Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 65 (28/09/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 48 y 55 Ley 22/2009 Art. 22 bis Texto Refundido

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante ha heredado, junto con su madre y tres hermanos, las participaciones que su padre fallecido tenía en la sociedad familiar (que no gestiona un patrimonio inmobiliario); la familia es accionista al 100%, de las participaciones en la sociedad -ostentando el padre el 35,16%-, y todos los accionistas son administradores, destacando que las labores de Administración se llevaban a cabo de la siguiente manera: la madre, que tiene el 35,16% de las participaciones sociales, y uno de sus hijos, que tiene el 7,42%, ambos de forma mancomunada entre sí; o también de forma conjunta o mancomunada, uno de los cuatro hijos del fallecido, con cualquiera de los restantes consejeros delegados (cualquiera de los hijos).

Teniendo en cuenta, por un lado, que la sociedad es accionista en otras tres empresas, en un 18,34%, en un 45% y en un 16,40%, y, por otro lado, que esta hija consultante es accionista y administradora de la sociedad, y que percibe un sueldo como administrativa, siendo la única trabajadora remunerada de la empresa al 100%, y que ningún otro administrador cobra nada por las labores de administración, aunque sí dividendos de las empresas participadas, se consulta si es de aplicación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la reducción del 99% por empresa familiar o participaciones de sociedades, o bien el 95% de la reducción estatal, y si de las cantidades del valor teórico se descontaría el valor de las participaciones en otras sociedades.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

-No es de aplicación la reducción autonómica por adquisición de participaciones en entidades, porque, aunque se pudiera probar que la hija que trabaja en la entidad como administrativa realiza funciones de dirección como miembro del Consejo de Administración, la retribución que percibe, y que representa más del 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, no es por el ejercicio de estas funciones porque, según señala la consultante, los cargos de los administradores no son retribuidos.

-En el caso de que se cumplieran todos los requisitos exigidos para el disfrute de esta reducción, que como hemos dicho, se incumple uno de ellos, la base sobre la que se aplicaría el porcentaje de reducción del 99%, se obtendría multiplicando el valor total de las participaciones de la entidad por el resultado de minorar el valor de los activos necesarios para el desarrollo de la actividad de la entidad en las deudas derivadas de dicha actividad -

teniendo en cuenta que no se consideran elementos afectos las participaciones en las otras tres entidades, y por tanto, su importe no puede ser incluido en el valor de los activos necesarios de la entidad-, y dividiendo este resultado entre el valor del patrimonio neto de la entidad, y seguidamente multiplicar la cantidad resultante por el 35,16% que es el porcentaje de participación del causante.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante ha heredado, junto con su madre y tres hermanos, las participaciones que su padre fallecido tenía en la sociedad familiar (que no gestiona un patrimonio inmobiliario); la familia es accionista al 100%, de las participaciones en la sociedad, ostentando el padre el 35,16%, y todos los accionistas son administradores, destacando que las labores de Administración se llevaban a cabo de la siguiente manera: la madre, que tiene el 35,16% de las participaciones sociales, y uno de sus hijos, que tiene el 7,42%, ambos de forma mancomunada entre sí; o también de forma conjunta o mancomunada, uno de los cuatro hijos del fallecido, con cualquiera de los restantes consejeros delegados (cualquiera de los hijos).

Teniendo en cuenta, por un lado, que la sociedad es accionista en otras tres empresas, en un 18,34%, en un 45% y en un 16,40%, y, por otro lado, que esta hija consultante es accionista y administradora de la sociedad, y que percibe un sueldo como administrativa, siendo la única trabajadora remunerada de la empresa al 100%, y que ningún otro administrador cobra nada por las labores de administración, aunque sí dividendos de las empresas participadas, se consulta si es de aplicación la reducción del 99% por empresa familiar o participaciones de sociedades, o bien el 95% de la reducción estatal, y si de las cantidades del valor teórico se descontaría el valor de las participaciones en otras sociedades.

