

Trabajo Fin de Grado

Beneficios fiscales de las participaciones en entidades societarias

Alumno: Francisco Javier Valer Martínez

Directora del trabajo: Prof. Dra. Dña. M^a Luisa Ruiz Baña

Facultad de Derecho Unizar

2017/2018

INDICE:

I.	INTRODUCCIÓN.....	3
II.	LA EMPRESA FAMILIAR: CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS.....	5
1.	CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR.....	5
2.	LA EMPRESA FAMILIAR EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	6
3.	CARACTERÍSTICAS DE LA EMPRESA FAMILIAR.....	8
4.	SUPERVIVENCIA DE LA EMPRESA FAMILIAR.....	10
5.	TIPOS DE EMPRESA FAMILIAR.....	11
III.	EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....	12
1.	EXENCIÓN PARA LAS PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES FAMILIARES (EN DETERMINADAS ENTIDADES).....	12
2.	ANÁLISIS DE LA CASUÍSTICA DE LAS SOCIEDADES DE CARTERA O HOLDING.....	20
IV.	APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR.....	22
1.	TRANSMISIONES POR CAUSA DE MUERTE (<i>MORTIS CAUSA</i>).....	24
2.	TRANSMISIONES <i>INTER VIVOS</i> (<i>A TÍTULO DE DONACIÓN</i>).....	28
V.	CONCLUSIONES.....	31
VI.	BIBLIOGRAFÍA.....	33

I. INTRODUCCIÓN

La empresa familiar tiene una gran importancia en el marco empresarial de nuestro país. En algunos sectores se ha intentado equiparar la misma con la pequeña y mediana empresa (PYME) pero no en todos los casos se puede hacer esa equiparación.

En el ámbito de la Unión Europea, para determinar si se trata de una PYME o no, se atiende al criterio del número de trabajadores. De tal manera que una empresa será considerada como pequeña cuando no tenga en plantilla a más de 100 trabajadores mientras que se considerará que se trata de una mediana empresa cuando ocupe a más de 100 trabajadores pero a menos de 500. Sin embargo, algunas empresas que en nuestro país se considerarían empresas familiares, si tuviéramos en cuenta este criterio, quedarían fuera de esa categoría a la que hacíamos referencia debido al número de trabajadores que ocupan en algunos casos.

No obstante, la característica que comparten muchas empresas familiares es que las decisiones más importantes respecto a su funcionamiento se toman dentro de un núcleo de personas caracterizado por sus lazos familiares.

En la U.E son conscientes de la importancia que tienen las empresas familiares en las economías de los países miembros¹ y los altos costes fiscales que suponían tanto su mantenimiento como su continuidad generación a generación. Por este motivo se decidió diseñar una política de beneficios fiscales para reducir los costes fiscales que se les pudieran imponer a estas empresas.

La Comisión Europea dictó una Recomendación en relación con este tema con el propósito de establecer un marco tributario específico para los casos de transmisiones de PYMES. En la citada Recomendación la Comisión invitaba a los Estados miembros a adoptar una serie de medidas con el objetivo de: *«crear un entorno financiero adecuado para que se pudiera realizar la transmisión satisfactoriamente y para garantizar el éxito de la transmisión familiar evitando que los impuestos que gravan a la sucesión y donación pongan en riesgo la supervivencia de la empresa».*

¹ Ernest de Aguiar expone en su obra «*Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*», Servicio de Estudios de la Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona. Barcelona, 1998, página 25, que aunque no se dispone de datos directos sobre esta cuestión, es posible pronosticar que entre el 75 y el 80 por 100 de las empresas españolas son de carácter familiar.

Sin embargo, ya existía anteriormente cierto interés por parte del legislador en dar determinadas ventajas fiscales a los empresarios. Dicha posibilidad fue introducida en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio a través de la ley 22/1993, de 29 de diciembre de medidas fiscales. Con dicha ley se introdujo en la normativa del IP la opción de exonerar de tributación por dicho impuesto a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial y las participaciones que cumplieran unos determinados requisitos.

Y posteriormente con la publicación del RD Ley 7/1996 de 7 de junio, de Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización económica, se incidía en el supuesto de la transmisión *mortis causa* con la introducción de las bonificaciones en el ámbito del impuesto de Sucesiones y Donaciones para incrementar el valor de una empresa individual o las participaciones en diversas entidades.

Las empresas familiares son básicas para el funcionamiento del sistema de libre mercado ya que generan muchos puestos de trabajo y constituyen un elemento de cohesión social. Son la base de nuestro sistema productivo y económico. Para apoyar este argumento basta con acudir a los datos ofrecidos por el IEF (Instituto de la Empresa Familiar) recogidos en el año 2012 que señalan que el 85% de las empresas españolas son familiares y generan un 70% del PIB y del empleo privado. Se calcula que al menos el 65% de las mismas están aún en la primera generación, un 25% en la segunda, un 9% en la tercera y solamente el 1% en cuarta generación o más.

La exposición de Motivos del RD 171/2007 señala que son empresas familiares: «*aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí*».² Añade que «*En lo que interesa, a los efectos de este real decreto, será familiar una sociedad de personas o capital en la que existe un protocolo que pretende su publicidad*», concretando más adelante el ámbito de aplicación a las empresas familiares no cotizadas. No obstante, esto no quiere decir que no existan empresas familiares cotizadas, existen, sino que no les afecta el RD señalado, considerando el legislador que las normas de transparencia e información son suficientes.

² Olvida este preámbulo a los parientes adoptivos, y al art.108.2 CC, conforme al cual «La filiación matrimonial y la no matrimonial, así como la adoptiva, surten los mismos efectos, conforme a las disposiciones de este Código».

El objeto del presente trabajo lo constituye el análisis de los principales beneficios fiscales establecidos en la ley del impuesto sobre el patrimonio y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, aplicables a la titularidad, ya sea pleno dominio, nuda propiedad o derecho de usufructo, en las participaciones en entidades mercantiles, con o sin cotización en mercados organizados.

A tal efecto haremos una primera aproximación al tema analizando las características generales y elementos definitorios de lo que se conoce como empresa familiar, así como sus características, tipos y su importancia en la economía española, para pasar a partir de ahí a centrarnos en el análisis exhaustivo de la empresa familiar bajo la forma de persona jurídica, sea con cotización en mercados oficiales o no.

II. LA EMPRESA FAMILIAR: CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

1. CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR

Existe en la actualidad una ausencia de concepto legal para definir la empresa familiar y también hay una falta de regulación. Por ello, se extienden disposiciones de las PYMES (como ya he explicado en la introducción) para hacer una aproximación al concepto, pero no es posible realizar una completa identificación entre ambas figuras. No obstante tienen algún rasgo en común como puede ser el de la gestión personalizada, la cual aunque puede pertenecer a varios socios, su gestión en definitiva se concentrará en unos pocos socios fundadores.

No todas las PYMES son empresas familiares, y en el supuesto inverso, existen grandes empresas que están caracterizadas por tener un núcleo familiar fuerte y que presentan unas pautas de gestión propias de una empresa familiar.

Al no existir un concepto de empresa familiar en el ordenamiento jurídico se acude a la regulación del Derecho privado, a algunas instituciones similares presentes en el Derecho comparado y a las diferentes normas de los tributos que contienen elementos relacionados con este tema para formular una definición propiamente dicha.

La empresa familiar desempeña actividades de carácter económico en la que tiene mucha importancia la presencia de un grupo familiar que controla una parte significativa del capital por el hecho de ocupar los puestos de dirección. La empresa familiar tiene la difícil misión de intentar conciliar los objetivos empresariales con los intereses de la familia

proprietaria, de determinar el distinto trato que merezca cada uno de los miembros de la familia haciendo distinción entre los que ocupan cargos de dirección y los que no y por último resolver el problema de integración en la empresa con los distintos miembros de la familia.

