



SUCESIÓN EMPRESARIAL (II)

TRANSMISIÓN “MORTIS CAUSA” DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES



Beatriz Borrajo,
Socia de Kreston Iberaudit

Ya hemos abordado en publicaciones anteriores el controvertido tema relativo a los requisitos que han de cumplirse en la transmisión “mortis causa” de participaciones sociales para que gocen de reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Indicábamos que este Impuesto establece una reducción del 95% del valor de las participaciones sociales en las transmisiones “mortis causa” siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos que afectan a la entidad, al causante y al sucesor. La finalidad de estas reducciones es intentar facilitar la continuidad de las empresas familiares.

Vimos en su día los requisitos que ha de cumplir la entidad cuyas participaciones se transmiten y toca abordar ahora los requisitos que han de darse en el causante.

“ **La finalidad de estas reducciones es intentar facilitar la continuidad de las empresas familiares** ”

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece para la transmisión “mortis causa” la reducción del 95% del valor de las participaciones en entidades a las que le sea de aplicación la exención dispuesta en el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Este precepto regula, entre otras cuestiones, los requisitos que han de concurrir en el causante, estos son:

- porcentaje mínimo de participación en la sociedad.
- ejercicio de funciones de dirección remuneradas.

Nos centraremos en la normativa estatal sin hacer referencia a las particularidades que en cada Comunidad Autónoma puedan existir al respecto.

Requisito 1º. Porcentaje de participación en la entidad:

El causante ha de tener una participación de al menos el 5%, computado de forma individual o del 20% computado 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.





Se muestra a continuación un cuadro de parentesco en el que figuran los familiares por consanguinidad y afinidad que forman el grupo familiar a estos efectos:



Es conveniente tener en cuenta a la hora de calcular el porcentaje de participación que si nos encontramos con participaciones de naturaleza ganancial, el cómputo de la participación del causante debe hacerse de la mitad de la participación ganancial ya sea de forma individual o con su grupo familiar. Las participaciones de carácter ganancial son aquellas que figuran en el libro registro de socios a nombre de un solo cónyuge pero la titularidad pertenece a la sociedad de gananciales.

“ Es necesario que el causante tenga una participación mínima en la entidad ”

Otra cuestión a tener en cuenta es que no se computan las participaciones que se poseen de forma indirecta, la titularidad ha de ser directa.

Por lo tanto, es necesario que el causante tenga una participación mínima en la entidad, ya sea de forma individual (5%) o de forma conjunta con su grupo familiar (20%). Si su participación es inferior, el heredero no tendrá derecho a la reducción.

Requisito 2º. Ejercicio de funciones de dirección remuneradas.

La norma establece que el causante ha de ejercer 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 del grupo familiar, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de las mismas 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.

Quiere ello decir que, en el cómputo individual de la participación, el ejercicio de las funciones de dirección ha de concurrir en el causante. Y si el cómputo se realiza conjuntamente con el grupo familiar, este requisito ha de concurrir en el causante o en cualquiera de los componentes del grupo.

Cabe indicar que hasta hace bien poco se precisaba que concurrieran los requisitos de parentesco indicados y, además, que todos los miembros del grupo familiar tuviesen una participación en la entidad, no formando parte del mismo si no ostentaban ninguna participación.



Afortunadamente este criterio ha sido modificado por el Tribunal Supremo en sus sentencias de fechas 12 de mayo y 14 de julio de 2016. *El Tribunal Supremo considera que para gozar de la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar no es necesario que el sujeto pasivo (heredero) que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, deba, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa. Afirma que en ningún lugar se exige que el sucesor, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria.*

Para el cálculo del 50% del total de rendimientos han de excluirse los rendimientos de las actividades empresariales y las que provengan de otras sociedades, que gocen de la exención en el Impuesto sobre Patrimonio. Es decir, que si una persona es titular de participaciones en varias entidades que cumplan los requisitos para la exención, el cálculo del porcentaje habrá de hacerse sin incluir los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades, esto es, de forma separada en cada una de ellas.

