

IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES EN CATALUÑA

PUNTOS DE CONEXION Y COMPETENCIAS NORMATIVAS

Puntos de conexión.

- El rendimiento por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en Catalunya se cede a esta Comunidad.
- En herencias se considera producido el Impuesto en el lugar en que el causante tuviera su residencia habitual en la fecha del devengo. A efectos de este Impuesto se considera como residencia habitual aquélla en la que haya permanecido un mayor número de días durante el período de los 5 años anteriores al día anterior al devengo. (en el caso de que no fuere posible determinar la residencia conforme a la anterior norma, la Ley establece presunciones y reglas alternativas).
- En donaciones de inmuebles el Impuesto se considera producido en la Comunidad en que estén ubicados los inmuebles donados. En donaciones de otros bienes se aplica la misma regla que en herencias.

PUNTOS DE CONEXION Y COMPETENCIAS NORMATIVAS

Competencias Normativas.

La Generalitat tiene competencia normativa para:

→ **Reducciones de la base imponible.** Puede crear reducciones propias que serán acumulativas a las estatales o simplemente mejorar las estatales que quedarán sustituidas por las autonómicas.

→ **Tarifa del Impuesto.**

→ **Cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente.**

→ **Deducciones y bonificaciones que en todo caso serán acumulativas a las estatales.**

REDUCCIONES POR PARENTESCO

REDUCCIONES POR PARENTESCO.

➤ Grupo I (adquisiciones por descendientes menores de 21 años):

275.000 euros, más 33.000 euros por cada año de menos de 21 que tenga el causahabiente, hasta un límite de 539.000 euros.

➤ Grupo II (adquisiciones por descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes):

- o Cónyuge: 500.000 euros.
- o Hijos: 275.000 euros.
- o Resto de descendientes: 150.000 euros.
- o Ascendientes: 100.000 euros

➤ Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad):

50.000 euros.

➤ Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños):

No se aplica reducción

Los miembros de las parejas de hecho que acrediten la convivencia estable quedan asimilados a los cónyuges, a los efectos de este Impuesto.

REDUCCIONES PERSONALES POR PARENTESCO

REDUCCIONES ADICIONALES POR PARENTESCO.

Una vez aplicadas las reducciones personales anteriores, el exceso de base imponible se puede reducir en un 50% hasta los importes máximos siguientes:

Grupo I	Grupo II
125.000 €.	Cónyuge: 150.000 € Hijos: 125.000 € Resto descendientes: 50.000 € Ascendientes: 25.000 €

OPCION ENTRE REDUCCIONES.

- Los importes correspondientes a las reducciones por parentesco (página 4 y página presente) se reducirán un 50% en el caso de que el contribuyente opte por aplicar cualquiera de las otras reducciones reguladas por la Ley del Impuesto que no correspondan a parentesco u otras circunstancias personales, salvo la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante.

La opción se ejercita en la presentación de la autoliquidación del Impuesto.

CUADRO RESUMEN Reducciones parentesco

Reducción	Grupo I	Grupo II			Grupo III	
	(descendientes menores 21 anys)	cónyuge	hijos	Resto de descendientes	ascendientes	(colaterales hasta 3er grado; y asc. y desc. afines)
General	275.000 + 33.000 por año de menos. Máx = 539.000	500.000	275.000	150.000	100.000	50.000
Adicional (50% sobre exceso de base imponible, hasta máximo de ...)	125.000	150.000	125.000	50.000	25.000	

Recordamos que en el caso de aplicación de la reducción por empresa familiar, las presentes reducciones se fijan en el 50% de los importes señalados.

REDUCCIONES PERSONALES POR DISCAPACIDAD, TERCERA EDAD, Y SEGUROS DE VIDA

- ❑ **Reducciones por discapacidad.** Acumulativamente a la reducción por parentesco, caso de que el adquirente en sucesión mortis causa sea persona con grado de minusvalía igual o superior al 33% se aplica una reducción de 275.000 euros. Si el grado de minusvalía es igual o superior al 65% la reducción es de 650.000 euros.
- ❑ **Reducciones por tercera edad.** En las adquisiciones mortis causa por personas de 75 años o más se aplica una reducción de 275.000 euros. Esta reducción es incompatible con la reducción por discapacidad.
- ❑ **Reducciones por seguros de vida.** Se aplica una reducción del 100%, con un límite de 25.000 euros, de las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida, si su parentesco con el contratante muerto es el de cónyuge, descendiente o ascendiente. En caso de seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus trabajadores, debe tenerse en cuenta el grado de parentesco entre el asegurado y el beneficiario.
- ❑ **Reducción por vivienda habitual.** En las adquisiciones mortis causa que correspondan al cónyuge, descendientes, ascendientes, y colaterales, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95% del valor de la vivienda habitual del causante, con un límite de 500.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación, sin que en cualquier caso el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos pueda ser menor a 180.000 euros.

