



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

La “sucesión” *inter vivos* de empresas familiares en Aragón

Autora

Lucía Nieto Obón

Director

Antonio José García Gómez

Programa Conjunto Derecho y Administración y Dirección de Empresas

Facultad de Derecho

Curso 2023/2024

Índice de contenidos

I.	INTRODUCCIÓN.....	5
1.	Razón de la elección del tema y justificación de su interés.	5
2.	Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado.....	6
3.	Metodología seguida en el desarrollo del trabajo.	7
II.	APROXIMACIÓN AL CONCEPTO Y TIPOLOGÍA DE LA EMPRESA FAMILIAR. ..	9
III.	LA EXENCIÓN DE BIENES Y PARTICIPACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y QUE SIRVE DE BASE A LOS BENEFICIOS FISCALES RELATIVOS A LA SUCESIÓN DE EMPRESAS FAMILIARES.....	15
1.	Exención de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.	15
2.	Exención de determinadas participaciones significativas en entidades.....	17
IV.	LOS INCENTIVOS FISCALES A LA SUCESIÓN DE EMPRESAS FAMILIARES ESTABLECIDOS POR EL LEGISLADOR ESTATAL.	20
1.	Sucesión <i>mortis causa</i> de la empresa familiar.	20
2.	Sucesión <i>inter vivos</i> de la empresa familiar.	21
3.	Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	24
V.	INCENTIVOS FISCALES A LA DONACIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR EN ARAGÓN.....	27
1.	Adquisición <i>inter vivos</i> de empresas individuales o negocios profesionales (artículo 132-1 Decreto Legislativo 1/2005).....	28
2.	Adquisición <i>inter vivos</i> de participaciones (artículo 132-3 Decreto Legislativo 1/2005).	31
VI.	ESPECIALIDADES REFERIDAS A LA TRANSMISIÓN DE EMPRESAS FAMILIARES A TRAVÉS DE PACTOS SUCESORIOS DE PRESENTE.....	33
VII.	ANÁLISIS COMPARADO DE LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN INTER VIVOS DE LA EMPRESA FAMILIAR EN OTRAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.	40
VIII.	CONCLUSIONES FINALES.	43
IX.	BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS DOCUMENTALES.....	46
X.	ANEXOS.	49

1. Listado de abreviaturas utilizadas.....	49
--	----

I. Introducción.

1. Razón de la elección del tema y justificación de su interés.

Hablar de la empresa familiar supone hablar de uno de los principales actores de la economía de cualquier país. La empresa familiar se consolida año tras año como un activo de suma importancia en la economía española, constituyendo el principal agente que conforma el tejido económico y productivo de nuestro país.

Concretamente, según datos ofrecidos por el Instituto de la Empresa Familiar¹, se estima que 1,1 millones de empresas son familiares en España, representando un 89% del total, siendo además el principal motor generador de empleo en nuestro país, puesto que representan el 70% del PIB nacional.

No obstante, el protagonismo y la relevancia de la empresa familiar no se limita únicamente al ámbito español, sino que traspasa fronteras. A nivel global, son las organizaciones con mayor volumen de facturación y creación de empleo.

En el plano europeo, el IEF estima que 14 millones de las empresas europeas son familiares, generando más de 60 millones de empleos en el sector privado.

Son muchos los factores que explican el éxito y la longevidad de las empresas familiares. En particular, en España es la configuración empresarial más abundante debido en primer lugar a las grandes ventajas que ofrecen, en cuanto a su flexibilidad y adaptabilidad a los cambios del mercado, así como su mayor agilidad en la toma de decisiones.

Además, las empresas familiares cuentan con una gran presencia en sectores claves de la economía española, tales como la industria alimentaria, la construcción o el turismo. Históricamente esta modalidad empresarial ha estado presente en gran parte de la economía española en sectores como la agricultura, el comercio o el turismo. Esto último va estrechamente relacionado con la altísima tradición cultural y social que existe en España por transmitir la propiedad de los negocios de generación en generación.

Sin perjuicio de los factores económicos, culturales e históricos mencionados que explican la popularidad de las empresas familiares en España, no hay que olvidarse de

¹ "La Empresa Familiar: Cifras", Instituto de la Empresa Familiar, <https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/>, accedido el 5 de marzo de 2024.

los incentivos y beneficios fiscales que reciben este tipo de estructura empresarial, cuestión que va a ser tratada en este Trabajo de Fin de Grado. Brevemente, las leyes fiscales españolas favorecen, desde un mandato comunitario, la sucesión y transmisión de las empresas familiares, otorgándoles una serie de ventajas, que buscan asegurar su continuidad y el mantenimiento de actividad y empleo.

Concretamente, en Europa se ha reconocido la importancia de la empresa familiar y se han llevado a cabo diversas políticas y programas en aras de incentivar y promover su sostenibilidad, crecimiento y competitividad. De entre las muchas iniciativas y medidas que se han adoptado, destaca el programa COSME (Programa de la UE para la Competitividad de las Empresas y las PYMEs), el cual ofrece apoyo para la internacionalización de estas empresas, para el acceso a la financiación y a los mercados, fomenta el emprendimiento y busca reducir la carga administrativa y regulatoria favoreciendo a la creación de un mejor entorno.

Además de la importante presencia y relevancia que, como ya se ha mencionado, ostentan hoy en día este tipo de empresas, considero personalmente que el estudio de la empresa familiar me va a permitir ampliar mis conocimientos tanto desde la óptica económica y empresarial, que tanto interés me suscita, como también desde una perspectiva jurídica a través del estudio de los beneficios e incentivos fiscales con los que cuentan este tipo de empresas.

Personalmente, valoro esta rama perteneciente al Derecho de la Empresa, además de muy interesante, muy útil en lo que respecta a la aplicación práctica de la realidad personal y en este caso, empresarial tributaria.

Es por todo ello que he decidido enfocar este Trabajo de Fin de Grado hacia el estudio de la empresa familiar.

2. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado.

Una vez justificado el interés en la elección del tema, debido a que el estudio de la empresa familiar puede ser abordado desde muchas perspectivas diferentes, por ser un tema muy extenso, la cuestión concreta que se va a tratar en el presente TFG es la “sucesión” *inter vivos* de empresas familiares en Aragón.

Sobre este extremo, resulta relevante destacar el hecho de que el régimen fiscal que reciben las empresas familiares es muy beneficioso, como ya se desarrollará en apartados posteriores, con la finalidad de favorecer su transmisión y su mantenimiento, debido a que suponen el principal entramado socioeconómico en la economía de los países.

Los incentivos y bonificaciones fiscales que se verán y que reciben las empresas familiares se extienden tanto al Impuesto sobre el Patrimonio, como al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como en última instancia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el presente TFG se va a abarcar la sucesión *inter vivos* de este tipo de empresas, que como ya se analizará en apartados posteriores, tendrá implicaciones para los adquirentes en el ISD y para los transmitentes en el IRPF.

Además, en este trabajo se hará especial hincapié en los pactos sucesorios como instrumento e institución del Derecho Foral Aragonés para transmitir la empresa familiar.

3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo.

Por otra parte, en lo que respecta a la metodología seguida en este trabajo, resulta conveniente en primer lugar llevar a cabo un estudio *grosso modo* de la trayectoria que ha seguido la empresa familiar a lo largo de la historia, que como se verá, ha estado presente desde hace muchos siglos.

En segundo lugar, dentro del mismo apartado, se realizará una aproximación al concepto a través de la definición oficial existente hoy en día en el plano europeo y también, se procederá a la delimitación jurídica de la empresa familiar desde la óptica de Derecho Español, atendiendo a los criterios jurisprudenciales del Tribunal Supremo. Para concluir este apartado, se expondrá la tipología de la empresa familiar.

Una vez expuesto lo anterior a modo de introducción del presente trabajo, el objeto y finalidad del mismo consiste en llevar a cabo un análisis pormenorizado de los distintos incentivos en el ámbito fiscal que, por su importancia y utilidad práctica merece la sucesión de la empresa familiar.

En lo referente a este punto, se estudiará la influencia que tiene la sucesión de la empresa familiar en los distintos impuestos por los que tributa, centrando dicho estudio específicamente en la sucesión *inter vivos* de la empresa familiar en Aragón, incluyendo, como se verá, algunas especialidades referidas a la transmisión de empresas familiares a través de pactos sucesorios de presente.

En primer lugar, se examinarán los requisitos exigidos para la aplicación de la exención de bienes y participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo cual sirve de base a los beneficios fiscales relativos a la sucesión de empresas familiares.

Después, se llevará a cabo una evaluación de los incentivos fiscales a la sucesión de empresas familiares establecidos por el legislador estatal, distinguiendo aquellos que benefician al transmitente, por la pérdida o ganancia patrimonial obtenida con la transmisión, objeto de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de aquellos que afectan al adquirente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Una vez obtenida una visión general, como ya se ha adelantado, se profundizará en el examen de los incentivos fiscales a la donación de la empresa familiar en Aragón, incluyendo en dicho estudio los pactos sucesorios como instrumento para articular dichas donaciones.

Para concluir, resulta de gran interés llevar a término un análisis comparado de la tributación de la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar en otras Comunidades Autónomas, a fin de adoptar una visión completa del panorama fiscal de la donación de la empresa familiar, en el plano estatal, profundizando en Aragón y finalmente comparada con el resto de las Comunidades Autónomas, para en última instancia emitir una serie de conclusiones.

II. Aproximación al concepto y tipología de la empresa familiar.

La empresa familiar constituye la forma de organización empresarial más antigua que se conoce. Desde sus inicios, en la Edad Media primaba una economía gremial, en la que se transmitían de padres a hijos la habilidad y el conocimiento de los gremios, traspasándose de esta manera el negocio familiar.

