

Fiscalidad de la empresa familiar en España: un apunte

Gracia M. Luchena Mozo*

Publicado: 31 de julio de 2024

Taxation of the family business in Spain: a note

The status of a family business is essential for tax purposes in order to reduce the tax burden. This position has recently been strengthened as a result of the entry into force of the new Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). Hence the need to adapt the organizational structures of family businesses to the regulatory and doctrinal changes already produced and to come, to guarantee tax efficiency by optimizing their burden and avoid incurring tax risks, resulting in adequate tax planning not only current, but with a view to generational change and ensuring the survival of the company by facilitating the intergenerational transition and, in turn, limiting family conflicts.

La condición de empresa familiar resulta imprescindible a efectos fiscales para poder reducir la carga tributaria. Tal posición se ha fortalecido recientemente como consecuencia de la entrada en vigor del del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). De aquí la necesidad de adaptar las estructuras organizativas de las empresas familiares a los cambios normativos y doctrinales ya producidos y por llegar, para garantizar la eficiencia fiscal optimizando su carga y evitar incurrir en riesgos fiscales resultando precisa una adecuada planificación fiscal no solo actual, sino con miras al relevo generacional y asegurar la supervivencia de la empresa facilitando la transición intergeneracional y, a su vez, limitando los conflictos familiares.

Keyword: empresa familiar; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre el Patrimonio; Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas.

SUMARIO: 1. Introducción. La importancia del concepto de empresa familiar – 2. Impuesto sobre el patrimonio: Especialidades para las empresas familiares – 3. Impuesto sobre sucesiones y donaciones: La importancia de la planificación fiscal – 3.1 Adquisición mortis causa: art. 20.2c) LSD – 3.2 Transmisión inter vivos: Art. 20.6 LISD – 4. El panorama fiscal de las empresas familiares en las CC. AA. – 5. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y las empresas familiares

1. Introducción. La importancia del concepto de empresa familiar

Cuando nos acercamos al mundo de las empresas familiares en España, lo primero que destaca es que nuestro ordenamiento jurídico no cuenta con un concepto de empresa familiar¹, aunque no

* Universidad de Castilla-La Mancha, UCLM (ES); Centro Internacional de Estudios Fiscales, CIEF (ES);
✉ Gracia.Luchena@uclm.es; <https://orcid.org/0000-0002-2990-4666>

1. Esta situación de indefinición parece estar en fase de solución. Después de mucho tiempo disponemos, por fin, de una definición oficial de empresa familiar aprobada por las dos principales instituciones internacionales representantes de la misma. Dicha definición fue aprobada en Bruselas por el Grupo Europeo de Empresas Familiares (GEEF) y en Milán por el Board of Family Business Network (FBN) el 7 de abril de 2008 Además, European Commission (2009). *Final report of the Expert Group. Overview of family-business-relevant issues: Research, networks, policy measures, and existing studies*. Enterprise and Industry Directorate- General. <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/10388/attachments/1/translations/en/renditions/native>, consulta realizada el 14 de noviembre de 2023), recomienda que los Estados miembros utilicen el concepto de empresa familiar acuñado por el GEEF.

puede negarse que disponemos de un régimen fiscal propio²; eso sí, disperso a la largo y ancho de todo el sistema tributario al que deben añadirse el mosaico legislativo de las distintas Comunidades Autónomas (CC. AA.) en materia de sucesiones y donaciones, teniendo en cuenta que, conforme al art. 48.1.a) 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, las CC. AA. podrán incidir en las reducciones estatales, manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas, además de poder establecer reducciones propias que, en todo caso, se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa estatal. Algo similar sucede con el Impuesto de patrimonio (IP), en el que las CC. AA. pueden incidir en la tarifa, el mínimo exento o crear deducciones y bonificaciones.

Pero lo que está claro es que la empresa familiar es algo más que un negocio y que existen características propias que derivan en una manera de comportarse diferente, en una forma de gestión o gobierno condicionado por las relaciones personales y familiares que determina la incorporación de principios y valores añadidos a los que son propios del ámbito empresarial. “En efecto, al hablar de empresas familiares existe un gran elemento que supone contemplar algo que queda al margen de la definición actual: la vocación de supervivencia del proyecto empresarial. Esto es algo difícil de aplicar desde el punto de vista estadístico pero que podría tenerse en cuenta porque evidencia un modelo de gestión, de compromiso, y de visión de largo plazo, que tiene su origen en un conjunto de valores que dan sentido a estas empresas”³.