REDUCCION POR VIVIENDA HABITUAL

Los parientes colaterales del causante para disfrutar de la reducción deben ser mayores de 65 años y haber convivido con el mismo como mínimo los 2 años anteriores a su muerte.

Si en el momento del fallecimiento el causante tenía la residencia efectiva en otro domicilio del que no era titular, también tiene la consideración de vivienda habitual la que tenía esta consideración hasta cualquier día de los 10 años anteriores. La limitación de los 10 años no se tiene en cuenta si el causante ha tenido su último domicilio en un centro residencial o socio-sanitario. Lo anterior rige aún cuando se hubiere cedido a terceros el uso de la que había sido vivienda habitual.

Tiene la consideración de vivienda habitual la definida como tal en la Ley del IRPF, incluyéndose asimismo un trastero y hasta dos plazas de parking aunque no hayan sido adquiridas en unidad de acto, si están situadas en el mismo edificio o complejo urbanístico y en la fecha de la muerte no están cedidas a terceros.

La reducción está condicionada al mantenimiento de la vivienda, o vivienda subrogada de valor equivalente que pase a ser la vivienda habitual del sucesor, en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes a la muerte del causante.

La subrogación se aplica también en el caso de que el importe resultante de la transmisión de la vivienda habitual del causante se destine a la amortización de préstamo hipotecario concedido al sucesor para la adquisición de su vivienda habitual. La subrogación debe producirse en ambos casos en el plazo de seis meses desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual del causante.

OTRAS REDUCCIONES

- ❑ **Reducción por la adquisición de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal.**
- ❑ **Reducción por la adquisición de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del causahabiente.**
- ❑ **Reducción por la adquisición de bienes del patrimonio cultural.**
- ❑ **Reducción por la adquisición de bienes del patrimonio natural.**

- ❑ **Reducción por sobre imposición decenal.** En el caso de que unos mismos bienes sean objeto, en un período máximo de 10 años, de dos o más transmisiones mortis causa a favor del cónyuge, descendientes, o ascendientes se aplica en la base imponible la reducción que resulte más favorable entre las dos siguientes :
 - a) El importe de las cuotas del Impuesto satisfechas en las precedentes sucesiones.
 - b) Una reducción del 50% del valor real de los bienes si la segunda transmisión hereditaria se produce en el año siguiente a la fecha de la anterior transmisión. La reducción será del 30% si la segunda transmisión se produce transcurrido 1 año y antes de transcurrir 5 años, y será del 10% si se produce transcurridos los 5 años.

REDUCCION EMPRESA FAMILIAR

La denominada Empresa Familiar.

Reducción del 95% de la base imponible en las adquisiciones mortis causa del cónyuge, descendientes, ascendientes, y colaterales hasta 3º grado, (por consanguinidad o afinidad) en cuánto corresponda a participaciones en Entidades (cotizadas ó no), y se cumplan los requisitos que se indicarán.

Alcance de la reducción.

La reducción sólo alcanza a la parte del valor de las participaciones que resulte por aplicación de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial, minorados con las deudas que derivan de ellos, y el valor del patrimonio neto de la entidad. La misma regla se aplica, en su caso, a las participaciones en otras sociedades que pueda ostentar la Entidad cuyas participación se transmite hereditariamente.

La reducción se aplica en el caso de adquisición de plena propiedad, nuda propiedad, usufructo, y cualquier otros derechos sobre los bienes afectados.

La reducción requiere que se cumplan determinados requisitos.

REDUCCION EMPRESA FAMILIAR (Actividad económica)

Son requisitos de la reducción los siguientes :

A. La Entidad debe desarrollar una actividad económica y no estar limitada a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entiende que una Entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por tanto, no realiza una actividad económica cuando concurre en la misma la circunstancia de que, durante más de 90 días del año natural anterior al fallecimiento del causante, más de la mitad de su Activo estuviese constituido por valores o que más de la mitad de su activo no estuviere afecto a actividades económicas (mera tenencia de bienes).

El arrendamiento de inmuebles se considera actividad económica si:

- *En el desarrollo de la actividad se cuenta, al menos, con un local **exclusivamente** destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.*
- ***Para la ordenación de la actividad** se utiliza, al menos, una persona con contrato laboral y a jornada completa.*

El valor del total Activo y el de los elementos no afectos a actividades económicas será el que resulte de la contabilidad siempre y cuando ésta refleje fielmente la situación patrimonial de la Entidad.

REDUCCION EMPRESA FAMILIAR (Actividad económica)

Si el arrendamiento de inmuebles se considera actividad económica, será necesario estar dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). La tributación por el IAE será el 0,10% sobre el valor catastral de los bienes inmuebles destinados a la actividad. Si el valor catastral de los inmuebles es inferior a 601.012,10 euros la cuota tributaria será 0.