No fue hasta la Revolución Industrial, cuando cambió el modelo de empresa. Actualmente, la mayor parte de las empresas son PYMEs especializadas en determinados productos y servicios, que buscan aumentar su propuesta de valor y diferenciarse de sus competidores.

Aunque en el siglo XX la mayor parte de las empresas eran familiares, no fue hasta el año 1964 cuando se empezó realmente a investigar acerca de esta forma de organización de la actividad empresarial, prestándole así la atención que por su importancia merecían. De hecho, fue en ese año cuando apareció el primer artículo publicado en la “*Harvard Business Review*”² sobre los riesgos de las empresas familiares, el cual ponía de manifiesto las ventajas de que el capital estuviese en manos de una sola familia, con respecto a las empresas no familiares.

Más adelante, en el año 1982, la publicación de la conocida obra de Davis & Tagiuri: “*El Modelo de los tres círculos de la Empresa Familiar*”³, sentó un precedente en el campo de la empresa familiar, llegándose a desarrollar hasta el día de hoy una gran cantidad de conocimientos tanto en el mundo académico como en el empresarial. Esta popularidad en el estudio de la empresa familiar, ha sido tal, que ha ayudado a consolidar recomendaciones y buenas prácticas que aseguran la perdurabilidad y aumenta el valor competitivo de las empresas familiares.

A pesar de la presencia de la empresa familiar a lo largo de la historia, cabe apuntar que todavía no existe una definición unánimemente consensuada y aceptada por la comunidad científica, debido al gran elenco en cuanto al número y a la tipología de empresas familiares que existen actualmente.

² DONNELLEY, R. G., “The Family Business”, *Harvard Business Review*, nº42, 1964, p.93-105.

³ DAVIS, J. A., & TAGIURI, R., “The Three-Circle Model of the Family Business System”, *Harvard Business School*, 1982.

No obstante, en 2008 se acordó una definición oficial del concepto de Empresa familiar. Esta fue acordada por las dos instituciones internacionales que representan a las empresas familiares: la actual European Family Business (EFB) y por el Board del Family Business Network (FBN). Esta es la definición que recoge el IEF⁴.

De esta forma, para poder considerar empresa familiar a una compañía, independientemente de su tamaño, esta debe reunir los requisitos que se enumeran a continuación:

- “La mayoría de los votos son propiedad de la persona o personas de la familia que fundó o fundaron la compañía; o, son propiedad de la persona que tiene o ha adquirido el capital social de la empresa; o son propiedad de sus esposas, padres, hijo(s) o herederos directos del hijo(s).
- La mayoría de los votos puede ser directa o indirecta.
- Al menos un representante de la familia o pariente participa en la gestión o gobierno de la compañía.
- A las compañías cotizadas se les aplica la definición de Empresa Familiar si la persona que fundó o adquirió la compañía (su capital social), o sus familiares o descendientes poseen el 25% de los derechos de voto a los que da derecho el capital social.”

Cabe apuntar que este último punto de la definición se refiere a empresas en las que la familia no cuenta con la mayoría de los votos pero que, a través de su participación accionarial, puede ejercer una influencia decisiva.

Sin embargo, a estos cuatro requisitos hay que sumar uno de índole cualitativo, que dota a la empresa de un carácter realmente familiar. Se trata de la voluntad de los fundadores y sucesores de la empresa de continuidad generacional, o, dicho de otra manera, su deseo de participar en el gobierno, gestión, y capital, manteniendo el control de la propiedad de la empresa en manos de la familia.

⁴ "¿Qué es una Empresa Familiar?" *Instituto de la Empresa Familiar*, <https://www.iefamiliar.com/que-es-una-empresa-familiar/> , accedido el 15 de marzo de 2024.

En lo que respecta al plano nacional, tampoco existe en España una definición de empresa familiar en ninguna rama del Derecho Español, aunque indirectamente este concepto se regula en las normas tributarias.

De este modo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo acota esta definición en el ámbito fiscal como aquellas empresas de carácter individual o societario, que cumplan las siguientes condiciones:

- Que no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que sean dirigidas de forma habitual, personal y directa por algún miembro del grupo familiar. Este último puede estar formado por el matrimonio o una sola persona, en el supuesto de empresa individual y por los parientes más cercanos en el societario.
- Que el sujeto pasivo tenga un porcentaje mínimo del capital o patrimonio de la empresa.
- Que se perciba por dichas funciones de dirección una retribución que suponga un porcentaje de más de la mitad de las rentas o de los rendimientos por el empresario o por uno de los miembros del grupo familiar, respectivamente.

La importancia de delimitar adecuadamente la “empresa familiar” en el ámbito fiscal es obvia, ya que, de esta manera, las empresas que cumplan estos requisitos podrán ser calificadas como empresas familiares, y acogerse de este modo a los beneficios fiscales de los que gozan las mismas, con el objetivo de fomentar su creación y su mantenimiento.

Por lo que hace referencia a los tipos de empresa familiar, la definición jurisprudencial anterior es lo suficientemente amplia para poder albergar a los diferentes tipos existentes, siendo útil a su vez para poder distinguirlas de otro tipo de organizaciones bajo unas características distintivas.

No obstante, no todos los rasgos de las empresas familiares expuestos anteriormente se dan en la actualidad con la misma intensidad. Es por ello que existe un conglomerado muy amplio y variado de esta forma de organización socio-empresarial, por lo que resulta fundamental estudiar los distintos tipos de empresas familiares que existen.

Las empresas familiares pueden ser clasificadas a través de infinidad de criterios. En este TFG se van a analizar atendiendo a los dos que se han considerado más relevantes.

En primer lugar, siguiendo análisis de autores como *Corbetta*⁵, éste se sirve de tres criterios para clasificar a las empresas familiares. Estos son la estructura de la propiedad, la dimensión de la empresa y la dirección.

Así, en base a estos parámetros distingue cuatro tipos de empresas familiares:

- Empresa Familiar Individual (EFI) o doméstica: son aquellas empresas de reducida dimensión en las que la propiedad la ostenta una sola familia o individuo, que es la que se encarga únicamente de la gestión y control del negocio.
- Empresa Familiar Fraterna (EFF): es aquella empresa en la que la propiedad, administración y gestión del negocio está repartida entre las distintas ramas de la familia. Pueden ser de reducida, mediana o gran dimensión. Sin embargo, los puestos de dirección pueden ser ocupados por miembros de la familia o terceras personas.
- Empresa Familiar Conjunta (EFC): según *Giuseppe Corbetta*, esta tipología corresponde con aquellas empresas, fruto de la unión de dos o más familias, las cuales ostentan la propiedad de la empresa en su totalidad. En lo que respecta a la gestión de la misma, esta puede ser compartida entre representantes de las diferentes familias. Se trata de empresas de mediana o gran dimensión.
- Empresas Mixtas (EM): en este tipo de empresas coexisten los miembros de la familia con accionistas externos a la misma. De ello se deriva que la propiedad del capital la ostentan tanto miembros de la familia como terceros no familiares. La gestión del negocio la pueden llevar a cabo familiares, profesionales externos a la familia o puede estar compartida entre ambos.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, hay una gran cantidad de estudios que avalan la importancia de la implicación de la familia en los negocios y proyectos

⁵ CORBETTA, G., “Le imprese familiari: Caratteri originali, varietà e condizioni di sviluppo”, *Egea*, 1995.

empresariales. Algunos autores como “Lansberg (1988)⁶” establecieron que la involucración de la familia en el negocio significaba mayor compromiso y cohesión organizacional. Otros estudios “Astrachan y Shanker (2003)”⁷ demostraron que las empresas familiares tenían más posibilidad de sobrevivir y prosperar.

Debido a que muchos estudios como los ejemplificados, han puesto de manifiesto la relación positiva entre la implicación de la familia y la empresa y la longevidad de la misma, muchos autores consideran relevante introducir el legado o deseo de continuidad en la empresa como directriz para clasificar las distintas empresas familiares. De esta forma, basándose en la Teoría de Sistemas y atendiendo a los tres parámetros mencionados anteriormente (propiedad, dirección y dimensión de la empresa) junto con el legado o deseo de continuidad en la misma, se llega a la siguiente clasificación⁸ de la empresa familiar:

- Empresa Familiar Pura: es aquella en la que los valores familiares se consideran fundamentales y priman sobre los empresariales. La cultura de esta tipología de empresas familiares se base en inculcar que la propiedad y la gestión permanezca en manos de la familia dominante, así como que el traspaso generacional es fundamental.
- Empresa Familiar Profesionalizada: en este segundo tipo, los valores empresariales o económicos priman sobre los familiares, teniendo el legado carácter residual. Se permite participar en el capital social de la empresa a miembros externos a la familia, aunque esta conserva una cartera representativa de títulos de la compañía. Se busca que los altos puestos de dirección y de gobierno los ostenten los miembros mejor capacitados para el cargo.

Conviene apuntar que entre estos dos tipos existen una gran variedad de empresas familiares, que se encuadrarían en la categoría de empresa familiar mixta. También es relevante destacar que la realidad empresarial no es algo inmutable, ya que puede ser

⁶ GERSICK, K.E.; DAVIS, J.A.; MCCOLLON, M. Y LANSBERG, I., “Generation to Generation: Life Cycles of the Family Business”, *Ed. Harvard Business School Press, MA, USA*, 1997.

⁷ SHANKER, M Y ASTRACHAN, J., “Family Businesses’ Contribution to the U.S. Economy: A Closer Look”, *Family Business Review*, nº16 (3), 2003, p.211-219.

