

Implicaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las donaciones de Participaciones sociales de la empresa familiar



Por María García Chanzá

1. Introducción

Atenuar la carga impositiva de la transmisión de la empresa familiar con la finalidad de garantizar su supervivencia, continuidad y crecimiento ha sido una de las prioridades de las instituciones europeas desde principios de la década de los 90¹.

En línea con lo anterior, los países miembros fueron adoptando, durante la segunda mitad de la década, medidas legislativas en materia impositiva dirigidas a disminuir la tributación de la transmisión de la empresa.

En España, se introdujo, en junio de 1996², en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones (en adelante, LISD) la reducción del 95% sobre la base imponible aplicable a la transmisión -tanto de empresa individual como de participaciones sociales- *mortis causa* de la empresa familiar. Con esta medida se reducía la carga impositiva del heredero cuando dentro del

¹ La Comisión Europea aprobó una Recomendación 94/1069/CE, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas, en la que se invitaba a los Estados miembros a que adoptasen *“las medidas más adecuadas a fin de completar su marco jurídico, fiscal y administrativo, con objeto de [...] garantizar el éxito de la transmisión de la empresa familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa.”*

El artículo 6 de dicha Recomendación se titula *“Fiscalidad de la sucesión y donación”* y en él se establece lo siguiente:

“Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes:

- a) reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro;*
- b) ofrecer a los herederos la posibilidad de escalonar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses*
- c) velar por que en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario.”*

² Real Decreto- Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

caudal relicto se encontraba una empresa individual o participaciones en entidades que cumpliesen los requisitos para aplicar la exención³ en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Durante más de año y medio el beneficio fiscal a la transmisión de la empresa familiar únicamente lo podían disfrutar los herederos y no así, los donatarios, pues no fue hasta 1 de enero de 1998⁴ cuando la LISD introdujo la reducción del 95% en la base imponible correspondiente a la transmisión por **donación** -inter vivos- de la empresa familiar.

La redacción vigente a fecha de la presente nota del artículo 20.6 de la LISD dispone que:

“6. En los casos de transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.*
- b) 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.*

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

- c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.*

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”

El artículo 20.6 LISD transcrito se configura como la medida más importante para facilitar la transmisión de la empresa de padres a hijos, antes de acaecer fallecimiento alguno. En aplicación de la referida reducción el donatario verá reducida su carga impositiva quedando exonerado de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el 95% del valor de las acciones o participaciones de empresas que le son transmitidas -por donación - siempre que se cumplan una serie de requisitos.

Sin embargo, dicho beneficio fiscal sería insuficiente si no se completase con medidas que atenuasen el impacto de la donación en el ámbito del IRPF del donante.

De acuerdo con lo dispuesto en la normativa del IRPF, como consecuencia de la transmisión lucrativa -donación- se produce una variación en el patrimonio del donante de la que deriva una alteración patrimonial por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión de lo donado. El valor de transmisión se determinará de acuerdo con las normas del ISD y se corresponderá con el valor real de las participaciones en el momento de la donación.

³ Artículo 4. Ocho. Dos Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁴ Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Administrativas, Fiscales y del Orden Social.

Dicha alteración patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro del IRPF del donante, debiendo tributar por la ganancia, en su caso, con base en los tipos impositivos del ahorro⁵ (19%, 21%, 23%, 27% y 28%).

Para mitigar el impacto de la tributación en sede del donante, que obstaculizaría la transmisión de la empresa familiar, se introdujo mediante la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias- que entró en vigor el 1 de enero de 1999- el artículo 31.3.c) que señalaba que no habría ganancia o pérdida patrimonial como consecuencia de la transmisión por donación de participaciones de empresas a las que les resultase de aplicación el artículo 20.6 antecitado de la LISD.

Con idéntica redacción ha llegado el artículo hasta nuestros días y lo podemos encontrar en el 33.3.c) LIRPF:

“Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial

[...]

