



NÚMERO CONSULTA: 3-2019

ORGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

FECHA SALIDA: 02/05/2019

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: La entidad objeto de consulta, con domicilio en La Rioja, está dedicada al mecanizado de piezas y fabricación de moldes. Su accionariado está compuesto por dos grupos familiares.

En el primer grupo familiar está formado con un padre con un 48% de participación (participación de carácter ganancial), y tres hijos con un porcentaje de participación de 0,6727%, 0,6636% y 0,6636%. Uno de los hijos es trabajador en la empresa desde enero de 2018, con grupo profesional Director Gerente. En 2017 ejercía como profesional y más del 70% de su actividad profesional (rendimientos de actividades económicas) fue con esta entidad. Los otros dos hijos del donante son miembros del Consejo de Administración.

El segundo grupo familiar está formado con un padre con un 50% de participación (participación de carácter ganancial), y dos hijos sin participación en la empresa. Uno de los hijos trabaja desde hace años en la empresa, con grupo profesional Director de producción. El otro hijo del donante es miembro del Consejo de Administración.

Se plantean dos operaciones de donación de acciones por parte de los padres de los dos grupos familiares a sus respectivos hijos.

Los donantes tienen más de 65 años y están jubilados desde hace años.

CUESTIONES PLANTEADAS: Si resulta aplicable a la operación descrita de donación de participaciones sociales la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y, concretamente:

1.- En relación con el primer grupo familiar; si la donación de acciones por parte del padre y su esposa a favor de sus tres hijos, además de poderse acoger a la deducción de adquisiciones *inter vivos* del artículo 41 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, de La Rioja, puede acogerse a la reducción prevista en el art. 39 de la misma Ley, en su punto 2; reducción por adquisición de participaciones en entidades.

2.- En relación con el segundo grupo familiar; si la donación de acciones por parte del padre y su esposa a favor de sus dos hijos, además de poderse acoger a la deducción de adquisiciones *inter vivos* del artículo 41 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, de La Rioja, puede acogerse a la reducción prevista en el art. 39 de la misma Ley, en su punto 2; reducción por adquisición de participaciones en entidades.



**Gobierno
de La Rioja**

CONTESTACIÓN COMPLETA:

Primero - Aplicación de la deducción autonómica en adquisiciones inter vivos.

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, en redacción dada por la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018, establece:

“Artículo 41. Deducción en adquisiciones inter vivos

1. En las adquisiciones inter vivos de los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99 % de la cuota tributaria derivada de las mismas si la base liquidable es inferior o igual a 500.000 euros. La deducción será del 98 % para las bases liquidables que superen los 500.000 euros.

Será requisito necesario para la aplicación de esta deducción que la donación se formalice en documento público.

En el caso de donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables, que se realicen de forma sucesiva, se estará a las reglas sobre acumulación de donaciones previstas en el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a efectos de la determinación del porcentaje de deducción aplicable.

2. Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.”

En relación con las dos operaciones de donación de participaciones previstas, se cumplen los requisitos relativos al grupo de parentesco, por lo que la deducción en la cuota tributaria del 99 % o 98 %, en función de si la base liquidables que superen o no los 500.000 euros, será aplicable siempre que la donación se formalice en documento público.

Segundo - Aplicación de la reducción establecida en el artículo 39 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.

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 concurren 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.*
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.”



**Gobierno
de La Rioja**

Por lo tanto, para la aplicación de la reducción en la adquisición de participaciones en entidades, establecida en el citado artículo será necesario cumplir los requisitos siguientes:

1.- Requisitos relativos a la entidad.

1.a) 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.

1.b) Que el **domicilio fiscal y social** de la entidad se encuentre en La Rioja y que se **mantenga** en este territorio durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

De acuerdo con el artículo 48.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para las personas jurídicas, el domicilio fiscal será su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

2.- Requisitos relativos al donante

2.a) 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.

2.b) 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.

3.- Requisitos relativos a las funciones de dirección.

3.a) 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 estos efectos, 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.



**Gobierno
de La Rioja**

3.b) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A tal efecto, el citado artículo 4. Octavo Ley 19/1991, establece:

“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 uno de este apartado.

..... “

➤ En cuanto al concepto funciones de dirección, el artículo 5.1.d) del Real Decreto 1074/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, que se “considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa”.

Se cumplirá el requisito del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991 cuando las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad, si bien esa “efectiva intervención en las decisiones de la empresa” a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda.