La vida de la empresa, por lo general, va a ser más larga que la de su propietario. Por lo tanto, es importante saber cómo determinar el momento más idóneo para la sucesión o en su caso el de su venta; cómo escoger al sucesor en el supuesto de decidir continuar con las actividades empresariales y cómo repartir el poder de la empresa entre distintos miembros y ramas familiares después de la sucesión.

Para poder continuar con la actividad empresarial, es importante elaborar planes de futuro que estén integrados por estrategias empresariales diseñados de forma razonable y cuya viabilidad y sucesión estén garantizadas.

En resumen, podemos decir que no existe una definición concreta en el ordenamiento jurídico acerca de la empresa familiar, pero de lo que no hay duda es de que se trata de una situación de negocio en el que los medios de producción y la dirección se encuentran en manos de un conjunto de personas caracterizadas por su nexo familiar que comparten la voluntad de continuidad generacional.

2. LA EMPRESA FAMILIAR EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Según CAYÓN GALIARDO son cinco los elementos que pueden caracterizar a una empresa familiar y que deben tenerse en cuenta de manera conjunta.³

2.1 Objeto o actividad de empresa. Se excluyen aquéllas que no tengan carácter empresarial, como pueden ser las actividades profesionales. Sin embargo, según muchos autores esta exclusión no es correcta, y se deberían incluir en la normativa fiscal de los beneficios fiscales todo tipo de actividades económicas, tanto si son empresariales como profesionales.

³ Vid.: «La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado», ob. Cit, págs..17 y ss de Cayón Galiardo.

2.2 Nexo entre un núcleo familiar y una actividad económica. Es importante la existencia de dicho nexo de tal manera que se pueda encargar dicho grupo familiar tanto de la dirección de la empresa como de la financiación o la contratación de los trabajadores.

2.3 Intencionalidad de llevar a cabo actividades empresariales. Las deben llevar a cabo personas que integren un mismo núcleo familiar.

2.4 Existencia de un protocolo familiar. Es necesario que exista un protocolo familiar o pacto de llevanza de la empresa, para el supuesto de que existan dudas acerca de la dirección de la empresa.

2.5 Elemento cuantitativo. Por último, según este autor, debe haber un elemento cuantitativo es decir, la equiparación entre una empresa familiar y una PYME, que no tiene por qué darse en la práctica.

A estos elementos cabe añadir a su vez dos nociones de empresa familiar, con los que existe relación:

A) *Figura de empresa familiar*. En primer lugar es importante reseñar que nos encontraremos ante la figura de empresa familiar «*cuando el control de la empresa se encuentre en manos de personas unidas por un vínculo de parentesco lo suficientemente próximo como para permitir pensar que dicho control impide o limita el acceso de terceros ajenos al control de la empresa. De esta forma, la noción de control, tan debatida en el Derecho mercantil, serviría para identificar en unión de unos lazos familiares a la empresa familiar*».⁴

B) *Relación entre empresa familiar con normas del Impuesto sobre el Patrimonio*. Estas normas regulan la exención de bienes vinculados a actividades de carácter económico y de las participaciones en entidades.⁵

Sin embargo, el legislador no se ha referido de manera expresa a la empresa familiar para los casos citados, salvo en el ámbito del RD-Ley 7/1996, en el que sí se refiere a este tipo de empresas para los supuestos en los que se produce la transmisión *mortis causa* para aliviar el coste fiscal que supondría.

⁴ Cfr. LETE ARCHICA, C.: «La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales», ob.cit., pág 15.

⁵ En concreto, para PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J serían empresas familiares «aquéllas de carácter individual o societario que sean dirigidas de forma habitual, personal y directa por un miembro del grupo familiar que detente un porcentaje mínimo del capital o patrimonio de la empresa».

De esta manera, se vincula el concepto de empresa familiar con las dos exenciones que prevé el apartado 8º, art.4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.⁶ En esta regulación, se establecen los requisitos que deben cumplir los sujetos pasivos, si quieren verse beneficiados por la exención.

3. CARACTERÍSTICAS DE LA EMPRESA FAMILIAR

La empresa familiar tiene unas características propias que la diferencian del resto de empresas. Son las siguientes:

3.1 La posesión por una o más familias, de una participación importante en el capital social de la empresa. Por lo general esta posesión es mayoritaria.

3.2 Control político y económico de la empresa. Es importante que la citada participación confiera a su poseedor, el control político y económico de la empresa.

3.3 Participación activa importante en la gestión de la empresa por parte de la familia. Esta se lleva a cabo por medio de determinadas tareas por los miembros de la misma, y ocupando a su vez puestos de dirección en el órgano de administración para el caso de las empresas societarias.

3.4 Interés por la continuidad y permanencia en la propiedad y gestión de la misma. Se da de esta manera, entrada a las generaciones futuras en la propiedad y en la gestión y dirección.

De esas características se derivan ventajas y desventajas.

A) *Mayor sentido de integración entre los miembros de la empresa.* Esto se debe a que les unen unos lazos afectivos que en otras empresas no se dan lo que facilita una mayor unión entre los integrantes de la empresa familiar.

B) *Rapidez en la toma de decisiones.* Por lo general el empresario toma las decisiones guiándose por su instinto sobre los negocios y se toman a largo plazo puesto que tiene que tener en cuenta la viabilidad de sus estrategias con el fin de garantizar el sustento familiar y el futuro de las nuevas generaciones.

⁶ RD 2481/1994 de 23 de diciembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades para la aplicación de la exención. Explica que el objetivo de las exenciones es favorecer la inversión empresarial, especialmente en el área de las PYMES.

C) Conocimiento profundo de la empresa, de sus capacidades y medios de producción. En una empresa familiar, todos saben cuál es su función y su responsabilidad lo que le da a la empresa una imagen de solidez y estabilidad en el mercado.

Sin embargo, también existen inconvenientes relativos al funcionamiento de la empresa familiar.

- A) Estructura organizativa de la empresa.* En muchos casos esta no varía, es decir, se caracteriza por su rigidez debido a la utilización de los factores productivos siempre de la misma forma sin introducir innovaciones tecnológicas que ya estén utilizando otros competidores en el mercado. Esto afecta a los productos que ofertará la empresa en el mercado, que puede que no respondan a las necesidades de los consumidores. Se puede deber a que el empresario no encuentre las respuestas a las demandas del mercado (en continua variación) o que dichos cambios supongan un incremento de la inversión para el cual no dispone del capital necesario.
- B) Presiones de la propia familia al empresario.* Es otro inconveniente que puede surgir con el fin de intentar colocar en la estructura organizativa de la empresa a alguno de sus familiares próximos aun sabiendo que pueden carecer de la requerida cualificación para ocupar el puesto. También puede ocurrir que algún hijo del empresario, con la cualificación necesaria, perciba unas retribuciones similares a otros miembros de la familia aun desempeñando funciones de mayor exigencia lo que puede repercutir en una pérdida de motivación.
- C) La sucesión.* Es el principal inconveniente al que deben hacer frente las empresas familiares. Es complicado establecerla puesto que puede conllevar importantes cambios en la estructura organizativa de la empresa de los que dependerán tanto la continuidad de la empresa como la de sus empleados. En el caso de que el empresario deba decidir entre sus hijos para dar lugar al relevo generacional, no será esta una decisión sencilla, ya que a menudo es difícil saber a qué hijo otorgarle el mando de la dirección de la empresa, lo que puede dar lugar a confrontaciones que en nada beneficiarían a la gestión de la empresa en un futuro.