“c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

De este modo, la reducción del 95% sobre la base imponible en la transmisión *inter vivos* de acciones o participaciones de la empresa familiar, que podrá aplicar el donatario en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se completa con la ausencia de devengo de la ganancia o pérdida patrimonial en sede del donante al transmitir dichas acciones o participaciones, siempre que se cumplan todos los requisitos del antecitado artículo 20.6 LISD.

Por tanto, en el momento de la donación, el donante no tendrá que tributar por la diferencia entre su valor de adquisición y su valor de transmisión. No obstante, no se trata de una exención o de una no sujeción, sino que esta medida consiste en un *diferimiento* – o subrogación en el valor de adquisición- que traslada al donatario el impacto fiscal de la transmisión que se materializará el día que éste transmita a un tercero.

En concreto, el artículo 36 LIRPF señala en su párrafo tercero que:

“En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere la letra c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.”

2. Requisitos para la aplicación del artículo 33.3.c) LIRPF.

La LIRPF hace una remisión total a los requisitos del artículo 20.6 LISD, de tal forma que, en la medida en que se cumplan los requisitos para que el donatario tenga derecho a la reducción en el ISD se aplicará de forma automática el diferimiento de la renta que se genere -positiva o negativa- en sede del IRPF del donante.

Se trata, pues, de un diferimiento obligatorio -no optativo- que, además, no requiere de la aplicación por parte del donatario de la reducción del artículo 20.6 LISD. Basta con que se cumplan los requisitos para su aplicación, con independencia de que el donatario haya optado por aplicar o no aplicar la reducción en el ISD. Así lo ha considerado la DGT en diversas consultas⁶, pues la LIRPF se refiere a que se cumplan los requisitos de aplicabilidad y no a que se haya aplicado la reducción de forma efectiva.

⁵ Modificación introducida por el artículo 63.1 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

⁶ Consultas Vinculantes V0469-22 y V0120-13, entre otras.

Es importante destacar que las Comunidades Autónomas tienen transferidas competencias normativas que les permiten regular, entre otras cuestiones, las reducciones aplicables a la transmisión de la empresa familiar. En concreto, el artículo 48.1.a) 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 adelante, Ley 22/2009), dispone que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre las reducciones de la base imponible pudiendo:

- Crear nuevas reducciones para transmisiones inter vivos y mortis causa.
- Regular las establecidas por la normativa estatal manteniéndolas o mejorándolas mediante aumento del importe o porcentaje de reducción, así como ampliando las personas que puedan disfrutar de la misma o disminuyendo de requisitos para su aplicación.

A pesar de que las Comunidades Autónomas han hecho uso de estas competencias normativas - en muchas de ellas, regulando una reducción propia aplicable a la transmisión de la empresa familiar que, en la mayoría de ocasiones, amplía el ámbito de aplicación de la reducción estatal - no hay que confundir que el diferimiento en el IRPF solo aplica cuando se cumplen los requisitos del artículo 20.6 LISD - dado que el artículo 33.3.c) LIRPF hace una remisión expresa a dicho precepto - y no resulta de aplicación cuando, a pesar de que el donatario pueda aplicar la reducción autonómica, no cumple los requisitos de la normativa estatal.

Por otro lado, uno de los requisitos más controvertidos – que ahora se analizará con detalle- es el referente al mantenimiento de la participación en sede del donatario. En la normativa estatal se exige un mantenimiento de 10 años, sin embargo, las normativas autonómicas suavizan este plazo minorando el número de años de mantenimiento⁷.

Por tanto, a pesar de que la normativa autonómica permita aplicar la reducción en ISD con un mantenimiento de 5 años, el plazo de mantenimiento que debe respetarse para el diferimiento en IRPF debe ser necesariamente de 10 años, pues es el plazo que viene recogido en el artículo 20.6 LISD⁸.

Por tanto, para la aplicación del diferimiento en IRPF en la donación de participaciones deben cumplirse los siguientes requisitos:

(i) Requisitos que se deben cumplir en el momento de la donación.

- Los beneficiarios de la donación deben ser el cónyuge, descendientes o adoptados.
- Las participaciones donadas tienen que tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio⁹.
- El donante tiene que tener 65 años o más o encontrarse en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- El donante debe dejar de ejercer funciones de dirección y de cobrar por ello.