SEGUNDO.- El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987) dispone en la letra a) de su apartado 1 que constituye hecho imponible de este impuesto, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, de conformidad con el artículo 25 de la Ley 22/2009, y si bien se delegan la mayoría de las competencias relativas a su gestión, la titularidad de las competencias normativas es del Estado permitiendo la participación de las Comunidades en la regulación de ciertas materias, en base al principio de corresponsabilidad fiscal y cuyo alcance se delimita en el artículo 48 de la citada Ley.

En el ejercicio de esta competencia normativa, la Comunidad Autónoma de Canarias ha regulado, tanto reducciones en la base imponible, como bonificaciones de la cuota; debiendo tener en cuenta que la aplicación de esta normativa procede cuando, por un lado, el rendimiento del impuesto se entienda producido en dicho territorio según lo recogido en el artículo 32 de la Ley 22/2009, y, por otro lado, cuando no cumpliéndose lo anterior, se aplique lo dispuesto en la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 y la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En lo que a las reducciones respecta, y dentro del alcance normativo, la Comunidad Autónoma de Canarias, ha creado reducciones propias y ha mejorado las reducciones estatales, cuya "convivencia" con las reducciones estatales viene establecida en el propio artículo 48 de la Ley 22/2009, en el párrafo 3º de la letra a) de su apartado 1:

"Artículo 48. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones ``ínter vivos´´, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado".

Hemos de matizar que en el caso de que una reducción autonómica mejore una estatal, no se produce una sustitución automática si su aplicación está sometida a unos requisitos objetivos y temporales –previos o simultáneos, y posteriores-, y no meramente subjetivos, sino que tendrá que elegir el sujeto pasivo, cuál de estas reducciones aplica, la estatal o la autonómica. Este es el caso de la reducción planteada en la presente consulta, la reducción por adquisición "mortis causa" de participaciones en entidades, calificada expresamente como reducción que mejora la análoga estatal en el 5º guión del apartado 2 del artículo 19 del Texto Refundido:

"Artículo 19. Base liquidable.

1. En los términos previstos en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en las adquisiciones mortis causa sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuyo rendimiento se entienda producido en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, la base liquidable del Impuesto estará constituida por el resultado de aplicar en la base imponible las reducciones que se establecen en la presente sección, que sustituyen a las reducciones análogas aprobadas por la normativa estatal, así como las que tienen carácter de propias de la Comunidad Autónoma de Canarias.

2. Las reducciones establecidas en los artículos citados a continuación mejoran las reducciones análogas del Estado:

(...)

- Artículo 22 bis: Reducción por la adquisición de participaciones en entidades (sustituye a la establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)".

TERCERO.- Teniendo claro lo expuesto anteriormente, advertimos que no podemos dar una respuesta vinculante, respecto de la reducción de carácter estatal, en los términos recogidos en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dado que, al ser un tributo cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas, no ha sido objeto de cesión la competencia relativa a la emisión de consultas vinculantes, tal y como expresamente señala el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, salvo que se trate de materias reguladas por cada Comunidad en el ejercicio de las competencias normativas reconocidas en el artículo 48 de la citada Ley, como es el caso de la reducción autonómica, sobre la que también se hace la consulta:

"*Artículo 55. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria.*

1. En la gestión tributaria de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos corresponderá a las Comunidades Autónomas: (...)

2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas".

Sin embargo, en cumplimiento del deber general de informar a los contribuyentes, recogido en el artículo 87 de la citada Ley General Tributaria, y dada la gran similitud entre la reducción estatal y la reducción autonómica -sobre la que sí tenemos competencia para emitir consulta vinculante-, consideramos oportuno reproducir el contenido de la reducción estatal establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, para facilitar a la persona física consultante, su comprensión a la vista de la interpretación de nuestra reducción.

"Artículo 20. Base liquidable.

1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

2. En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

a) (...)

b) (...)

c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

(...)".