Virtudes tales como el espíritu emprendedor, el esfuerzo, la estabilidad o la prudencia en la asunción de riesgos a los que se añaden otros más recientes relacionados con la sostenibilidad y el arraigo o la responsabilidad social corporativa, se encuentran en el ADN de las empresas familiares y se fomentan desde la empresa como parte del patrimonio cultural de la misma que se transmite a las siguientes generaciones y de los que dependen la prosperidad y progreso económico así como la supervivencia del negocio familiar.

Según el Instituto de Empresa Familiar (IEF), las empresas familiares suponen el 89 % del total de empresas privadas españolas, ocupan el 67 % del empleo privado y su peso en la actividad económica equivale al 57 % del PIB del sector privado, siendo su presencia dominante en los sectores primario y secundario⁴. Datos que se incrementan ligeramente en la encuesta de Sigma Dos generando⁵ el 70 % de los empleos privados y contribuyendo con el 60 % del PIB del país. Además, el tamaño medio de las empresas asociadas al EIF o sus delegaciones territoriales, se sitúa en torno a los 1.400 empleados y su antigüedad en una media de 50 años. Pero estos datos no son exclusivos de España y se reproducen a nivel internacional ya que se estima que las empresas familiares consiguen generar ingresos superiores a ocho billones de dólares y superan la cifra de 24,5 millones de empleados alrededor del mundo⁶.

Todo ello podríamos traducirlo fijando que ser un grupo familiar es un valor añadido. Y es, precisamente, ese valor el que justifica su especial régimen tributario⁷. Sin embargo, varios y diversos son los obstáculos que deben enfrentar las empresas familiares en el terreno fiscal:

- Cambios legislativos frecuentes que inciden negativamente en la seguridad jurídica. Tal es el caso de nuevo Impuesto Temporal Solidario a las Grandes Fortunas (ITSGF).

2. G. M. Luchena Mozo, *Fiscalidad de la empresa familiar*. Atelier, Barcelona. 2007; “Las PYMES familiares en Europa: notas sobre su tratamiento fiscal”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 303, 2010, 135-164.

3. IEF: “La empresa familiar en España”, Bilbao, 2023, 12.

4. <https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/radiografia/>, consulta realizada el 12 de enero de 2024.

5. <https://www.sigmados.com/tag/empresa-familiar/>, consulta realizada el 12 de diciembre de 2023.

6. https://www.ey.com/es_es/ey-insights/como-están-liderando-empresas-familiares-crecimiento-economico-mundial, consulta realizada en 8 de enero de 2024.

7. Cfr. A. Cayón Galiardo, “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”, AA.VV. *La fiscalidad de la empresa familiar*. Asociación Española de Asesores Fiscales. Monografía, núm. 15, 2000, 37 y 38.

- Discrepancias entre criterios administrativos, doctrinales y jurisprudenciales que no favorece la toma de decisiones a largo plazo. Puede mencionarse la Resolución del 29 de mayo de 2023 -00/01501/2020/00/00- del Tribunal Económico Administrativo Central (RTEAC), en la que se concluye que en las donaciones de empresas familiares que incluyen bienes que no se encuentran afectos a la actividad, el donante debe tributar en el IRPF por una ganancia patrimonial sobre un importe proporcional al peso que estos activos tienen en el patrimonio de la empresa.
- Dificultad para armonizar los distintos elementos del hecho imponible de dos impuestos con momentos de devengos diversos. Nos referimos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP).
- Competencia normativa entre CC. AA. que ha llevado, incluso, al denominado turismo fiscal a la hora de planificar la sucesión de las empresas familiares.
- Desconfianza tributaria del entorno familiar, entendido como posible bolsa de fraude fiscal. Prueba de ello es la acumulación de rentas en IRPF para la aplicación del régimen de estimación objetiva.
- Complejidad en la regulación de las operaciones vinculadas que en las empresas familiares alcanzan su grado superlativo.
- La presión de la UE -vía soft law- para armonizar la fiscalidad a nivel europeo se convierte en último eslabón, pero no por ello menos importante. A ello se une el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con la Sentencia (STJUE) de 4 de septiembre de 2014 (C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148) recaída en el procedimiento por incumplimiento iniciado contra Alemania como consecuencia del régimen de exención de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Erbschaftsteuer-und Schenkungsteuergesetz – ErbStG-), o la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (C-127/12, ECLI:EU:C:2014:2130).