⁸ SANTOS MARTOS, E., AYALA CALVO, J.C., RODRÍGUEZ OSÉS, J.E., “Clasificación de las empresas familiares en base a sus valores”, *Cuadernos de Economía*, nº 42, 2019, p.70-80.

que se den cambios en la predominación de los valores de estas empresas, saltando de un tipo a otro.

III. La exención de bienes y participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y que sirve de base a los beneficios fiscales relativos a la sucesión de empresas familiares.

La sucesión en la empresa familiar estudiada desde el enfoque del legislador tributario busca entender cómo puede influir la legislación fiscal en el proceso de sucesión y continuidad de este tipo de configuración empresarial, en el sentido de articular un conjunto de exenciones y beneficios fiscales que permitan garantizar la viabilidad económica y la continuidad de la empresa familiar en generaciones futuras.

El primer incentivo fiscal en el plano estatal hacia esta tipología de entidades empresariales, se puede encontrar en el Impuesto sobre el Patrimonio. El hecho imponible de este Impuesto es la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, del patrimonio neto. No obstante, la ley, en su artículo cuarto, regula unas exenciones que afectan decisivamente a los titulares de empresas familiares cuando se dan unos requisitos determinados. Una exención que, como veremos, tiene efectos muy relevantes también en el ISD. Cabe apuntar brevemente que la naturaleza jurídica de esta exención ha suscitado algunas dudas sobre su configuración como una exención objetiva⁹, subjetiva¹⁰ o incluso mixta¹¹.

De esta manera, en el apartado Ocho del artículo 4 de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se establecen dos exenciones relacionadas con la empresa familiar, objeto de estudio por separado.

1. Exención de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El apartado Ocho del punto Uno del mencionado artículo 4 recoge la exención de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad

⁹ NAVARRO EGEA, M., “Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Impuesto sobre el Patrimonio e impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Ed. Marcial Pons, Barcelona*, 1999, p. 13.

¹⁰ TOVILLAS MORÁN, J.M., “Exenciones en el impuesto sobre el Patrimonio”, *Ed. Marcial Pons, Madrid*, 2002, p. 71.

¹¹ LUCHENA MOZO, G.M., “Fiscalidad de la empresa familiar”, *Atelier, Barcelona*, 2007, p. 91.

empresarial o profesional. La aplicación de la exención está condicionada a que, en la fecha de devengo, correspondiente con el 31 de diciembre se cumplan unos requisitos.

En primer lugar, los bienes y derechos deberán estar vinculados al desarrollo de una actividad económica, empresarial o profesional, según lo establecido en el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 22 del Reglamento de dicho impuesto. Sobre este concepto, ha de recordarse que, hasta el 1 de enero de 1998, el concepto de empresa individual se refería solamente al de actividad empresarial¹². Sin embargo, desde dicha fecha, se incluyen también los negocios profesionales efectuados de forma individual o societaria¹³.

Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica cuando cumpla con los requisitos estipulados en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF. Esto significa que para que se considere como actividad económica, debe utilizarse, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la gestión de la misma con una carga de trabajo tal que justifique y dé contenido a dicha contratación.

Los criterios para determinar la vinculación de bienes y derechos al ejercicio de una actividad económica se detallan en el artículo 29 de la Ley 35/2006 del IRPF.

Además, esta actividad debe ser ejercida de forma personal, habitual y directa por el sujeto pasivo y debe constituir a su vez su principal fuente de renta.

En las mismas condiciones estarán exentos los bienes y derechos que pertenezcan a ambos cónyuges y se utilicen por cualquiera de ellos en el desarrollo de las mencionadas actividades.

En lo que respecta a estos bienes y derechos, se debe atender a la denominación que les otorga el derecho comparado como “útiles de trabajo”. Para calcular el valor de los mismos habrá que atender a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley del IP, minorando el importe de las deudas que se deriven de la actividad.

¹² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 21 de octubre de 2011 (JT 2011, 2).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 11 de noviembre de 2002 (JT 2011, 52).

¹³ Resolución 2/1999, apartado 1.2.c) (JUR 2013, 82419).

Finalmente, dicha actividad económica, empresarial o profesional debe constituir la principal fuente de renta del sujeto pasivo. De esta manera, se entiende que constituye la principal fuente de renta del contribuyente cuando al menos el 50% del importe de la base imponible del IRPF proviene de rendimientos netos de actividades empresariales.

A efectos de calcular la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones que perciban dichos sujetos pasivos por ejercer funciones de dirección en las entidades cuyas participaciones también estarán exentas, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan causa de la participación en dichas entidades. Como ya se expondrá más adelante cuando se estudien los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, habrá remisiones continuas al Impuesto sobre el Patrimonio.

2. Exención de determinadas participaciones significativas en entidades.

Por otra parte, el apartado Ocho del punto Dos del mismo artículo 4 de la norma, regula la exención de la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre determinadas participaciones en entidades con o sin cotización en mercados organizados. La exención se producirá siempre que concurran las siguientes condiciones:

- A) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario¹⁴. La ley se encarga de establecer los supuestos en los que la entidad no realiza una actividad económica y, en consecuencia, las participaciones de dicha entidad no quedarían exentas.
- B) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- C) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una retribución que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

¹⁴ Consulta de la DGT de 23 de enero de 2006 (JUR 2006, 75596).

Estas funciones de dirección y las remuneraciones, en el caso en el que la participación en la entidad sea conjunta con las personas anteriormente citadas, deberán cumplirse al menos en una persona del grupo del parentesco, sin perjuicio de que todas tengan derecho a la exención¹⁵.

Esto último ha conducido a muchos problemas de interpretación, por lo que resulta hacer hincapié en el estudio de esta controversia.

Recientemente, se ha planteado la duda de si en el supuesto de una empresa familiar, titularidad de un grupo de parentesco (supuesto de titularidad conjunta), es necesario que la persona que ejerce efectivamente funciones de dirección en la entidad tenga participación alguna en el capital de la misma.

Sobre este extremo, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (DGT), a través de una contestación de carácter vinculante, de 5 de septiembre de 2023 (La Ley 2617/2023) (V2390), que ha sido muy comentada por medios de comunicación especializados en materia financiera (*Expansión*, *Cinco Días*).

En primer lugar, cabe recordar que dichas contestaciones a consultas planteadas a la DGT vinculan a todas las Administraciones Tributarias e Instancias Judiciales.

La DGT estatal, en perfecta armonía con la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo, estableció en su contestación vinculante que se entendían cumplidos los requisitos del artículo 4.Ocho.dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en los siguientes supuestos:

- En el supuesto de titularidad individual de una entidad que aspire a ser calificada fiscalmente como empresa familiar y pueda acogerse a esta exención y a los demás beneficios fiscales, cuando el sujeto pasivo no alcance al menos el 20% de la participación en el capital de la entidad, éste debe ejercer funciones de dirección en la entidad.
- Por el contrario, cuando, de forma individual o conjunta, se participe en el capital de dicha entidad en un porcentaje equivalente o superior al 20%, se puede beneficiar del régimen fiscal de la empresa familiar no sólo cuando el titular

¹⁵ Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 2004.

ejerza las funciones de dirección en la entidad, si no también cuando las ejerza su cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales de segundo grado.

En conclusión, se entenderán cumplidos los requisitos de este artículo 4.Ocho.dos y por tanto, podrán disfrutar de los incentivos y beneficios fiscales favorables de la empresa familiar cuando o bien, el sujeto pasivo tenga un porcentaje de participación en el capital de la entidad inferior al 20% y sea él mismo quien ejerza las funciones de dirección en la entidad o por el contrario, cuando de manera individual o conjunta dicho porcentaje de participación sea al menos un 20% y las funciones de dirección sean ejercidas por cualquier allegado de los contemplados en la ley.

Dicho de otra manera, y como conclusión se extrae que la persona que dirige la empresa familiar no puede ser un pariente sin participación si no se llega, individual o colectivamente al 20% del patrimonio empresarial.

Tal y como establece el artículo 4 de la ley 19/1991, cuando el sujeto pasivo cumpla con todos estos requisitos, atendiendo a lo dispuesto anteriormente, la exención se extenderá a todas las personas que conformen el grupo familiar.

IV. Los incentivos fiscales a la sucesión de empresas familiares establecidos por el legislador estatal.

Antes de entrar en materia, es fundamental distinguir las dos formas de sucesión de la empresa familiar. El artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones regula el hecho imponible de la misma. Así, se puede distinguir, a efectos de la presente ley entre¹⁶:

- Sucesión *inter vivos* de la empresa familiar: ocurre cuando estando vivo el propietario transfiere el control y la propiedad de la empresa familiar, a través de la donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “inter vivos”.
- Sucesión *mortis causa* de la empresa familiar: esta modalidad se produce con el fallecimiento del propietario. Esta forma de sucesión se regirá atendiendo a las disposiciones testamentarias o legales de la herencia. En este caso se transmite a los herederos la propiedad y control de la empresa familiar, por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, como el pacto sucesorio, institución válida en el Derecho Foral Aragonés, que debido a su importancia será objeto de estudio en apartados posteriores de este TFG.

Desde la óptica del legislador tributario, ambas modalidades de sucesión de la empresa familiar cuentan con incentivos y bonificaciones fiscales en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El fundamento del legislador reside en la minimización de la carga fiscal para promover la continuidad del negocio familiar, facilitando la transición del control y la propiedad de la misma de una generación a otra.

Se va a proceder a continuación a estudiar cada una de dichas modalidades en apartados separados.