CUARTO.- Es el momento de entrar en el análisis de la reducción autonómica, para poder determinar si el supuesto planteado en la consulta cumple los requisitos que permiten su disfrute, comenzando por conocer el contenido del artículo 22-bis del Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido):

"Artículo 22 bis. Reducción por la adquisición de participaciones en entidades.

1. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido participaciones en entidades sin cotización en mercados organizados, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 99 por ciento del valor de las participaciones, por la parte que corresponda en razón de 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 cada entidad. Estas mismas reglas se aplicarán para valorar las participaciones de entidades participadas a fin de determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

Cuando no existan descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado, podrán aplicar una reducción por un importe del 95 por ciento. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 99 por ciento.

La presente reducción no se aplica en ningún caso a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

2. Para la aplicación de la reducción establecida por el presente artículo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el apartado 3 del presente artículo, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

b) Que la participación del causante en el capital de la entidad constituya al menos el 5 por ciento del mismo, computado individualmente, o el 20 por ciento, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

c) Que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. A estos efectos, no deben computarse entre los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal los rendimientos de la actividad empresarial o profesional. Si el causante era titular de participaciones en varias entidades y desarrollaba en las mismas tareas directivas retribuidas, y siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en las letras a) y b) del presente apartado, en el cálculo del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto a la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas no deben computarse los rendimientos derivados del ejercicio de las funciones de dirección en las demás entidades. Si la participación en la entidad era conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra b) anterior, al menos una de las personas de este grupo de parentesco debe cumplir los requisitos relativos a las funciones de dirección y a las remuneraciones derivadas de las mismas.

3. A los efectos de la presente reducción, se considera que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario cuando, durante más de noventa días del año natural inmediatamente anterior a la fecha del fallecimiento, más de la mitad del activo estuviera constituido por valores o más de la mitad del activo no estuviera afecto a actividades económicas.

Únicamente a efectos de determinar si se dan los requisitos para considerar que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario, el valor del activo y el valor de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas son los que se deducen de la contabilidad, siempre y cuando esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

Para determinar a estos efectos la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

a´) No se computan los siguientes valores:

– Los valores que se poseen en cumplimiento de obligaciones legales y reglamentarias.

– Los valores que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

– Los valores poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

– Los valores que otorguen al menos el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre y cuando se disponga a tales efectos de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participa-

da no tenga la consideración, de acuerdo con lo dispuesto en el presente apartado, de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

b´) No se computan como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas los valores cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre y cuando provengan de la realización de sus actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto durante el año en curso como durante los diez años anteriores. A tales efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso de la letra a´), si al menos el 90% de los ingresos obtenidos por la entidad participada proceden de la realización de actividades económicas.

4. A los efectos de la presente reducción para determinar si se desarrolla una actividad económica o si ésta tiene elementos patrimoniales afectos, se estará a lo dispuesto en el artículo 22, excepto en relación con los activos a que se refiere el último inciso de la letra c) del apartado 3., los cuales pueden estar afectos a la actividad económica.

5. La efectiva aplicación de la reducción establecida en el presente artículo queda condicionada a que el adquirente mantenga en su patrimonio lo adquirido durante los cinco años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de este plazo.

6. La reducción establecida en el presente artículo es compatible con la que en su caso proceda por razón de parentesco, discapacidad, edad y seguros de vida".

De la lectura del precepto podemos distinguir cuatro requisitos, el subjetivo, el objetivo, el cuantitativo y el temporal:

-El requisito subjetivo, está contemplado en el párrafo 1º y 2º del apartado 1, y hace referencia a los herederos del causante que, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pueden aplicar la reducción, señalando que serán el cónyuge, y los descendientes o adoptados del fallecido, salvo que estos últimos no existan, en cuyo caso, podrán aplicarla los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado.