Todo ello lleva a la necesidad de adaptar las estructuras organizativas de las empresas familiares a los cambios normativos y doctrinales ya producidos y por llegar, para garantizar la eficiencia fiscal optimizando su carga y evitar incurrir en riesgos fiscales resultando precisa una adecuada planificación fiscal no solo actual, sino con miras al relevo generacional y asegurar la supervivencia de la empresa.

2. Impuesto sobre el patrimonio: Especialidades para las empresas familiares

El Impuesto sobre el Patrimonio, regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio (LIP), es un impuesto directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto del que son titulares las personas físicas a fecha de 31 de diciembre de cada año. Se calcula en base al valor de todos los bienes del sujeto pasivo, sobre el que se aplica un tipo impositivo una vez reducidas las exenciones aplicables.

Para las empresas familiares el art. 4.8 LIP reconoce una doble exención para determinados activos productivos, como los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional por una persona física, así como las participaciones en empresas familiares, de acuerdo con ciertos requisitos.

- A) Bienes y derechos. Quedan exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Para ello es preciso que la actividad constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo, y que éste la ejerza de modo habitual, personal y directo (empresario individual).

Asimismo, también están exentos los bienes y derechos gananciales cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos antes indicados.

En la aplicación de esta exención ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

- a) Se consideran actividades empresariales o profesionales las que tengan naturaleza de actividad económica con arreglo a las normas del IRPF -art. 29.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF)-. En especial, en relación con el arrendamiento de inmuebles, cuando se verifiquen las condiciones del art.27.2 LIRPF.
 - b) Son bienes y derechos afectos aquellos que con independencia de su titularidad -exclusiva del sujeto pasivo o compartido con su cónyuge-, se utilicen para los fines propios de la actividad.
 - c) La exención puede ser aplicada por:
 - el sujeto pasivo que ejerza la actividad con habitualidad y de forma personal y directa, siempre que la misma constituya su principal fuente de renta⁸. Esta última condición acontece cuando al menos el 50 % de su base imponible del IRPF proceda de los rendimientos netos de dicha actividad;
 - por el cónyuge del sujeto pasivo, cuando los bienes afectos sean comunes a ambos.
 - d) A efectos de cuantificar la exención, el valor de los bienes y derechos se determina conforme a las normas del IP. Las deudas de la actividad minorarán dicho valor, pero no pueden volver a computarse para determinar la base imponible del impuesto.
 - e) Cuando el sujeto pasivo ejerza más de una actividad con las condiciones indicadas, la exención alcanza a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, y en el cómputo de la principal fuente de renta, se atenderá al rendimiento conjunto de dichas actividades.
 - f) Cuando el titular de los elementos patrimoniales, o de las participaciones, sea un menor o esté incapacitado, el requisito del ejercicio de la actividad, o de las funciones de dirección en el caso de las participaciones, han de ser cumplidos por sus representantes legales.
- B) Participaciones. Gozan de exención las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan cada uno de los requisitos indicados a continuación. A estos efectos, se entiende por participación, la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad (acciones, participaciones en sociedades limitadas, etc.). Dichos requisitos son:
- a) La exención se aplica por el titular directo de la participación, por el nudo propietario o por el usufructuario vitalicio.
 - b) El sujeto pasivo titular, debe:
 - ostentar un porcentaje de participación igual o superior al 5 % del capital. Este porcentaje se eleva al 20 %, cuando se compute conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción⁹. En este caso la fun-

8. El concepto de "principal fuente de renta" fue interpretado por el art. 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el IP, como "aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la *base imponible* del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate".

