

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC047346

DGT: 19-04-2013

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1335/2013

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. *Concepto de funciones de dirección.* No hay obstáculo alguno para que las funciones directivas, tal y como se entienden desde la perspectiva del Impuesto, puedan ser desempeñadas tanto por miembros del Consejo de la entidad de que se trate como por personal directivo de alta dirección. Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso, el ejercicio de funciones gerenciales y de gestión, es decir directivas, y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente, es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.6.

Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 4.Ocho.Dos y 5.1.d).

Descripción sucinta de los hechos:

Donación de participaciones en entidad mercantil por parte de padres a hijos.

Cuestión planteada:

Acreditación del ejercicio de funciones directivas a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto condición para la reducción establecida en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El supuesto de hecho que describe el escrito de consulta es la eventual donación de participaciones en una entidad mercantil por parte de los padres, titulares aproximadamente del 91% del capital, a favor de sus hijos C. y F.M, siendo el primero titular del resto del capital.

En el escrito se afirma que ambos hijos ejercen en la entidad funciones directivas desde hace quince años en su condición de Consejeros delegados solidarios, desempeñando tales funciones con un contrato laboral con categoría de Director –aunque no como personal de Alta Dirección conforme al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto- y percibiendo la correspondiente retribución por ello.

Según se indica, la Administración Tributaria de Castilla-La Mancha viene exigiendo, como requisito para reconocer la cualidad de Director de la compañía de que se trata, la concurrencia de un doble requisito: a) que sobre la retribución que percibe la persona que ejerce funciones directivas se practique una retención a cuenta del 42% en el IRPF y b) que el contrato sea de Alta Dirección.

Antes de analizar la postura al respecto de esta Dirección General, cabe hacer una doble precisión de importancia.

En primer lugar, del texto de la consulta resulta que el hijo F.M. no participa en el capital de la entidad, lo que, si no plantea obstáculo alguno para que, si procede, aplique la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como donatario, le excluye del grupo de parentesco en el Impuesto sobre el Patrimonio, en ambos casos conforme a las normas que se expondrán a continuación. Consecuentemente, la apreciación del ejercicio de funciones directivas debe referirse de forma exclusiva al hermano C.

En segundo lugar y a efectos de la contestación de la consulta, se presupone que no se ha iniciado procedimiento administrativo alguno ante la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, ya que, de lo contrario, resultaría improcedente su trámite, de acuerdo con el artículo 66.1.b) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Hecha esta doble matización, la normativa aplicable al caso está constituida por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley

19/1991, de 6 de junio y el artículo 5.1.d) del Real Decreto 1074/1999, de 5 de noviembre, que establecen, respectivamente, lo siguiente:

"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 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 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.

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 ese 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. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora."

Por su parte, 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.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 desarrollo reglamentario de la Ley 19/1991 – Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre- establece, en su artículo 5.1.d), 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 trata de una enumeración a título de ejemplo, sin carácter exhaustivo, con la que se pretende vincular el concepto de “funciones directivas” con la dirección de la empresa, no tanto con las grandes decisiones a largo plazo y de política general de la entidad, sino con el día a día gerencial de la misma.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, se hace eco de una amplia jurisprudencia del propio Tribunal respecto de esta cuestión que, de forma extractada, puede expresarse en los siguientes términos: los órganos de administración de las compañías mercantiles tienen como función esencial y característica “las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad”, las personas que los forman o integran están unidos a la compañía por medio de un vínculo de naturaleza societaria mercantil y no de carácter laboral, por lo que no todo aquel que realiza tales funciones “es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido a Derecho laboral”. Señala el Tribunal, asimismo, que en la relación laboral de personal de alta dirección concurre de forma plena y clara la “ajenidad” (el entrecomillado es nuestro), nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, que no aparece en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración. En definitiva, establece la imposibilidad de que los miembros del consejo de administración o el consejero-delegado “puedan acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal, con la única finalidad de poder ser retribuido de forma extraordinaria y anómala...”.

La Sentencia referida reitera la abundante jurisprudencia sobre la incompatibilidad entre la condición de directivo con contrato laboral de alta dirección con la de miembro del Consejo de Administración de la entidad, cuestión de índole laboral, pero ni de ella ni del precepto reglamentario del R.D. 1704/1999 –que alude tanto a la posibilidad de contratos o nombramientos como a otros “órganos de administración equivalentes”- se deriva obstáculo alguno para que las funciones directivas, tal y como se entienden desde la perspectiva del impuesto patrimonial, puedan ser desempeñadas tanto por miembros del Consejo de la entidad de que se trate como por

personal directivo de alta dirección. Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso, el ejercicio de funciones gerenciales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas.

De acuerdo con lo expuesto y a juicio de esta Dirección General, 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. Acreditada tal circunstancia y a la vista del cumplimiento de los restantes requisitos establecidos en la norma de la Ley 19/1991 y en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, procedería la aplicación de la reducción de este último precepto, si bien se reitera la necesidad, a efectos de cumplir el requisito referido a la exención en el impuesto patrimonial, de la participación en el capital del hijo F.M. para su integración en el grupo de parentesco previsto en la letra b) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991.

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 Administraciones Públicas.