- El requisito objetivo, está previsto tanto en el párrafo 1º del apartado 1 del artículo 22 bis del Texto Refundido, como en los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, y se conecta, por un lado, con el tipo de participaciones, por otro lado, con el tipo de entidad de la que proceden las participaciones, y, por último, con el tipo de vinculación que tiene el causante o su grupo familiar con la entidad. Veamos cada uno por separado:

1.- La reducción sólo está prevista para participaciones en entidades sin cotización en mercados organizados.

2.- Estas entidades no pueden tener como actividad principal, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, considerándose que se da esta gestión cuando durante más de noventa días del natural anterior al fallecimiento del causante, más de la mitad del activo estuviera formado por valores, o más de la mitad del activo no estuviera afecto a actividades económicas. Y, a estos efectos, se detallan cuáles son los valores y los elementos patrimoniales no afectos.

3.- La vinculación del causante con la entidad es doble, no sólo tiene que ser titular de participaciones en un porcentaje, sino que además ha de haber ejercido funciones de dirección. Sin embargo, se permite el cumplimiento de ambos requisitos en determinadas personas de su

grupo familiar (aunque no sean herederos ni, como ha señalado la jurisprudencia, accionistas), y no en el causante, en cuyo caso la reducción beneficiaría a todos los herederos.

En lo que respecta al número de participaciones, es necesario que, o bien que el causante tenga el 5% del capital social individualmente, o bien el 20% con su grupo familiar integrado por él y su cónyuge, descendientes, ascendientes o sus colaterales hasta el tercer grado, ya sean por consanguinidad o adopción, o afinidad.

Y en lo que respecta a las funciones de dirección, es necesario que, o bien el causante las desarrollase y fuera remunerado por ello, al menos en un 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, o bien las ejerciera cualquiera de los familiares señalados en el párrafo anterior, y que su remuneración constituya al menos el 50% del total de los ya citados rendimientos.

- El requisito cuantitativo, está detallado, en el párrafo 1º y 2º del apartado 1 del artículo 22 bis del Texto Refundido, junto al requisito subjetivo, para referirse tanto a la base de la reducción, como al porcentaje de reducción; esta base no coincide con el valor total de las participaciones transmitidas, sino sólo con una parte, la parte proporcional del valor de las participaciones que se corresponda con las activos necesarios para el desarrollo de la actividad. El porcentaje de reducción no es único, varía según el tipo de pariente, para el primer grupo es el 99%, y para los que podríamos llamar "suplentes", el 95%.

- Y por último, el requisito temporal, regulado en el apartado 5 del artículo 22 bis del Texto Refundido, que al contrario del resto de requisitos, no ha de cumplirse con carácter previo o simultáneo al disfrute de la reducción sino posterior, al condicionar su aplicación al mantenimiento de las participaciones en el patrimonio de los herederos, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, con la única salvedad de que fallecieran los adquirentes.

QUINTO.- Una vez conocidos los requisitos que han de concurrir para aplicar la reducción regulada en el artículo 22-bis del Texto Refundido, estamos en disposición de determinar si éstos se cumplen en el supuesto planteado en la consulta, analizando cada uno por separado, y atendiendo a las afirmaciones realizadas por el consultante:

1.-El requisito **subjetivo** se cumple, puesto que los herederos del fallecido son su esposa y sus 4 hijos.

2.-En el requisito **objetivo** hemos de diferenciar las tres exigencias que comprende:

2.1.- Las participaciones no cotizan en un mercado oficial, por lo que se cumple esta exigencia.

2.2.- La entidad no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, según manifiesta la consultante, por lo que también se cumpliría esta exigencia.

2.3.- El causante tenía el 35,16% del total de participaciones sociales y el 100% de forma conjunta con su mujer e hijos, por lo que se cumple la exigencia relativa a la primera parte del requisito sobre la vinculación del causante con la entidad, puesto que tenía más del 5% individualmente, y del 20% en su grupo familiar. La segunda parte, la referida a las

funciones de dirección en la entidad, requiere un estudio más profundo, dada la situación familiar planteada.