9. En la Resolución de la Dirección General de Tributos (RDGT) V0213-13 se descartaba la exención en el IP del grupo familiar constituido por el consultante, que ejercería funciones directivas y sus tres sobrinos, al excederse el grado de parentesco que permite la LIP.

De este modo, para determinar el cumplimiento de los requisitos necesarios para aplicar la exención de las participaciones en el IP se podrá tomar en cuenta cualquier sujeto pasivo de referencia. No obstante, matiza la DGT, para determinar los integrantes del grupo de parentesco del que forma parte el sujeto pasivo de referencia deberán respe-

ción de dirección y remuneración deberán cumplirse en una las personas, aunque la exención se aplique a todos¹⁰. Para el caso de participación individual, únicamente el partícipe podrá desempeñar las labores directivas para aplicar la exención¹¹.

- ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50 % del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas, sin computar los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención del IP¹². En el caso de menores o incapacitados deben cumplir estos requisitos los representantes legales.
 - cuando un mismo titular participe en varias entidades, cumpliendo los restantes requisitos de la exención, el cómputo del porcentaje de participación ha de efectuarse de forma separada para cada una de ellas, no incluyéndose en el cálculo del porcentaje de la retribución los rendimientos de las funciones de dirección en las otras entidades.
- c) La entidad participada ha de realizar de manera efectiva una actividad económica, que no sea, si es la principal, la de gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios. Las exención de las participaciones en entidades en las que sea de aplicación el régimen de empresa familiar se debe aplicar de forma proporcional, “en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora” (art. 4. 8.2 in fine LIP). Esta situación se matiza tras la STS (15/2022) de 10 de enero de 2022 -ES:TS:2022:15- que admite la posibilidad de considerar determinadas inversiones temporales como afectas a la actividad económica, siempre que se acredite que esta actuación puntual se efectúa con fines de liquidez, solvencia, tesorería, acceso al crédito, etc.
- d) Dentro de las funciones de dirección se incluyen los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, director de departamento, consejero o miembro del consejo de administración u órgano equivalente, cuando impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la entidad resultando imprescindible su acreditación. Para la DGT¹³ resulta que ha de existir y resultar así del oportuno contrato o nombramiento, no tanto la toma de decisiones a largo plazo o de planificación de la política general de la empresa sino el día a día gerencial, la efectiva intervención en las decisiones de la empresa; y añade: “la consultante ejerce en la entidad como única administradora, remunerada en tal concepto por participaciones en beneficios; además, desempeña, de forma igualmente retribuida, funciones gerenciales y de gestión en general de la actividad empresarial. Entiende este Centro Directivo que unas y otras percepciones constituyen remuneración por ejercicio de funciones directivas, siendo irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas”. En consecuencia, y como ha señalado la STS (15/2016) de 18 de

tarse los grados establecidos en la ley, esto es, cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, ya sea por consanguinidad, afinidad o adopción (RDGT V2546-21).

10. Vid. art. 5.1. d) del Real Decreto 1704/1999. Sin embargo, la DGT consideró que el parentesco por afinidad entre la viuda y los hermanos del cónyuge desaparece con el fallecimiento de este. Vid. RDGT V1546-11.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS (1776/2016) de 14 de julio de 2016 -ES:TS:2016:3776- y STS (1198/2016) de 26 de mayo de 2016 -ES:TS:2016:2378-), no exige que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de las participaciones, pudiendo pertenecer estas al grupo familiar al que corresponda el 20 % de las acciones.

11. RDGT V2390-23.

12. RDGT V0197-22.

13. RDGT V2372-10.

enero de 2016 -ES:TS:2016:15-, lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.

- e) A efectos del cálculo del porcentaje de remuneración en el ejercicio de las funciones de dirección, los rendimientos de las actividades empresariales, profesionales o de trabajo personal que han de tenerse en cuenta son los rendimientos netos. La revisión cuantitativa de las retribuciones deviene esencial, sobre todo, en las operaciones de reestructuración empresarial durante el periodo impositivo tratándose de una empresa familiar formada por un grupo de varias sociedades.

