

La DGT modifica la “teoría del compás”: se impone una interpretación restrictiva del perímetro del grupo de parentesco

Una reciente consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (“DGT”), la V2546-21 de 30 de octubre, consolida el cambio de criterio administrativo en relación con la persona que debe servir como referencia para delimitar el perímetro del grupo familiar en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”). Conviene revisar adecuadamente el cumplimiento del requisito de participación y de ejercicio de funciones de dirección remuneradas para la aplicación de la exención de las acciones o participaciones en empresas familiares.

Javier Arregui Bravo. Fiscal. Barcelona

Ramón Ruiz Solís. Fiscal. Madrid

CONTEXTO NORMATIVO: LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN EN EL IP

En primer lugar, conviene recordar brevemente los requisitos que la legislación exige para la aplicación de la exención a empresas familiares, que son:

- (i) que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario;
- (ii) que el sujeto pasivo posea individualmente un 5 % de participación en el capital de la entidad o conjuntamente con los miembros del grupo de parentesco una participación de más del 20 %; y

- (iii) que el sujeto pasivo ejerza efectivamente 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 del trabajo. En el caso de participación familiar, este último requisito puede cumplirlo cualquiera de los miembros del grupo de parentesco.

Así, el cumplimiento de dos de los requisitos (el de participación y el de ejercicio de funciones de dirección remuneradas) depende de la delimitación del grupo familiar o de parentesco. Y es precisamente en este punto donde surge la cuestión que motiva esta tribuna. Si bien la

norma es clara al definir qué familiares forman parte del grupo de parentesco (el sujeto pasivo, su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado —es decir, hermanos o cuñados—), no es tan clara, sin embargo, al determinar quién debe ser el sujeto de referencia a partir del cual se computen estos grados de parentesco. ¿Acaso debe ser siempre y en todo caso el propio sujeto pasivo cuya exención se esté considerando, o puede serlo cualquier otro familiar?

EL SUPUESTO DE HECHO DE LA CONSULTA ILUSTR A LA CONTROVERSI A

A modo de ejemplo, tomemos el supuesto de hecho que analiza la consulta de la DGT V2546-21. Los consultantes son dos hermanos que participan conjuntamente con su padre y sus tíos en una sociedad, siendo uno de los tíos quien ejerce las funciones de dirección remuneradas. Se plantea si los hermanos podrían aplicar la exención en su autoliquidación del IP.

Si se interpreta que deben considerarse necesariamente como sujetos de referencia los propios consultantes, el tío que realiza las funciones de dirección quedaría fuera del grupo de parentesco al tratarse de un pariente colateral de tercer grado (el que se aplica entre tíos y sobrinos), con lo cual sus sobrinos no podrían aplicar la exención.

Si, por el contrario, se pudiese tomar como sujeto de referencia, a efectos de delimitar el perímetro del grupo familiar, al padre de los consultantes, todos podrían aplicar la exención, porque tanto los consultantes como el tío estarían incluidos en el perímetro del grupo de parentesco (como descendientes y como colateral de segundo grado, respectivamente).

EVOLUCIÓN INTERPRETATIVA: EL CAMINO HASTA LA CONSULTA V2546-21

Originariamente, la DGT² entendía que debía considerarse sujeto de referencia el propio sujeto pasivo cuya exención en el IP era objeto de valoración. Es decir, el órgano interpretativo era partidario de la interpretación restrictiva, que en el caso expuesto conduciría a no admitir la aplicación de la exención a los hermanos consultantes.

Sin embargo, no tardó mucho en variar su doctrina³ y acoger una interpretación más flexible, entendiendo que, en aquellos casos en que el socio o accionista no tuviese un 5 % de participación en el capital social de la entidad individualmente y/o no ejerciese funciones de dirección remuneradas, bastaba con encontrar a algún miembro de la familia que, junto con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, alcanzase el porcentaje requerido del 20 % de participación conjunta, y cumpliera el requisito de ejercer funciones de dirección remuneradas. Esta doctrina, que fue

2.- Ver la contestación a consulta general G0038-99.

3.- Ver la contestación a consulta general G1664-99.

bautizada como “teoría del compás” y que se consolidó en numerosas consultas vinculantes de la DGT⁴, facilitó durante mucho tiempo el acceso a la exención en IP de muchos grupos empresariales familiares.

