



NÚMERO CONSULTA: 4-2017

ORGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

FECHA SALIDA: 25/07/2017

NORMATIVA: Ley 3/2017, de 31 de marzo de Medidas Fiscales y Administrativas para 2017: artículo 11.

DESCRIPCIÓN HECHOS: Donación de participaciones de una Sociedad Anónima a favor de los tres descendientes del consultante.

El consultante y sus tres hijos son titulares del 33,33% del capital social de una sociedad cuyo domicilio social se encuentra en La Rioja.

El consultante declara que la mercantil no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. A este respecto, entiende 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.

El donante, cuya edad a fecha de la formulación de la consulta es de 70 años, no ejerce funciones de dirección y por lo tanto, no percibe remuneración por dichas funciones.

Uno de sus hijos, forma parte de órgano de administración de la sociedad, ostentando el cargo de administrador mancomunado desde el 30 de marzo de 2017, implicando una efectiva intervención en las decisiones de la empresa, participando en la dirección efectiva. El citado hijo (y futuro donatario) percibe por sus funciones de dirección en la mercantil una remuneración que representa más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Dichas retribuciones son derivadas de tales funciones de dirección y la previsión de remuneración para el ejercicio 2017 (y los futuros) por este concepto, implica que la misma representará más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Se plantea realizar una donación de acciones de la mercantil por parte del consultante, siendo los donatarios sus tres hijos. Tras la donación, los donatarios pasarían a ostentar una participación sobre la entidad del 11,11% cada uno.

CUESTIONES PLANTEADAS: Si resulta aplicable a la operación descrita de **donación de participaciones sociales** en el ejercicio **2018**, la **reducción** en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del **99%** del valor de la adquisición.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

Aplicabilidad de la reducción establecida en el artículo 11 de la Ley 3/2017 de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017.



El artículo 11 de la Ley 3/2017 de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017, relativo a las reducciones propias de la Comunidad Autónoma de La Rioja en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, establece lo siguiente:

“1. En los casos de transmisión de participaciones inter vivos, a favor del cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado, o por afinidad, hasta el tercer grado del donante de una empresa individual o un negocio profesional situados en La Rioja, o 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 concurran las siguientes condiciones:

- a) *En el supuesto de adquisición de empresas individuales o negocios profesionales, el donante deberá ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa, constituyendo su principal fuente de renta. A los efectos del cálculo de la principal fuente de renta, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 4.8.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- b) *En el supuesto de adquisición de participaciones en entidades:*

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.

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 preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, o colaterales, por consanguinidad hasta el cuarto grado, o por afinidad, hasta el tercer grado del donante.

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.
- c) *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.*
- d) *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.
- e) *Que se mantenga el domicilio fiscal y, en su caso, social de la empresa, negocio o entidad en el territorio de La Rioja durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.*



**Gobierno
de La Rioja**

- f) *En cuanto al donatario, deberá 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. 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.”*

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 siguientes **requisitos**:

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

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

“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 económica 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:

1.º 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.

2.º 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



**Gobierno
de La Rioja**

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.”

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, el domicilio fiscal de las personas jurídicas 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 preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, o colaterales, por consanguinidad hasta el cuarto grado, o por 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.

2.c) 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, 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.



**Gobierno
de La Rioja**

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”.

- La Dirección General de Tributos, ha establecido en Consulta Vinculante V0230-14, ha matizado que, 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.

Y, en Consulta Vinculante V0101-11; que 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 len el mencionado contrato o nombramiento deberán acreditarse tanto las citadas funciones de dirección como la remuneraciones que corresponden a su desempeño.

Asimismo, 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”

En cuanto al **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 (BOE del 10 de abril) 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**.

2.d) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, **deja de ejercer y de percibir** remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.



**Gobierno
de La Rioja**

3.- Requisitos relativos al donatario

3.a) Relación de parentesco. La donación deberá realizarse a favor del cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado, o por afinidad, hasta el tercer grado del donante.

3.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.

3.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**,

Teniendo en cuenta todo lo anterior, la donación planteada será susceptible de aplicar la reducción del 99% prevista en el artículo 11 de la Ley 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017, para las adquisiciones inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y 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.

Aplicabilidad de la reducción establecida en el artículo 11 de la Ley 3/2017 de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017 en el ejercicio 2018

En otro orden de cosas, la reducción analizada, aplicable a las adquisiciones inter vivos de participaciones en entidades, es una reducción propia de la Comunidad Autónoma de La Rioja regulada en el artículo 11 de la Ley 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017.

Por tanto, para conocer si dicho beneficio fiscal puede ser aplicado en el año 2018, habrá que estar a lo dispuesto en la Ley de Medidas para el citado año, una vez ésta sea aprobada.