3. Impuesto sobre sucesiones y donaciones: La importancia de la planificación fiscal

Por lo que respecta al ISD, a diferencia del IP, lo que recoge el art. 20. 2. c) y 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) es una reducción sobre la base imponible (BI) en vez de un supuesto de exención. El ISD es, sin duda, uno de los impuestos claves en la fiscalidad de la empresa familiar. “La sucesión en la empresa familiar es un momento de singular importancia y presenta implicaciones que van mucho más allá de los aspectos meramente tributarios. Desde el punto de vista de la fiscalidad, el objetivo que se ha venido persiguiendo en los últimos tiempos es el de otorgar un trato especial para las adquisiciones a título gratuito de las empresas o de las acciones representativas de las sociedades de un grupo familiar, de tal modo que no se perjudique la continuidad de la empresa por el hecho de que se produzca una transmisión gratuita a miembros de dicho grupo familiar”¹⁴. Como podrá advertirse seguidamente, tanto en los supuestos de aplicación de la reducción por adquisiciones “mortis causa” –art. 20.2.c) LISD- como “inter vivos” –art. 20.6 LISD- es condición necesaria que la empresa de que se trate goce de exención en el IP. Dicho de otro modo: la exención en el IP realmente se convierte en conditio sine qua nom para proceder a determinar el resto de las circunstancias referentes a la reducción prevista en el ISD tal y como tiene declarado la Dirección General de Tributos (DGT)¹⁵. De este modo, la prelación de requisitos puede establecerse como sigue:

3.1. Adquisición mortis causa: art. 20.2c) LSD

- A) *Adquisición de una empresa familiar*: aplicación de una reducción del 95 % sobre la BI en las adquisiciones «mortis causa» en las que confluyen los siguientes requisitos:
- a) Requisitos objetivos: Que se trate de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el art. 4.8 LIP.
 - b) Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado (grupo subsidiario).
 - c) Requisitos temporales: Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. No podrán realizarse actos de disposición que puedan minorar de forma sustancial el valor de la adquisición¹⁶. Para el TS, el incentivo previsto en la LISD no requiere que el adquirente mantenga los mismos activos recibidos en herencia, ni tampoco que continúe

14. Ponencia de Estudio para la Problemática de la Empresa Familiar. Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 23 de noviembre de 2001. (BOE 312).

15. Por ejemplo, RDGT V0683-12.

16. La DGT ha establecido en reiteradas resoluciones - por ejemplo, RDGT V4598-16-, que lo relevante no es la naturaleza y situación del activo, sino el valor por el que se practicó la reducción del impuesto.

ejerciendo la actividad económica del causante, dado que la norma no contempla en este caso un requisito de mantenimiento de la actividad¹⁷.

B) *Adquisición de participaciones en determinadas entidades*

- a) Requisitos objetivos: Que se trate de transmisiones de participaciones en entidades exentas en IP.
- b) Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado (grupo subsidiario).
- c) Requisitos temporales: mantener el valor 10 años y no realizar actos de disposición.

3.2. Transmisión inter vivos: Art. 20.6 LISD

A) *Transmisión de empresa individual o negocio profesional*: se aplicará una reducción en la se imponible para determinar la base liquidable del 95 % del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Requisitos objetivos: empresa o negocio individual que le sea de aplicación la exención del IP.
- b) Requisitos subjetivos:
 - Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados.
 - Que el donante tenga más de 65 años¹⁸ o incapacidad permanente y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión. A estos efectos no es suficiente la mera pertenencia al órgano de administración de la sociedad.
 - Que el donatario mantenga la exención IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición.
- c) Requisitos Temporales: mantener el valor de lo adquirido¹⁹, mantener la exención en IP 10 años y no realizar actos de disposición.

B) *Transmisión de participaciones en determinadas entidades*

- a) Requisitos objetivos: Que se trate de transmisiones de participaciones en entidades exentas en IP.
- b) Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados.

17. STS (4108/2021) de 2 de junio de 2021 -ES:TS:2021:4108-.

Para la DGT, en caso de transmisión, es preciso la reinversión y materialización inmediata del importe obtenido, en activos con independencia de su naturaleza, siempre que se mantenga el valor por el que se practicó la reducción. Por lo tanto, no afectará al requisito de mantenimiento la reinversión en fondos de inversión, imposiciones a plazo fijo o ampliaciones del capital en otras sociedades, siempre que la suma total alcance, al menos, el valor por el que se practicó la reducción (RDGT V2491-21).