Para determinar los **activos que tienen la consideración de valores**, no se consideran como tales las acciones o participaciones de otras sociedades cuando se posea, al menos, un 5% de sus derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación (no la participada), siempre que a estos efectos se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no tenga como actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

No se consideran como valores ni tampoco como elementos no afectos, aquéllos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la Entidad en el propio año y en los 10 años anteriores, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas. Se asimilan a beneficios provenientes de actividades económicas, los dividendos percibidos de sociedades participadas cuyos ingresos provengan, al menos, en un 90% de actividades económicas.

No se consideran nunca como activos afectos al ejercicio de una actividad económica los destinados al uso propio del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes de su Grupo de parentesco hasta el segundo grado.

No se consideran nunca como activos afectos al ejercicio de una actividad económica aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a una persona ó entidad vinculada

No es de aplicación la reducción a **participaciones en instituciones de inversión colectiva**.

REDUCCION EMPRESA FAMILIAR (porcentaje, funciones y remuneración)

- B.** Que la participación del causante en el capital social de la Entidad fuere de al menos el 5%, computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, por consanguinidad o afinidad.
- C.** Que el causante ejerciera **efectivamente** funciones de dirección en la sociedad, que implicasen una **efectiva intervención** en las decisiones de la sociedad. Se consideran como funciones directivas y deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento las propias de los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de departamento, Consejeros. La mera pertenencia al Consejo de Administración no acredita el ejercicio de funciones de dirección sino que se requiere la intervención en la toma de decisiones, y no sólo una intervención como Consejero en las funciones que según la normativa mercantil no son delegables.
- D.** Que la remuneración del causante o del miembro del Grupo de parentesco que ejerza las funciones de dirección supere, en el año natural anterior a la muerte, el 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. (No se computarán para este cálculo los rendimientos del trabajo percibidos de otras sociedades en las que se cumplan los anteriores requisitos de las letras A, B, y C). En el nombramiento del cargo ó en el contrato debe constar expresamente que la remuneración se percibe por ese ejercicio de funciones de dirección.

Cuando la participación en la sociedad sea ostentada por varios miembros de un Grupo de Parentesco hasta tercer grado, los requisitos de las anteriores letras C y D bastará que se cumplan en uno cualquiera de los miembros del Grupo de Parentesco, siendo la exención aplicable igualmente a los restantes miembros del Grupo de parentesco que sean beneficiarios de la sucesión.

REDUCCION EMPRESA FAMILIAR (Fecha cumplimiento requisitos, y mantenimiento)

Mantenimiento de la adquisición.

El disfrute definitivo de la reducción queda condicionado al mantenimiento de la adquisición hereditaria objeto de reducción tributaria, en el patrimonio del adquirente durante el plazo de 5 años, contados a partir de la muerte del causante (la normativa estatal establece el plazo de mantenimiento en 10 años).

El mantenimiento implica que se prohíbe realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición, sin que se pierda la reducción como consecuencia de canjes de las acciones/participaciones heredadas, por otras en virtud de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores.

Momento temporal de cumplimiento de los requisitos de la reducción.

Los requisitos de la reducción deben cumplirse en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones, que será la fecha de defunción del causante. No obstante, resaltemos que la calificación de si la Empresa Familiar desarrolla sólo una actividad de gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario se hace en función de las circunstancias del año natural anterior la muerte del causante.

En cuánto al requisito de la cuantía remuneratoria derivada de funciones de dirección habrá que verificarse su cumplimiento computando a tal efecto las retribuciones del año natural anterior a la defunción del causante.

REDUCCION EMPRESA FAMILIAR (Adquirente no pariente)

La Reducción Empresa Familiar comentada en las anteriores páginas es aplicable cuando los causahabientes adquirentes no tengan relación de parentesco con el causante, pero cumplan los siguientes requisitos :

A.

El causahabiente adquirente debe tener en la fecha de la muerte del causante una vinculación laboral de prestación de servicios con la Empresa Familiar con una antigüedad mínima de 10 años, y debe haber ejercido funciones de dirección en la misma como mínimo los 5 años anteriores a la fecha de la defunción del causante.

B.

La participación adquirida mortis causa por el causahabiente en el capital de la Empresa Familiar debe ser de más del 50%.

TARIFA IMPOSITIVA GENERAL

La cuota íntegra del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se obtiene aplicando la siguiente tarifa:

Base Liquidable (€)	Cuota íntegra (€)	Resto base liquidable (hasta €)	Tipos (%)
0,00	0,00	50.000,00	7
50.000,00	3.500,00	150.000,00	11
150.000,00	14.500,00	400.000,00	17
400.000,00	57.000,00	800.000,00	24
800.000,00	153.000,00	En adelante	32

COEFICIENTES MULTIPLICADORES SOBRE LA CUOTA

La cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones se obtiene aplicando sobre la cuota íntegra los siguientes coeficientes multiplicadores en función del grupo de parentesco.

Grupo I y II	Grupo III	Grupo IV
1	1,5882	2

Desaparece la consideración del patrimonio preexistente del contribuyente a la hora de la aplicación de estos coeficientes multiplicadores.

