

¿Pueden los no residentes disfrutar de la reducción estatal o valenciana en las participaciones adquiridas por donación?

Juan Carlos Cerdá | Área Fiscal. Alentta Abogados
Empresa asociada a la Fundación de Estudios
Bursátiles y Financieros (FEBF)
www.febf.org

Tanto la normativa estatal como la autonómica recogen una serie de mecanismos al objeto de favorecer la transmisión de las participaciones en empresas familiares, bien respecto a transmisiones "*mortis causa*" (por ejemplo, una herencia), o bien "*inter vivos*" (por ejemplo, una donación). En aquellos casos en los que la adquisición se produce vía donación se devenga el ISD, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto el adquirente de las participaciones (es decir, el donatario).

La sujeción al ISD se produce tanto si el donatario tiene la consideración de residente fiscal en España (en cuyo caso tributaría bajo la modalidad de "*obligación personal*"), como si no es residente fiscal en dicho país, pero adquiere las participaciones de una empresa familiar residente en España (en este caso, tributaría por "*obligación real*").

Pues bien, es el artículo 20.6 de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD (LISD), el que establece los requisitos para la aplicación por parte de los donatarios de la reducción estatal del 95 % sobre el valor de las participaciones en cuestión. Ahora bien, el mencionado artículo, en su apartado cuarto, parece restringir la aplicación de dicha reducción tan solo respecto a los contribuyentes por el ISD que tributen bajo la modalidad de "*obligación personal*", privando de esta posibilidad a aquellos otros que tributen por "*obligación real*" (es decir, donatarios no residentes en España).

Este criterio interpretativo es el que mantuvo inicialmente la propia Dirección General de Tributos (DGT) en varias de sus Consultas Vinculantes (CV). Sin embargo, dicho criterio ha sido modificado por parte de la DGT en CV recientes.

En estas viene a permitir a aquellos donatarios no residentes en España que adquieran participaciones en entidades familiares residentes en nuestro país, la posibilidad de aplicar la reducción regulada en el artículo 20.6 de la LISD, incluso si se trata de residentes fuera de la Unión Europea (UE) y del Espacio Económico Europeo (EEE).

No obstante, llama la atención que la DGT, en las citadas Consultas Vinculantes, no justifica normativamente el cambio de criterio, omitiendo en todo momento referencia alguna al apartado cuarto del artículo 20 de la LISD, el cual le había servido de soporte para defender su anterior criterio.

Motivos del cambio de criterio

A nuestro entender, quizás la justificación del cambio de criterio podría traer su causa en lo siguiente. En primer lugar, por la propia estructura del artículo 20 de la LISD. Es decir, en los apartados dos y tres del referido artículo se establecen determinadas disposiciones que afectarían a las transmisiones "*mortis causa*" (en concreto, en el apartado dos se establecen las reducciones aplicables para este tipo de transmisiones). Y, a continuación, en el apartado cuarto, se establece que "*en el caso de obligación real de contribuir, las*

reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2".

Por consiguiente, se podría entender que el ámbito al que se refiere la limitación establecida por el artículo 20.4 de la LISD quedaría circunscrito al de las transmisiones "*mortis causa*" y no a las "*inter vivos*", como sería una donación, pudiendo aplicárseles a estas últimas la reducción establecida con posterioridad en el artículo 20.6 de la LISD.

En segundo lugar, consideramos que el cambio de criterio también podría venir motivado por una interpretación extensiva de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la UE. En esta sentencia, el Tribunal estableció que la normativa española era contraria al principio comunitario de libre circulación de capitales, por introducir diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre sujetos pasivos residentes en España y aquellos otros residentes en la UE y en el EEE.

Dichas diferencias de trato tuvieron su origen en el hecho de que las comunidades autónomas establecieron reducciones fiscales más ventajosas que las estatales (así lo hizo la Comunidad Valenciana creando su propia reducción para los casos de donación de participaciones en empresas familiares), y que se aplicaban únicamente en caso de que se produjese una determinada conexión exclusiva con el territorio de esas comunidades (por ejemplo, la residencia habitual).

Corrección normativa

Tras dicha Sentencia, el legislador corrigió la normativa del ISD, al objeto de eliminar la desigualdad de trato respecto a aquellas situaciones puestas de manifiesto por el Tribunal. En particular (respecto a una de ellas), se estableció que en los supuestos de adquisición vía donación de participaciones en una entidad residente en España, los contribuyentes no residentes que si sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrían derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde tenga su domicilio fiscal la entidad cuyas participaciones fuesen objeto de donación, un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores al de la donación.

En esta línea y volviendo a las razones que podrían justificar el cambio de criterio de la DGT, esta podría considerar que, a la luz de la mencionada Sentencia, no podía privárseles a los contribuyentes no residentes en España de la reducción recogida en el artículo 20.6 de la LISD. Sin embargo, resulta significativo que permita dicha aplicación respecto a contribuyentes por el ISD residentes fuera de la UE y del EEE, cuando el legislador, al corregir la normativa del ISD, no otorgó a tales contribuyentes dicho beneficio fiscal en relación a la reducción autonómica.

En conclusión, los contribuyentes del ISD no residentes en España, que adquieran vía donación participaciones en una entidad familiar residente en España, podrían aplicar la reducción estatal del artículo 20.6 de la LISD, y también la autonómica valenciana si residen en la UE o el EEE y las participaciones lo son en una entidad cuyo domicilio fiscal ha permanecido en la Comunidad Valenciana un mayor número de días del periodo durante los cinco años inmediatos anteriores al de la donación. ■