Pues bien, recientemente la DGT ha emitido hasta tres consultas vinculantes⁵ en las que modifica la aplicación de la teoría del compás. En las dos primeras, el órgano consultivo se limita a considerar que no cabe aplicar la exención en un supuesto en que las funciones de dirección son realizadas por un pariente colateral de tercer grado del contribuyente titular de las acciones, pese a que en ambos casos existía un pariente común también socio de la entidad participada respecto del que ambos cumplían el segundo grado de parentesco exigible.

Ahora bien, destaca particularmente la consulta V2546-21 que da lugar a este comentario, en la que el órgano interpretativo empieza diciendo que *“se podrá tomar en cuenta cualquier sujeto pasivo de referencia para comprobar que en el grupo de parentesco en el que este sujeto se integra se cumplen los requisitos de participación conjunta y el ejercicio de funciones directivas en alguno de sus miembros”*, reflexión que invita a pensar en un feliz desenlace. Sin embargo, la DGT afirma a continuación que en el caso analizado existe un grupo familiar en el que coexisten varios grupos de parentesco: por

una parte, el formado por el padre de los consultantes y sus cuñados (todos ellos parientes colaterales de segundo grado por afinidad o consanguinidad entre sí), y, por otra parte, el formado por los hermanos consultantes y su padre (colaterales de segundo grado por consanguinidad y descendientes, respectivamente). Y, por último, concluye que *“los consultantes y sus tíos no formarán parte del mismo grupo de parentesco, ya que el grado de parentesco entre ellos excede del establecido en la ley, son colaterales de tercer grado, mientras que el padre de los consultantes formará parte de dos grupos de parentesco distintos al mismo tiempo”*, y termina negando la aplicación de la exención.

EL IMPACTO DE ESTE CRITERIO EN EL ISD

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”) prevé una reducción del 95 % aplicable a las transmisiones gratuitas, *inter vivos* o *mortis causa*, de las acciones o participaciones de empresas familiares que cumplan los requisitos para aplicar la exención en IP.

Aunque, en el contexto de las transmisiones por causa de muerte, la persona de referencia a efectos de valorar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención en IP debe ser necesariamente el causante⁶, la doctrina fijada por la DGT en la consulta objeto de

4.- Por todas, ver las consultas V0117-04, V0884-08 y V4035-15.

5.- Las consultas vinculantes V0968-20, V1352-21 y V2546-21.

6.- Ver resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16-10-2018, 18-01-2018 y 23-02-2012.

este comentario podría impedir o dificultar también la aplicación de la reducción en ISD. Particularmente en el caso de donaciones, ya que la normativa del ISD exige que los donatarios mantengan durante un plazo de diez años la titularidad de las acciones o participaciones y el derecho a aplicar la exención en IP sobre estas. Debe considerarse, no obstante, que algunas normativas autonómicas del ISD no contienen una remisión directa a la exención en IP, como sucede en la legislación estatal, además de que, en muchos casos, amplían el perímetro del grupo familiar hasta los parientes colaterales de tercer, cuarto e incluso sexto grado.

Por tanto, y sin perjuicio del desarrollo que esta cuestión merecería y que excede el ámbito de esta tribuna, deberá analizarse en cada caso el posible impacto de este nuevo criterio administrativo en la organización de la transmisión generacional del patrimonio empresarial.

LA OBLIGADA REVISIÓN DEL ACCESO A LA EXENCIÓN

Un gran número de grupos familiares ha organizado la estructura de gestión de la empresa confiando en la aplicación de la llamada teoría

del compás para el acceso a la exención en el IP de sus accionistas. El criterio mantenido por la DGT en sus consultas más recientes va a obligar a revisar estas situaciones y el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa, así como a definir si es necesario realizar modificaciones o ajustes.

Cada familia y cada empresa tienen sus propias circunstancias e idiosincrasia, por lo que la solución deberá ser objeto de análisis en cada caso. Tal vez cabría plantearse la modificación del modelo de gestión de la empresa, creando por ejemplo un órgano de administración colegiado con un miembro por cada estirpe de la familia —todos ellos con su correspondiente retribución—. O incluso podría valorarse una reestructuración empresarial mediante la que cada estirpe participe en la empresa familiar a través de una entidad que le permita concentrar su participación, ejercer sus derechos de manera conjunta o facilitar la sucesión intergeneracional, entre otras posibles motivaciones económicas o empresariales. Eso favorecería, además, el cumplimiento por parte de los accionistas de los requisitos para la aplicación de los incentivos fiscales de la empresa familiar.