

# La exención de la empresa familiar: porcentaje mínimo de participación conjunta del 20% y la realización de funciones de dirección

La exención de la empresa familiar prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, no procederá cuando un miembro del grupo de parentesco realiza funciones de dirección de la entidad sin ser partícipe y la participación conjunta del grupo familiar no supera el 20% -participación que podría ostentar íntegramente uno solo de sus miembros-.

**DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO**

*Of counsel.* Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

**PILAR ÁLVAREZ BARBEITO**

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

## 1. Criterio de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V2390-23, de 5 de septiembre, analiza la posibilidad de aplicar la exención prevista para la tenencia de participaciones sociales en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en un supuesto en el que la consultante posee individualmente el 11,50 por ciento de las acciones de una entidad operativa, mientras que su cónyuge cuenta con el 3,5 por ciento de las mismas. Además, éste último sujeto tiene la condición

de director del departamento comercial de la entidad -cargo inicialmente desempeñado “de facto” y solo recogido expresamente en su contrato de forma expresa a partir del 1 de junio de 2023. Desde esta última fecha y hasta el 31 de diciembre de 2023 recibirá por ello una remuneración que supondrá más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del ejercicio 2023.

En ese contexto, el centro directivo dirime si se cumplen los requisitos legales exigidos para

que proceda la exención de las participaciones en el impuesto sobre el patrimonio.

Estos son:

- a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en los términos concretados en tal precepto.

Se entiende cumplida dicha condición en el supuesto analizado, toda vez que la entidad tiene como actividad principal el comercio al por mayor de motocicletas.

- 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.

En este caso la Dirección General insiste en recordar que este requisito diferencia dos tipos de participación del sujeto pasivo: la individual del propio sujeto pasivo, que debe alcanzar al menos el 5 por ciento; y la conjunta de dicho sujeto pasivo con su grupo de parentesco, participación que en este caso debe alcanzar al menos el 20 por ciento, sin que sea necesario en este caso que la participación individual de los miembros del grupo alcance el referido 5 por ciento.

Pues bien, teniendo en cuenta que la consultante es titular del 11,5 por ciento de las acciones de la entidad, su participación individual supera el citado 5 por ciento, cumpliéndose el mencionado requisito, aunque no en términos de participación conjunta, ya que las participaciones de ambos cónyuges no alcanzan

el 20 por ciento previsto en el precepto a esos efectos.

- 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. Tales funciones de dirección y la remuneración de las mismas, en el caso de la citada participación conjunta, deben cumplirse al menos en una de las personas que formen parte del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención -artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, letra c), párrafo tercero-.

Respecto a este requisito aplicado al caso analizado, el centro directivo recuerda que es el cónyuge de la consultante quien ejerce las funciones directivas mediante el cargo de director del departamento comercial, percibiendo por ello una retribución.

Pues bien, teniendo en cuenta que en este caso no podrían aplicarse las reglas de la participación conjunta -porque la participación del grupo familiar no alcanza el 20 por ciento-, la Dirección General considera que la consultante no podrá aplicar la exención, pues quien ejerce las funciones directivas es su cónyuge -no siendo aplicable aquí lo dispuesto en el citado párrafo tercero de la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991-.

Concluye así que no se cumpliría el requisito relativo al ejercicio de funciones directivas, ya que “el sujeto pasivo, en este caso la consultante, no ejerce efec-

tivamente 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, sin que sea relevante que dicho requisito lo cumpla su cónyuge, ya que no se dan los requisitos para la aplicación de la exención por participación conjunta del grupo de parentesco, al no alcanzar dicho grupo el 20 por ciento de participación conjunta en la entidad”.

## 2. Consideraciones finales

Consideramos muy relevante apuntar que, lejos de lo que pudiera pensarse, la consulta objeto de este comentario no ha supuesto un cambio de criterio de la Dirección General de Tributos respecto del tema analizado, tratándose únicamente de una matización del mismo a la vista de un supuesto concreto y diferente de los analizados en consultas previas.

Tal y como se desprende de consultas anteriores, el centro directivo viene aceptando sin lugar a dudas que las funciones directivas pueda ejercerlas un miembro del grupo familiar diferente a los partícipes, siempre que éstos reúnan una participación superior al 20%, concurriendo así la condición para que pueda hablarse de “participación conjunta”. Esto se acepta incluso

en supuestos en los que un único integrante del grupo familiar reúne tal participación superior al 20%, como sucede en los casos de entidades unipersonales. Así se desprende, por ejemplo, de la reciente consulta vinculante V1898-23, de 29 de junio<sup>1</sup> y de otras anteriores, como la V0968-20 o V3111-21<sup>2</sup>.

Sin embargo, en la consulta objeto de este comentario las circunstancias analizadas son diferentes, pues se dan las condiciones para entender que existe una participación individual en uno de los partícipes, pero no se cumple el requisito de participación conjunta, ya que no se alcanza el 20% de participación en ningún caso. Por tanto, falta el presupuesto que permitiría aplicar el párrafo tercero de la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley

19/1991 y aceptar, así, que un miembro del grupo familiar no partícipe pudiese ser quien ejerza las funciones de dirección.

De ese modo, lo que ha hecho la Dirección General de Tributos es aclarar que cuando únicamente se reúna

el porcentaje que determina la participación individual en un miembro del grupo, siendo ésta insuficiente -sola o con el porcentaje que puedan tener otros miembros del grupo familiar-, para alcanzar la condición de “participación conjunta” -20%-, no podrá aplicarse la exención si las labores de dirección las desempeña un tercero diferente del partícipe individual.

**La DGT no modifica su criterio, matizándolo únicamente cuando el porcentaje de participación conjunta no supera el 20%**

<sup>1</sup> Puede consultarse su análisis en este [enlace](#).

<sup>2</sup> Criterio que, por ejemplo, también ha confirmado el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, en su Resolución de 16 de junio de 2023 (R.G. 08/01727/2021)

En definitiva, en los supuestos en los que el porcentaje de participación del grupo familiar supere el 20% -que podría ostentar uno solo de sus miembros-, podrá aplicarse la exención fiscal cuando otro miembro no partícipe del grupo realice las funciones de dirección y siempre que concurren el resto de requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley

del Impuesto sobre el Patrimonio. Por el contrario, cuando dicho porcentaje no se alcance en el grupo, pudiendo apreciarse únicamente una participación individual superior al 5% en alguno de sus miembros, sólo éste podrá desempeñar la labores directivas si quiere aplicar la exención.

---

*Advertencia legal:* El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web [www.ga-p.com](http://www.ga-p.com), o diríjase al siguiente e-mail de contacto: [info@ga-p.com](mailto:info@ga-p.com).