Las normas fiscales –LITP, LISD- exigen unos requisitos de obligado cumplimiento para considerar a la empresa familiar favorablemente y concretar así el concepto de la misma.

Entre esos requisitos están el que la empresa se explote con fines de mercado siendo el medio de subsistencia de alguno o algunos de los familiares y que una parte importante de la explotación de la empresa sea desarrollada por los miembros de la unidad familiar.

4. SUPERVIVENCIA DE LA EMPRESA FAMILIAR

No se puede negar que cuanto mayor tránsito generacional haya en una empresa familiar, mayor será la división de la propiedad, en un mayor número de grupos de parentesco.

Pueden surgir discrepancias entre los miembros familiares sobre la llevanza de la empresa, las cuales se incrementan cuando entran en juego terceras generaciones. Por tanto es esencial tener ideados planes de futuro, para evitar este tipo de conflictos y para darle continuidad a la empresa.

El éxito en el desarrollo de la empresa, depende de manera sustancial de la formación y del grado de conocimientos de sus miembros, del adecuado reparto de las responsabilidades entre las personas más aptas para ello y de saber diseñar de manera eficaz la transición generacional y saber gestionar sus costes fiscales. Para llevar a cabo la transición generacional, es muy útil la elaboración de un protocolo familiar, ya que marca las pautas de la sucesión y asegura el funcionamiento de la sociedad.

Es importante establecer un equilibrio entre las personas ajenas al núcleo familiar, que proceden del mercado laboral, y que deben estar cualificadas para las tareas que se les encomienda, y miembros de la familia que haya que incorporar en la estructura de la empresa.

Para poder mantener su actividad, la empresa familiar debe saber adaptarse a los nuevos tiempos y separar los valores de la familia de los intereses empresariales. Durante la actividad empresarial, se producen 3 etapas:

- 4.1 El fundador inicia la actividad, ofertando en un principio pocos productos debido al escaso desarrollo de la empresa en los momentos iniciales. A su vez desempeñará diversas funciones, como pueden ser las de director general, jefe de producción...
- 4.2 Con el desarrollo de la empresa, se requiere una organización estructural más compleja. Esto se debe a que las necesidades del mercado así lo exigen. Esto lleva aparejado un grado de profesionalización mayor.

Esta etapa tiene lugar durante el final de la primera generación y en el tránsito a la segunda.

4.3 Planes de sucesión entre las diferentes generaciones presentes. El desarrollo de la empresa debe llevar aparejado dichos planes de sucesión. Además, la empresa debe adaptarse a la evolución del negocio y a las demandas del mercado.

5. TIPOS DE EMPRESA FAMILIAR

En la actividad de empresa debe estar presente el componente familiar.

La empresa familiar puede adoptar cualquier forma jurídica permitida en Derecho, siendo las más habituales: la actividad económica individual, la comunidad de bienes, la sociedad civil o las entidades mercantiles de todo tipo.

5.1 Actividad económica individual. En este caso, un sujeto individual desempeña una actividad de carácter económico, en el que debe darse al menos una de estas dos circunstancias:

- A) *Que los familiares del titular trabajen en dicha empresa.*
- B) *El patrimonio pertenezca no solo al que ejerce la actividad sino también a personas con las que tenga lazos familiares.*

Existe una problemática para aquellas actividades que lleve a cabo el sujeto individualmente con la única ayuda de su propio patrimonio pero que, según el artículo 20.2 c) de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se puede conseguir la reducción de base imponible si se transmite el patrimonio a los familiares. Para ello es importante la presencia de nexos familiares, que sean capaces a su vez de darle continuidad a la empresa y que la actividad a desarrollar pueda ser tanto empresarial como profesional.

5.2 La comunidad de bienes. Puede dar lugar a una actividad económica de carácter familiar. Los comuneros deben formar parte de la familia, dentro de los grados que indica el artículo 4º apartado 8º de la Ley del Impuesto de Patrimonio.

5.3 Las sociedades civiles. Esta figura puede ser admitida, tanto si se trata de una sociedad universal de ganancias, en la que se ponen todos los bienes en común obtenidos

del trabajo, como si se trata de una sociedad particular, que tenga como función el ejercicio de una profesión. Los socios deben formar parte del núcleo familiar.

5.4 Cualquiera de las fórmulas de sociedad mercantil admitidas en Derecho, que según el artículo 122 Ccom son: la sociedad colectiva, la sociedad comanditaria, la sociedad anónima y la sociedad de responsabilidad limitada.

III. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El impuesto sobre el patrimonio se encuentra regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio. Se trata de un impuesto directo, que corresponde al sistema tributario español. Tiene carácter directo, es de devengo anual y de naturaleza personal, que grava el patrimonio neto del que son titulares las personas físicas a fecha 31 de diciembre de cada año.

La exención del patrimonio empresarial, se encuentra regulada en el art.4, apartado 8º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio a la que se añadió una nueva exención a las que ya existían anteriormente con la ley 22/1993, de 29 de diciembre de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo. Esta exención es la denominada como exención objetiva. Para tener derecho a ella, es necesario que los elementos patrimoniales que se poseen, estén afectos a una actividad empresarial o profesional, así como la tenencia de participaciones en el capital social de determinadas entidades.

La razón por la que se aplica esta exención, es la de favorecer la inversión empresarial, principalmente en el ámbito de la pequeña y mediana empresa (PYMES), para conseguir de esta manera, con la aplicación de los preceptos tributarios contenidos en la ley, un mayor fortalecimiento de la economía española.

1. EXENCION PARA LAS PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES FAMILIARES (EN DETERMINADAS ENTIDADES).

La exención en el Impuesto del Patrimonio de las participaciones en determinadas entidades exige, de acuerdo con lo que dispone el art.4.8 de la LIP, el cumplimiento de una serie de requisitos tanto por la propia entidad como por el propio sujeto pasivo.

El presupuesto de hecho de la exención abarca a las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados cuando el sujeto pasivo participe en el capital de la entidad con al menos un 5% de participaciones de forma individual o con el 20% de manera conjunta con otro familiar que puede ser tanto el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado cuando el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección de la entidad que le reporten más del 50% de la totalidad de los rendimientos por otras actividades.

1.1 Requisitos objetivos. (Requisitos que debe cumplir de manera obligatoria la entidad participada si quiere gozar de la exención).

A) «*Que no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Dice el art.4.8.2º LIP que gozarán de la exención sobre el IP:*

La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) *Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:*

- *Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o*
- *Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas».*

Este es el primer requisito que establece la LIP, que consiste en que la sociedad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Es importante para que se de este requisito, que la empresa (con forma societaria o no) no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio inmobiliario.

Existen dudas acerca de la determinación de lo que debe entenderse por actividad principal. No obstante, en el mismo art.4.8.2º LIP para determinar la existencia o no de una actividad económica o si un elemento se encuentra afecto a ello realiza una remisión al art.27 LIRPF, que en concreto dice en su apartado 1º :

«Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Y hace referencia a los rendimientos de actividades extractivas, de fabricación, de comercio o prestación de servicios entre otros para hablar de actividades económicas.

Y en el apartado 2º dice :

«se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.»

De acuerdo con la LIRPF la actividad de arrendamiento y compraventa inmobiliaria no supone por sí sola el ejercicio de una actividad económica. El único requisito que se exige en la actualidad para entender el arrendamiento como una actividad económica es el de tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Anteriormente, en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (anterior regulación) en concreto en el artículo 25.2 se disponía que además de la persona empleada a jornada completa era necesario también un local destinado exclusivamente a gestionar la misma. Este requisito ha sido eliminado con la nueva regulación.