El ejercicio de funciones de dirección, deberá acreditarse mediante el correspondiente contrato o nombramiento. Asimismo, las remuneraciones percibidas lo han de ser como consecuencia directa del ejercicio de tales funciones, por lo que en el mencionado contrato o nombramiento deberán acreditarse tanto las citadas funciones de dirección, como las remuneraciones que corresponden a su desempeño.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de marzo de 2014 ha declarado al respecto que, “cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas en una entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización, para conocer lo cual es necesario integrar todas las circunstancias y conocer de forma fehaciente los hechos”

Debe de tenerse además en cuenta que, la mera pertenencia al Consejo de Administración, si no incluye el ejercicio efectivo de funciones directivas, no constituye circunstancia suficiente a los efectos del cumplimiento del presente requisito.



**Gobierno
de La Rioja**

➤ En relación con el momento en que debe cumplirse el presente requisito, el epígrafe 2.1.e) de 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 establece, a propósito de la conciliación de los distintos devengos en dicho impuesto y en el de Patrimonio para supuestos de transmisiones lucrativas “inter vivos”, que en los casos de donación no se interrumpe el periodo impositivo a efectos del IRPF y que, por tanto, el requisito del nivel de rentas no debe cumplirse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sino en el del último periodo impositivo anterior a la donación.

➤ En cuanto a “los miembros del grupo familiar” con los que se ostente porcentaje de participación, éstos son los establecidos en el apartado c) del artículo 39.2 de la Ley 10/2017. Esto es; “*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*”.

4.- Requisitos relativos al donatario

4.a) Relación de parentesco. La donación deberá realizarse 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.

4.b) Obligación de mantener lo adquirido y tener derecho a la exención conforme a lo establecido 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.

4.c) Imposibilidad de realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición, en el plazo de cinco años,



**Gobierno
de La Rioja**

Aplicación de la reducción del artículo 39.2 de la Ley 10/2017 de 27 de octubre, a la operación de donación de acciones por parte de los padres del primer grupo familiar a favor de sus tres hijos.

Teniendo en cuenta lo expuesto en el apartado anterior, la donación planteada será susceptible de aplicar la reducción del 99% prevista en el artículo 39.2 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, para las adquisiciones inter vivos de participaciones en entidades, en la medida en que, tanto la entidad, como donante y donatario den cumplimiento a los requisitos exigidos tal y como se ha expuesto.

En la operación planteada, merece especial atención la observancia del requisito relacionado con las funciones de dirección. Según el escrito de consulta, ni el donante, ni dos de sus hijos con los que se posee participación en la entidad ejercen funciones de dirección.

El tercer hijo es trabajador en la empresa desde enero de 2018, con grupo profesional Director Gerente. En 2017 ejercía como profesional y más del 70% de su actividad profesional (rendimientos de actividad económica) fue con la entidad.

Por lo tanto, para que resulte de aplicación la citada reducción, este último, con quien el donante detenta las participaciones en la entidad, deberá ejercer funciones efectivas de dirección que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, siempre que el desempeño de las mismas implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa y las remuneraciones percibidas lo sean como consecuencia directa del ejercicio de tales funciones.

Además, la remuneración por tales funciones debe representar más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Este requisito deberá cumplirse tanto en el último periodo impositivo anterior a la donación; como en los cinco años siguientes a la misma, dada la obligatoriedad de mantener el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo establecido en el artículo 4.8.Dos Ley 19/1991.



**Gobierno
de La Rioja**

Aplicación de la reducción del artículo 39.2 de la Ley 10/2017 de 27 de octubre, a la operación de donación de acciones por parte de los padres del segundo grupo familiar a favor de sus dos hijos.

Al igual con la primera donación analizada, merece especial atención la observancia del requisito relacionado con las funciones de dirección.

Así; para aplicar la reducción autonómica pretendida, las funciones de dirección deben ser efectivamente ejercidas bien por el donante, bien por el miembro del grupo familiar con el que se ostente el porcentaje de participación, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En este supuesto, la participación en la entidad se detenta por el donante junto con su esposa, sin que ninguno de los dos ejerza funciones de dirección en la entidad, por los que no se da cumplimiento al requisito contenido en el apartado 39.2.d) de la Ley 10/2017.

No siendo así, debe concluirse que la donación de acciones por parte de los donantes a favor de sus dos hijos, no puede acogerse a la reducción del 99% del valor de adquisición prevista en el artículo 39 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre.