

Incentivos fiscales a la empresa familiar. El requisito de ejercicio remunerado de funciones de dirección

Entre los requisitos para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar, el de ejercicio de funciones de dirección por parte de uno de los miembros del grupo familiar, que perciba por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, suele resultar conflictivo en la práctica. Se analiza a continuación el estado de la cuestión en la doctrina y en la jurisprudencia sobre el cumplimiento de este requisito.

Gloria Marín. Fiscal. Madrid

Los requisitos legalmente establecidos para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar plantean frecuentes dudas interpretativas. En particular, la exigencia de que uno de los miembros del grupo familiar ejerza funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos del trabajo o actividades económicas, ha sido especialmente controvertida. Qué personas del grupo familiar pueden cumplir el requisito, qué período ha de tenerse en cuenta para valorar su cumplimiento, de qué sociedad del grupo puede proceder la remuneración o qué implicaciones tiene el hecho de que la remuneración obtenida pueda no ser conforme con los requisitos mercantiles de la retribución a administradores son, entre

otras, algunas de las cuestiones que nuestros tribunales han tenido que dilucidar cuando han valorado su cumplimiento.

En la jurisprudencia del Tribunal Supremo se toma como punto de partida la finalidad de los incentivos fiscales a la empresa familiar: favorecer la continuidad de la empresa familiar y evitar la disminución de su valor tras la sucesión o donación cuando sigue en funcionamiento. De ahí que las sentencias recaídas sobre el particular atiendan sobre todo al cumplimiento del requisito desde una perspectiva material, sin someterlo a restricciones formales excesivas.

Así, las SSTS de 12 de marzo y 10 de junio de 2009 (rec. cas. núms. 4083/2005 y 3343/2006) negaron que se pudiera rechazar de plano la

aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar por el mero hecho de que la persona que cumplía el requisito percibiera asimismo una pensión de jubilación. Para la STS 18 de enero de 2016 (rec. cas. núm. 2319/2015), el hecho de que la gratuidad estatutaria del cargo de administrador pueda determinar una infracción de los requisitos mercantiles en materia de retribución de los administradores no impide dar por cumplido el requisito a efectos de la exención en el IP cuando este materialmente se cumple. A esta línea interpretativa, en la que la finalidad de la ley lleva a una interpretación no formalista del requisito, puede adscribirse también la sentencia de 18 de julio de 2013 (rec. cas. núm. 114/2009), según la cual, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en una entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se han de incluir los rendimientos derivados de las funciones de dirección en otras entidades exentas. Y también la STS de 26 de mayo de 2016 (rec. cas. núm. 4027/2014), que afirmó que el cumplimiento del requisito puede darse en cualquiera de los miembros del grupo familiar sin que sea necesario que sea socio (en palabras del TS, la interpretación administrativa en sentido contrario “*no se ajusta al espíritu de la norma, pues en ningún momento la ley exige que las funciones directivas deban realizarlas las personas que tengan participaciones, sino las que formen parte del grupo de parentesco*”).

Habrà que ver si esta interpretación finalista y flexible se mantiene también en los recursos de casación admitidos a trámite por el Tribunal Supremo y que afectan a la interpretación del requisito en dos cuestiones muy relevantes en la práctica: la posibilidad de que en un *holding* familiar la remuneración pueda proceder de las filiales en las que se desarrollan funciones de dirección, y no de la sociedad *holding* en la que directamente se participa (rec. cas. núm. 5159/2017 admitido a trámite mediante ATS 2338/2018, de 7 de marzo), y la influencia de las actividades con ciclo productivo largo en el cumplimiento del requisito (rec. cas. núm. 2313/2017 admitido a trámite mediante ATS 9736/2017, de 15 de septiembre).

La cuestión que debe analizarse en el primer recurso de casación pendiente tiene su origen en la exigencia administrativa¹ de que los rendimientos que computen a efectos del requisito sean únicamente los procedentes por el ejercicio de funciones directivas en la sociedad en la que se participa. En este sentido, aunque se ha admitido² que las retribuciones sean satisfechas por otra entidad del grupo si esa posibilidad estuviera “*contenida de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad "holding" titular de las participaciones de aquella*”, esta posibilidad no es fácil de articular en la práctica: plantea dudas sobre el cumplimiento de los principios de

1.- DGT, 0008-99, V0632-03.