1. Sucesión *mortis causa* de la empresa familiar.

Esta modalidad de sucesión de la empresa familiar, está regulada en el apartado segundo letra c) del artículo 20 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones. El mencionado

¹⁶ GALLO, M. Á., y VÁZQUEZ, R. “La empresa familiar: Guía práctica para su organización y sucesión (2a ed.)”, *Profit Editorial*, 2015.

precepto contempla una reducción en la base imponible de las adquisiciones *mortis causa* que correspondan al cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida, de las empresas familiares a las que sea de aplicación la exención anteriormente estudiada en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En virtud de lo dispuesto por el dicho artículo, se establece una reducción del 95% en la base imponible del valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en dichas entidades, siempre y cuando la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera en ese plazo.

En el supuesto de no cumplirse con el requisito de permanencia, deberá pagarse la parte del impuesto que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora.

Además, dicho artículo dispone que la reducción será aplicable a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado cuando, siempre y cuando no existan descendientes ni adoptados, sin perjuicio del derecho a la reducción del cónyuge supérstite correspondiente con el 95%.

Finalmente, cabe resaltar que dicha reducción de carácter estatal, así como la prevista para la adquisición *inter vivos* de la empresa familiar, analizada en el apartado siguiente, será de aplicación siempre que la Comunidad Autónoma no hubiese regulado reducciones de esta índole o no resultasen de aplicación.

Esto se debe, como se desarrollará en apartados posteriores a que, al tratarse de un tributo cedido, una de las competencias cedidas a las Comunidades Autónomas sobre el mismo consiste en establecer reducciones en la base imponible, y lo cierto es que la mayor parte de las Comunidades Autónomas han hecho uso de esta competencia, estableciendo mejoras sobre la reducción estatal, tal y como se verá en el apartado final de este trabajo, relativo al análisis comparado.

2. Sucesión *inter vivos* de la empresa familiar.

Por otra parte, en lo que respecta a la reducción de la transmisión *inter vivos* de participaciones en entidades del donante, de una empresa individual o un negocio

profesional, esta viene recogida en el apartado sexto del mismo artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así, se establece que el cónyuge, los descendientes o adoptados a favor de los cuales se transmitan participaciones *inter vivos* de una entidad del donante, una empresa individual o un negocio profesional a la que resulte de aplicación la exención del artículo 4 de la Ley sobre el impuesto del Patrimonio, resultará de aplicación una reducción del 95% del valor de adquisición en la base imponible, siempre que concurran las condiciones que se establecen a continuación:

- A) Que el donante tuviese al menos sesenta y cinco años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- B) Que el donante, en el caso de que ejerciera funciones de dirección de la entidad, dejase de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones en el momento de la transmisión. Se debe resaltar que la mera pertenencia al Consejo de Administración de la Sociedad no se entenderá incluida entre las funciones de dirección.
- C) Respecto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo¹⁷.

Asimismo, se establece la imposibilidad del donatario de realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación, como ya se mencionó en el apartado anterior, en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

De la misma manera que en las adquisiciones *mortis causa*, en el supuesto de no cumplirse con el requisito de permanencia, deberá pagarse la parte del impuesto que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora.

¹⁷ VEGA HERRERO, M. "La prescripción de la obligación tributaria", *Lex nova, Valladolid*, 1990, pág.49.

A estos efectos, se ha considerado relevante exponer lo establecido por la Dirección General de Tributos, en su consulta número 1.157, de 20 de septiembre de 2023, acerca de cómo debe entenderse cumplido el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la Ley de Sucesiones y Donaciones.

Se plantea una duda de interpretación acerca de si dicho presupuesto debe entenderse cumplido cuando se cumple el referido requisito en uno de los cónyuges o si, por el contrario, se exige que cada cónyuge de forma separada cumpla dicho requisito de edad o incapacidad exigido por el presente artículo.

Sobre este tema, dictamina la DGT que en la transmisión de participaciones *inter vivos* en un negocio profesional o participaciones en una entidad del donante, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, el requisito relativo a la edad recogido en el artículo 20.6.a) de la Ley del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones necesario para gozar de la reducción del 95% establecida por el mismo artículo, se cita textualmente: “debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro”.

Esta conclusión se debe a la anulación del artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (la Ley 3414/1991), por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Dicho artículo quedó anulado por la sentencia del TS de 18 de febrero de 2009, impidiéndose desde ese momento que pueda entenderse que la donación por ambos cónyuges de bienes de la sociedad conyugal constituye una única donación, si no que, por el contrario, se cita textualmente: “cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro”.

En resumen, establece la DGT que, cuando se trata de la donación de un bien ganancial, ésta debe ser considerada como dos donaciones, debiendo ambos cónyuges cumplir los requisitos establecidos en la ley íntegramente y de forma individual para poder gozar de la reducción en la base imponible.

Como consecuencia de todo lo anterior, en el caso en el que uno de los cónyuges no cumpla con todos los requisitos establecidos en la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y consecuentemente no pueda beneficiarse de la reducción prevista por este impuesto en la base imponible por la donación de la empresa familiar, no obsta que la

donación del otro cónyuge, si cumple con los requisitos pueda beneficiarse de dicha reducción en la base imponible.

3. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otra parte, desde la perspectiva del donante, en los supuestos de donación de empresas familiares o participaciones, dicha donación puede generar una tributación en el IRPF por la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por el transmitente.

No obstante, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 33.3.c) establece que no existe ganancia o pérdida patrimonial a los efectos de esta norma, y, por lo tanto, estarán exentas de tributar por este impuesto las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones siempre que cumplan los presupuestos establecidos en el apartado sexto del artículo 20 de la Ley del el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Este artículo estudiado anteriormente, corresponde con los requisitos que tienen que concurrir para que el adquirente pueda aplicarse una reducción del 95% en su base imponible.

En realidad, lo que pretende el legislador con estos incentivos fiscales a la donación de la empresa familiar o sus participaciones recogidos en la LISD, beneficios fiscales para el adquirente, e IRPF para el transmitente, no es otra cosa que aliviar la carga fiscal para ambos sujetos en aras de favorecer el relevo generacional de la empresa familiar, como ya se ha repetido en numerosas veces, en el presente Trabajo de Fin de Grado.

El problema surge cuando, cumpliéndose los requisitos del artículo 20.6 LISD, las empresas o participaciones objeto de donación incluyen entre su activo elementos del mismo no afectos a la actividad económica, profesional o empresarial.

Este problema se regula en el segundo párrafo del artículo 33.3.c) LIRPF, se cita textualmente: “Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión”.

Esto es una cautela que ha establecido el legislador con el fin de evitar que el donatario transfiera bienes de su patrimonio personal al empresarial, y se beneficie de esta manera de la exención de tributación por dicha ganancia patrimonial. El legislador busca evitar la lucha contra el aprovechamiento fiscal.

Sin embargo, lo que sucede en realidad es el diferimiento del impuesto, ya que, si bien es cierto que el donante al mover bienes personales a su patrimonio empresarial evita pagar impuestos sobre la ganancia patrimonial que obtenga fruto de la donación, en virtud del artículo 33.3.c) de la LIRPF, ese impuesto sobre la ganancia patrimonial se diferirá y efectivamente se pagará cuando el donatario transmita dichos bienes. Esto es así porque el donatario se subroga en la posición del donante en cuanto a los valores y fechas de adquisición de los bienes donados.

Para resolver esta gran problemática que afecta a aquellos supuestos en los que se donan participaciones de una entidad, cuyo balance incluye en un porcentaje inferior a la mitad, bienes no afectos a una actividad, se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en sus resoluciones de 29/5/2023 (RG 1501/2020) y la resolución de 18/12/2023 (RG 3062/2021), fruto de los numerosos recursos de las actas levantadas por inspecciones. Dichas resoluciones constituyen ahora doctrina reiterada, que se debe recordar que tienen carácter vinculante para la Administración Tributaria.

Antiguamente, en dichos supuestos lo que ocurría era que, en lo que concierne al donatario, éste no podía aplicarse la reducción del 95% en la base imponible del ISD de forma íntegra, sino de manera proporcional al valor que representen sobre el total dichos activos afectos. Esto no ha cambiado y se sigue manteniendo.

Lo que sí ha sido objeto de inspecciones por parte de la Administración Tributaria y recursos contra dichas inspecciones ha sido el tratamiento de la existencia de activos no afectos en esta tipología de donaciones en el IRPF, es decir, en lo que respecta al donante. Históricamente, se entendía que en estos supuestos se cumplían con los requisitos para poder aplicar el régimen en el ISD y por tanto el donante estaba exento de tributar por IRPF por la ganancia patrimonial obtenida.

Como ya se ha dicho anteriormente, el TEAC se pronunció sobre esta controversia y finalmente estableció que el donante no se puede beneficiar de la exención del artículo 33.3.c) de la LIRPF, y debe tributar por IRPF en la parte proporcional de la ganancia patrimonial, entendiéndose ésta como la diferencia entre valor de transmisión y valor de

adquisición de las participaciones objeto de transmisión, que corresponda con los activos no afectos. Por lo tanto, esa parte de la ganancia patrimonial que no goce de la referida exención se integrará en la base imponible del IRPF.

V. Incentivos fiscales a la donación de la empresa familiar en Aragón.

Como es conocido, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, tal y como se establece en los artículos 10 y 11 d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Concretamente, el precepto 19.2 c) de esta norma señala que cada Comunidad Autónoma podrá asumir determinadas competencias normativas¹⁸, de entre las cuales se recogen las reducciones de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, en virtud de las competencias atribuidas a cada CCAA, éstas tienen la capacidad de establecer reducciones propias o reducciones de mejora en el ISD, es decir, pueden crear reducciones propias; siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social; en la base imponible de la sucesión *inter vivos* de la empresa familiar, que no dependen de las reducciones establecidas por la normativa estatal, fijando sus propios requisitos, como es el caso de Galicia.