(ii) Requisitos que se deben cumplir durante el plazo de 10 años siguientes a la donación.

- El donatario debe mantener lo adquirido y la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante el plazo de 10 años.
- No realizar durante el plazo de 10 años actos de disposición u operaciones societarias que minoren sustancialmente el valor de los bienes adquiridos.

⁷ Por ejemplo, la Comunidad Valenciana, Andalucía, Cataluña, Murcia, Cantabria, Aragón y Galicia, lo dejan reducido a 5 años.

⁸ Consulta Vinculante V0108-22.

⁹ Deberá cumplir con los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por ser los puntos más controvertidos y que mayor litigiosidad generan en materia de aplicación del diferimiento en el IRPF, de los dos grupos anteriores, se procederá al análisis pormenorizado del segundo de ellos: **(ii) Requisitos que se deben cumplir durante el plazo de 10 años siguientes a la donación.**

A. El donatario debe mantener lo adquirido y la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante el plazo de 10 años.

Se configura un requisito con doble vertiente: i) Mantener lo adquirido y ii) Mantener la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre las participaciones donadas.

De acuerdo con la dicción literal de la norma, parece que el donatario tenga la obligación de mantener durante los 10 años posteriores a la donación las participaciones donadas, no permitiéndose canje o permuta por otro tipo de activo.

Redacción similar se contiene en el artículo 20.2.c) LISD referente a las transmisiones mortis causa de participaciones en empresa familiar, pues establece como requisito para la aplicación de la reducción del 95% *“que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo”*.

En cuanto a este requisito de mantenimiento en la transmisión de participaciones *mortis causa*, la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, señala en su apartado 1.3.e) que

*“Cuando el precepto habla de que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, adquisición por otro lado ligada a una reducción del 95 por 100 del valor de la misma, no se está refiriendo simplemente al mantenimiento de la participación en porcentaje suficiente para poder gozar de la exención en Patrimonio (para lo cual hubiese sido suficiente con decir «siempre que el adquirente mantenga su porcentaje de participación» o simplemente «siempre que el adquirente mantenga su participación»), sino que el mantenimiento de su adquisición está haciendo referencia a **que se mantenga el valor de la misma**, de tal forma que **se prohíbe realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.**”*

Con base en lo anterior, la Dirección General de Tributos, en un amplio catálogo de consultas¹⁰ referentes a las transmisiones *mortis causa*, ha venido manifestando que lo que se debe mantener es el valor de lo adquirido, no siendo necesario que el heredero conserve en su patrimonio las mismas participaciones que recibió por herencia.

¹⁰ Interesa traer a colación la Consulta Vinculante V0106-05 que considera cumplido el requisito de mantenimiento en el caso que el importe obtenido en la venta de las participaciones adquiridas *mortis causa* se reinvierta de forma inmediata en participaciones de otra entidad, no exigiéndose el requisito de que éstas últimas cumplan los requisitos para estar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio:

“[...] no se considerará que afecta al requisito de mantenimiento la venta de las participaciones objeto de la transmisión “mortis causa” siempre que, conservándose al menos el mencionado valor, el importe económico resultante de la enajenación se reinvierta de forma inmediata en participaciones en otra entidad, con independencia de que proceda o no respecto de esta última la exención conforme al artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.”

Por su parte, la consulta V0626-05, especifica que la reinversión podrá realizarse tanto en sociedades existentes como en entidades de nueva creación.

Es más, no es necesario ni tan siquiera, en el ámbito de las adquisiciones *mortis causa*, que el mantenimiento del valor lo sea en un activo empresarial¹¹. El único requisito exigible consiste en que, durante esos 10 años, el heredero no menoscabe el valor de lo recibido y, por tanto, puede vender las participaciones y reinvertir lo obtenido en cualquier activo -empresarial, inmobiliario, o financiero- que éste considere conveniente.

Desde entonces, muchas son las contestaciones a consultas vinculantes que ha emitido la DGT, permitiendo la reinversión -recordemos que todas ellas lo son en los supuestos de transmisiones *mortis causa*, **no así en transmisiones *inter vivos***- en activos financieros tales como fondos de inversión¹², entidades de capital riesgo, u otros productos financieros.¹³

En el caso de la transmisión *inter vivos*, el requisito ii) referente al mantenimiento de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio reduce el abanico de posibilidades de reinversión que sí que se permite en las transmisiones *mortis causa*.

Así lo establece la Resolución 2/1999 antecitada en el último párrafo del apartado 1.3.e):

*“Sin embargo, no se exige que los causahabientes gocen con posterioridad a la adquisición de la exención en su correspondiente Impuesto sobre el Patrimonio, requisito que sí se exige, por el contrario, en el supuesto de adquisición «*inter vivos*».”*

Por tanto, el donatario podrá sustituir las participaciones recibidas por donación siempre que se reinvierta en un activo empresarial que, además, cumpla los requisitos para estar exento en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Lo que no presenta dudas interpretativas es que el donatario puede llevar a cabo operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, y ello no supondrá un incumplimiento de los requisitos, siempre que se conserve el valor de adquisición por el que aplicó la reducción.

Nuevamente debemos acudir a la Resolución 2/1999, que en su apartado 1.3.f) señala que:

“No puede atenderse a alguna petición recibida, en el sentido de elaborar una lista de las actuaciones prohibidas por la Ley, sino que deberá analizarse cada supuesto que se plantee.

Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso en que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de la adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.”

Dicho precepto se refiere a supuestos de transmisión *mortis causa* -pues las menciones que se incluyen son a causahabientes y no a donatarios-. Sin embargo, la DGT en la consulta V1821-21,

¹¹ En la consulta V0360-04, la DGT considera cumplido el requisito de mantenimiento en transmisión por herencia siempre que se mantenga el valor de lo adquirido, no siendo necesario que “se prosiga en el ejercicio de una actividad económica”.

¹² Sentencia del Tribunal Supremo 776/2021 de 2 de junio y Consulta Vinculante V2491-21.

¹³ En este sentido, la Consulta V3084-18 determina que “(...) el derecho a la reducción se mantendría (...) siempre que el valor de adquisición sobre el que se aplicó la reducción se mantenga en el patrimonio de los consultantes ya sea a través de la inversión en inmuebles, acciones u otros productos financieros que se estimen conveniente.”

emplea dicho precepto para concluir que no se incumple el requisito de mantenimiento en el caso de aportar las participaciones recibidas por *donación* a una sociedad holding siempre y cuando se mantenga el valor por el que se practicó la reducción y se siga cumpliendo el requisito de acceso a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las nuevas participaciones.¹⁴

De igual forma se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia 776/2021 de 2 de junio poniendo de manifiesto que en ninguno de los casos – mortis causa o inter vivos – se prevé legalmente que se tenga que conservar o mantener la misma actividad, ni siquiera que se tengan que mantener los mismos activos, únicamente que se mantenga el valor de la unidad económica.

Por tanto, las participaciones recibidas por donación podrán ser objeto de una operación de canje de valores y no se incumplirá este requisito siempre que la nueva *holding* también cumpla todos los requisitos para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del donatario.

En este sentido, cumplidos los requisitos previstos en el artículo 20.6 LISD, en caso de operaciones de reestructuración societaria tales como aportaciones no dinerarias o canjes de valores, no se entenderá incumplido el requisito de mantenimiento y resultará de aplicación el diferimiento previsto en el artículo 33.3.c) LIRPF.¹⁵

Y, ¿a qué se refiere el artículo 20.6 LISD cuando exige que el donatario debe tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio? ¿A los requisitos de acceso a la exención o al alcance objetivo de la exención?

La DGT en su consulta V0322-20 dio respuesta contundente a esta cuestión:

“En relación con la exención del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP es doctrina reiterada de este Centro Directivo que en su interpretación y aplicación se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar: de un lado, el acceso a la exención, esto es, el derecho a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, es decir, el importe de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.

[...]