Existen varias teorías para determinar que se cumple el requisito y considerar así como económica la actividad de arrendamiento. Sin embargo, la que mayor número de apoyos tiene dentro de la doctrina es la teoría de la presunción positiva según la cual la existencia de un empleado con contrato laboral y a jornada completa exime al titular de la actividad de la necesidad de probar la existencia de organización empresarial. Sin embargo, el no disponer del empleado supondría la imposibilidad de beneficiarse de esa presunción positiva quedando la posibilidad de demostrar la existencia de organización empresarial.

Para fundamentar esta teoría encontramos dos sentencias de varios Tribunales Superiores de Justicia. En primer lugar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, sección 1ª, S 27/11/2017, nº 871/2017, recurso

255/2014.⁷ Y en segundo lugar está la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga) Sala de lo Contencioso- Administrativo, sec.1^a, S 30/11/2017, nº 2367/2017, recurso 571/2015⁸.

El requisito principal exigido para considerar el arrendamiento como una actividad económica es el de tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, si se encuentra contratado a tiempo parcial no estaría cumpliendo el requisito. Es necesario también para que se dé este requisito que la persona empleada se encuentre con contrato laboral en vigor y en ningún caso puede basarse dicha actividad en una relación mercantil o profesional.

Surgen dudas acerca de cómo debe ser la relación laboral entre la entidad y sus socios o familiares. Estas fueron resueltas por la DGT (Dirección General de Tributos) diciendo que la relación laboral tendrá lugar cuando esta se encuadre dentro del Régimen General de la Seguridad Social.

El Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, (ET), dispone en su artículo 1 que se aplicará dicha norma cuando vincule a los trabajadores que presten sus servicios de manera voluntaria y por cuenta ajena para otra persona que en este caso será el empleador o empresario.

Se excluirán de este ámbito de aplicación, con arreglo al art.1.3 e) del citado Real decreto legislativo, los trabajos familiares salvo que: «*se demuestre la condición de asalariados de quienes los llevan a cabo*».

Por esta razón los trabajos denominados como *familiares* carecerán del grado de ajenidad suficiente como para considerar que existiese una verdadera relación laboral entre el empresario y el empleado.

⁷ El TSJ declara que cuando el contribuyente acredita el cumplimiento de los requisitos para que le sea aplicable en el impuesto sobre sociedades, el incentivo fiscal previsto en la ley para las empresas de reducida dimensión y resulta así acreditado que la actividad de arrendamiento de inmuebles que desarrolla constituye una actividad económica, corresponde a la Administración la carga de probar que el mismo no desarrolla una auténtica actividad económica y que dicho sujeto pasivo no es una verdadera empresa y por lo tanto no le resulta aplicable el tipo de gravamen establecido para las empresas de reducida dimensión (FJ 6).

⁸ El TSJ considera que debe aplicarse el tipo reducido del impuesto sobre sociedades para las empresas de reducida dimensión, pues la Administración no acredita que existencia efectiva de actividad empresarial de arrendamiento, sin que sirva para ello las exigencias requeridas para ello en otro impuesto, como es el IRPF (FJ 2). Por la misma razón, se reconoce la bonificación por renta obtenida en Melilla (FJ 3).

Cabe reseñar las diferencias entre realizar una actividad por cuenta ajena y una actividad por cuenta propia. En el primer caso dicha actividad se encuadrará en el Régimen General de la Seguridad Social (RGSS) mientras que en el segundo caso se encuadrará en el Régimen de los Trabajadores por Cuenta propia o autónomos (RETA).

Hay que destacar también, en relación con lo expuesto anteriormente, que la Disposición adicional 43^a de la ley 66/1997 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social realiza una exclusión del RGSS a aquellas personas que trabajen y perciban por ello una remuneración de una sociedad mercantil capitalista siempre que posean el control efectivo por su participación en el capital social.

Dicho precepto presupone que el trabajador tiene en su poder un control efectivo de la sociedad cuando concurren unas circunstancias entre las que destacan:

«Que al menos la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios, esté distribuido entre socios, a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado».

A su vez, la ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social establece en su artículo 34.2 del RETA que estarán incluidos en dicho régimen los trabajadores autónomos o por cuenta propia que ejerzan funciones de dirección y gerencia o que presten otro tipo de servicios para una sociedad mercantil capitalista siempre que tengan en su poder el control efectivo de la misma.

A no ser que se demuestre lo contrario, se presumirá que existe un control efectivo sobre la sociedad mercantil capitalista (de acuerdo con la ley 50/1998) cuando:

- A) *«Al menos la mitad del capital de la sociedad para la que trabaja esté distribuido entre socios, con los que conviva y con los que le una un vínculo conyugal por consanguinidad o adopción».*
- B) *«Que su participación en el capital sea igual o superior a la tercera parte del mismo».*
- C) *«Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene asignadas funciones de dirección y gerencia».*

Si se da alguna de estas circunstancias dará lugar a que el trabajador deba darse de alta en el RETA ya que no existiría relación laboral con la entidad.

Además de lo expuesto anteriormente, es importante tener en cuenta dos aspectos más para poder considerar si la empresa familiar constituye o no una sociedad patrimonial, que son:

- A) *Que más del 50% de su activo esté constituido por valores.*
- B) *Que no esté afecto a ninguna actividad económica.*

Una vez definido ya el concepto de actividad económica, si lo hacemos extensivo a la definición de sociedad patrimonial, como parte del activo afecto tendremos:

- A) *El inmovilizado tanto material como intangible para poder llevar a cabo la actividad empresarial.*
- B) *Las existencias.*
- C) *Los deudores comerciales.*
- D) *Las partidas a cobrar debido a la actividad económica.*

Si todas estas partidas superan el 50% del activo, no estaremos ante una sociedad patrimonial.

Si no se alcanza ese porcentaje del 50% habrá que tener en cuenta también los valores o elementos no afectos a una actividad económica que según la Ley del Impuesto sobre Sociedades no se computarán como tales:

- A) *Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.*
- B) *Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales.*
- C) *Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*
- D) *Los que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación.*

Hay que considerar también como elementos afectos a la actividad, además de los expuestos anteriormente:

- A) *La tesorería y las inversiones producidas por mandato legal.*
- B) *Las que procedan de la actividad económica u operaciones relacionadas.*
- C) *Aquellas que tengan como finalidad controlar y gestionar la participación de una sociedad no patrimonial.*

Algunos ejemplos de sociedades patrimoniales son: entidades patrimoniales de tenencia de inmuebles; entidades patrimoniales de alquiler de inmuebles; entidades patrimoniales de tenencia de valores; entidades no patrimoniales de alquiler de inmuebles...

1.2 Requisitos subjetivos, aquellos que debe cumplir el titular de las participaciones.

A) *«El sujeto pasivo debe ostentar unos determinados porcentajes de participación en el capital de la entidad en cuestión».*

En el art.4.8.2 LIP (que ha sufrido diversas modificaciones) en regulaciones anteriores a la que se encuentra en vigor actualmente, en concreto en la regulación de 1993, se exigían participaciones mínimas del sujeto pasivo del 20% aunque posteriormente se pasó al 15% con la ley 42/1997. No obstante, también se introdujo la opción de que el porcentaje podía oscilar entre el 15 o el 20% cuando se contabilizase con algún otro miembro del grupo de parentesco.

Sin embargo fue con la modificación introducida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en la cual se cifró el porcentaje de 5% como el necesario para poder gozar de la exención computado de forma individual.