También, pueden optar por mejorar o ampliar la reducción sobre la base imponible fijada por la ley estatal, 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. La reducción objeto de estudio en este trabajo en Aragón, tiene la calificación de reducción de mejora.

Adviértase que las reducciones propias se aplican junto a las estatales, es decir, se añaden, mientras que las de mejora sustituyen a la estatal en la respectiva CCAA.

En Aragón, como en la mayor parte de las Comunidades Autónomas, efectivamente está prevista una reducción de mejora en los supuestos de adquisición *mortis causa* e *inter vivos* de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades. Se encuentran reguladas en los artículos 131-3 y 132-1 y 132-3 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto

¹⁸ ROCA SÁNCHEZ, M. J., y LÓPEZ ESPADAFOR, C. “Fiscalidad de las comunidades autónomas y entidades locales (2a ed.)”. *Thomson Reuters Aranzadi*, 2019.

refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, respectivamente.

Concretamente, este Trabajo de Fin de Grado va a estar orientado al estudio específico de los incentivos fiscales a la adquisición *inter vivos* de la empresa familiar en Aragón, por lo que se va a poner especial atención a los artículos 132-1 y 132-3, relativos a las donaciones, sin perjuicio de que se establezcan remisiones al 131-3, relativo a la adquisición *mortis causa* de la empresa familiar del mencionado decreto legislativo.

1. Adquisición *inter vivos* de empresas individuales o negocios profesionales (artículo 132-1 Decreto Legislativo 1/2005).

En lo que respecta a la adquisición *inter vivos* de empresas individuales o negocios profesionales, la reducción estatal prevista en el apartado sexto del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se sustituye en Aragón por la prevista en el artículo 132-1 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

Esta reducción tiene carácter de mejora, tal y como se establece en 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 su artículo 48.

Dicha reducción consistirá en el 99% sobre la base imponible del valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos conforme a las reglas del artículo 131-3, entre las cuales se exige que los citados bienes deberán haber estado exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, conforme a lo establecido en su artículo 4.8, en alguno de los 2 años anteriores al fallecimiento o donación, trasladando este criterio a la donación. Se establece un plazo de mantenimiento de dichos bienes y derechos adquiridos de 5 años.

De lo establecido en este precepto se observa que, además del carácter de mejora en lo que respecta al porcentaje de reducción sobre la base imponible, también se suavizan los requisitos exigidos con respecto de la reducción estatal.

En la reducción autonómica de Aragón, ya no se exigen los requisitos de edad y funciones de dirección hacia el donante. Sin embargo, sí que se exige que los bienes y derechos adquiridos hayan estado exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio en las

condiciones establecidas y para el donatario se exige un plazo de mantenimiento de lo adquirido por donación de 5 años.

Sobre esto último, fruto de las controversias que han surgido en cuanto a la interpretación de qué debe entenderse por “mantener lo adquirido” que establece dicho artículo 132-1, se han planteado consultas tributarias a la DGT de Aragón.

Para solucionar este problema de interpretación, la Dirección General de Tributos en su contestación a la consulta número 7/2008 del 28 de octubre de 2008, estableció que, para acceder al beneficio de este artículo, lo adquirido por donación debe ser una empresa en funcionamiento. Partiendo de esa base, determina que lo que se debe mantener es la actividad económica que conforma la empresa.

En el supuesto en el que se cesase en la actividad económica se perdería la reducción. No obstante, si los bienes donados dejasen de estar afectos a dicha actividad, pero se afectasen a otra actividad económica distinta de la transmitida por donación, se mantendría el derecho a la reducción, pues, lo verdaderamente importante es “el mantenimiento de la afectación de los bienes donados a una actividad económica, sea o no la misma que la desarrollada por el donante.”

Finalmente, indica la DGT que, a diferencia de la reducción estatal, en la reducción aragonesa no se exige que los bienes donados se mantengan exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, solamente se exige el mantenimiento de una actividad económica con los bienes donados durante 5 años.

Otra contestación que se ha considerado interesante sobre este asunto es la referida a la consulta número 05/2011, de fecha 10 de noviembre de 2011, relativa a la cuestión de si la donación ha de realizarse en bloque o se puede donar una tercera parte a cada hijo.

La DGT se pronuncia y contesta la consulta dictaminando que la ley no se pronuncia sobre la forma de donación. Sólo incide en que el adquirente debe respetar la condición de mantener lo donado durante 5 años, siendo cualquiera de las dos opciones planteadas adecuadas, no siendo necesario que la empresa se mantenga exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio, como se exige en la reducción estatal.

Seguidamente, se plantea a la DGT de Aragón en la consulta número 4/2022, de fecha 23 de noviembre de 2022, si la situación de jubilación activa del donante afecta a la reducción autonómica del 99%.

Como se ha adelantado anteriormente, cabe recordar que la reducción aragonesa tiene carácter de mejora, no solo respecto del porcentaje, un tanto superior al estatal, sino también en lo que respecta a la suavización de los requisitos exigidos para su procedencia y aplicación. Así, suprime los requisitos personales y laborales que se exigen en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 al donante relativos a su edad, jubilación o cese de funciones directivas en la entidad. Por todo ello concluye la DGT que “la situación de jubilación activa no sería impedimento para su procedencia”.

Finalmente, otra cuestión interesante y sobre la que han surgido consultas que han sido planteadas a la DGT, es la relativa a la normativa que resulta aplicable y la competencia de una determinada Comunidad Autónoma a una donación encuadrada en el artículo 132-1 TR. En concreto, en la consulta número 5/2021, de fecha 3 de junio de 2021, se plantea si a la donación de dos locales en Zaragoza por parte de un padre a sus hijos, le es aplicable la normativa aragonesa y si la Comunidad Autónoma competente es la de Aragón.

En primer lugar, hay que atender a lo dispuesto en el artículo 32.2 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 virtud del mismo, se entiende producido en el territorio de una Comunidad Autónoma, el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos que residan en España:

- “En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando estos radiquen en el territorio de esa comunidad autónoma.
- En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo.”

La primera precisión que hace la DGT respecto de este asunto es que los sujetos pasivos en una donación son los donatarios. Regresando al caso explicado, resulta fundamental determinar el lugar de residencia de los hijos, pues en el caso de que residan en España, operaría la cesión del Impuesto sobre Donaciones a la comunidad autónoma pertinente.

Asimismo, resulta fundamental dilucidar si es una mera donación de inmuebles o, por el contrario, se trata de una donación de actividades económicas, ya que, en el primer caso, se cederá el impuesto a la comunidad autónoma donde radique el inmueble, mientras que, tratándose de una donación de una actividad económica, se atenderá a la residencia habitual de los hijos para determinar la comunidad autónoma objeto de cesión del impuesto.

La determinación de este extremo es importante, pues el alquiler de inmuebles puede ser considerado como donación de bienes inmuebles o como donación de una actividad económica, dependiendo de si se cumplen unos determinados requisitos. Esto es importante pues el rendimiento del Impuesto sobre dicha donación, dependiendo de su calificación, se cederá a una comunidad autónoma o a otra.

Como conclusión, subraya la DGT que, aunque para la consideración de actividad económica en el alquiler de inmuebles, el criterio difiere entre el IVA y el IRPF, para la aplicación de las reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se remite al criterio del artículo 27 de la LIRPF. Éste establece que el alquiler inmobiliario se considera rendimiento de la actividad económica, pudiendo los bienes afectos al mismo gozar de los beneficios en el impuesto sobre Donaciones cuando, además de los requisitos exigidos, para la ordenación del alquiler haya al menos una persona empleada con un contrato laboral y a jornada completa.

Sin embargo, la jurisprudencia exige también demostrar una carga de trabajo suficiente para justificar la contratación del empleado. Si este requisito no se cumple, la donación se considerará una donación de inmuebles y la competencia fiscal, siempre que los donatarios sean residentes en España, corresponderá a la Comunidad Autónoma de Aragón, sin aplicarse la reducción del artículo 132-1 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por dicha comunidad autónoma en materia de tributos cedidos.

2. Adquisición *inter vivos* de participaciones (artículo 132-3 Decreto Legislativo 1/2005).

Por otra parte, en el caso de adquisición *inter vivos* de participaciones en Aragón, será de aplicación la reducción prevista en el artículo 132-3 de esta norma, en sustitución de la establecida en el apartado sexto del artículo 20 de la Ley sobre Sucesiones y

Donaciones, siempre que dichas participaciones estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. La reducción aragonesa ascenderá al 99%, y será de aplicación siempre que el donatario mantenga lo adquirido durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo.

Para que resulte de aplicación esta reducción autonómica, las participaciones deberán cumplir los requisitos de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el ejercicio anterior a la fecha de la donación, sin perjuicio de tener derecho a la reducción de forma parcial cuando se tenga derecho parcial a la exención en patrimonio.

En relación con los beneficios fiscales para la adquisición *inter vivos* de participaciones, no se plantean muchos problemas. Se ha considerado relevante a efectos del tema tratado en este trabajo mencionar el caso contenido en la consulta número 01/2010, con fecha 30 de junio de 2010, relativa a un supuesto de donación de participaciones de una comunidad de bienes.

Sobre este supuesto, la DGT establece que dicha donación se debe regir por las reglas de la transmisión empresa individual y no por las de la transmisión societaria.