2.- DGT, V0158-14, V2025-16, V1345-17.

buen gobierno corporativo que deben regir a la filial (sobre todo en grupos donde existan minoritarios) y dificultades de distinción entre la parte de retribución que remunera la dirección de la *holding* y la que remunera la de sus filiales. Por ello, es muy relevante que el Tribunal Supremo haya admitido a trámite el recurso de casación n.º 5159/2017, en el que se pronunciará si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas. En todo caso, y sobre esta cuestión, no debemos dejar de apuntar que la última doctrina de la DGT también parece vislumbrar una voluntad de flexibilizar el requisito, y así, en su contestación a la consulta n.º V0810-18, admite el cumplimiento cuando el miembro del grupo familiar es el representante persona física de una entidad que actúa como administradora única tanto de la *holding* como del resto de las sociedades de la empresa familiar, siendo esta última entidad la que retribuye a la persona física.

En relación con el segundo de los recursos de casación pendientes, analizará, en el caso de un empresario individual, cómo afecta al cumplimiento del requisito el hecho de que la actividad económica realizada sea de ciclo productivo largo, con beneficio concentrado en el ejercicio que pone fin al ciclo y pérdidas en los restantes. Se ha suscitado en el pasado si las pérdidas o si los ingresos extraordinarios de

una actividad deben tomarse en cuenta a efectos del cómputo, y sobre esta cuestión la doctrina administrativa ha mantenido una posición cambiante: en algunos casos, favorable a la exclusión de las rentas “*cuya producción aleatoria y esporádica*” es ajena a la idea de principal fuente de renta (resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Sevilla, de 27 de noviembre de 2014); en otros, favorable a la inclusión de todos los rendimientos de la actividad empresarial o profesional (resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Granada, de 29 de octubre de 2010).

Al problema que plantean las actividades con ciclo productivo superior al año (p. ej., construcción o agrícolas), se le une uno que es común a todas las empresas: el hecho de que entre los requisitos para la aplicación de los incentivos en el ámbito del ISD se encuentre el de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, teniendo uno y otro impuesto momentos de devengo diferentes. En efecto, para evaluar si en la fecha de adquisición por donación o *mortis causa* se cumple el requisito de ejercicio efectivo de funciones directivas remuneradas con un importe superior al 50 % del total de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, se plantea respecto de qué período hay que hacer ese cómputo. La resolución de la DGT 2/1999 distinguía a estos efectos la adquisición hereditaria en la que es el propio causante quien cumple el requisito de todos los demás supuestos. Para el primer caso, como el período impositivo del IRPF termina en la fecha de fallecimiento del

causante, se entendía que ha de tomarse el período que va desde principio de ejercicio hasta la fecha de devengo del ISD (esto es, hasta la fecha de fallecimiento del causante). En cambio, para los restantes casos —tanto donaciones como adquisiciones *mortis causa* cuando quien cumple el requisito no es el causante—, se consideraba que había que atender al período impositivo del año anterior a aquel en que se produce el devengo. La cuestión, con todo, no es clara, pues en algunos casos de adquisición *mortis causa*, en los que el causante no es quien ejercía funciones de dirección, nuestros tribunales (v. gr., STS de 16 de diciembre de 2013, rec. cas.

núm. 28/2010, y, en el mismo sentido, STSJ de Madrid 193/2014, de 11 de febrero, rec. núm. 1027/2011) han sostenido que hay que atender a las rentas de quien ejerce las funciones hasta el momento de la defunción del causante.

Tras la admisión del recurso de casación, podremos contar en breve con la interpretación del Tribunal Supremo sobre qué elementos materiales, temporales y jurídicos deben tomarse en cuenta para aplicar, en el caso de explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año, la reducción en base imponible establecida en la Ley del ISD.