La ley no aclara con detalle si la participación a través del grupo de parentesco debe alcanzarse por suma o por acumulación de porcentajes sino que tiene que alcanzarse al mismo tiempo de manera conjunta.

En cuanto a si la participación del grupo de parentesco debe ser directa o indirecta, el art.4.8.2 de la LIP nada dice al respecto. No obstante, el art.4.1 RD 1704/1999 alude a la necesidad de una participación directa por el sujeto pasivo.

B) *«El sujeto deberá desempeñar funciones de dirección en la entidad en cuestión, por la cual deberá percibir unos beneficios que supongan más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo».*

El artículo 4.8.2 c) de la LIP dispone que el sujeto pasivo debe llevar a cabo funciones de dirección en la entidad. A su vez, el artículo 5.1 RD 1704/1999, de 5 de noviembre, hace una enumeración de los cargos que integran la función de dirección y que deben acreditarse con su correspondiente nombramiento. Entre esos cargos se considerarán que tienen funciones de dirección: los presidente, director general, administrador, gerente, consejeros, directores de departamento... Lo relevante de estos cargos es que exista una efectiva intervención de la persona en la toma de decisiones de la empresa.

En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1^a, S 30-12-2016, nº 583/2016, rec. 252/2016⁹.

Es necesario que exista una relación directa entre la entidad y la persona con responsabilidades en la dirección mediante un contrato o nombramiento. Se deben tomar decisiones que sean efectivas para el funcionamiento de la empresa pero siempre con un control adecuado de las mismas para evitar así conductas fraudulentas.

Los rendimientos que perciba el beneficiario de la exención por el ejercicio de funciones de dirección deben constituir su principal fuente de renta, debiendo representar la misma más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

A este respecto es importante decir que, según el artículo 5.2 RD 1704/1999, las participaciones que una persona tenga en diferentes entidades se computarán de forma separada cuando estas tengan derecho a la exención en el impuesto sobre el Patrimonio. Por tanto, el cálculo del 50% de los rendimientos se hará de forma separada teniendo en cuenta las participaciones que se posean en diferentes entidades y no se computarán las retribuciones obtenidas por los cargos de dirección de otras sociedades que gocen de la exención en el impuesto sobre el patrimonio.

Se excluyen también de la exención en el impuesto sobre el Patrimonio los rendimientos del capital mobiliario. No deben incluirse en dichos rendimientos las retribuciones que perciba el trabajador por funciones distintas a las de dirección.

En el caso de que nos encontremos ante una participación relativa a una familia bastará con que al menos uno de los miembros de la familia cumpla con el requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección para que sea de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

⁹ El TSJ considera inaplicable la exención al faltar el requisito de la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido. Se precisa la existencia de un contrato formal de dirección y la percepción por desempeñar funciones de dirección de una retribución de más del 50% de sus rendimientos. Las funciones de dirección se realizaban por el cargo de administrador único y éste no era retribuido (FJ 3).

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec.1^a, S 20/06/2017, número 269/2017, recurso 491/2016 trata este tema sobre las exenciones en el Impuesto del patrimonio.¹⁰

2. ANÁLISIS DE LA CASUÍSTICA DE LAS SOCIEDADES DE CARTERA O HOLDING:

En primer lugar es importante explicar el concepto de una sociedad de cartera o holding. Se trata de sociedades cuyo fin es la administración de la propiedad de otras sociedades, es decir, su principal objetivo es la posesión de participaciones de terceras empresas. Se pueden crear a través de bancos u otras entidades o a partir del patrimonio familiar, como es el caso que nos ocupa.

No obstante, existe una problemática en torno a este tipo de sociedades y para resolverla habrá que acudir a la LIP (Ley del impuesto del Patrimonio) para comprobar qué elementos del activo se pueden encontrar afectos a la actividad y cuáles no. En concreto el artículo 4.8.2º apartado a) punto 1º dispone que no se considerarán como valores: «*los que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra*».

Por tanto, existirán 3 requisitos que deberá cumplir la entidad holding para que su participación en otras entidades pueda ser calificada como afecta y por lo tanto pueda beneficiarse de la exención:

2.1 Disponer de al menos el 5% de los derechos de voto en la entidad participada.

Cabe decir que la ley 13/1996 introdujo una importante novedad en el artículo 4.8 de la LIP cuando se dispuso a través de dicha ley una referencia directa a la LIS (ley del impuesto de sociedades) para poder dilucidar cuando una entidad lleva a cabo actividades de gestión de patrimonio mobiliario y cuando de inmobiliario. Además, con la reforma

¹⁰ El TSJ declara que en los supuestos de existencia de un grupo de parentesco, para gozar de la bonificación fiscal no es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, deba además ser titular de alguna participación en el capital social de la entidad familiar (FJ 3).

del I.S que fue llevada a cabo por la ley 27/2014, se introdujo el concepto de actividad económica y para considerar si una sociedad tiene actividad o no, se excluyeron gracias a la citada ley aquellas sociedades en las que más de la mitad de su activo estuviera constituido por valores, aspecto que sigue vigente en la actualidad.

2.2 Que dicho porcentaje sea utilizado para dirigir y gestionar la participación.

Aquí hay que hacer referencia a la capacidad de control. Esta ya se empezó a regular con el artículo 5 a) del RD 1704/1999, tras aparecer originariamente en el RD 2481/1994, sin apenas introducirse modificaciones. En ambos reales decretos se hacía referencia a la capacidad de gestión de las entidades en las que se contara con participación.

La ley del Impuesto de Sociedades también hace referencia a la capacidad de control y exige que la entidad que posea participaciones en otras entidades disponga de los medios necesarios tanto de carácter material como personal para poder llevar a cabo una gestión adecuada de las participaciones que tenga en su poder.

La DGT (Dirección General de los Tributos) expuso en la consulta realizada con fecha 14 de julio de 1998¹¹ el criterio que se exige a la entidad que posea participaciones de otra sociedad para que pueda ser considerada como sociedad holding:

«Por tanto, no se exige que la entidad dirija las actividades de las sociedades participadas, sino únicamente la propia participación. La entidad tendrá que tener la organización correspondiente no para controlar la gestión de la entidad participada sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como para tomar las decisiones relativas a la propia participación».

Este criterio sirve para reforzar la tesis de exigir un control sobre las participaciones que se tengan en otra entidad y no de la actividad que estas entidades participadas lleven a cabo.

2.3 Que la sociedad poseedora de la participación tenga medios para poder realizar la gestión. (Este apartado está englobado junto con el anterior).

Cabe hablar a continuación de la situación actual del RD 25/2000 por el cual se modificaron algunos aspectos del RD 1704/1999. La publicación de este último dio lugar

¹¹ Entre otras consultas referentes a este tema están las del 29/4/1997, 30/4/1997, 8/10/1997, 21/10/1997 o 12/2/1998.

a la aparición de algunas controversias en muchos ámbitos profesionales y empresariales, ya que muchas empresas familiares dudaban de si podían perder los beneficios fiscales de los que disfrutaban hasta ese momento. La finalidad con la que se publicó el RD 25/2000 era la de aclarar las dudas que había suscitado el anterior RD 1704/1999 acerca de las participaciones en otras entidades por si podían estar sujetas a la exención en el IP. Lo que hizo exactamente el RD 25/2000 fue sustituir el artículo 5.1 a) del RD 1704/1999 por la nueva regulación que dicho RD introducía.

