

Reestructuración de empresas familiares: funciones directivas ejercidas por un miembro del grupo de parentesco tanto en la empresa familiar como en el nuevo *holding* al que traspasa sus participaciones

La Dirección General de Tributos analiza la aplicación de las ventajas fiscales previstas para la empresa familiar, con especial atención en el requisito relativo al ejercicio de las funciones directivas y en la retribución percibida por ellas.

EDUARDO MARTÍNEZ-MATOSAS RUIZ DE ALDA

Socio del Área de 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

La Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V2752-23, de 10 de octubre, analiza la incidencia que las operaciones de reestructuración de empresas familiares pueden tener a efectos del impuesto sobre sociedades, del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre el patrimonio, incidiendo sus conclusiones también en el impuesto a las grandes fortunas.

En concreto, la operación analizada en este caso parte de la existencia de una empresa matriz, titularidad de un grupo familiar, cuya principal

actividad es dirigir y gestionar su participación en una filial también íntegramente participada por la familia, disponiendo para ello de medios personales y materiales. Actualmente, tras una donación parcial de los padres a sus hijos en el 2019 —donaciones que se acogieron a la reducción del 95 % de la base regulada en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones—, dos de los hijos, el consultante y su hermano, son titulares respectivamente de un 32 % de la entidad matriz, pretendiendo ahora aportar dichas participaciones a dos sociedades *holding* de nueva creación que estarían íntegramente participadas por cada uno

de ellos. Tales entidades se dedicarían a la gestión y dirección de las referidas participaciones, contando a esos efectos con los oportunos medios materiales y personales.

Pues bien, el centro directivo analiza las consecuencias fiscales de la operación —que se justifica sobre la base de varios motivos económicos centrados en una gestión más eficaz de las respectivas participaciones— desde la perspectiva de los referidos impuestos:

1) *Impuesto sobre sociedades*

En relación con el impuesto sobre sociedades y ante la consulta sobre la posibilidad de que la reestructuración referida se acoja al régimen fiscal de neutralidad fiscal previsto en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la Dirección General invoca los requisitos que a esos efectos se establecen en el artículo 87.1 de dicho texto legal.

En ese sentido, teniendo en cuenta fundamentalmente que el consultante —al igual que su hermano— aportará a una entidad de nueva creación, sociedad residente en España, una participación superior o igual al 5 % del capital de la entidad matriz —en concreto, el 32 %—, cumpliéndose el resto de los requisitos exigidos en dicho precepto, a la operación de aportación no dineraria planteada le sería aplicable el referido régimen fiscal y, por tanto, lo dispuesto en los artículos 78, 79 y 84 de la Ley 27/2014. De ese modo, los valores recibidos por la persona física consultante de la entidad de nueva creación se valorarán, a efectos fiscales, por los valores fiscales que tenían las participaciones de la entidad matriz en la persona física aportante, manteniendo igualmente su fecha de adquisición. En cuanto a las participaciones en la entidad matriz, adquiridas por la entidad de nueva creación,

éstas conservarán el valor fiscal y la antigüedad que tenían en la persona física aportante. En consecuencia, el consultante, persona física, no integrará renta alguna en su imposición personal por aplicación de lo dispuesto en el artículo 37.3 de la Ley 35/2006.

Recuerda además el centro directivo que la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de forma que, cuando el objetivo de la operación de reestructuración sea lograr una ventaja fiscal, no será aplicable dicho régimen de neutralidad, debiendo eliminarse la ventaja fiscal perseguida. A esos efectos, y sin entrar a evaluar los motivos económicos planteados por el consultante, la Dirección General únicamente señala al respecto que su apreciación es una cuestión de hecho que deben valorar los órganos competentes a la vista de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto.

2) *Impuesto sobre sucesiones y donaciones*

En segundo lugar, el consultante se plantea la posibilidad de que, con las citadas aportaciones de participaciones realizadas en el marco de la aludida operación de reestructuración empresarial, pudiera haberse provocado el incumplimiento del requisito de mantenimiento de aquéllas durante «los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación», condición exigida para la aplicación del beneficio fiscal regulado en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A este respecto, e invocando su doctrina anterior, el centro directivo niega que se haya producido tal incumplimiento, advirtiendo, sin embargo, de la importancia de cumplir el resto de los requisitos establecidos a esos efectos en el apartado c del aludido artículo 20.6. Éstos

son la no realización de «actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición» y la condición de «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».

3) *Impuesto sobre el patrimonio*

Precisamente a los efectos de comprobar si se da ese último requisito, la Dirección General analiza si las participaciones que poseerán los hermanos aportantes en sus respectivas sociedades *holding* estarán o no exentas del impuesto sobre el patrimonio, extremo que incidirá también en el impuesto sobre las grandes fortunas.

En relación con esta cuestión el centro directivo analiza los requisitos de acceso a la exención establecidos en las letras a, b y c del artículo 4.ocho.dos de la Ley 19/1991.

Especial relevancia presenta en ese sentido el análisis de la última de las condiciones de acceso a la exención, esto es, la referida a las «funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal».

En ese sentido, el centro directivo recuerda que en este caso el consultante va a ejercer estas funciones de dirección tanto en la nueva entidad *holding* como en la entidad participada, percibiendo una retribución de cada una de las entidades.

En ese contexto, apunta la Dirección General que el consultante «*al dejar de ser titular de*

una participación directa en la entidad A (entidad participada), conforme al artículo 5.2 del RIP, los rendimientos que perciba de esta entidad deberán tenerse en cuenta como parte de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas para conocer si los rendimientos percibidos por la nueva sociedad *holding* representan más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas».

Recordemos, a esos efectos, que el citado artículo 5.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Patrimonio (RIP) establece que «cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades» y en ellas concurren las restantes condiciones para aplicar la exención, «el cómputo del porcentaje [...] se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades». A tal efecto, aclara, «para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades».

Este criterio, por tanto, resulta relevante no sólo a efectos del cálculo del 50 % de las rentas, sino que sobre todo deberá tenerse en cuenta al realizar operaciones de reestructuración con las que, por incumplimiento de tal requisito, pudieran perderse los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar en el impuesto sobre el patrimonio y, por extensión, las ventajas establecidas a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Cabe recordar que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 18 de junio del 2020 (rec. núm. 5159/2017), analizó también este precepto

reglamentario a la luz del impuesto sobre sucesiones y donaciones, teniendo en cuenta la conexión que existe entre ese tributo y el impuesto sobre el patrimonio en lo relativo a las ventajas fiscales de la empresa familiar. Examinaba en ese caso, en concreto, si del cómputo de la totalidad de los ingresos de la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones directivas deben excluirse las retribuciones que perciba de sociedades en las que participe indi-

rectamente a través de sociedades familiares exentas.

Pues bien, en la línea en que ahora se ha manifestado la Dirección General, el alto tribunal entendió que sólo la participación directa en el capital de las sociedades exentas, y no la indirecta a través de personas interpuestas, permite excluir las remuneraciones percibidas de aquéllas a efectos del cómputo del 50 % de las remuneraciones.

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, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.