



NÚMERO CONSULTA: 4-2019

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: El consultante es socio junto con sus padres de una mercantil con domicilio social en Logroño; posee una participación del 25% y sus padres un 37,5% cada uno.

La entidad no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, entendiéndose que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica, cuando durante más de 90 días del ejercicio social más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a actividades económicas. En concreto, la totalidad del activo de la mercantil está afecto a su actividad de promoción, construcción y rehabilitación de edificios para viviendas o usos comerciales e industriales.

Se plantea realizar una donación de determinado porcentaje de participaciones a favor del consultante por parte de sus padres, quienes a fecha de presentación de la consulta tienen 70 y 69 años, no ostentan cargo alguno en la entidad ni recibe remuneración alguna de la misma.

Las funciones de dirección de la entidad son ejercidas por el consultante, quien es el **director general** de la empresa, implicando una efectiva intervención en las decisiones de la misma, participando en la dirección efectiva y, percibiendo por tales funciones una remuneración que representa más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Una vez realizada la operación objeto de consulta, se procedería a realizar un canje de valores previsto en el capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, de la siguiente manera: se pretende constituir una sociedad holding de nueva creación a la que el consultante aportaría las participaciones de las que ya es titular en la mercantil, las recibidas en la donación planteada y otras participaciones de las que es titular en otras sociedades, recibiendo a cambio de su aportación las nuevas participaciones de la sociedad holding.

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.- Si con la información facilitada y, en relación con las “**funciones de dirección y remuneración**” se cumple con el requisito previsto en el artículo 4.Ocho.Dos c) de la Ley 91/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio para considerar exentas, en el ejercicio 2017, las participaciones que el grupo familiar ostentaba a la fecha de devengo del Impuesto en la entidad.



**Gobierno
de La Rioja**

2.- Si resulta aplicable a la operación descrita, de donación de participaciones sociales, la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Donaciones del 95% del valor de adquisición. Todo ello sin perjuicio de la posible aplicación de las reducciones en la base imponible y las deducciones que regula la normativa autonómica propia de la Comunidad Autónoma de La Rioja en esta materia. Y, en particular, si se cumple el **requisito del mantenimiento de la participación** a pesar del posterior canje de valores.

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 lo que antecede, procedemos a dar contestación a la consulta formulada en su escrito en relación con la **normativa autonómica.**

Aplicabilidad 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



**Gobierno
de La Rioja**

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.”

Sin perjuicio del necesario cumplimiento de la totalidad de los requisitos presentes y futuros descritos en el artículo reproducido, esta Dirección General de Tributos procede a analizar con carácter pormenorizado los aspectos de la operación objeto de consulta.



**Gobierno
de La Rioja**

Primero.- Funciones de dirección y remuneración.

En relación con las funciones de dirección, el artículo 39.2 de la Ley 10/2017, establece:

*“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.”*

A tal efecto, deberá cumplirse con lo establecido en el **artículo 4.Ocho. Dos Ley 19/1991**, en los términos siguientes:

“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.

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.”

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.

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**.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, si el interesado (donatario e hijo de los donantes y con quien éstos ostentan el porcentaje de participación), ejerce efectivamente las funciones de dirección en la entidad, funciones 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 y representen más del 50%, de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, se entenderá cumplido el requisito relacionado con las funciones de dirección.

Para la observación, en sede de IRPF, del cumplimiento del requisito descrito se estará al último periodo impositivo anterior a la donación.

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**

2.- Mantenimiento de la participación.

En cuanto a los requisitos de mantenimiento, 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 establece:

“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.”

En relación con la operación de canje de valores que se prevé realizar con posterioridad a la donación, ésta no afectará al requisito de mantenimiento siempre que se mantenga el **valor de adquisición** por el que se practicó la reducción, así como el **derecho a la exención** en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones que viniesen a sustituir a aquella durante los 5 años siguientes a la fecha de la donación.

Para esto último, será necesario que respecto de la nueva entidad constituida se cumpla igualmente el requisito del ejercicio de funciones directivas y percepción del nivel de remuneraciones exigido por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.