Por tanto, conforme a los preceptos transcritos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en virtud de la cual el tenor literal del texto de las normas es criterio primario de inteligencia legal (sentencias de 2 de julio de 1991, ROJ: STS 11086/1991 y STS 3801/1991), debe entenderse que para cumplir el requisito de mantener el «derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes» bastará con cumplir los requisitos que dan derecho a la exención, esto es, aquellos que permiten acceder a la exención, por tanto deberán cumplirse lo previsto en las letras a), b) y c), esta última en sus tres primeros párrafos del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.”

Por otra parte, se han suscitado dudas en cuanto al plazo de los 10 años. ¿Qué sucedería si un año no se mantiene la exención? ¿Se eliminaría el beneficio fiscal de la reducción de la donación y, correlativamente, el diferimiento de la ganancia en el IRPF del donante?

¹⁴ En este sentido se ha pronunciado la DGT en Consultas Vinculantes V1915-22, V-1917-22 y V5412-16, entre otras.

¹⁵ Así lo ha considerado la DGT en su Consulta V1544-12 “(...) si las participaciones adquiridas por donación se aportan a una Sociedad de titularidad del donatario y se mantiene el valor de adquisición por el que se practicó en su momento la reducción, la operación societaria no afectará al mantenimiento de su derecho a la misma, por lo que, subsistente tal derecho a la aplicación del artículo 20.6, tampoco tendrá consecuencia alguna sobre la procedencia de lo previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”.

La DGT ha dado respuesta a esta cuestión en su consulta V0193-21, en la que, de forma taxativa, señala que la norma no permite un incumplimiento parcial, sino que los requisitos deben cumplirse de forma absoluta durante todo el periodo de tiempo:

“A este respecto, cabe precisar que los requisitos exigidos en el artículo 20.6 de la LISD deben cumplirse de forma absoluta, de manera que el incumplimiento de alguno de ellos supone la pérdida total del derecho a la reducción regulada en el precepto. Es decir, los requisitos se cumplen o no se cumplen, no existe el incumplimiento parcial, ni desde un punto de vista temporal, ni desde el punto de vista del importe de la base de la reducción. Por ello, si se incumplen los requisitos, la pérdida de la reducción será total, y no proporcional al número de años en que se ha incumplido ni a la parte de las participaciones que han dejado de estar exentas del Impuesto sobre el Patrimonio.”

El incumplimiento de los requisitos, aunque sea, únicamente en un año de los 10 que establece la norma, tiene como consecuencias:

“- En el donante, que tenga que tributar por la ganancia patrimonial generada con ocasión de la donación.

- En el donatario la tributación de la ganancia o pérdida patrimonial generada con ocasión de la venta de las participaciones, tomando como valor de adquisición el valor de las participaciones a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y como fecha de adquisición la de la donación.”

En consecuencia, no solo hay que fijar la atención en el cumplimiento de los requisitos para tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el momento en que se lleve a cabo la donación, sino que tal examen debe realizarse de forma pormenorizada durante los 10 años siguientes, pues las consecuencias de incumplir en un solo de los ejercicios son las mismas - imposibilidad de aplicar la reducción en ISD y, en consecuencia, no aplicación del diferimiento en IRPF- que si no se cumplieran en el momento de la donación.

B. No realizar durante el plazo de 10 años actos de disposición u operaciones societarias que minoren sustancialmente el valor de los bienes adquiridos.

En el punto anterior ya se han puesto de manifiesto las diferentes operaciones que no supondrían un incumplimiento del requisito de mantenimiento, pero, además, la Ley de ISD exige que no se minore sustancialmente el valor de lo adquirido.

En relación con esta circunstancia hay que concretar i) cuál es el valor de lo adquirido y ii) qué se considera por una minoración sustancial de ese valor.

La primera cuestión no plantea mayor dificultad dado que es criterio reiterado de la DGT, en consultas como la V3084-18, que el valor de adquisición será aquel sobre el que se hubiera practicado la reducción de ISD.