También se pronunció sobre este aspecto la DGT como respuesta a una consulta realizada con fecha de 25 de febrero de 2000. Se dispone que aquellas entidades holding que tengan participaciones en el capital social superiores al 5% y que posean medios personales y materiales suficientes para gestionar la participación no podrán ser catalogadas de sociedades de mera tenencia de bienes ya que sus activos estarían destinados a su actividad.

La citada consulta dispone lo siguiente:

«Tanto la sociedad cabecera como las que forman el segundo escalón participan en más de un 5 por 100 del capital social de las entidades del siguiente nivel y cuentan con la organización de medios materiales y personales para dirigir y gestionar la participación, lo que excluye del cómputo a unos y otros valores por lo que, habida cuenta que tanto en una como en las otras la totalidad del activo está integrado por tales participaciones de control, en ningún caso podrán quedar comprendidas, como se dijo, entre las sociedades en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores. Asimismo, tampoco podrán ser conceptuadas como de mera tenencia de bienes en cuanto la totalidad de sus activos está afecto a la actividad económica realizada por las entidades del denominado tercer escalón.»

Haciendo referencia a este tema se encuentra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec.3^a, S 18/07/2014, número 2932/2014, recurso 2246/2010.¹²

¹² El TSJ estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución desestimatoria del TEAC de reclamación económico-administrativa relativa a liquidación del ISD formulada por el recurrente. Afirma que la Administración motivó suficientemente su decisión, detallando las acciones cometidas por la mercantil que desembocaron en la liquidación impugnada (FJ 4). Considera que la tenencia de participaciones de la mercantil en otras entidades no constituye una mera ostentación de titularidad sobre dichos títulos ya que a través de ellos ejerce de modo efectivo la gestión de las entidades participadas (FJ 5).

IV. APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR.

Tal y como se ha ido viendo a lo largo de este trabajo, la tenencia de elementos patrimoniales asociados a actividades económicas así como la tenencia de participaciones en determinadas sociedades, pueden dar lugar si se cumplen los requisitos, a la exención en el I.P.

Además, hay que tener en cuenta, que uno de los principales problemas a los que debe de hacer frente la empresa familiar es la sucesión. Esta es siempre un proceso complicado, ya que en muchas ocasiones el líder se opone a ceder su posición en favor de otra persona. Esto se debe también a que la persona que le vaya a dar relevo, tendrá menos experiencia para tomar decisiones que afecten a la empresa lo que repercutirá negativamente a la misma.

El impuesto sobre sucesiones y donaciones se encuentra regulado en la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Con arreglo al artículo 1 de la ley del impuesto de Sucesiones y Donaciones, se gravan los incrementos patrimoniales que se hayan obtenido a título lucrativo por las personas físicas.

En el artículo 3 de la LISD se enuncian las formas de transmisión existentes, que son:

En primer lugar, en el artículo 3.1 a) que tienen lugar *mortis causa* en las que existen 3 formas de adquisición: herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Y en segundo lugar las originadas *inter vivos*, artículo 3.1 b), en las que se produce una adquisición de bienes y derechos por medio de donación y otro negocio jurídico a título gratuito.

El hecho de estar sujeto al impuesto de sucesiones y donaciones requiere una adquisición de bienes y derechos que den lugar a un incremento patrimonial y que esté originado por algún título jurídico fijado en la ley. Es decir, se trata de un incremento patrimonial adquirido de forma lucrativa sin ningún tipo de contraprestación por parte del adquirente sin que, de todos modos, tengan la consideración de fruto o producto, sino que son bienes que afluyen al patrimonio del beneficiario.

Lo que pretende el legislador es articular un marco que pueda favorecer el relevo generacional, ya sea tanto por medio de una transmisión gratuita en vida de dichos elementos o participaciones o tras una transmisión *mortis causa*, es decir, por la muerte de quien las poseyera. En ambos casos se prevé una reducción del 95% del valor de los bienes objeto de la transmisión.

1. TRANSMISIONES POR CAUSA DE MUERTE (*MORTIS CAUSA*).

Se encuentran reguladas este tipo de transmisiones en el artículo 20.2 c) de la ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para tener derecho a la reducción en el ISD tras una transmisión hereditaria se deben de dar una serie de requisitos que han de ser cumplidos por el beneficiario de dicha reducción.

1.1 Requisito previo.

Para poder gozar de la exención en el I.S.D cuando se tengan determinadas participaciones en entidades tanto si se hallan éstas o no negociadas en mercados secundarios es necesario estar exonerada previamente de gravamen en el I.P. Por lo tanto, para poder beneficiarse de bonificación en el I.S.D se deben cumplir unos requisitos tanto por parte de la entidad como por los socios titulares de participaciones en dicha entidad. Hay que tener en cuenta también, lo que dispone el artículo 24 de la L.I.S.D, según el cual el I.S.D se devenga el día de fallecimiento del causante o en el caso de ausencia legal cuando sea firme la declaración de fallecimiento del ausente. Esto quiere decir que una vez cumplidos los requisitos en unos determinados elementos patrimoniales para gozar de la exención en el I.P, estos se deben de cumplir al momento del devengo del I.S.D, es decir, en el momento de la muerte del causante.

Trata este tema la Sentencia del Tribunal Supremo Sala 3^a, sección 2^a, S 16/12/2013, recurso 28/2010¹³.

¹³ El TS desestima la casación planteada por la Comunidad Autónoma contra la sentencia que estimó en parte el recurso interpuesto frente a la resolución del TEAC que desestimó las reclamaciones deducidas frente a acuerdos de liquidación en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, declarando la Sala que si se aceptara el criterio defendido por la Administración y se considerara como último ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, se estaría tomando como referencia lo acontecido el año anterior y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante (FJ 5).

Posteriormente, cabe hacer referencia a requisitos subjetivos y uno de carácter temporal.

1.2 Requisito subjetivo.

Este requisito se refiere exclusivamente a la transmisión en favor de un grupo determinado de personas. Se refiere más concretamente, a que la transmisión *mortis causa* solo se puede realizar en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida. En el caso de ausencia de éstos, podrán adquirir los ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado.

Cabe realizar una apreciación acerca de la transmisión a este grupo de personas determinado y es que en el caso de la transmisión en favor del cónyuge, descendientes o adoptados en el I.S.D no existe limitación alguna, por lo tanto se podrá realizar la misma sobre cualquier persona con la que exista relación familiar, independientemente de su grado de parentesco.

No obstante, sí que existe limitación en las transmisiones en el I.S.D efectuadas sobre ascendientes, adoptantes o colaterales del causante. Según el artículo 20 L.I.S.D la limitación se establece hasta el 3º grado de parentesco (por consanguinidad, afinidad o adopción), a partir del cual no habrá lugar a reducción alguna.

En resumen, a la hora de transmitir una serie de elementos patrimoniales por medio de testamento, el testador tendrá libertad a la hora de designar como herederos a su cónyuge, descendientes o adoptados pero estará limitado en el caso de ascendientes, adoptantes o colaterales.

Surge la duda de si el causante a la hora de elaborar el testamento puede afectar a la bonificación entre sus causahabientes. Y existen 2 formas en las que este pueda elaborar el testamento:

A) *Que el causante nombre un heredero universal de todos sus bienes.*

Para tener derecho a la exención en el I.S.D, 1º habrá que cumplir los requisitos necesarios para tener derecho a ella en el I.P. Si se cumplen, tan sólo tendrá derecho a la exención el heredero universal ya que es él la persona que ha sido designada como sucesora de los elementos patrimoniales del causante.