VI. Especialidades referidas a la transmisión de empresas familiares a través de pactos sucesorios de presente.

Un pacto sucesorio es una ordenación *mortis causa* en la que la voluntad del ordenante (instituyente) queda vinculada a otra voluntad (instituido o tercero), no pudiendo revocarse dicha disposición por acto unilateral del causante. Se trata de una disposición por causa de muerte que produce un vínculo obligatorio actual entre el instituyente y la contraparte que recibe su voluntad. Es una herramienta de planificación patrimonial utilizada frecuentemente que permite al donante decidir cómo se van a distribuir sus bienes a su muerte¹⁹.

Aunque es una institución prohibida en el Derecho civil común, tal y como se establece en el Código Civil, sí que se contempla en la mayor parte de los derechos forales de nuestro país, como es el caso de Aragón. Concretamente, regulada en el artículo 377 y siguientes del Código de Derecho Foral de Aragón.

Entre las modalidades que pueden adoptar los pactos sucesorios, se va a prestar atención a la institución de presente, prevista en el artículo 389 y siguientes del CDFA, mediante la cual el instituido adquiere todos los derechos de que sea titular el instituyente, salvo los que se hubiera reservado, adelantándose el efecto transmisivo a la apertura de la sucesión.

En relación con el tema de este trabajo, resulta de especial interés el estudio de esta institución recogida en el Derecho Foral Aragonés debido a la gran utilidad de la misma cuando se pretende donar *inter vivos* una empresa individual o negocio profesional o sus participaciones. Hay mucha doctrina administrativa respecto de este modo de articular estas donaciones, que por su importancia práctica resulta relevante destacar en este TFG.

En primer lugar, conviene precisar la naturaleza de los pactos sucesorios. Su determinación resulta importante pues, mientras el artículo 20.2c) LISD será aplicable en los supuestos en los que se realice el hecho imponible contenido en el artículo 3.1a) de dicha ley, referido a “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, el apartado 6 de dicho precepto será aplicable tras la

¹⁹ BAYOD LÓPEZ, C. y SERRANO GARCÍA, J. A. “Manual de derecho foral aragonés”, Editorial El Justicia de Aragón, 2020.

realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1b) de la misma norma, relativo a “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “*inter vivos*””.

No obstante, hay ciertos tipos de transmisiones gratuitas que plantean problemas en su clasificación como actos *inter vivos* o *mortis causa*, ya que presentan características de ambos tipos de actos al mismo tiempo. Esta naturaleza híbrida la podemos observar en el caso de los pactos sucesorios, pues permiten a una persona organizar los bienes de su herencia y transferirlos antes de su fallecimiento, de modo que el beneficiario puede adquirir la propiedad de los mismos mientras el donante aún está vivo.

En la consulta número 4/2018, la DGT aragonesa establece que en virtud de lo dispuesto en el artículo 386 del CDFA, no cabe duda de la naturaleza sucesoria del legado de presente. Además, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones califica los pactos sucesorios como títulos sucesorios. Sin embargo, recalca la DGT, que eso no supone que todas las adquisiciones instrumentadas por esta institución impliquen la aplicación de todos los beneficios fiscales propios de estas transmisiones *mortis causa*.

Por lo tanto, la DGT sienta que “procede tratar el legado acordado en pacto sucesorio de presente como una adquisición *mortis causa*, pero considerando en cada elemento de la liquidación fiscal, tanto sus requisitos como su sentido y finalidad”. No obstante, los pactos con efectos de presente, tienen la peculiaridad de que son negocios sucesorios que originan un desplazamiento patrimonial en vida del instituyente. Esto no está regulado en el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que hace que aplicar siempre las normas de adquisiciones *mortis causa* sin tener en cuenta el hecho de que se haya producido o no el fallecimiento del causante, según dice la DGT, no parece presentar la lógica suficiente.

En relación con este tema, la DGT de Aragón aborda en la misma contestación otra cuestión relativa a si procede aplicar los beneficios fiscales del artículo 131-3 TR, referente a la adquisición *mortis causa* de la empresa individual o societaria a estas transmisiones articuladas por pactos sucesorios de presente.

Dilucidar dicha cuestión resulta relevante, pues si se acude al preámbulo de la LISD, se observa que los beneficios fiscales son mayores en el ámbito de las transmisiones *mortis causa* que *inter vivos*.

Si atendemos a la literalidad y a la finalidad de la LISD, en el artículo 20.2.c) relativo a las adquisiciones *mortis causa* de bienes empresariales, exige como presupuesto para aplicar la reducción el fallecimiento del causante, teniendo como finalidad aliviar la carga fiscal de la sucesión. Por otra parte, el artículo 20.6 de la norma, relativo a las transmisiones de participaciones *inter vivos*, exige como requisito que el donante cese en el ejercicio de las funciones de dirección, pudiéndose explicar este beneficio como una ayuda fiscal al relevo generacional.

Atendiendo a este planteamiento, no hay ninguna duda de que, en un pacto sucesorio con efectos de presente sobre bienes empresariales, el objetivo del legislador para que resulte fiscalmente beneficiado por el régimen de la empresa familiar no es otro que favorecer el relevo generacional de dicha empresa, lejos de aliviar la carga tributaria que pudiera comportar el fallecimiento.

Como conclusión final, establece la DGT aragonesa que, a pesar de no ser irrelevante para el legislador aragonés el hecho de que la transmisión se produzca antes o después del fallecimiento, por todo lo mencionado anteriormente, atendiendo a la literalidad, al sentido y a la finalidad de la ley, al pacto de presente que tenga por objeto bienes empresariales corresponde aplicarle los beneficios fiscales relativos a la adquisición *inter vivos* de la empresa familiar, contemplados en los artículos 132-1 y 132-3 del Decreto Legislativo 1/2005.

Por otra parte, resulta de gran relevancia destacar que no sólo se han suscitado dudas acerca de la naturaleza sucesoria y la procedencia de aplicar los beneficios fiscales a nivel autonómico correspondientes a las adquisiciones *inter vivos* o *mortis causa* de la empresa familiar, cuestiones que ya han sido resueltas en este apartado. Además, en el plano estatal, han sido muy comentadas las contestaciones a las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos estatal de 5 de junio de 2020, concretamente las siguientes: V1788-20, V1790-20 y V1792-20, pues han comportado un cambio de criterio doctrinal.

Anteriormente a las contestaciones de las tres consultas mencionadas, se consideraba que la transmisión de una empresa familiar articulada mediante un pacto sucesorio con efectos de presente tenía la consideración de transmisión *mortis causa* y por ese motivo se le debía dar esa consideración en el ISD y en cualquier otro tributo. Además, los adquirentes de estas transmisiones podían aplicarse el beneficio fiscal de la reducción

sobre la base imponible prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A raíz de las tres consultas tributarias correspondientes al año 2020, se ha producido un cambio en el criterio administrativo que afecta solamente a la cuestión de la reducción de la base imponible en el ISD, pues en lo que respecta a la naturaleza civil de los pactos sucesorios no ha habido variación alguna, se siguen considerando transmisiones *mortis causa*. La DGT justifica este extremo apoyándose en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (rec. núm. 325/2015 –NFJ061892–), que falló específicamente en este sentido, estableciendo que la naturaleza jurídica de los pactos sucesorios no resulta alterada por el hecho de que el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante.

Regresando a la cuestión objeto del cambio de criterio de la DGT estatal, ésta sienta que es requisito esencial para la aplicación del beneficio fiscal consistente en la reducción de la base imponible por la adquisición de la empresa familiar, que el causante sea una persona fallecida. La DGT afirma categóricamente que, faltando este requisito, no procede beneficiarse de la reducción de la base imponible contemplada en el artículo 20.2c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relativa a las adquisiciones *mortis causa*.

Además, tampoco podrían aplicarse los adquirentes el beneficio fiscal previsto en la misma ley, correspondiente con las adquisiciones *inter vivos*, pues, establece que este tipo de transmisiones de empresas familiares a través de pactos sucesorios tienen la calificación de transmisiones *mortis causa*, y aplicar los beneficios fiscales correspondientes a las adquisiciones *inter vivos* supondría un recurso a la analogía, vetado por la Ley General Tributaria.

Finalmente, descarta la DGT que se trate de un olvido del legislador, pues si la intención del mismo hubiera sido extender la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2c), éste lo habría hecho de manera expresa.

Esta contestación a las tres consultas tributarias planteadas en junio del año 2020, la cual comporta un evidente cambio en el criterio manifestado hasta entonces por el centro directivo, han sido muy comentadas y objeto de numerosas críticas por parte de diversos profesionales en la materia.

Concretamente, se trae a colación, por su acertado y compartido comentario crítico, los análisis por ÁLVAREZ BARBEITO²⁰, así como por PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ²¹.

Se suscribe en el presente Trabajo Fin de Grado el análisis y comentario crítico de ambos expertos, los cuales consideran que, aunque la interpretación extremadamente literal que utiliza la DGT es correcta, la cual conduce a considerar como condición *sine qua non* el fallecimiento físico del causante para aplicar la ventaja fiscal, a juicio de ambos, lleva a ignorar tanto las particularidades de esta institución del pacto sucesorio con efectos de presente, como la interpretación finalista de las normas, interpretación que ha defendido siempre el Tribunal Supremo.

Sobre este extremo, se recuerda que, desde Europa, se vienen patrocinando estos beneficios fiscales a la empresa familiar, siendo su finalidad reducir la carga tributaria para favorecer el relevo generacional, facilitando la continuidad de estos negocios familiares. Es por ello que estos autores consideran necesaria una manifestación por parte del legislador que arbitre una solución a la viabilidad del relevo y sucesión generacional de las empresas familiares.