Asimismo, se elimina cualquier coeficiente multiplicador para los contribuyentes de los Grupos I y II.

BONIFICACIÓN CUOTA IMPUESTO SUCESIONES

A los efectos de eliminar el agravio comparativo resultante de que en Catalunya se tributaba por el Impuesto sobre Sucesiones devengado en herencias entre familiares directos, cuando en otras Comunidades Autónomas esa tributación había sido sustancialmente reducida, se dictó la Ley 3/2011 de la Generalitat.

La referida Ley amparándose en que la Generalitat tiene competencia normativa en el Impuesto sobre Sucesiones para establecer bonificaciones en la cuota tributaria, incorpora una bonificación en cuota aplicable para determinadas herencias.

La bonificación establecida por la citada Ley consiste en el 99% de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones aplicable a los herederos de los Grupos I y II de parentesco (ver página 4).

La bonificación es de aplicación a las cuotas del Impuesto devengadas a partir de 1/1/2011.

TARIFA ESPECIAL PARA DETERMINADAS DONACIONES

La cuota íntegra del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las transmisiones lucrativas entre vivos (**Donaciones**) a favor de contribuyentes de los grupos I y II, se obtiene aplicando la siguiente tarifa:

Base Liquidable (€)	Cuota íntegra (€)	Resto base liquidable (hasta €)	Tipos (%)
0,00	0,00	200.000,00	5
200.000,00	10.000,00	600.000,00	7
600.000,00	38.000,00	En adelante	9

Para que la anterior tarifa pueda ser aplicada es necesario que la **donación o el negocio lucrativo entre vivos se haya formalizado en escritura pública**. Si debido a la clase del bien donado, la validez de la donación no tuviere como requisito su otorgamiento en documento público, igualmente deberá otorgarse el mismo, en plazo de 1 mes desde la entrega del bien al donatario.

REDUCCIÓN BASE IMPONIBLE EN DONACIONES

REDUCCIÓN IMPUESTO DONACIONES EMPRESA FAMILIAR

En los casos de donación de participaciones ínter vivos a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes, colaterales hasta el tercer grado, tanto por consanguinidad, como afinidad o adopción, de participaciones en entidades, se aplicará en la base imponible una reducción del 95% sobre el valor de estos bienes si se cumple:

- A.** Que la entidad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- B.** Donante de 65 o más años, o se encuentre en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- C.** Que la participación del donante en la entidad sea del 5%, como mínimo, o del 20% computado conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes, y colaterales hasta el tercer grado.
- D.** Que el donante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo.
- E.** Que el donante que ejerciera funciones de dirección, deje de ejercer las funciones de dirección y de percibir remuneración por ellas.
- F.** El Donatario debe mantener lo adquirido durante 5 años (plazo que empieza a contar desde la fecha de la escritura pública de donación) y cumplir durante ese mismo plazo los requisitos de las letras A, C, y D.

REDUCCIÓN DONACIONES DINERO PARA CREACIÓN/ADQUISICIÓN NEGOCIOS/ENTIDADES

En las donaciones de dinero a favor de descendientes para constituir o adquirir una empresa individual/negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, siempre y cuando el negocio o la entidad tengan su domicilio social y fiscal en Cataluña, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95%, con una reducción máxima de 125.000 euros.

Son requisitos de la reducción:

1. La donación debe formalizarse en escritura pública, otorgada en el plazo de un mes a contar desde la fecha de entrega del dinero, y en la que conste el destino de la donación.
2. El donatario no puede tener más de 40 años.
3. El patrimonio neto del donatario no puede superar los 300.000 euros.
4. El negocio o entidad no pueden superar unas determinadas cifras de ventas.
5. En caso de adquisición de participaciones en una entidad, el porcentaje adquirido debe ser al menos del 50%; el adquirente debe ejercer efectivamente funciones de dirección; la cifra de negocios de la entidad en el último ejercicio cerrado no puede superar los 3 millones de euros; y no puede haber vinculación previa entre el donatario y la entidad.

REDUCCIÓN DONACIÓN VIVIENDA HABITUAL O DINERO PARA SU ADQUISICIÓN

En las donaciones a favor de descendientes de una vivienda que ha de constituir su primera vivienda habitual o de dinero destinado a la adquisición de la misma, se aplica una reducción del 95% del valor de la vivienda o del importe donado, con una reducción máxima de 60.000 euros.

Son requisitos de la reducción:

1. La donación debe formalizarse en escritura pública, otorgada en el plazo de un mes a contar desde la fecha de entrega del dinero, en su caso, y en la que conste el destino de la donación.
2. El donatario no puede tener más de 36 años.
3. La base imponible de la última declaración de IRPF del donatario no puede superar, una vez restados los mínimos personal y familiar, la cifra de 36.000 euros.
4. En el caso de donación de dinero para la adquisición vivienda habitual, el donatario debe adquirir la vivienda en el plazo de 3 meses.
5. La adquisición debe ser de la plena propiedad de la totalidad de la vivienda. En caso de cónyuges cabe su adquisición indivisa por ellos.