B) *Que no se determine de manera exacta la transmisión del patrimonio a los causahabientes.*

Este supuesto plantea más dudas, ya que no existe una designación clara de los bienes que se puedan transmitir a los herederos. No obstante, resolvió esta duda de interpretación la DGT con su resolución de 23/3/1999, entendiendo que la bonificación en el I.S.D se aplicará de manera igual a los causahabientes, independientemente de los bienes que pueda heredar cada uno a consecuencia de la voluntad del testador, aspecto que determinará la reducción en el I.S.D que proceda aplicar a cada heredero.

1.3 Requisito temporal.

Tras efectuarse la transmisión a un grupo concreto de personas la L.I.S.D les impone una serie de obligaciones:

- A) *Mantenimiento de lo adquirido durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.* En este caso, los herederos deberán mantener lo adquirido durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

Analizándolo más a fondo este requisito de mantenimiento de lo adquirido durante los 10 años siguientes a la muerte del causante podemos decir lo siguiente:

En cuanto a lo que se refiere a “lo adquirido”, parece que el legislador pretende que se mantenga en el patrimonio del causahabiente o bien los elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional o bien las participaciones que se ostenten en una determinada entidad por las que se tenga derecho a la exención en el I.P.

No obstante hay que dejar claro que lo que le interesa al legislador en realidad es que se mantenga el valor que tengan los elementos patrimoniales a precisamente mantener estos últimos. Esta interpretación se extrae de la L.I.S.D, con la consiguiente obligación impuesta por dicha ley de no efectuar actos de disposición u operaciones societarias que puedan disminuir el valor de “lo adquirido”.

Por lo tanto, lo esencial es mantener el valor de “lo adquirido”, ya que si lo que se pretende es mantener los elementos patrimoniales, esto conllevaría grandes inconvenientes para efectuar reorganizaciones patrimoniales *post mortem*.

En esta misma línea se ha posicionado la DGT, en consulta de 20/2/1998 acerca de un supuesto de reorganización patrimonial *post mortem*, la cual dispone que:

«(...)Cuando el precepto habla de que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, adquisición por otro lado ligada a una reducción del 95 por 100 del valor de la misma, no se está refiriendo simplemente al mantenimiento de la participación en porcentaje suficiente para poder gozar de la exención en patrimonio, sino que el mantenimiento de su adquisición está haciendo referencia a que se mantenga el valor de la misma (...).».

- B) *Obligación de no llevar a cabo actos que puedan suponer una disminución del valor de la adquisición*, por remisión expresa del artículo 20.6 c) L.I.S.D referente a las adquisiciones *inter vivos*.

Dicho párrafo dice lo siguiente:

«Asimismo, el donatario no podrá 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 en los casos de adquisiciones mortis causa a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.»

Esta obligación de no realizar actos de disposición u operaciones societarias que lleven consigo una disminución del valor de la adquisición puede generar algunas dudas ya que no existe una lista predeterminada con las operaciones que puedan minorar el valor de la adquisición.

Incluso la DGT en su Resolución de 23/3/1999 argumentaba la imposibilidad de ofrecer un criterio general para saber cuándo se ha producido la disminución del valor de la adquisición y remite a su vez a un análisis caso por caso para determinar si se produce o no esa disminución.

Sin embargo, se puede condicionar la posibilidad de efectuar reorganizaciones patrimoniales dentro de dicho plazo de 10 años.

Existieron varios criterios interpretativos en la DGT acerca de si lo que debía mantener el beneficiario de la bonificación en el I.S.D era el propio elemento recibido o el valor de “lo adquirido”. En un principio se opinaba que lo que debía mantenerse eran los elementos patrimoniales recibidos, no obstante, posteriormente se decantaron por la opción de que lo que debía mantenerse era el

valor de “lo adquirido”, ya que ello amplía el número de supuestos en los que se puede mantener la bonificación en el I.S.D.

Para tener derecho a la bonificación la Administración se tiene que asegurar de que se cumple el requisito del mantenimiento del valor de “lo adquirido” y para ello deberá acudir a esclarecer si el sujeto pasivo ha llevado a cabo de manera intencionada determinadas actividades tendentes a disminuir el valor de “lo adquirido”, se valorará por tanto la voluntariedad del sujeto pasivo.

Siguiendo esta misma línea se encuentra Pozuelo ¹⁴, estableciendo un pequeño catálogo de operaciones que, en su opinión, podrían conculcar con el espíritu de la norma. Operaciones que pueden llegar a reflejar la voluntad del sujeto pasivo de disminución del valor de adquisición de los elementos patrimoniales. Así dispone el citado autor que:

«Otra interpretación, que llenara de contenido este requisito, sería considerar prohibido cualquier acto de disposición y cualquier operación societaria que supusieran un vaciamiento patrimonial de la entidad participada. Ejemplos de este tipo de operaciones podrían ser: ventas de activos por precios inferiores a su valor real, reparto de dividendos sobre las reservas acumuladas, ampliaciones de capital con renuncia a los derechos de suscripción, etc. En todo este tipo de operaciones (tendentes a disminuir el valor teórico de las participaciones recibidas) no se merma el título jurídico por el que se adquirieron las participaciones pero sí se minora sustancialmente su valor. Por eso mismo deberían entenderse como conculcadoras del espíritu de la norma.»

En conclusión, no queda del todo claro los requisitos que hay que cumplir acerca del mantenimiento de “lo adquirido” lo que genera inseguridad, por lo que se exige la introducción en la legislación de criterios interpretativos que puedan aclarar las dudas surgidas al respecto para valorar de esta forma la voluntad del sujeto pasivo en el momento de efectuar dichas operaciones.

¹⁴ Pozuelo Antoni, Francisco, «*Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*», centro de estudios financieros, número 172, 1997.

2. TRANSMISIONES INTER VIVOS (A TÍTULO DE DONACIÓN)

Al principio, se introdujo mediante el RDL 7/1996 la bonificación en el I.S.D en los supuestos de transmisiones *mortis causa* de los elementos patrimoniales en cuestión obviando la bonificación para los supuestos de transmisión *inter vivos*. No obstante, esta fue introducida con la modificación operada por la Ley 13/1996 para las transmisiones *inter vivos*. Así lo dispone el artículo 20.6 L.I.S.D:

«En los casos de transmisión de participaciones ínter vivos, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición (...).».

Esto es así siempre que concurren unos requisitos que se exponen a continuación:

2.1 Requisito previo.

Tal y como ocurría en las transmisiones por causa de muerte, se condiciona la aplicación de la bonificación en el I.S.D al cumplimiento (en el momento de producirse la donación) de los requisitos exigidos en la normativa del I.P para tener derecho a la exención en los elementos patrimoniales que han sido donados.

Según el artículo 24 L.I.S.D, en el supuesto de transmisiones lucrativas *inter vivos*, el impuesto se devenga el día en que se celebra el contrato, es decir, que hay que cumplir con los requisitos de la normativa del I.P para cuando se produzca la transmisión lucrativa de los elementos patrimoniales.

Se refiere a este último aspecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 9^a, S 30/10/2012, número 60123/2012, recurso 125/2010.¹⁵

¹⁵ El TSJ anula la propuesta de liquidación provisional y comprobación de valores en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y declara haber lugar a practicar la reducción del 95% de la base imponible del mismo por la valoración las acciones de la mercantil Borsaria Catalana. La verificación de los requisitos legales para gozar del beneficio fiscal ha de quedar referido al ejercicio de 2002, en que se produjo la donación en cuestión, que es la fecha de devengo del impuesto.

2.2 Requisitos subjetivos.

- A) *Transmisión a un grupo de personas determinado:* La L.I.S.D obliga a que la transmisión se realice en favor de un grupo de personas determinado, los cuales se tratan del cónyuge, descendientes o adoptados.