Sin embargo, la segunda cuestión entraña una mayor complejidad, pues el concepto de minoración sustancial, según ha señalado la DGT en su consulta V2330-21 *“no deja de ser un concepto jurídico indeterminado”* y *“deben quedar a salvo aquellas minoraciones porcentuales del valor que, por su entidad, no plantearían dudas”*. Y concluye la DGT que se trata de una cuestión de hecho y, por tanto, no parece que pueda fijarse un criterio general sobre qué operaciones pueden suponer o no una minoración sustancial de dicho valor.

A continuación, se analizarán dos supuestos que podrían minorar el valor de los bienes adquiridos:
i) Distribución de dividendo y ii) Reducción de capital.

i) Distribución de dividendo

La DGT se ha pronunciado en su consulta V0788-19 sobre los efectos de la distribución de dividendo de una sociedad cuyas participaciones habían sido objeto de donación de padres a hijos. La consulta planteada consiste en determinar si la distribución de dividendo con cargo a reservas generadas con anterioridad a la donación supondría una minoración sustancial del valor de las participaciones con el consecuente incumplimiento de este requisito para la aplicación de la reducción en ISD y del diferimiento en IRPF.

Sobre este extremo la DGT concluye que lo determinante es que se mantenga el valor por el que se practicó la reducción, con independencia de que las reservas objeto de reparto sean anteriores o posteriores a la donación:

“De acuerdo con lo expuesto, la posterior distribución de dividendos por la entidad a los socios, entre los que se incluyen los consultantes, siempre y cuando no suponga una minoración del valor de la adquisición por el que se practicó la reducción, no afectará al requisito de permanencia del valor previsto en el artículo 20.6 de la LISD y por lo tanto al derecho a la reducción practicada, y ello con independencia de que la distribución se realice con cargo a resultados posteriores o previos a la donación.

En conclusión, en tanto la distribución de dividendos a los socios no suponga una minoración del valor de la adquisición por el que se practicó la reducción, la operación proyectada no afectará al derecho a la reducción practicada ni tampoco a la aplicación por parte del donante del artículo 33.3.c) de la LIRPF.”

Por tanto, no se incumplirá el requisito de mantenimiento si, a pesar de que se repartan reservas anteriores a la donación, tras ésta la sociedad ha generado nuevas reservas que suplan a las anteriores y, por tanto, el valor de la entidad no quede minorado respecto del valor sobre el que se practicó la reducción.

ii) Reducción de capital

Las operaciones de reducción de capital también pueden tener impacto en el cumplimiento del requisito que se está analizando. A penas hemos encontrado pronunciamientos -administrativos o jurisprudenciales- sobre esta problemática, todo ello, a pesar de la casuística que se puede derivar de la misma.

Así, entendemos que las reducciones de capital *sin devolución de aportaciones* en las que se mantenga el valor de adquisición por el que se aplicó la reducción, no supondrán un incumplimiento, pues el valor de los bienes adquiridos no se ve minorado.

Por su parte, las reducciones de capital con devolución de aportaciones en las que se adjudique al socio -persona física y donatario- dinero en efectivo o activos mobiliarios, por ejemplo, y ello, además, implique una disminución *sustancial* del valor de las participaciones por el que se practicó la reducción, sí que supondría, *en principio*, un incumplimiento del requisito.

Sin embargo, una reducción de capital con devolución de aportaciones en la que se adjudica al socio -persona física y donatario- acciones o participaciones de otras sociedades, según entendió la DGT en su consulta Vinculante V0817-12, no afecta al requisito de mantenimiento, siempre que, una vez realizada la reducción de capital, el “valor en libros” o valor patrimonial contable de las acciones o participaciones recibidas en lugar de las adquiridas inter vivos, mantenga, al menos, el valor de adquisición por el que en su día se practicó la reducción.

Conforme a lo anterior, habrá que atender al supuesto concreto para determinar si existe una minoración sustancial del valor de adquisición.

3. Consecuencias del incumplimiento.

Como ya se ha dicho en el apartado anterior en la cita textual de la consulta vinculante V0193-21, las principales consecuencias del incumplimiento de los requisitos durante el plazo de mantenimiento de 10 años a efectos de IRPF son que (i) El donante, tenga que tributar por la ganancia patrimonial generada con ocasión de la donación y que (ii) al eliminarse el diferimiento de la tributación en IRPF en el donante, el donatario tendrá, como valor y fecha de adquisición los que correspondían en el momento de la donación.