Finalmente, aunque el fondo del análisis crítico es el mismo, los expertos ofrecen dos soluciones alternativas.

Por un lado, ÁLVAREZ BARBEITO, sostiene que, aunque es cierto que podría articularse la solución de modificar el artículo 20.2c), introduciendo la palabra “causante” en vez de “fallecido” para que, de esta forma la transmisión de empresas familiares se pudiera beneficiar del incentivo fiscal recogido en dicho artículo, apuesta por una modificación normativa del artículo 20.6 LISD, que permitiese aplicar dicho artículo a este tipo de transmisiones. Subraya la autora que esta opción es la que han seguido algunas Comunidades Autónomas, como la gallega. También remarca que la finalidad y necesidad de este cambio normativo es aportar seguridad jurídica, en un escenario de incertidumbre, lejos de solucionar un defecto de regulación intencionado.

²⁰ ÁLVAREZ BARBEITO, P., “La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº456, marzo 2021, p. 141-146.

²¹ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., “Los pactos sucesorios con efectos de presente no permiten la reducción por «empresa familiar» en el ISD”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión, Editorial Wolters Kluwer*, nº68, 2020.

Por otra parte, PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, hace hincapié en la finalidad perseguida a la hora de transmitir una empresa familiar a través de un pacto sucesorio con efectos de presente. Establece que ésta no es otra que “proteger y fomentar la creación y sobre todo la continuidad de este tipo de entidades”, y es por ello que se le deben aplicar los beneficios fiscales de la transmisión *mortis causa*, regulada en el artículo 20.2c) LISD, debiendo equiparar el término “persona fallecida” o “fallecido” al “causante de la transmisión”. Según la interpretación de este segundo autor, se debería llevar a “la equiparación completa de los efectos, en todos los órdenes jurídicos, entre sucesiones por fallecimiento y sucesiones por pacto sucesorio”.

Antes de concluir este apartado referente a la institución de los pactos sucesorios, cabe resaltar brevemente, por su importancia y porque también ha sido un tema que ha generado polémica, la reforma legislativa que ha tenido lugar con la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.

Esta ley fue aprobada en 2021 con el objetivo de prevenir el uso abusivo de los pactos sucesorios para evitar impuestos, limitando las ventajas fiscales que ofrece esta figura. Hay que recordar, que tradicionalmente, los pactos sucesorios se han venido beneficiando de un tratamiento fiscal muy favorable, similar al de las adquisiciones *mortis causa*, incluyendo ventajas fiscales en impuestos tales como el IRPF o ISD.

Mediante esta ley, se pretende combatir la incertidumbre y controversia que ha generado la aplicación de estos beneficios fiscales, pasando a un escenario donde se limita la planificación fiscal agresiva, se reducen los beneficios fiscales de los pactos sucesorios y finalmente se obliga a una mayor tributación, garantizando una mayor eficiencia y equidad en el sistema fiscal. A modo de ejemplo, alguna restricción que contiene esta ley es el establecimiento de plazos específicos, los cuales, si no se respetan y se transmite el bien objeto del incentivo, se pierde el beneficio fiscal.

Algunos autores como RIBES RIBES²², concluyen que, los pactos sucesorios, a pesar de ser una herramienta muy útil y empleada en muchos derechos forales para la planificación sucesoria, han sido en numerosas ocasiones objeto de un uso abusivo con el único objetivo de eludir impuestos, debido a los generosas beneficios fiscales

²² RIBES RIBES, A., “Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa.”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº464, 2021, p. 5-42.

asociados a los mismos. Las recientes reformas legislativas han intentado equilibrar la balanza, creando un escenario fiscal que debe ser considerado muy cuidadosamente por los contribuyentes y por los profesionales del derecho.

VII. Análisis comparado de la tributación de la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar en otras Comunidades Autónomas.

Para finalizar con este trabajo, se ha considerado relevante a la vez que interesante llevar a cabo un análisis del panorama de la fiscalidad autonómica y foral acerca del tema objeto de estudio: la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar.

Para ello, se ha procedido a elaborar una tabla comparativa detallada de la tributación en el ISD de la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar en todas las Comunidades Autónomas de España, indicando el tipo de reducción, el porcentaje de reducción y los requisitos generales que establece cada una.

Sobre esta última columna, destacar que solamente se ha tenido en cuenta el plazo de mantenimiento de lo adquirido y de la actividad, por ser las dos condiciones que más difieren entre las 17 CCAA. No obstante, cabe recordar que todas estas reducciones autonómicas resultan de aplicación siempre que les sean aplicables otros requisitos, tales como que cumplan con los requisitos para la exención en el IP.

De esta forma, a partir de los datos obtenidos en la Revista de información fiscal nº477-479- Enero-Marzo 2024²³, se ha llegado a la tabla comparativa que se muestra a continuación.

²³ "Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2024." Revista de Información Fiscal del REAF, nº 477-479, enero-marzo 2024, pp. 47-295.

CCAA	Tipo de reducción	Porcentaje de reducción	Requisitos
<i>LISD</i>	<i>Estatal</i>	95%	<i>Mantenimiento de la empresa durante 10 años y continuidad de la actividad empresarial.</i>
Andalucía	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y continuidad de la actividad durante un periodo específico.
Aragón	Mejora	99%	Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante al menos 5 años.
Asturias	Mejora	95%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Islas Baleares	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Canarias	Propia	95%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Cantabria	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Castilla y León	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Castilla-La Mancha	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Cataluña	Propia	95%	Mantenimiento de la empresa durante 10 años y continuidad de la actividad empresarial.
Extremadura	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Galicia	Propia	95%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Madrid	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Murcia	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
La Rioja	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
Valencia	Mejora	99%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 5 años.
País Vasco	Propia	95%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 10 años.
Navarra	Propia	95%	Mantenimiento de la empresa y actividad durante al menos 10 años.

Como se observa en la tabla, la mayor parte de las CCAA, han optado por establecer mejoras sobre la reducción estatal en la base imponible en el ISD, incrementando el porcentaje de 95% hasta el 99%. Además, en lo que respecta al plazo de mantenimiento de lo adquirido y continuidad de la actividad, también la gran mayoría de las Comunidades Autónomas de España han mejorado este requisito, disminuyendo en la mitad los 10 años previstos por la legislación estatal.

Se muestran en color verde oscuro las CCAA que han mejorado tanto el porcentaje de reducción, como el plazo mínimo de mantenimiento de la empresa, resultando las mismas las que mejores incentivos tienen en el plano nacional en lo que respecta a la empresa familiar.

En color verde claro, aparecen aquellas CCAA que resultan más beneficiosas en comparación con la legislación estatal, por haber incrementado o bien el porcentaje de reducción, o bien el plazo mínimo. Estas son Andalucía, Asturias, Canarias y Galicia.

Finalmente, en color amarillo se presentan las CCAA que establecen los mismos requisitos y porcentajes que la reducción estatal, como es el caso de Navarra, País Vasco y Cataluña. En este punto, llama la atención que coincide que la reducción establecida por estas tres CCAA es una reducción propia.

Estas mejoras hacen que la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar sea fiscalmente más beneficiosa en la gran mayoría de las Comunidades Autónomas, obedeciendo al mandato europeo de facilitar la continuidad y sostenibilidad de las empresas familiares.

Sin embargo, algunas Comunidades como, Cataluña, Navarra y el País Vasco han establecido reducciones propias, con características específicas que pueden diferir de las mejoras sobre la normativa estatal. Estas diferencias reflejan la diversidad en la aplicación de políticas fiscales para favorecer la transmisión de empresas familiares en las diferentes regiones de España.

VIII. Conclusiones finales.

1. Relevancia de la Empresa Familiar.

Según los datos expuestos a lo largo de este Trabajo Fin de Grado, por su importancia en el PIB, en el empleo y en la actividad económica en general, es indiscutible la gran relevancia de la empresa familiar para el desarrollo y el progreso económico y social de nuestro país.

Además, la empresa familiar destaca por su importancia social, debido a que este tipo de empresas están más arraigadas al territorio, se deslocalizan menos fácilmente y ayudan a vertebrar el territorio en muchos puntos del territorio español que sufren despoblación, como es el caso de Aragón, entre otros factores.

Adicionalmente, cabe indicar que desde Europa se mantiene el interés por cuidar la fiscalidad en la transmisión de las empresas familiares para que dicha tarea no suponga una importante barrera a la transmisión de las mismas, instaurándose incentivos al mantenimiento y la continuidad de las empresas familiares.

2. Situación actual y propuesta de mejora de la legislación estatal.

En lo que respecta a los incentivos fiscales a la sucesión de la empresa familiar, estudiados desde la óptica del legislador estatal, de forma general podría afirmar que, en mi opinión, son incentivos potentes, ya que comprenden, cumpliendo unos requisitos tasados, una exención total en el impuesto sobre el Patrimonio y una reducción del 95% en el ISD.

En este punto, conviene hacer un análisis detallado de los requisitos para acceder a los incentivos fiscales de la LIP y de la LISD.

En mi opinión, estos requisitos son razonables y adecuados para acreditar el ejercicio directo de una actividad económica, aunque creo que se podría mejorar la flexibilidad de alguno de ellos.