Se produce aquí una ruptura de lo que en el I.P se había denominado grupo de parentesco, ya que no se imponen en el supuesto anterior limitaciones a las transmisiones a dichos sujetos, aun cuando existiera una relación de parentesco superior al 2º grado.

Por lo tanto quedan excluidas de la exención en el I.S.D las transmisiones lucrativas *inter vivos* realizadas en favor de ascendientes, adoptantes o colaterales.

- B) *Estado del donante:* El artículo 20.6 L.I.S.D obliga a que el donante tenga una edad igual o superior a 65 años o que se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

El objeto de dicha bonificación pretende que se asegure la continuidad en la empresa familiar tras el relevo generacional.

Se pretende asegurar el relevo en la gestión de la empresa y para ello se establece una edad mínima que coincide con la edad normal de jubilación. A este tema en concreto se refiere la DGT (dirección general de tributos) en la Consulta número V331/2010 de 22 de febrero de 2010¹⁶.

- C) *Cesación en el ejercicio de funciones de dirección:* Para que pueda darse el relevo generacional de forma efectiva, es necesario que el donante deje de tomar las decisiones relevantes que afecten a la empresa para que la transmisión se pueda beneficiar de la bonificación.

¹⁶ Entiende la Dirección General de Tributos que la reducción del 95 por 100 del valor de adquisición prevista para los casos de transmisión de participaciones *inter vivos*, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, está reservada para los casos en que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. En este caso, el consultante, que tiene 62 años y una discapacidad superior al 45% y se acoge a la jubilación anticipada, no puede beneficiarse de la pretendida reducción, pues los beneficios fiscales son de interpretación restrictiva y no extensiva; y sólo procedería si de conformidad con la normativa de la Seguridad Social, los supuestos de discapacidad a que se refiere la norma de aplicación fueran susceptibles de ser considerados legalmente, para menores de 65 años, como "de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez". De no ser así, no procederá la reducción ni tampoco se podrá considerar que no existe ganancia o pérdida patrimonial al no resultar aplicable al caso lo previsto en la norma reguladora del IRPF.

No obstante, se le permite al donante ocupar un cargo en el Consejo de Administración para que no abandone por completo sus actividades en la empresa, pero siempre y cuando dicho cargo no conlleve el ejercicio de funciones de dirección en la entidad. Esto es así, para evitar su completa desvinculación con el funcionamiento de la empresa y estar así al corriente de lo que acontezca. A ello se refiere también la Sentencia del Tribunal Supremo de la Sala 3^a, sección 2^a, S 31/3/2014, recurso 4203/2010.¹⁷

D) Mantenimiento de los elementos patrimoniales adquiridos: La L.I.S.D obliga a los donatarios a mantener lo adquirido y por consiguiente a no realizar ningún acto de disposición u operación societaria que pueda disminuir el valor de la adquisición durante los 10 años siguientes a la fecha de escritura pública de la donación.

A este requisito se le suma la obligación de que el mantenimiento (durante ese plazo) de lo adquirido siga teniendo derecho a la exención en el I.P. Por lo tanto, supone esto una exigencia añadida de mantener el valor de lo adquirido si se quiere disfrutar de la bonificación.

V. CONCLUSIONES

Para la realización de este trabajo, ha sido necesario realizar un estudio y posterior redacción de las ventajas fiscales aplicables a las empresas familiares. Estos beneficios fiscales, resultan de su aplicación a la empresa familiar con el objeto de permitir una exención en el Impuesto de Patrimonio, así como la aplicación de una reducción de la base imponible en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Es necesario cumplir con los requisitos, lo que supondrá disfrutar de una serie de ventajas fiscales. A continuación se procede a exponer un breve resumen de los requisitos que se exigen en cada impuesto.

¹⁷ El TS desestima el recurso interpuesto contra la sentencia dictada por el TSJ de la Rioja, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra la liquidación provisional girada en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas en una entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización (FJ 3).

1 CONDICIONES PARA LA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

- 1.1 Tener participaciones en la entidad que supongan al menos el 5% del total o que al computarse con las de otro familiar del grupo de parentesco alcancen el 20%.
- 1.2 Que el titular ostente por él mismo, o junto con otro familiar (del grupo de parentesco) funciones de dirección y remuneración que le proporcionen más del 50% de sus ingresos totales.
- 1.3 La sociedad de la que se trate debe desarrollar unas determinadas actividades sin que se puedan considerar como tales la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- 1.4 Si se desarrolla como actividad empresarial el arrendamiento de inmuebles, habrá que tener en nómina al menos a un trabajador a jornada completa.
- 1.5 No se tienen en cuenta como valores o elementos no afectos en el activo los que otorguen el 5% de derechos de voto ni aquellos que tengan un precio de adquisición que no llegue a la cifra del importe de los beneficios no distribuidos que le pertenezcan a la entidad tanto en el mismo año en el que se computa como en los 10 anteriores.

2 CONDICIONES PARA LA BONIFICACIÓN EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.

En cuanto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, para poder tener derecho a una bonificación en dicho impuesto hay que cumplir previamente los requisitos exigidos para el Impuesto de Patrimonio.

La adquisición gratuita *mortis causa* o *inter vivos* de elementos afectos a una actividad empresarial o profesional o de participaciones en determinadas entidades. Las entidades los requisitos exigidos, podrán ser beneficiarias de una bonificación del 95% de su valor, el cual se aplica sobre la base imponible de las participaciones que tienen derecho a la exención en el Impuesto de Patrimonio.

Es necesario para ello, que dichos elementos patrimoniales gocen a la fecha de fallecimiento o de la donación, de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

- 2.1 La transmisión *mortis causa*. Se puede realizar en favor del cónyuge, descendientes o adoptados. En su defecto, podrán adquirir los ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado.

Los beneficiarios de la transmisión están obligados a mantener lo adquirido durante 10 años, sin poder llevar a cabo actos de disposición u operaciones societarias que disminuyan el valor de lo adquirido.

2.2 Transmisión gratuita *inter vivos*. Se puede efectuar en favor del cónyuge, descendientes o adoptados.

El donante tiene que tener 65 años o más o hallarse en situación de incapacidad para trabajar, en grado de absoluta o gran invalidez. Además, si el donante desempeñaba funciones de dirección deberá abandonarlas y dejar de percibir un sueldo por ello.

Por último hay que decir, que al igual que sucede con las transmisiones *mortis causa*, en las transmisiones *inter vivos*, los donatarios deberán mantener lo adquirido durante 10 años sin llevar a cabo actos de disposición u operaciones societarias que supongan directa o indirectamente una disminución considerable del valor de lo adquirido. Además, deberán mantener la exención en el Impuesto de Patrimonio de lo adquirido, durante el plazo de 10 años.

VI . BIBLIOGRAFÍA

ROCA LÓPEZ, M: *Principales beneficios fiscales para la empresa familiar*. 1^a Edición. Editorial CISS, S.A. Valencia, Julio 2000.

Goy Gentile Abogados: *Empresa Familiar- Ventajas Fiscales*. (Artículo extraído de Internet).

Blog Holded: *Sociedad Patrimonial, ¿qué es y cuáles son sus requisitos?*.

Agustín Torres, Carmelo: *Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas*. 1^a Edición. Editorial CISS, Valencia, abril de 1998 y 2^a Edición, mayo de 1999.

AGUIAR, E: *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*. Servicio de Estudios de la Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona, Barcelona, 1998.

GALLEGO DOMÍNGUEZ, I: *La empresa familiar. Su concepto y delimitación jurídica*. Universidad de Córdoba, Marzo de 2012.