La regularización por parte del donante como consecuencia del incumplimiento deberá realizarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año del incumplimiento de conformidad con lo previsto en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La DGT en contestación a la consulta vinculante V0658-21 señala que:

“La regularización por el consultante de su situación tributaria por la pérdida del derecho a la aplicación del incentivo fiscal previsto en el artículo 33.3.c) de la LIRPF, deberá realizarse en la autoliquidación del IRPF correspondiente al período impositivo en el que se produce el incumplimiento de los requisitos a que dicho incentivo estaba condicionado, incluyendo en esa autoliquidación la cuota o cantidad derivada del incentivo fiscal aplicado de forma indebida en el período impositivo 2015, junto con los intereses de demora correspondientes.”

Una cuestión que se ha suscitado ante el Tribunal Económico Administrativo Central es la referente al cómputo del plazo de la prescripción del incumplimiento de los requisitos.

En concreto, la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019, en su FJ sexto, considera que la prescripción se computará desde el momento en el que se produzca el incumplimiento del requisito de mantenimiento, con independencia de que en ese momento el periodo en el que se realizó la donación esté prescrito. De lo contrario, en caso de que el plazo de prescripción iniciara su cómputo *-dies a quo-* en la fecha de la donación, se estaría dejando sin efectos el plazo de mantenimiento de 10 años porque las facultades revisoras prescribirían a los 4 años.

Por tanto, si la donación tuvo lugar en 2012, las facultades de comprobación del requisito de mantenimiento no prescriben en junio de 2017 -4 años después del 30 de junio de 2013- sino que el plazo de prescripción de 4 años no empezará a correr hasta que tenga lugar el incumplimiento, dentro de esos 10 años exigidos por la norma. De este modo, si el incumplimiento tuvo lugar en 2018, las facultades de comprobación prescribirán a los 4 años desde que dicho incumplimiento debió haberse regularizado.

Algún autor ha interpretado que el TEAC en dicha resolución señalaba que el plazo de prescripción no empieza a correr hasta finalizado el plazo de 10 años - con independencia de que el incumplimiento se haya producido antes de esos 10 años- extendiéndose la potestad revisora hasta el año 14 desde la donación. No existen a día de hoy, pronunciamientos de la Dirección General de Tributos sobre esta cuestión.

Con referencia a este asunto de la prescripción, resulta necesario traer a colación el último párrafo de la consulta de la DGT antecitada V0193-21 pues concluye que, en caso de que hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda por incumplimiento de los requisitos, se mantendrán en el donatario los efectos del diferimiento, ante la imposibilidad de regularizar la situación tributaria del donante. Con esa interpretación la DGT pretende hacer tributar al donatario por aquello que ya no puede regularizar al donante:

“No obstante lo anterior, si en el caso planteado hubiese prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria nacida por el incumplimiento de tales requisitos, no existirá la posibilidad regularizar la situación tributaria del donante en relación con el beneficio fiscal aplicado y, por lo tanto, la exención de la ganancia patrimonial derivada de la donación será válida a efectos fiscales. Ello implica que, conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 36, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto del valor y la fecha de adquisición de las participaciones donadas.”

¿Y qué sucede cuando el donante ha fallecido después de realizada la donación y con anterioridad al incumplimiento? ¿es el heredero el que debe asumir las deudas del donante?

El artículo 96.7 de la Ley de IRPF determina que *“Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*.

Conforme a lo anterior únicamente serán asumidas por los herederos las obligaciones tributarias que, en el momento del fallecimiento, se encuentren pendientes, es decir, que las deudas estuvieran devengadas.

Así, dado que la obligación tributaria a regularizar - la ganancia patrimonial derivada de la donación - nace con el incumplimiento y éste sería posterior al fallecimiento, la deuda tributaria no estaría devengada y, por tanto, al no existir en dicho momento, el heredero no asumirá la obligación del pago.

