

Incentivos fiscales a la empresa familiar. ¿Cuándo se debe cobrar la remuneración por las funciones de dirección?

La aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar exige, entre otros requisitos, que un miembro del grupo familiar ejerza funciones directivas por las que perciba una remuneración que suponga más de la mitad del total de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. En una reciente sentencia, el Tribunal Supremo confirma que este requisito debe cumplirse entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento del causante y que deben existir elementos de prueba que acrediten su efectiva percepción.

Javier Arregui. Fiscal. Barcelona

Oriol Oliva. Fiscal. Barcelona

A los efectos de facilitar el tránsito generacional del patrimonio familiar, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”) prevé una reducción del 95 % aplicable a la transmisión de negocios y participaciones en entidades, previo cumplimiento de una serie de requisitos.

Uno de esos requisitos es que el transmitente (o cualquier miembro del grupo de parentesco, cuando la participación conjunta en el capital de la entidad alcanza el 20 %) ejerza funciones de dirección en la sociedad y perciba por ello una retribución que represente más de la mitad del total de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

Una de las cuestiones controvertidas que este requisito ha suscitado tradicionalmente se refiere al periodo en el que debe cumplirse. Es decir, en definitiva, cuándo deben cobrarse dichas remuneraciones. En función de cuál sea la respuesta, el cumplimiento del requisito y, por tanto, la aplicación de la reducción del 95 %, podrían verse comprometidos.

Como señalábamos en la edición de la *Tribuna de la Empresa Familiar* del mes de enero de 2020, la controversia se origina por el hecho de que el ISD es un impuesto instantáneo (el devengo se produce en la fecha de fallecimiento o donación), mientras que el Impuesto sobre el Pa-

trimonio (“IP”) es un impuesto periódico (cuyo devengo se produce el 31 de diciembre de cada año). Por tanto, mientras está claro que en el IP el requisito debe cumplirse en el año natural completo, en el ISD cabrían dos opciones: que su cumplimiento se exija en el año natural anterior o en el periodo transcurrido desde el 1 de enero hasta el momento de la transmisión.

Mientras que en las donaciones no resultaría problemático en la práctica que se impusiese el cumplimiento del requisito en el periodo transcurrido desde el 1 de enero hasta la fecha de la donación (aunque no es este el criterio de la Dirección General de Tributos, sí es el que comparte el TEAC), en caso de adquisición por sucesión *mortis causa* cabría pensar, en cambio, que debiera admitirse su cumplimiento en un periodo de doce meses completos, al ser la muerte un hecho o circunstancia imprevisible en muchas ocasiones. Y ello, con independencia de si quien realizaba las funciones de dirección era el propio causante, en cuyo caso con su fallecimiento finaliza el periodo impositivo a efectos del IRPF -que es el argumento tradicionalmente aducido para concluir que el periodo debe ser el comprendido entre 1 de enero y la fecha de la muerte-, o era un familiar del grupo de parentesco. A ello conduciría una interpretación acorde con la finalidad de este incentivo fiscal, encaminado a no entorpecer la transmisión, desarrollo y crecimiento de las empresas familiares.

En Cataluña, la cuestión está resuelta normativamente en el sentido de que el periodo a considerar en sucesiones *mortis causa* es el año natural completo anterior a la muerte². Sin embargo, la Ley del ISD estatal³ no establece regla alguna, lo que en la práctica ha dado lugar a criterios interpretativos diferentes.

Pues bien, en este contexto, la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 420/2018), confirma que el periodo en el que tienen que haberse percibido las remuneraciones es el transcurrido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento del causante en un caso en el que la persona que ejercía las funciones directivas era un miembro del grupo familiar del fallecido. No es este un criterio nuevo, pues ya se establecía así en alguna sentencia del propio Tribunal Supremo (por todas, STS de 16 de diciembre de 2013, rec. cas. 28/2010), así como en la añeja Resolución 2/1999 de la DGT (cuando quien ejercía las funciones de dirección era el propio causante).

En la práctica, esta interpretación podría conducir a considerar incumplido el requisito, por ejemplo, en caso de que el fallecimiento se produjese el día 2 de enero, salvo que quien ejerciese las funciones de dirección (el propio causante o un miembro de su grupo de parentesco) hubiese cobrado su retribución el día 1 de enero. Consciente de los problemas que puede plantear esta solución, el Tribunal Supremo abre la

2.- Artículo 2.c) del Decreto 414/2011, de 13 de diciembre.

3.- Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

puerta en su sentencia de 5 de abril de 2019, rec. cas. 2313/2017, relativa a la explotación de actividades agrícolas, a que pueda modularse o ponderarse este criterio si las circunstancias son excepcionales y lo justifican (mencionando, a modo de ejemplo, el posible fallecimiento el segundo día del año).

Respecto a la cuestión de la acreditación del hecho, la reciente sentencia del Tribunal Supremo a que hacíamos referencia, de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 420/2018), subraya que debe probarse la efectiva percepción de los rendimientos entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento del causante. En el caso de autos, el recurrente pretendía que se admitiesen como pruebas el modelo 190 (resumen anual de retenciones practicadas por la sociedad), el certificado anual de retenciones expedido por la sociedad y su autoliquidación del IRPF, alegando que debían prorratearse las cantidades anuales percibidas y considerar que en el mes de octubre —cuando tuvo lugar el fallecimiento— se habían percibido diez de las doce mensualidades, por lo que debía entenderse cumplido el requisito.

No obstante, primero el tribunal de instancia (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia de 21 de julio de 2017, rec. 1048/2015) y después el Tribunal Supremo consideran que el recurrente no había aportado ninguna prueba que acreditase suficientemente la percepción

efectiva de dichas retribuciones periódicas que, en la fecha de fallecimiento del causante, hubiesen permitido cumplir el requisito de remuneración. El TSJ señala que la documentación aportada se refiere a “*anualidades íntegras*” y que “*si admitimos el sistema de cálculo que propugna el actor [prorrateo de las rentas anuales], entonces corremos el riesgo de dejar a la voluntad del heredero la ventaja fiscal permitiéndole configurar sus requisitos después de la muerte del causante*”. Y —añade— todo ello “*pese a la facilidad de su acreditación [la percepción periódica de rentas] mediante la presentación de los modelos de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF trimestrales o mensuales, documentos bancarios o apuntes contables de los pagos en que aparezcan sus fechas concretas*”.

Sea como fuere, la jurisprudencia del Tribunal Supremo nos recuerda la necesidad de organizar debidamente el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la reducción del 95 % en ISD en las transmisiones de empresas familiares. En particular, las remuneraciones por el ejercicio de funciones directivas deberían percibirse de tal forma que en cualquier momento del año estas fuesen superiores al resto de las retribuciones del trabajo y de actividades económicas. Una posibilidad que permite asegurar el cumplimiento del requisito es que la sociedad satisfaga la totalidad de la retribución el primer día del año.