DOCTRINA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

[DGT 02/12/2003](#). Consultante que va a iniciar la actividad de arrendamiento de inmuebles disponiendo de un local dedicado a la actividad y de un empleado a jornada completa. El local que se dedicará a la actividad es susceptible de división en varios despachos independientes, de tal forma que se dedicaría uno de ellos al uso propio de la actividad y el resto se arrendaría a terceros.

Respecto al requisito del local exclusivamente destinado a la actividad, procede señalar que la exclusividad se refiere al destino del local, e implica que el local en el que se lleve a cabo la gestión de la actividad debe estar afecto a la actividad económica y no ser utilizado para fines particulares.

[AEAT 29/05/2000](#). Qué se consideran funciones de dirección.

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 cualesquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

[DGT 27/07/2001](#). Dependencias de una planta de un edificio que se tiene alquilado a una entidad vinculada, que tiene acceso propio y son independientes de las utilizadas por la entidad arrendataria, y en las que se realiza exclusivamente, la actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles. ¿Cumple los requisitos?.

Aunque tales dependencias comparten planta en el edificio con el departamento de administración de la arrendataria, tienen acceso separado y propio dentro del recinto del inmueble, son independientes de las utilizadas por ésta al estar separadas por obras de construcción y tiene como destino exclusivo la gestión de la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles por parte de la sociedad arrendadora, por lo que se considera que el local descrito cumple las condiciones previstas.

DOCTRINA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT 22/06/2001. Para el cumplimiento del requisito relativo al local será indiferente el título posesorio en virtud del cual se utilice el mismo. El requisito se considera cumplido cuando sólo una parte de un local sea destinada en exclusiva al desarrollo de la actividad, siempre que dicha parte sea materialmente identificable y resulte susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto del local. A estos efectos cuando el local sea compartido con terceras personas será necesario valorar en qué medida los pactos existentes permiten ese uso exclusivo de una parte identificable del local.

DGT 09/03/2001. Requisito de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, sólo se entenderá cumplido si el contrato de tal persona es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa, entendiéndose como tal la jornada a tiempo completo establecida en el convenio de aplicación o, en su defecto, la jornada ordinaria máxima legal. Por tanto, no se entenderá cumplido este requisito por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada.

DGT 25/04/2000. Es transparente una sociedad en que más del 50% del capital pertenece a un grupo familiar, cuyo patrimonio está constituido por inmuebles afectos al arrendamiento en más del 50%, y que cuenta con un local, el domicilio social de la sociedad, y con una persona empleada, el administrador único que está dado de alta en el régimen de autónomos, dado que la relación laboral con la entidad no resulta de la existencia de un contrato laboral.

DGT 04/03/2002. Remuneraciones percibidas.

Las magnitudes a comparar son, de un lado, las remuneraciones que tengan como causa el ejercicio de funciones directivas en la entidad de que se trate y, de otro, el total percibido por el sujeto pasivo a 31 de diciembre por los conceptos de rendimientos del trabajo y por actividades económicas, de suerte que se integrarán entre estos últimos (por su carácter de rendimientos del trabajo), los ingresos percibidos por desempeño de funciones directivas en una entidad cuyas participaciones fueron enajenadas antes de esa fecha, los procedentes de un plan de pensiones y los obtenidos por prestaciones públicas por razón de IT, en cuanto se considera que constituyen retribución indirecta del desarrollo de tales funciones. Si el numerador así computado, excede del 50% del denominador, procederá la exención en la correcta cantidad que se considere.

DOCTRINA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

[AEAT 08/06/1995](#). Sujeto pasivo con participaciones superiores al 20% en varias sociedades. Las remuneraciones que percibe de ellas superan conjuntamente el 50% del total de sus rendimientos, pero individualmente consideradas ninguna de ellas cumple esta condición.

Para el cómputo separado del porcentaje que representen las funciones de dirección en la entidad sobre la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo, no se incluirán dentro de estos últimos, los rendimientos derivados de funciones de dirección en el resto de las entidades.

[DGT 05/07/2001](#). Participaciones en entidades: Grupos de parentesco.

En el caso de un grupo de parentesco constituido inicialmente por cuatro hermanos, en el que fallece uno de ellos y transmite sus acciones a la viuda, que pasa a ejercer funciones directivas en la entidad, se pierde la exención en el Impuesto, salvo que la viuda alcance el porcentaje de participación individual exigido. Desde el fallecimiento de uno de los hermanos, desaparece el vínculo de parentesco entre la viuda y los demás hermanos.

[DGT 10/09/2004](#). Posibilidad de aplicar la exención en IP, así como la reducción del 95% del ISD en el caso de una Comunidad de Bienes que desarrolla la actividad de arrendamiento de inmuebles, ejerciendo los comuneros la administración y percibiendo todos ellos pensión de jubilación por conceptos sin vinculación a la actividad citada.