18. En diversas contestaciones a consultas la DGT y la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, se ha mantenido de forma reiterada que en el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal bastaba con que uno de ellos alcanzase la edad de 65. Anulado el art. 38 RISD por la STS (1329/2009) de 18 de febrero de 2009 (ES:TS:2009:1329), desaparece el fundamento normativo que justificaba el criterio administrativo, por lo que habrán de practicarse liquidaciones separadas para cada cónyuge. De forma consecuente, los requisitos exigidos por el art. 20.6 LISD y, en concreto el referido a la edad, deberá ser cumplido por cada donante. Vid. RDGT V1164-11 y STS (3674/2023) de 19 de septiembre de 2023 -ES:TS:2023:3674-.

19. Para la DGT las aportaciones realizadas por una holding a una fundación a través de un convenio de colaboración empresarial o donaciones, no supone, por sí misma, el incumplimiento del requisito de mantenimiento (RDGT V2330-21).

- Que el donante tenga más de 65 años²⁰ o incapacidad permanente y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión²¹.
 - Que el donatario mantenga la exención IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición.
- c) Requisitos temporales: mantener el valor de lo adquirido por donación durante 10 años, conservar la exención en IP y no 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 del art. 20 LISD. En caso de incumplimiento el donatario²² deberá pagar la parte del ISD que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción, más los correspondientes intereses de demora.

Si se cumplen los requisitos citados, cabe la posibilidad de anticipar la sucesión de la empresa inter vivos vía donación sin que se produzca un impacto fiscal en el IRPF (art. 33.3 LIRPF) del donante siempre que sea aplicable el art. 20.6 LISD. Dicho de otro modo: el legislador establece un régimen de diferimiento en el IRPF del donante, que no tributa por la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con la donación hasta el momento en que el adquirente transmita las citadas participaciones, diferimiento que está condicionado al cumplimiento de los requisitos que determinen la aplicación de la reducción en la base imponible del ISD. Además, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes donados²³.

Esta situación se modula tras la RTEAC de 29 de mayo de 2023 -00/01501/202/00/00-, al estimar que en las donaciones de empresas familiares que incluyen bienes que no se encuentran afectos a la actividad, el donante debe tributar en el IRPF por una ganancia patrimonial sobre un importe proporcional al peso que estos activos tienen en el patrimonio de la empresa.

Vistos sucintamente los beneficios fiscales para las empresas familiares en el IP y en el ISD nos corresponde señalar las dificultades de coordinación a las que habíamos hecho referencia ut supra:

- Devengos: mientras que el IP se devenga a 31 de diciembre y en el que no se prevén períodos impositivos cortos, el ISD se devenga en el día del fallecimiento del causante en las transmisiones mortis causa –ex. art. 24.1 LISD-, de modo que, salvo que dichas situaciones coincidan a 31 de diciembre –que será lo menos probable- los momentos en los deben entenderse realizados ambos hechos impositivos son completamente diferentes. La general aceptación de que es el momento del devengo de cada tributo al que hay que referir sus requisitos y condiciones, implica que las participaciones transmitidas deban estar exentas en la fecha del fallecimiento. Pues bien, esta es la alternativa elegida por la DGT en la Resolución 2/1999, sobre reducciones en la base imponible del ISD, en la que se establece que hay que atender a la fecha del devengo del propio ISD para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el IP. Pero aún existe otro impuesto que se interrelaciona con los dos anteriores, y ese es el IRPF. No debe olvidarse

20. El TS, con base en su sentencia (1329/2009) de 18 de febrero de 2009 - ES:TS:2009:1329-, establece que cuando los cónyuges de una sociedad ganancial hacen una donación, hay que reputarla hecha por cada uno de ellos de forma separada. Por lo tanto, el requisito de la edad se debe exigir a cada uno de los dos cónyuges de forma separada (STS (367/2023) de 19 de septiembre de 2023 -ES:TS:2023:367-).

21. La DGT estima que la percepción de dietas por asistencia al Consejo de Administración por parte del donante y antes directivo de las entidades de que se trata no significará incumplimiento de lo previsto en la letra b) del art. 20.6 LISD (RDGT V0193-21).

