

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC067254

DGT: 15-12-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3238/2017

SUMARIO:

ISD. Sujeto pasivo. *Sujetos pasivos acogidos al régimen de trabajadores desplazados del IRPF.* Quienes optan por acogerse al régimen especial del art. 93 Ley 35/2006 (Ley IRPF) son personas físicas que se desplazan efectivamente a territorio español para residir en dicho territorio, como consecuencia de lo cual adquieren su residencia fiscal en España, y continúan manteniendo su condición de contribuyentes a efectos del IRPF; simplemente a efectos de su tributación, determinan su deuda tributaria con arreglo a las normas establecidas en el RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (con ciertas especialidades). Por otro lado, cuando el legislador ha querido que el trato favorable de este régimen les resulte aplicable a los contribuyentes por otros impuestos, como el Impuesto sobre el Patrimonio, así lo ha establecido expresamente. Así las cosas, y puesto que respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no hay previsión, procederá la tributación por obligación personal, de acuerdo con lo previsto en el art. 6 Ley 29/1987 Ley 29/1987 (Ley ISD).

Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. Participaciones en entidades. *Residencia fiscal del donante en el extranjero.* Si en el momento de la donación, el donante -familiar incluido en el ámbito de aplicación de la exención en el IP-, titular de la mayoría del capital social de la entidad residente en el extranjero, de la que es miembro de su consejo de administración y en la que ejerce, como presidente, funciones directivas por la que percibe el total de remuneraciones, tampoco es residente en España, no tributaría ni por obligación personal ni real en el Impuesto sobre el Patrimonio y, por lo cual no podría tener derecho a la exención en el impuesto patrimonial y, por extensión, no resultaría de aplicación la reducción prevista en el art. 20.6 Ley 29/1987 (Ley ISD) ni en la donación de la nuda propiedad ni en la posterior consolidación del dominio.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.6, 23 y 26.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 93.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.Ocho.

Descripción sucinta de los hechos:

Trabajadora desplazada a territorio español que tiene previsto adquirir por donación de su padre la nuda propiedad de participaciones en sociedad residente en Finlandia.

Cuestión planteada:

Tributación por obligación personal o real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Normativa aplicable. Aplicabilidad de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley de dicho impuesto. Eventuales limitaciones en caso de aplicación de la deducción por doble imposición internacional. Liquidaciones procedentes en caso de extinción del usufructo. Oficina competente para la liquidación del Impuesto.

Contestación:

En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El supuesto planteado consiste en la donación a la consultante, residente en España y por parte de su padre, de la nuda propiedad de participaciones en una sociedad residente en Finlandia, en la que éste es titular del 51,3% del capital social. Se da la circunstancia de que la donataria está acogida al régimen especial de trabajadores

desplazados a territorio español, habiendo optado por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Primero.- Obligación de contribuir en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español está previsto en el artículo 93 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 (en adelante LIRPF). Se plantea si, a efectos de determinar su obligación de contribuir por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), se le exigirá el impuesto por obligación personal o por obligación real, ya que si este último fuera el caso la citada donación no se vería sometida a tributación por dicho impuesto, puesto que se trataría de una persona física no residente obteniendo una renta de fuente extranjera.

El artículo 93 de la LIRPF establece lo siguiente:

“1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

[...]

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

[...]

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.

[...].”

Conforme al artículo anterior, quienes optan por acogerse a este régimen especial son personas físicas que se desplazan efectivamente a territorio español para residir en dicho territorio, como consecuencia de lo cual adquieren su residencia fiscal en España, y continúan manteniendo su condición de contribuyentes a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y, simplemente a efectos de su tributación, determinan su deuda tributaria con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (con ciertas especialidades).

Es decir, en ningún momento se plantea que dichas personas puedan no ser consideradas como residentes en España, la única especialidad que plantea este régimen se encuentra en la forma de tributación de dichos contribuyentes (que lo son del IRPF), que es más privilegiada que la aplicable al resto de contribuyentes del IRPF.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta el hecho de que cuando la propia LIRPF ha querido que dichas personas acogidas este régimen especial no solo tributen de forma privilegiada por su renta, sino también por el patrimonio del que son titulares, así lo ha establecido expresamente al indicar que quien haya optado por este régimen “quedara sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio”, dándoles así un trato más favorable también en dicho impuesto.

En definitiva, procederá la tributación por obligación personal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Segundo.- En caso de tributación por obligación personal de contribuir, normativa aplicable.

Tal y como supone el escrito de consulta, se considerará que la persona tiene su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma donde hubiere permanecido el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto. Todo ello de acuerdo con el artículo 28.1.1º. b) de 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. Se aplicará, en consecuencia, la normativa de la Comunidad Autónoma de que se trate y deberá ser ante los órganos tributarios de la misma donde se presente la autoliquidación correspondiente, quedando así contestada la cuestión séptima del escrito de consulta.

Tercero.- Aplicabilidad de la reducción prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en la normativa autonómica catalana en la donación de la nuda propiedad y posterior consolidación del dominio.

La contestación se circunscribe a la legislación estatal, dado que la competencia para la contestación de consultas vinculantes sobre normativa autonómica –en este caso, la dictada por la Comunidad Autónoma de Cataluña- corresponde a la misma, conforme prevé el artículo 55.2.a) de 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.

Como es sabido, la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 exige la concurrencia previa de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones transmitidas.

El artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece la exención en los términos siguientes:

"La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad empresarial cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.º, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora".

El requisito del porcentaje de control, bien de forma individual bien mediante el "grupo de parentesco" (letra b), ha de cumplirse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como consecuencia de la donación de la nuda propiedad de las participaciones. Ello comporta que tanto el titular individual como, en su caso, los integrantes del "grupo" estén sujetos al tributo, sea por obligación personal o real, sujeción que constituye un requisito conceptual para que puedan uno u otros acceder a la exención.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, parece desprenderse de los términos del escrito de consulta que en el momento de la eventual donación, el padre y donante, titular de la mayoría del capital social de la entidad residente en Finlandia, de la que es miembro de su Consejo de Administración y en la que ejerce, como Presidente, funciones directivas por la que percibe el total de remuneraciones, no es residente en España. Siendo esto así, no tributaría ni por obligación personal ni real en el Impuesto sobre el Patrimonio y, por lo que se acaba de exponer, no podría tener derecho a la exención en el impuesto patrimonial.

Consecuentemente, no sería de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.6 ni en la donación de la nuda propiedad ni en la posterior consolidación del dominio.

Cuarto.- Aplicabilidad de la escala reducida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista en determinado precepto de la Ley 19/2010, de 7 de junio, dictada por la Comunidad Autónoma de Cataluña.

No procede contestación por parte de este Centro Directivo, de acuerdo con lo indicado al inicio del apartado anterior.

Quinto. Limitaciones para la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 23 de la Ley 29/1987.

No plantea problema alguno la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista, para los supuestos de sujeción por obligación personal, en el artículo 23.1 de la Ley 29/1987. Ahora bien, ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones determinan cuáles son los documentos que han de aportarse para su reconocimiento por la Administración tributaria. En cuanto se trata de aspectos relativos a la gestión del tributo, la competencia a tal efecto corresponderá a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Sexto.- Liquidaciones con ocasión de la consolidación del dominio.

Al extinguirse el usufructo, el artículo 26.c) de la Ley 29/1987 establece que: "c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio". En el caso planteado, dado que la adquirente recibió por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer el usufructuario, deberá tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento del usufructuario. El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.