Según consta en el escrito de la consulta, todos los accionistas (padres e hijos) son administradores de la sociedad y pertenecen al Consejo de Administración; los administradores no cobran por las labores de administración (sin perjuicio de la percepción anual de dividendos procedente de las empresas participadas); los administradores no trabajan por cuenta ajena en la empresa, salvo una de las hijas que está contratada como administrativa y que percibe por ello el 100% de sus rendimientos. Siendo esto así, lo importante es determinar si la hija que trabaja en la empresa, realiza funciones de dirección en la empresa familiar y por eso se le retribuye.

Nada se dice en el escrito sobre si la hija que percibe estas retribuciones, ejerce o no funciones de dirección en la empresa, por lo que sin perjuicio de que se puede demostrar su ejercicio por cualquier medio de prueba, vamos a responder teniendo en cuenta únicamente los hechos descritos.

La reducción autonómica contempla en este punto, los mismos requisitos que la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio para las participaciones en entidades "familiares", a la que se remite, como requisito previo, la reducción estatal por la adquisición de empresa, negocio profesional o participaciones en entidades del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; nos interesa recordar este aspecto porque, la regulación de dicha exención es desarrollada por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, disponiendo su artículo 5.d) las funciones que se consideran de dirección:

"Artículo 5. Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades.

1. Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

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.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva".

En este sentido, la reducción canaria del Impuesto sobre Sucesiones que estamos analizando, como ya dijimos, constituye una mejora de la reducción estatal, de ahí que coincidan la mayoría de los requisitos exigidos por una y otra; si bien la forma de describirlos es distinta, en la estatal se remite a que exista exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, y en la canaria, relaciona estos mismos requisitos sin dicha remisión. Por esta razón, entendemos aplicable la consideración de funciones de dirección recogida en el Real Decreto 1704/1999 antes citado.

Siendo esto así, y dado que, no se deduce que en la entidad exista un Presidente, Director, Gerente o Administrador, nos fijamos en la referencia a "los miembros del Consejo de Administración". La hija contratada como administrativa, también es miembro del Consejo de Administración, por lo que, podría considerarse que puede ejercer funciones de dirección (aunque sea de forma conjunta con otros administradores), siendo indiferente el tipo de contrato y, como señala el Tribunal Supremo en varias sentencias (de 18 de enero de 2016, 26 de mayo de 2016, y 18 de junio de 2020), *"cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñada por el sujeto en la entidad mercantil"*. Por lo tanto, es necesario que acredite que efectivamente ejerce estas funciones de dirección, como señalamos antes, por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Ahora bien, el ejercicio de funciones de dirección no es suficiente para entender cumplido el requisito de la vinculación con la entidad, puesto que es necesario que por dicho ejercicio se le retribuya, y que esa retribución represente al menos el 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de actividad económica; y es precisamente en este punto en el que no consideramos que se dé cumplimiento a lo exigido en la norma.

Si los cargos de todos los administradores no son retribuidos, la retribución percibida por la hija contratada para realizar tareas de administrativa, no es como administradora, y por tanto, no es por realizar funciones de dirección (suponiendo que se probase su ejercicio), por lo que incumpliría este requisito.

3.- El requisito **cuantitativo** hace referencia al cálculo de la reducción, debiendo tener en cuenta que el porcentaje de reducción, del 99% para este grupo familiar, ha de aplicarse, no al valor real total de las participaciones transmitidas con el fallecimiento, sino a una parte de dicho valor; a la parte correspondiente a los activos necesarios para el desarrollo de la actividad de la entidad y sus deudas.

El cálculo de la parte del valor de las participaciones, a la que se aplicará el porcentaje de reducción, se realiza, según el apartado 1 del artículo 22 bis del Texto Refundido, multiplicando el valor total de las participaciones de la entidad por el resultado de minorar el valor de los activos necesarios para el desarrollo de la actividad de la entidad en las deudas derivadas de dicha actividad, y dividiendo este resultado entre el valor del patrimonio neto de la entidad; la cantidad resultante se multiplica por el 35,16% -porcentaje de participación del causante- y esa es la base con derecho a la reducción autonómica.

A estos efectos, el apartado 4 del artículo 22 bis del Texto Refundido transcrito anteriormente, se remite a su artículo 22 para determinar si la entidad desarrolla una actividad

económica o si tiene elementos patrimoniales afectos; interesándonos ahora estos últimos -dado que el consultante ha señalado que la entidad sí tiene actividad-, hemos de tener en cuenta el apartado 3 del citado artículo 22:

"Artículo 22. Reducción por la adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional.

(...)

3. A los efectos de la presente reducción, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se realiza la actividad.

b) Los bienes destinados a la oferta de servicios económicos y socioculturales para el personal al servicio de la actividad, salvo aquellos bienes destinados al ocio o tiempo libre o, en general, aquellos bienes de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Los demás elementos patrimoniales que sean necesarios para obtener los rendimientos de la actividad; en ningún caso tienen esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni los activos representativos de la cesión de capital a terceros.

Si los elementos patrimoniales a que se refiere el presente apartado sirven tan solo parcialmente al objeto de la actividad económica, se entiende que la afectación se limita a la parte de estos elementos que realmente se utilice en la actividad de que se trate; en ningún caso son susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles".

De su lectura se desprende claramente, que no se consideran elementos afectos las participaciones en las otras tres entidades, y por tanto, su importe no puede ser incluido en el valor de los activos necesarios de la entidad, para realizar el cálculo anterior.

No debiendo olvidar que, tal y como dispone el inciso final del apartado 1 del artículo 22 bis del Texto Refundido, ya reproducido antes, el valor de estas participaciones en otras entidades que tiene la entidad de la que es accionista el causante, debe seguir la misma regla proporcional que hemos expuesto para determinar la base de la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4.- Y por último, tras haber analizado los requisitos subjetivo, objetivo y cuantitativo, sólo nos queda atender al requisito **temporal,** que como requisito posterior, no impide la inicial aplicación de la reducción (como sí ocurre con los anteriores), pero sí condiciona su eficacia al mantenimiento en el patrimonio de los herederos de las participaciones adquiridas, durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que los adquirentes fallecieran antes de ese plazo. Entendemos que la persona consultante es conocedora de esta exigencia y todos los obligados tributarios están dispuestos a cumplirla.

En virtud de todo lo anterior, se incumpliría uno de los elementos del requisito objetivo, y, dado que, han de ser cumplidos todos y cada uno de los requisitos señalados a lo largo de la consulta, no procedería la aplicación de la reducción autonómica del Impuesto sobre Sucesiones por la adquisición de participaciones en entidades.

SEXTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- No es de aplicación la reducción autonómica por adquisición de participaciones en entidades, porque, aunque se pudiera probar que la hija que trabaja en la entidad como administrativa realiza funciones de dirección como miembro del Consejo de Administración, la retribución que percibe, y que representa más del 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, no es por el ejercicio de estas funciones porque, según señala la consultante, los cargos de los administradores no son retribuidos.

- En el caso de que se cumplieran todos los requisitos exigidos para el disfrute de esta reducción, que como hemos dicho, se incumple uno de ellos, la base sobre la que se aplicaría el porcentaje de reducción del 99%, se obtendría multiplicando el valor total de las participaciones de la entidad por el resultado de minorar el valor de los activos necesarios para el desarrollo de la actividad de la entidad en las deudas derivadas de dicha actividad -teniendo en cuenta que no se consideran elementos afectos las participaciones en las otras tres entidades, y por tanto, su importe no puede ser incluido en el valor de los activos necesarios de la entidad-, y dividiendo este resultado entre el valor del patrimonio neto de la entidad, y seguidamente multiplicar la cantidad resultante por el 35,16% que es el porcentaje de participación del causante.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 28 de septiembre de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García