En particular, para que las actividades que se encargan de la gestión de patrimonios inmobiliarios puedan beneficiarse de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, es necesario que cumpla con los requisitos estipulados en el art.27.2 de la LIRPF, como ya se ha expuesto en el presente trabajo. En mi opinión, este requisito, relativo a disponer

de una persona empleada a jornada completa con “una carga de trabajo suficiente” (Resolución del TEAC 6320/2015, de 2 de junio de 2015.), reviste cierto carácter subjetivo, suponiendo un actual marco normativo tributario que no proporciona seguridad jurídica alguna, quedando al arbitrio de los órganos de inspección la aplicación de estos incentivos fiscales. En este punto, propondría tratar dicho concepto de una forma más objetiva, ofreciendo un mejor diseño en la regulación de lo que se considera como “carga de trabajo suficiente” y solventando de esta manera la incertidumbre que genera este concepto en cuanto a la aplicación del incentivo relativo a la exención total en el IP y posteriormente, en el ISD.

Otro de los requisitos contemplados en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que se podría mejorar o flexibilizar desde mi punto de vista sería el relativo al cese en las funciones de dirección por parte del donante, cuando se produce una donación de empresas o participaciones exentas. Creo que flexibilizar este requisito, estableciendo un periodo transitorio que permitiese la continuidad en el tiempo de las funciones de dirección del donante, favorecería a una mejor entrada en la gestión de los donatarios, en vez del cese inmediato en las funciones de dirección por parte del donante. Esta medida sería más acorde con los objetivos traídos desde Europa relativos a favorecer la transmisión de la empresa familiar.

Finalmente, en lo que respecta al requisito relativo a que la actividad debe constituir la principal fuente de renta, para ciertas actividades estacionales, si el contribuyente fallece en un periodo del año en el cual todavía no ha obtenido el grueso de las rentas de esa actividad, podría ser que perdiese la exención por no constituir en ese momento su principal fuente de renta. Veo en este punto que no está contemplada dicha posibilidad, quedando este supuesto también fuera de la exención, pudiéndose solucionar con una regulación mejor o más exhaustiva.

3. Opinión crítica sobre los pactos sucesorios como instrumento para la transmisión de la empresa familiar.

Una vez tratado y explicado en el presente TFG los efectos de instrumentar la transmisión de la empresa familiar a través de pactos sucesorios con efectos de presente, suscribo la opinión de algunos de los autores que se han ocupado del tema, en el sentido de aplicar a las adquisiciones de empresas familiares mediante pactos sucesorios, los

beneficios fiscales relativos a la transmisión inter vivos. Este criterio es el que han seguido algunas CCAA como Aragón o Galicia.

A mi juicio, la modalidad por la que opta la DGT estatal en las nuevas consultas es un desacierto, ya que anula la posibilidad de utilizar los pactos sucesorios para la transmisión de empresas familiares, pues no permite aplicar los beneficios fiscales ni para transmisiones inter vivos ni mortis causa.

4. Análisis comparado: importancia de la legislación aragonesa.

Finalmente, en relación con la situación de la transmisión de la empresa familiar en Aragón, cabe resaltar como conclusión que se ha establecido una reducción de mejora rebajando y flexibilizando los requisitos estatales en el ISD, así como incrementando el porcentaje de reducción del 95% al 99%. Esta mejora de la normativa autonómica con respecto de la estatal también es potente, fomentando el relevo generacional y aliviando la carga en la transmisión de la empresa familiar.

Además, en el estudio comparado, Aragón es una de las CCAA que establece mejoras no solo en cuanto al porcentaje de reducción, sino también, en lo que respecta al plazo mínimo de mantenimiento de lo adquirido, lo que la sitúa en una de las Comunidades Autónomas que más incentiva fiscalmente la transmisión de la empresa familiar.

Se observa en relación con el análisis comparado que, aquellas CCAA que han establecido reducciones propias en el ISD en la transmisión de la empresa familiar, son las que ostentan menores incentivos fiscales, tanto en el porcentaje de reducción aplicable, como en los requisitos adicionales.

Como conclusión final, me parece relevante resaltar que, en contraste con las diferencias tan enormes existentes en las transmisiones de padres a hijos, en el tema objeto de estudio, relativo a la transmisión de la empresa familiar, se observa cierta homogeneidad en cuanto a cómo han actuado las CCAA, dentro del marco estatal y por supuesto, dentro de sus competencias normativas.

En mi opinión esta homogeneidad apreciable en el territorio nacional resulta muy positiva pues todas las CCAA buscan hacer atractivas estas transmisiones para no perjudicar las transmisiones en su CCAA y favorecer la continuidad y la implantación de más empresas, manteniendo y mejorando así su tejido empresarial.

IX. Bibliografía y referencias documentales.

- ÁLVAREZ BARBEITO, P., “La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº456, marzo 2021, p. 141-146.
- BAYOD LÓPEZ, C., & SERRANO GARCÍA, J. A. “Manual de derecho foral aragonés”, Editorial El Justicia de Aragón, 2020.
- CaixaBank, "La Empresa Familiar en España: Importancia y Retos." *YouTube*, 2 de diciembre de 2020, <https://www.youtube.com/watch?v=oMQDEqftIMQ>
- Consulta de la DGT de 23 de enero de 2006 (JUR 2006, 75596).
- CORBETTA, G., “Le imprese familiari: Caratteri originali, varietà e condizioni di sviluppo”, *Egea*, 1995.
- DAVIS, J. A., & TAGIURI, R., “The Three-Circle Model of the Family Business System”, Harvard Business School, 1982.
- "Donación de acciones y participaciones de empresa familiar", Cuatrecasas, <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/donacion-acciones-participaciones-empresa-familiar> , accedido el 30 de abril de 2024.
- DONNELLEY, R. G., “The Family Business”, *Harvard Business Review*, nº42, 1964, p.93-105.
- GALLO, M. Á., Y VÁZQUEZ, R. “La empresa familiar: Guía práctica para su organización y sucesión (2a ed.)”, Profit Editorial, 2015.
- GERSICK, K.E.; DAVIS, J.A.; MCCOLLON, M. Y LANSBERG, I., “Generation to Generation: Life Cycles of the Family Business”, Ed. Harvard Business School Press, MA, USA, 1997.

"¿Qué es una Empresa Familiar?" *Instituto de la Empresa Familiar*, <https://www.iefamiliar.com/que-es-una-empresa-familiar/> , accedido el 15 de marzo de 2024.

"La Empresa Familiar: Cifras", *Instituto de la Empresa Familiar*, <https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/> , accedido el 5 de marzo de 2024.

LUCHENA MOZO, G.M., "Fiscalidad de la empresa familiar", Atelier, Barcelona, 2007, p. 91.

NAVARRO EGEA, M., "Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Impuesto sobre el Patrimonio e impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1999, p. 13.

"Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2024." *Revista de Información Fiscal del REAF*, nº 477-479, enero-marzo 2024, pp. 47-295.

"Patrimonio empresarial y profesional", *Agencia Tributaria*, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/patrimonio-2021/capitulo-2-cuestiones-generales/exenciones/exenciones-generales-articulo-4/patrimonio-empresarial-profesional.html> , accedido el 15 de abril de 2024.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., "Los pactos sucesorios con efectos de presente no permiten la reducción por «empresa familiar» en el ISD", *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, Editorial Wolters Kluwer, nº68, 2020.

"Reducción de la base imponible de la donación de la empresa familiar en Aragón", CISS Fiscal, https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAA-AEAE2PYUvDMBCGf40BEUq6bs4v-bC1CoUpo0a_X9ujDcuSmlzn-u-9rgoGHpL3vQv33teIYdJ4JbWrdJJISZbk9w-Hsjq-

[iDg576az0mFEQVBHlUp5t21mUiZjVsya2TDb2XsS0NAItvCNWs1vc0ENtUqFDy2G_aSkIE9gK4wqkyL2_vsNLqYDMt7tISzjTNUqQks-qXzcrKW4YIjcoD5Nh45Q9KbrDwwt_RCjibl3FLwtW_Vce3_SRb74ehpQvSLBlitwHXKMiBCa_ggsSmca4xOIw1VYd-Lw77fib5j44cwcAOx_e_m_H4k4V01uqYnG8l0AYQ4WXfu3EQyDnSpvee2bHnzkMeOZtyldDsGPEa2SPz_dbQmRAQAAWKE](#) , accedido el 25 de abril de 2024.

Resolución 2/1999, apartado 1.2.c) (JUR 2013, 82419).

RIBES RIBES, A., “Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tartamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa.”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº464, 2021, p. 5-42.

ROCA SÁNCHEZ, M. J., Y LÓPEZ ESPADAFOR, C. “Fiscalidad de las comunidades autónomas y entidades locales (2a ed.)”. Thomson Reuters Aranzadi, 2019.

SANTOS MARTOS, E., AYALA CALVO, J.C., RODRÍGUEZ OSÉS, J.E., “Clasificación de las empresas familiares en base a sus valores”, *Cuadernos de Economía*, nº 42, 2019, p.70-80.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 11 de noviembre de 2002 (JT 2011, 52).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 21 de octubre de 2011 (JT 2011, 2).

SHANKER, M Y ASTRACHAN, J., “Family Businesses’ Contribution to the U.S. Economy: A Closer Look”, *Family Business Review*, nº16 (3), 2003, p.211-219.

TOVILLAS MORÁN, J.M., “Exenciones en el impuesto sobre el Patrimonio”, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 71.

X. Anexos.

1. Listado de abreviaturas utilizadas.

IEF	Instituto de la Empresa Familiar
PIB	Producto Interior Bruto
TFG	Trabajo Fin de Grado
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
PYMEs	Pequeñas y Medianas Empresas
EFB	European Family Business
FBN	Board del Family Business Network
EFI	Empresa Familiar Individual
EFF	Empresa Familiar Fraterna
EFC	Empresa Familiar Conjunta
EM	Empresa Mixta
CCAA	Comunidades Autónomas
DGT	Dirección General de Tributos
TS	Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central

IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
CDFA	Código del Derecho Foral de Aragón