Cuando en la base imponible de una adquisición esté incluido el valor de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en La Rioja y que no coticen en mercados organizados, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 99% del valor de adquisición, siempre que concurran las siguientes condiciones:

- a) Que la transmisión se realice a favor del cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, y colaterales, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el tercer grado, del donante.*
- b) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Para determinar esta circunstancia se aplicará lo dispuesto en el artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- c) Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual o del 20% computado conjuntamente con su cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, o colaterales, por consanguinidad hasta el cuarto grado o afinidad hasta el tercer grado, del donante.*
- d) Que, bien el donante, bien el miembro del grupo familiar con el que se ostente el porcentaje de participación, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. A los efectos de lo dispuesto en este apartado, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- e) Que el donante tuviese 65 o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.*
- f) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.*



**Gobierno
de La Rioja**

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

*g) Que se mantenga el **domicilio fiscal** y, en su caso, **social** de la entidad en el territorio de La Rioja durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.*

h) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención conforme a lo establecido en su artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar, en el mismo plazo de cinco años, actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.”

La entrada en vigor de la **Ley 10/2017** de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, y previamente la **Ley 3/2017**, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017, supusieron un cambio de redacción de la citada reducción, con el único objeto de clarificar sus requisitos para dar mayor seguridad jurídica, sin que la supresión de la remisión directa al art. 20.6 LISD y, por ende, al artículo 4.Ocho. Dos LIP (donde se hace referencia expresa a la plena propiedad, nuda propiedad y derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades), pueda traducirse en la no aplicación de la reducción a la transmisión inter vivos de la nuda propiedad.

Por lo tanto, **la transmisión inter vivos de la nuda propiedad** de las de las acciones de la entidad, reservándose el donante el derecho al usufructo de las mismas, **tendrá derecho a la aplicación de la reducción autonómica** siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el artículo 39 Ley 10/2017 de La Rioja.

Segundo – Si cuando se consolide el usufructo por el fallecimiento del usufructuario los nudos propietarios podrán aplicar en la liquidación de herencia la reducción de la base imponible.

En este sentido será de aplicación lo establecido en el artículo 51.2 del Reglamento del ISD, de acuerdo con el cual, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones que correspondan.

Cuando se extinga el usufructo, dado que los adquirentes recibieron por donación la nuda propiedad, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, minorando, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento.

Procederá, por tanto, la traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “inter vivos” en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad.



**Gobierno
de La Rioja**

Tercero.- Incompatibilidad en la aplicación de ambas reducciones.

De acuerdo con el escrito presentado, los consultantes quieren acoger la donación de la nuda propiedad de las acciones a la reducción de su base liquidable (95% reducción nacional y 99% reducción C.A. La Rioja), al amparo del art. 20.6 LISD y Ley 10/2017, que consolida las disposiciones legales de C.A. La Rioja.

Sin embargo, las reducciones autonómicas previstas en la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, son incompatibles, para una misma adquisición con la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; tal y como se establece en el artículo 40 de la Ley 10/2017.

No obstante, el incumplimiento de los requisitos para el disfrute de las reducciones propias de la Comunidad Autónoma de La Rioja no impedirá la aplicación de las reducciones estatales, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la legislación estatal para su disfrute.