“ No es necesario que las funciones directivas sean desempeñadas por los miembros del órgano de administración

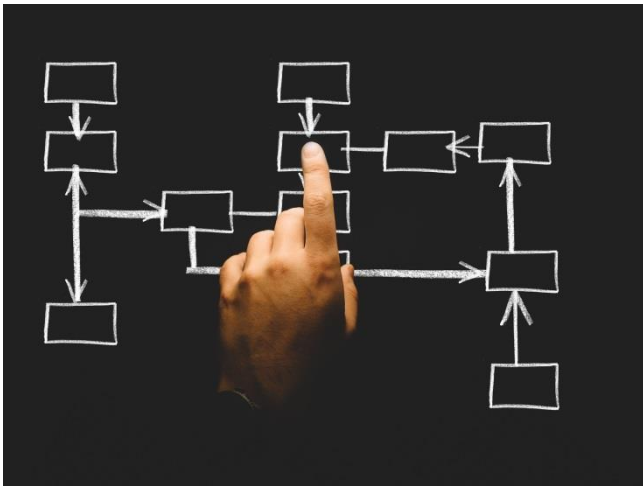
No es necesario que las funciones directivas sean desempeñadas por los miembros del órgano de administración sino que pueden ser desempeñadas por el personal de alta dirección de la entidad, siempre y cuando perciba remuneraciones por ello que superen el porcentaje indicado y forme parte del grupo familiar.

El requisito de que la remuneración percibida sea por el ejercicio de funciones de dirección puede adquirir una extraordinaria complejidad si tenemos en cuenta la rigidez de los órganos de gestión a la hora de apreciar la existencia de nexo causal entre la remuneración y el ejercicio de funciones de dirección. Un ejemplo de esta rigidez es que la Administración suele exigir que figure en los estatutos la retribución del cargo de administrador. Afortunadamente existe Jurisprudencia que establece lo contrario. Algunos Tribunales ya lo venían reconociendo, como el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en su sentencia de fecha 15 de mayo de 2013 y lo ha venido a confirmar nuestro Tribunal Supremo en la sentencia de fecha 18 de enero de 2016. El Alto Tribunal *declara que lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización, siendo, por tanto, irrelevante la denominación del cargo y el vínculo existente con la sociedad y sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevén la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad, si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad.*

El Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de actividades empresariales y profesional y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones del Impuesto sobre Patrimonio (aplicable en el caso de transmisión de participaciones mortis causa) establece: *“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”.*



Como se puede observar este precepto se está refiriendo a *“una efectiva intervención en las decisiones de la empresa”*, es decir, no es suficiente con el nombramiento sino que la gerencia ha de desempeñarse de forma efectiva. Esto se puede acreditar con el correspondiente contrato o nombramiento en el que figuren las funciones a desempeñar y su remuneración. En su defecto, habrá que recurrir a otros medios de prueba que acrediten el ejercicio de tales funciones, con el consiguiente riesgo de la valoración que de ellos haga la Administración.



Se indican a continuación algunas sugerencias que facilitarán al contribuyente demostrar el efectivo ejercicio de las funciones de dirección:

- Si el cargo de administrador es retribuido debería de figurar así recogido en los estatutos sociales.
 - Que en el apartado correspondiente de la memoria de las cuentas anuales se indique que las remuneraciones percibidas lo son por el ejercicio de funciones de dirección y gestión de la empresa.
 - Que la certificación del acta de las cuentas anuales muestre el importe percibido por el administrador o personal de alta dirección y la previsión para el siguiente ejercicio.
 - La categoría que figure en las nóminas de la persona que ejerce las funciones de dirección ha de ser acorde con tales funciones (por ejemplo gerente, director, etc.).
- Nuestra recomendación es tener bien acreditado el nombramiento, la remuneración y el ejercicio efectivo de tales funciones para evitar peregrinajes ante los Tribunales siempre largos, inciertos y costosos.
- Poseer un contrato entre la persona que ejerce las funciones de dirección y la sociedad, en el que figure expresamente que se realizan labores de gerencia, dirección y gestión de la empresa.