En la medida en que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio exige que el ejercicio de la actividad por la persona física se lleve a cabo de forma habitual, personal y directa, resulta obvio que el titular del negocio receptor de la pensión no podrá acceder a la exención, lo que, a su vez, impedirá la aplicación de la reducción por adquisición mortis causa, dado que ésta presupone la existencia de exención en el impuesto patrimonial.

DOCTRINA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT 16/09/2003. No hay ningún obstáculo para que, en el caso de que coincida en la misma persona la condición de contrato laboral a jornada completa con quien desempeñe funciones directivas, se puede acceder al disfrute de la exención en el IP por las participaciones que el sujeto pasivo posee en la entidad,

Siempre que esa coincidencia personal entre quien resulta contratado laboral y a jornada completa en la entidad y quien ejerce las citadas funciones directivas no contradiga la normativa laboral vigente ello no constituirá obstáculo para acceder a la exención en el IP.

DGT 25/06/2003. En cuanto a los medios personales en el escrito de consulta se menciona la existencia de un empleado a jornada completa dedicado a la actividad de dirección y gestión de las participaciones junto con otro que se dedica a la actividad inmobiliaria, y respecto a los medios materiales se hace referencia a un local, mobiliario de oficina, ordenador e impresora dedicados a ambas actividades. Por tanto, se entendería cumplido el requisito anteriormente mencionado. Ahora bien, si en algún ejercicio más de la mitad del activo se dedicara a la actividad de compraventa o arrendamiento de inmuebles, al existir un solo local donde se realizan ambas actividades (gestión de participaciones e inmobiliaria) no se cumpliría el requisito de dedicación exclusiva del mismo a la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, exigido por la Ley del IRPF para que dicha actividad se considere como actividad económica y, por tanto, más de la mitad de su activo no estaría afecto a su actividad económica. Consiguientemente, siempre que el consorte que ejerce funciones directivas perciba por su desempeño remuneraciones que representen más de la mitad del total de sus rendimientos por actividades económicas y del trabajo personal, y siempre que se cumpliera el requisito del local exclusivamente afecto a la actividad inmobiliaria, independiente del lugar donde se ejerce la actividad de gestión de las participaciones, en aquellos ejercicios en los que fuera necesario para que esta actividad pudiera ser calificada de actividad económica, procedería la exención en el IP de las participaciones de ambos miembros del matrimonio.

DOCTRINA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

[DGT 27/05/2002](#). Sujeto pasivo titular de participaciones en una entidad X cuyo activo está integrado, en un 60%, por participaciones en entidad Y que realiza actividad comercial y en un 40% por participaciones en entidad Z, cuyo activo está integrado por fondos de inversión e inmuebles arrendados sin que reúnan las condiciones para la calificación como actividad económica.

Los socios de la entidad matriz X no gozan de exención en el 100% del valor de dicha entidad sino en la medida en que las participaciones que integran su activo estén afectas al ejercicio de una actividad económica, lo que sucedería exclusivamente con las correspondientes a la entidad Y.

[DGT 02/12/2003](#). Sujeto pasivo titular de participaciones en una sociedad holding en las que ejercerá funciones directivas.

Una interpretación finalista de dicha exención conduce a entenderla aplicable a los bienes y derechos sólo en la medida en que estén afectos a la actividad económica. Son cosas distintas el derecho a la exención de las participaciones y el importe o cuantía exento, que sólo debe ser del 100% de su valor cuando los activos afectos signifiquen el 100% del patrimonio neto de la entidad y ello con independencia de que exista o no una estructura holding. De lo contrario, se produciría un tratamiento distinto según que la actividad se realizara directamente por una persona física o por una sociedad mercantil cuyas acciones fueran propiedad, directa o indirectamente de esa misma persona física, lo que no es aceptable desde una perspectiva de lógica tributaria.

[DGT 10/01/2001](#). Consideración como afectas de las participaciones en entidades a efectos de determinar el ámbito objetivo de la exención, al permitirlo así el art. 6º 3 RD 1704/1999, y en la medida en que las mismas son necesarias para la obtención de rendimientos por parte de la entidad matriz.

Como excepción se admite la posibilidad de afectación de los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros. En consecuencia, en la medida en que tales valores sean necesarios para la obtención de rendimientos por parte de la entidad se considerarán afectos a la actividad.

DOCTRINA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT 06/02/2009. Un grupo familiar constituido por un matrimonio y sus cuatro hijos.

En cuanto a la posibilidad de que pueda entenderse cumplido en persona carente de participación alguna en la entidad el requisito del ejercicio de funciones directivas y percepción de remuneraciones que se exige para la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, la respuesta ha de ser negativa. La exención del grupo familiar presupone la participación de todos y cada uno de los integrantes en el capital de la entidad de que se trate, aunque solo uno de ellos ejerza las funciones directivas.

DGT 25/04/2000. Fecha a considerar, en caso de fallecimiento, para determinar si se cumplen o no las condiciones para la aplicación de la reducción del 95%.