Por tanto, partiendo del ejemplo anterior, si la donación se realizó en 2012, el fallecimiento del donante se produjo en 2017 y el incumplimiento tuvo lugar en 2018, a la fecha del fallecimiento no se habría devengado ni estaría pendiente la deuda tributaria derivada del incumplimiento.

El TEAR de Extremadura, se ha pronunciado sobre este supuesto, en su Resolución de 4 de mayo de 2018, en la que señala que no se podrá exigir a los herederos del donante el IRPF cuando, de forma sobrevenida al fallecimiento, se han incumplido los requisitos:

“Por todo ello, no estando pendientes las obligaciones de presentar e ingresar las correspondientes autoliquidaciones a la muerte de los obligados, no podían exigirse a la heredera, al no poder considerársele sucesora de aquellos por estas obligaciones tributarias (...) pues solo se transmiten las obligaciones devengadas antes o con ocasión del fallecimiento, tal y como recoge también el artículo 96.7 de la Ley del IRPF (...)

“De esta forma, no habiendo previsto aquí el legislador tributario la sucesión en las obligaciones del IRPF no devengadas a la muerte del obligado, no pueden girarse ahora a la heredera estas liquidaciones complementarias, de modo que la donación acogida a la letra c) del artículo 33.3 vendría a transformarse, a efectos de este impuesto, en una transmisión equiparable a las previstas en la letra b) de dicho artículo (transmisiones lucrativas por causa de muerte), no sujetas tampoco al mismo. Y ello con independencia de su tributación íntegra en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

No se pronuncia el TEAR de Extremadura sobre cuál es la consecuencia fiscal en el donatario en este caso en el que no tributa la ganancia en sede del donante.

Tomando el criterio de la consulta de la DGT V0193-21 antecitada podría entenderse que al no poder hacer tributar al donante se traslada al donatario la carga fiscal de la ganancia que no tributó en el momento de la donación, mediante la subrogación del donatario en el valor y fecha de adquisición. No obstante, tal omisión podría ser intencionada y estar en la voluntad del TEAR de Extremadura dejar sin tributar aquello que no puede exigir a quien por Ley corresponde.

Habrà que esperar, pues, a un pronunciamiento más claro sobre esta cuestión de la Dirección General de Tributos o de los Tribunales Administrativos o jurisdiccionales.

4. Conclusiones

Como ya se ha apuntado en la parte introductoria de este artículo, el beneficio fiscal en IRPF consiste en un *diferimiento* de tributación, pues será el donatario quien, al subrogarse en la posición del donante en cuanto al valor y fecha de adquisición, deberá tributar también por la ganancia que en su día el donante evitó en aplicación del artículo 33.3.c) LIRPF.

Se traslada pues, la carga impositiva al donatario que deberá prever que, transcurrido el plazo de 10 años de mantenimiento, y ante una posible venta de la empresa, deberá asumir el coste fiscal en IRPF que quedó pendiente de pago en el momento de la donación.

Tener en cuenta, a la hora de planificar la sucesión de la empresa familiar, que los propietarios podrían enfrentarse a la posibilidad de vender su empresa en años sucesivos, es determinante para valorar si, desde el punto de vista fiscal, resulta conveniente efectuar una transmisión inter vivos, pues uno de los principales impuestos que se devengan en la donación -el IRPF-, quedará diferido a la espera de que el donatario transmita, debiendo asumir, en ese momento, el coste fiscal por todo el incremento de valor de la entidad desde la adquisición de los donantes.

Se trata pues, de un beneficio fiscal que, en ocasiones, puede suponer una traba a la hora de afrontar un proceso de venta de la empresa cuyas participaciones fueron donadas y, todo ello, aunque hayan transcurrido los 10 años de mantenimiento, pues el diferimiento no desaparece con el pasar del tiempo, sino que permanece, quedando latente la ganancia cuya tributación fue diferida.

Datos de contacto:

María García Chanzá

mgarcia@rbtl.es



Pintor Sorolla, 16 (acceso Dr. Romagosa, 1)
46002 Valencia | Tel. +34 963 212 022