

EXENCIÓN EN EL IP DE PARTICIPACIONES DE EMPRESA FAMILIAR

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Recientemente, la Dirección General de Tributos ha publicado una consulta que ha causado cierto revuelo debido a los titulares -algo confusos- aparecidos en prensa. Se trata de la consulta vinculante V2390-23, de 5 de septiembre, de la que se ha dicho que supone un cambio de criterio cuando, en realidad, no lo es.

En dicha consulta, la DGT interpreta los requisitos que deben concurrir para que las participaciones de empresas familiares queden exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio y la forma de hacerlo.

Simplificando los hechos, se parte de un supuesto en el que la consultante es titular de forma individual del 11,50 por ciento de las acciones de una sociedad anónima y su cónyuge del 3,5 por ciento, siendo este último quien ejerce funciones de dirección percibiendo por ello una remuneración que supone más del 50% de la suma de sus rendimientos empresariales y profesionales y del trabajo personal del ejercicio. 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 motocicletas.

Para aplicar la exención, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio exige el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- 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.
- 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.



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.

Pues bien, en cuanto a la interpretación de los dos últimos requisitos la DGT aclara que hay dos formas distintas de cumplirlos:

- i) Atendiendo a la participación individual del sujeto pasivo, en cuyo caso se debe detentar al menos un porcentaje de participación del 5 por ciento en el capital social.
- ii) Atendiendo a la participación conjunta del sujeto pasivo con el grupo de parentesco, en cuyo caso la participación debe alcanzar al menos el 20 por ciento en el capital social, sin que sea necesario que la del sujeto pasivo alcance el 5 por ciento como en la participación individual.

Lo que la DGT hace en esta consulta es interpretar cómo deben conjugarse ambos requisitos -el de participación y el del ejercicio de funciones de dirección- y nada se añade o modifica a lo dicho hasta el momento. De este modo, si estamos en el primero de los casos -participación individual del 5 por ciento-, el ejercicio de funciones de dirección y la percepción por ello de la retribución debe concurrir en el propio sujeto pasivo que ostenta dicha participación y, si estamos en el segundo supuesto -participación conjunta del 20 por ciento con el grupo de parentesco- es suficiente con que dicho requisito concorra en cualquiera de las personas del grupo para que todos ellos puedan beneficiarse de la exención.

Lo que ocurre en este caso es que los requisitos no concurren en ninguna de las dos modalidades expuestas. Es decir, la consultante tiene una participación del 11,5 por ciento en el capital social (superior al 5%) pero no ejerce funciones de dirección retribuidas, ya que estas recaen en su cónyuge, que tiene una participación del 3,5%. Por tanto, atendiendo a la participación individual, en ninguno de los dos sujetos la participación podría quedar exenta. Por otro lado, en este caso no podría aplicarse el requisito de la participación conjunta, porque no alcanza el 20 por ciento, pues es solo del 15 por ciento (11,5 por ciento de la consultante más 3,5 por ciento de su cónyuge). En consecuencia, no resulta aplicable lo dispuesto en la norma que permite que cuando la participación es conjunta con alguna de las personas que integran el grupo de parentesco, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse al menos en una de las personas del citado grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención, precisamente porque no resulta aplicable el requisito de la participación conjunta, sino el de la participación individual del sujeto pasivo.

Por lo anterior, en el caso planteado en la consulta, no se cumplen los requisitos establecidos en la norma para que las participaciones sociales queden exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Ahora bien, lo anterior en ningún modo supone un cambio de criterio de la DGT a la hora de interpretar el cumplimiento de dichos requisitos y, concretamente, el consistente en el ejercicio de funciones directivas percibiendo por ello una retribución en los casos en los que se atiende al grupo de parentesco. A este respecto, constituye doctrina consolidada del Centro Directivo - véase 1898-23, de 29 de junio- que, cuando existe un grupo de parentesco con participación del, al menos, el 20 por ciento, el requisito se entenderá cumplido en la medida en que al menos uno de sus miembros ejerce funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una retribución que representa más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Este requisito se cumplirá, según la DGT, incluso en los casos en los que el sujeto que ejerza las funciones de dirección no sea titular de las participaciones.