Dado que las reducciones en el ISD se aplican en la fecha de devengo del impuesto, habrá que atender a si en el momento del fallecimiento se cumplen o no los requisitos exigidos para el disfrute de la exención en el IP y ello con independencia de que al 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a tal exención.

Tratándose del requisito de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y por actividades económicas, habrá que atender a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo, que es el comprendido entre el primer día del año y la fecha del fallecimiento.

Si la persona que ejerce las funciones directivas resulta ser distinta de la fallecida, no produciéndose para aquella interrupción alguna del período impositivo, habrá que estar a los datos correspondientes al ejercicio anterior.

DGT 21/09/2007. Con ocasión de su jubilación, la madre pretende donar a sus hijas su porcentaje de participación en la comunidad, estableciendo una condición suspensiva de la efectividad de la donación consistente en que proceda la reducción del 95%

Habida cuenta que el ejercicio del derecho a la reducción exige, de forma previa, la presentación de la autoliquidación, la cual a su vez presupone el anterior devengo de la obligación tributaria y este, según se ha expuesto, no se habría producido, resulta evidente que una cláusula como la que se sugiere plantearía un problema irresoluble. La cláusula en cuestión sería innecesaria, habida cuenta que todos los requisitos exigidos para la reducción son de naturaleza objetiva, no necesitados de apreciación subjetiva alguna.

DOCTRINA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT 18/04/2007. Un matrimonio posee como bien ganancial una serie de participaciones en una entidad con derecho a la exención en el IP.

Para que resulte aplicable la reducción del 95% es necesario que al menos uno de los cónyuges tenga la edad de 65 años y deje de ejercer funciones directivas, así como de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas, con independencia de que el otro cónyuge continúe ejerciendo funciones directivas en otras entidades.

En el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal basta con que uno de los cónyuges tenga la edad de 65 años para poder aplicar la reducción. En la donación de los bienes comunes del matrimonio, cualquiera de los donantes puede tener 65 años para poder practicar la reducción, aunque los dos, deben dejar el ejercicio de las funciones de dirección, así como de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas.

DGT 26/04/2006. Jubilación y donación de las acciones de una Sociedad Anónima.

Dada la incompatibilidad que señala la jurisprudencia entre el ejercicio de funciones directivas y obtención de remuneraciones por su desempeño con la percepción de pensión de jubilación, el pensionista no tendría derecho a la exención en el IP y, por ende, tampoco se generaría derecho a la reducción del 95%.

DOCTRINA TRIBUTOS CATALUÑA

[Consulta 143E/08.](#) Causante titular del 50% de una empresa. Hijo ejerce funciones de dirección sin participación en el capital social.

Para gozar de la reducción del 95% en la transmisión mortis causa se han de cumplir los requisitos establecidos legalmente, es decir, la empresa tiene que desarrollar una auténtica actividad empresarial y el causante tienen que ostentar una participación mínima del 5% del capital y ejercer funciones de dirección. Solamente en el caso de participación conjunta (mínimo del 20%), el requisito de ejercer funciones de dirección se puede cumplir en alguna de las otras personas del grupo de parentesco.

[Consulta 52/08.](#) Funciones de dirección.

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.

Asimismo, en una entidad cuyo exclusivo objeto social sea la explotación de un restaurante, habrá que estar a lo que dispongan los estatutos sociales en cuanto a la definición de las funciones que realicen las personas que intervengan en la gestión diaria. En este sentido, no cabe duda de que el carácter ejemplificativo no excluye otras denominaciones.

[Consulta 35/08.](#) Cómputo de las remuneraciones percibidas por el ejercicio de funciones de dirección.

Respecto al cómputo de las remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección, se prevé que cuando una misma persona sea titular de participaciones en diferentes entidades en las que desempeña tareas directivas retribuidas, para el cálculo del porcentaje que representa la remuneración por las funciones directivas ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas del causante, no se incluirán los rendimientos derivados del ejercicio de las funciones de dirección en las otras entidades.

Consulta 69E/09. Persona socia de una sociedad con un porcentaje del 5%, siendo el director-gerente de la misma. Para aplicar la reducción del 95% se pregunta si las funciones de dirección han de estar sujetas a contratación por el RD que regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

Con independencia de que el ejercicio de las funciones de dirección se realice por contratación al amparo del RD que regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, lo que se debe tener en cuenta para entender cumplidos los requisitos del ejercicio de funciones de dirección es que la realización de éstas suponga una efectiva intervención en la toma de decisiones que afecten al desarrollo de la actividad.

[STSJ Asturias 27/10/2008](#). No se acredita la existencia de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa, ya que dicha persona debe estar empleada en las tareas propias de la actividad empresarial, y esas labores no cabe entenderlas realizadas desempeñando funciones de conserje empleado de finca urbana o portero, pues al portero del inmueble en cuestión le corresponde el desempeño de los cometidos propios de los empleados de fincas urbanas especificados en su Convenio colectivo, tales como la limpieza, conservación y cuidado de los elementos comunes, su vigilancia, prestación de servicios sencillos a los vecinos, etc, obligaciones que nada tienen que ver con la gestión empresarial.