22. En esta situación, ¿sería exigible al donante la tributación en el IRPF por el incumplimiento de estos requisitos? Pues bien, la RDGT V0193-21 dispone que tales requisitos deben cumplirse de manera absoluta sin que sea posible un cumplimiento parcial ya sea desde el punto de vista temporal como cuantitativo.

23. RDGT V1927-11.

se que para que resulte de aplicación la exención en el IP en el ejercicio individual de una actividad económica es preciso que el sujeto pasivo ejerza la actividad con habitualidad, de forma personal y directa, y que la misma constituya su principal fuente de renta; y esta última condición se verifica cuando al menos el 50 % de su base imponible del IRPF, proceda de los rendimientos netos de dicha actividad. Asimismo, conviene recordar que para el caso de participaciones en determinadas entidades es imprescindible ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50 % del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas. Sin embargo, el problema aquí aparece resuelto por la previsión de periodos impositivos cortos con origen en el fallecimiento del causante –ex. art. 13 LIRPF-, de modo que en el caso de transmisiones mortis causa habrá que atender al periodo comprendido entre el primer día del año y a la fecha del fallecimiento. Para transmisiones inter vivos, la DGT estima que se deben considerar las rentas percibidas en el último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión, que es el devengado en el ejercicio inmediato anterior a la celebración del acto de donación.²⁴

Ahora bien, cuando las funciones de dirección las ejerce persona distinta del causante, el cumplimiento del requisito de la principal fuente de renta se verificará computando los rendimientos percibidos por dicha persona desde el 1 de enero hasta el día del fallecimiento del causante tal y como ha señalado, entre otras, la STS (2705/2020) de 21 de julio de 2020 -ES:TS:2020:2705-. Todo ello pese a que el fallecimiento del causante no determina el final del periodo impositivo del IRPF para quien realiza las funciones directivas.

- **Valoración:** queremos dejar mínima constancia de los problemas que se suscitan en este ámbito y que llevan aparejada una diferente valoración en función de que el sujeto pasivo del IP lleve o no contabilidad ajustada al Código de Comercio, conforme se desprende del art. 11 LIP.

Además, la LISD valoraba en concepto de «ajuar doméstico» el 3 % del valor total de las herencias (caudal relicto), incluyendo las acciones, participaciones y activos mobiliarios e inmobiliarios, que tributaban sobre la cuantía que suponía dicho 3 %. Pues bien, las SsTS (1619/2020) de 10 de marzo -ES:TS:2020:1619- y (956/2020) 19 de mayo de 2020 -ES:TS:2020:956- estipulan que estos activos deben excluirse del 3 %, lo que tendrá un impacto muy relevante en numerosas empresas familiares y grandes patrimonios, que se ahorrarán importantes cantidades a la hora de tributar por la herencia y que, además, parece abrir la posibilidad de que los contribuyentes soliciten la devolución de los importes pagados (indebidamente) durante los últimos cuatro años. A la acción de perfilar este concepto se dedica también la STS (178/2023) de 17 de enero de 2023 -ES:TS:2023:178-.

Por otro lado, la reducción prevista del 95 % se aplicará de forma proporcional en función del porcentaje de los activos afectos a la actividad empresarial en relación con el activo total de las entidades cuya participación sea objeto de transmisión, tal y como se encargó de resolver la STS (3342/2015) de 16 de julio de 2015 -ES:TS:2015:3342-. Si a ello añadimos la extensión de la regla de proporcionalidad al IRPF por la RTEAC de 29 de mayo de 2023 -00/01501/202/00/00-, es más que necesaria la comprobación detallada de la composición de los activos y pasivos del balance de la sociedad familiar para determinar su afectación con carácter anual.

- **Grupo de parentesco:** a efectos de la exención en el IP, el causante solo puede formar grupo de parentesco con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, pero no con sobrinos²⁵. Así las cosas y siendo un sobrino el que ejerza las funciones directivas y perciba las remuneraciones por su desempeño y no formando grupo de parentesco con el causante, no concurriría en este el derecho a la exención en el IP, consecuentemente, tam-

24. RDGT V0201-22.

25. