



NÚMERO CONSULTA: 1-2016

ORGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

FECHA SALIDA: 23/02/2016

NORMATIVA: Ley 7/2014, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para 2015: artículo 11.
Ley 6/2015, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas para 2016: artículo 11.

DESCRIPCIÓN HECHOS: Donación de participaciones de una Sociedad Limitada a favor de dos descendientes.

El donante posee el 100% participaciones en las que está dividido el capital social, ejerce funciones de dirección percibiendo remuneración por ello, y dejará de desarrollarlas en el momento en que se produzca la transmisión de las participaciones, dejando de percibir remuneración por las mismas. La sociedad no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Realizada la donación de las participaciones, una de las donatarias de las participaciones y descendiente del donante, será nombrada administradora de la mercantil, implicando una efectiva intervención en las decisiones de la empresa, participando en la dirección efectiva y, percibiendo por sus funciones de dirección en la mercantil una remuneración derivada del desempeño de tales funciones que representa más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

CUESTIONES PLANTEADAS: Concurrencia de los requisitos para la aplicación de la reducción del 99% del valor de la adquisición establecida por la normativa autonómica de La Rioja para las adquisiciones inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.

Plazo de mantenimiento de las participaciones adquiridas por parte del donatario.

CONTESTACIÓN COMPLETA: El artículo 11 de la Ley 7/2014 de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2015, relativo a las reducciones en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, establece lo siguiente:

*“En los casos de transmisión de participaciones inter vivos, a favor del cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, colaterales por consanguinidad, hasta el cuarto 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 concurren las condiciones previstas en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y además 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**

El adquirente no podrá realizar en el mismo plazo actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición

A los solos efectos de aplicar esta reducción, el porcentaje del 20% previsto en el artículo 4.Ocho.Dos.b) de la Ley 91/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se computará conjuntamente con el cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho, 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, del donante.”

Asimismo, el **artículo 11 de la Ley 6/2015 de 29 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016**, relativo a las reducciones en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, establece lo siguiente:

*“En los casos de transmisión de participaciones inter vivos, a favor del cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho, 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, 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 concurren las condiciones previstas en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y además 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.*

En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el 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 adquisición

A los solos efectos de aplicar esta reducción, el porcentaje del 20% previsto en el artículo 4.Ocho.Dos.b) de la Ley 91/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se computará conjuntamente con el cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho, 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, del donante.”

Por lo tanto, para la aplicación de la reducción en la adquisición de participaciones en entidades establecida en los artículos 11 de la Ley 7/2014 de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2015, y 11 de la Ley 6/2015 de 29 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016 será necesario cumplir los siguientes **requisitos**:



**Gobierno
de La Rioja**

- Que concurren las condiciones previstas en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, por ende, que se reúnan los requisitos establecidos en el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- 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.
- Que el adquirente no realice, durante los **cinco años** siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

1.- Concurrencia de las condiciones previstas en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El **apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987**, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece: *“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.º 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 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 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.”

Por tanto, las **condiciones requeridas** serán las establecidas en los apartados a), b) y c) reproducidos, así como la procedencia, en el momento en el que se produzca la donación, de la exención en el Impuesto del Patrimonio de las participaciones que pretendan donarse, por concurrir los requisitos que establece el artículo 4.8 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

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

“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:



**Gobierno
de La Rioja**

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 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 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 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.



**Gobierno
de La Rioja**

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno 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 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.**

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.
- 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”

Debe de tenerse en cuenta que, **la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de La Rioja no es competente para pronunciarse sobre cuestiones interpretativas en relación con la aplicabilidad de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al tratarse de beneficios fiscales configurados por el legislador estatal en el ejercicio de sus competencias.**



**Gobierno
de La Rioja**

A este respecto, las normas que establecen beneficios fiscales sobre tributos del Estado o propios de la Hacienda General, ya sean sobre tributos cedidos como los no cedidos a las Comunidades Autónomas, son de competencia estatal, conforme determina el artículo 149.1.14ª de la Constitución Española, ya que en el caso de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas lo que se cede no es la disposición, incluso legislativa, sobre la figura tributaria, sino tan sólo el rendimiento de dichos tributos.

Además, la citada Ley 22/2009, en su artículo 55.2.a) acerca del alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria establece que NO son objeto de delegación de competencias la contestación a 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.

Por consiguiente, si desea una mayor concreción en cuanto a la aplicabilidad de estas reducciones a su caso concreto, debe formularse consulta a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, sin perjuicio de lo cual le puede resultar de interés 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 10/04/1999).

2.- Mantenimiento del 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.

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.

3.- Mantenimiento de las participaciones adquiridas durante el plazo de cinco o diez años

El artículo 11 de la Ley 7/2014 de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2015, relativo a las reducciones en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, establece lo siguiente:

“En los casos de transmisión de participaciones inter vivos, a favor del cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho, 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, 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 concurren las condiciones previstas en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987,



**Gobierno
de La Rioja**

de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y además 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.**

*El adquirente no podrá realizar en el mismo plazo actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición
(.....).”*

El apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece:

“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.º 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:

(.....)

*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.**”*

El cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 20.6 LIS es uno de los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción del 99% del valor de adquisición en la donación de participaciones establecida en el artículo 11 de la Ley 7/2014 de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2015. Sin embargo, en propio artículo 11 se establece un plazo de cinco años en relación con la imposibilidad de realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

Por lo tanto el adquirente de las participaciones no podrá realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición en el plazo **de cinco años.**

Hechos imposables devengados a partir del 1 de enero de 2016:

El artículo 11 de la Ley 6/2015 de 29 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016, relativo a las reducciones en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, establece lo siguiente:

“En los casos de transmisión de participaciones inter vivos, a favor del cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho, 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



**Gobierno
de La Rioja**

*colaterales por consanguinidad, hasta el cuarto 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 concurren las condiciones previstas en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y además 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.*

En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el 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 adquisición

Por lo tanto, en relación con las donaciones de participaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2016, el plazo durante el cual el adquirente deberá cumplir los requisitos relativos a:

- **Mantenimiento de lo adquirido**
- **Mantenimiento del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio**
- **Imposibilidad de realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición;**

será de **cinco años** siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.