[STS 22/06/2009](#). El motivo de controversia, lo constituye una donación a los efectos de impuesto sobre sucesiones y donaciones en la suscripción de nuevas acciones derivadas de la ampliación de capital por uno de los dos únicos socios de una compañía, que son hermanos, previa renuncia de sus derechos de suscripción preferente por el otro. En principio, no toda renuncia sin contraprestación constituye una donación, siendo perfectamente posible un desistimiento traslativo de derechos. Ahora bien, pueden darse casos, como es el analizado, en los que la dejación no sea meramente abdicativa, sino que incorpore la voluntad de trasladar, por mera liberalidad, tales derechos al patrimonio de otros socios.

En el presente supuesto se ha producido una liberalidad por el socio renunciante a favor del socio recurrente, conocida y aceptada, al transmitir el primero al segundo a título gratuito los derechos de suscripción preferente que le correspondían como accionista mayoritario en la sociedad, con el correspondiente incremento de su patrimonio, que debe ser calificada como donación.

Parece, pues, indiscutible que la renuncia de uno de los dos hermanos, únicos socios, acreció y aumentó de forma gratuita el derecho del otro, obteniendo un rendimiento económico. En estas circunstancias, la Sala afirma sin vacilación que integra el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

TEAC. En resumen, el sujeto pasivo figura en el período de referencia dado de alta en el correspondiente epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas, dispone de un local alquilado y una persona contratada, pero no por ello cabe concluir que los ingresos procedan de una actividad económica, ya que la concurrencia de estas circunstancias no implican una presunción “iuris et de iure”, sino “iuris tantum” del ejercicio de la referida actividad, y en la medida en la que no hay una carga de trabajo necesaria y suficiente para el local alquilado y la persona contratada, su concurrencia puede calificarse de innecesaria para la obtención de los ingresos; y al ser éstos, requisitos materiales y no meramente formales, se entiende que el sujeto pasivo no ha cumplido con la finalidad y espíritu de la norma, sino solo con los aspectos formales.

TEAC 7/04/2010 La finalidad con la que fue dictado dicho precepto, reiteradamente expuesta por la Dirección General de Tributos en la práctica totalidad de las muchas contestaciones a consultas referidas a esta cuestión, es aplicable tanto para el IRPF como para otros impuestos; así, se indicó que *“la finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter”* exigiendo, a partir de esta premisa, la presencia del local exclusivo y empleado a jornada completa para aceptar que el arrendamiento de inmuebles es una actividad económica, sin dar pie a que se subsane su ausencia por la prueba de otros hechos.

La Audiencia Nacional, en sentencia de 26 Nov. 2007, afirma que no concurriendo los requisitos fiscalmente exigidos, los rendimientos obtenidos por el arrendamiento no se pueden predicar como derivados de una actividad empresarial o explotación económica.

JURISPRUDENCIA TRIBUNALES DE JUSTICIA

Ahora bien, tal como se ha indicado por este Tribunal en resoluciones tales como las de 3 Dic. 2009 (RG 254/06) y 17 Mar. 2010(RG...):

“Cosa distinta es que estos requisitos necesarios sean también suficientes, esto es, que su sola presencia equivalga en todo caso a la existencia de actividad económica de arrendamiento, lo que podría suponer dar cobertura a puras ficciones de actividad, algo que, como es lógico, no puede haber sido querido por la norma legal. Y no lo ha sido, como resulta de su propio tenor literal. En efecto, la regla del 25.2 solo entra en juego en presencia de una actividad que pueda aspirar a tener encaje en el 25.1, cuando haya una carga de trabajo mínima para el local y el empleado”, y la expresión escogida por la norma legal para dar entrada a su efecto diferenciador, *“únicamente cuando”,* indica claramente que se establece una barrera de entrada que excluye todos los casos que no la superen, pero no indica que ampare cualquier caso que sí lo haga, como sí ocurriría si la norma se hubiese limitado a decir que hay actividad económica *“cuando, o siempre que”,* se den los requisitos a los que después alude. Esta condición de los requisitos como necesarios, pero no suficientes, es la que este TEAC ha reflejado en Resoluciones de 14 Sep. 2006(RG...), 9 Oct. 2008 (RG...) y 24 Nov. 2009 (RG...).

En el presente caso, pese a cumplir formalmente la entidad los requisitos de local (despacho) y empleado, falta la existencia de una carga de trabajo mínima que suponga la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios, resultando dichos local y empleado innecesarios a la vista de la actividad mínima a desarrollar según lo anteriormente expuesto. Por tanto se considera ajustada a derecho la resolución dictada que entiende que la actividad de arrendamiento efectuada en los inmuebles en que se materializa la RIC no se realiza como actividad económica, condición indispensable para gozar del beneficio fiscal que nos ocupa.