

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 20-03-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0426/2025

SUMARIO:

IP. Exenciones. Participaciones. Sobrino que ejerce funciones de dirección. Una persona física posee el 70% del capital social de una entidad dedicada a la actividad económica de comercio al por mayor de mobiliario y materiales de construcción. El 30% restante pertenece a sus tres hermanas. Actualmente, el contribuyente ostenta el cargo de Presidente del Consejo de Administración y ejerce efectivamente funciones de dirección, junto con su sobrino, quien también participa en la gestión de la sociedad. El contribuyente percibe una remuneración por su labor directiva, que supera el 50% del total de sus rendimientos del trabajo y actividades económicas. En el caso de que el contribuyente deje de ejercer funciones directivas, el sobrino al no formar parte del grupo familiar legal (es colateral de tercer grado, no segundo), el contribuyente pierde el derecho a la exención en el IP. Y aunque el sobrino pase a ser partícipe (mínimo 5% del capital social) y ejerza funciones de dirección, no se integra dentro del grupo familiar exigido por la Ley IP (al ser colateral de tercer grado). De modo que el requisito del ejercicio de funciones de dirección es personalísimo: lo debe cumplir el sujeto pasivo (en este caso, el contribuyente). La retribución derivada de dichas funciones debe representar más del 50% de los rendimientos personales. Y los sobrinos quedan excluidos del grupo familiar a efectos del art. 4.Ocho.Dos LIP, ya que no son colaterales de segundo grado, sino de tercero.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es titular de forma individual del 70 por ciento de las acciones de una sociedad. El resto del capital de esta sociedad es propiedad de las tres hermanas del consultante, quienes poseen el 10 por ciento cada una. El consultante es soltero y no tiene descendientes ni adoptados.

La entidad no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, sino que su objeto social es el comercio al por mayor de mobiliario y material de construcción.

El consultante es Presidente del Consejo de Administración de la sociedad y ha venido desarrollando durante los últimos años, de hecho, funciones de dirección en la entidad, junto con un sobrino. El consultante viene percibiendo por este cargo una remuneración de la entidad que supone más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Las remuneraciones que viene percibiendo son retribuciones por ejercer las funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la sociedad.

Cuestión planteada:

Cumplimiento de los requisitos legales previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, a efectos de considerar la exención de las participaciones propiedad del consultante en este impuesto en los siguientes supuestos:

- 1) En la situación actual, en la que tanto el consultante como su sobrino vienen ejerciendo labores efectivas de gerencia.
- 2) En el supuesto de que en el año 2026 el consultante deje de ejercer las labores de dirección, pero continúe ejerciéndolas su sobrino.
- 3) En el supuesto de que en el año 2026 el consultante deje de ejercer las labores de dirección y su sobrino, que ejerce las funciones de dirección, pasase a tener el 5 por ciento de las participaciones.

Contestación:

En relación con las cuestiones planteadas este Centro Directivo informa lo siguiente:

El artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, (BOE de 7 de junio), en adelante LIP, establece la exención de las participaciones en los términos siguientes:

“Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos de este impuesto:

(...)

Ocho.

Síguenos en...

Uno. (...)

Dos. 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".

En primer lugar, cabe aclarar que en la respuesta a la consulta vinculante V0102-25, 05 de febrero de 2025, a la que se hace referencia en el escrito de consulta, este Centro Directivo analizó la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en la entidad de las que era titular la –entonces–

Síguenos en...

consultante, esto es, la hermana del ahora consultante. Sin embargo, en el presente caso, la cuestión planteada se refiere a la posibilidad de aplicar la exención en el Impuesto sobre Patrimonio por las participaciones en la entidad de las que es titular el consultante. Por lo tanto, se debe analizar si el consultante tiene derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre las participaciones de las que es titular.

De acuerdo con el precepto transcrito para que el consultante tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre las participaciones de las que es titular se deben cumplir las condiciones previstas en las letras a), b) y c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

En primer lugar, en relación con el requisito previsto en la letra a), el consultante manifiesta que la entidad no tiene por objeto la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, por lo que, en principio, se cumpliría el requisito.

Por otro lado, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, se cumpliría la condición prevista en el apartado b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP de forma individual, ya el consultante tiene el 70 por cien de las participaciones en la entidad y el 100 por cien de forma conjunta con sus tres hermanas.

Finalmente, en relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) referente a las "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", según el escrito de consulta el consultante ejerce en la actualidad estas funciones, junto con su sobrino, percibiendo por ello una retribución que supone más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Por lo tanto, se entendería cumplido este requisito, pudiendo acceder en la actualidad el consultante a la exención de las participaciones de las que es titular en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En el supuesto de que en el año 2026 el consultante deje de ejercer las labores de dirección, pero continúe ejerciéndolas su sobrino –pudiendo ser este último titular de un 5 por ciento de las participaciones–, a este respecto, debe tenerse en cuenta que el precepto de referencia –letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP– distingue dos tipos de participación del sujeto pasivo: la individual del propio sujeto pasivo, que debe alcanzar al menos el 5 por cien, en la que el sujeto pasivo debe realizar el mismo las labores de dirección y la conjunta de dicho sujeto pasivo con lo que se denomina grupo de parentesco, constituido por su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, participación que en este caso debe alcanzar al menos el 20 por cien, sin que sea necesario que la del sujeto pasivo alcance el 5 por cien como en la participación individual.

Pues bien, en este último caso no podría aplicarse el requisito de la participación individual del sujeto pasivo ya que el consultante, aunque posee un 70 por ciento de las acciones de la entidad, no ejercería efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por cien de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Asimismo, tampoco podría aplicarse la participación conjunta, ya que aunque el grupo familiar del consultante alcanzaría esa participación (llegaría al 100 por cien de las acciones) y, de acuerdo con la doctrina de este centro directivo (V2317-17, de 13 de septiembre de 2017; V0036-18, de 11 de enero de 2018; V0094-19, de 15 de enero de 2019) y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 1776/2016, de 14 de julio de 2016 y STS 1198/2016, de 26 de mayo de 2016), no se exige que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de las participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar, su sobrino no formaría parte del grupo de parentesco del consultante, al ser pariente colateral de tercer grado de este. Y ello con independencia de que su sobrino sea titular de participaciones en la entidad.

En consecuencia, en este último supuesto no resulta aplicable lo dispuesto en el párrafo tercero de la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, que determina que, cuando la participación en la entidad es conjunta con alguna de las personas que integran su grupo de parentesco, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deben cumplirse al menos en una de las personas del citado grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención. Por lo tanto, al no cumplir el requisito establecido en la letra c) del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP, el consultante no tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

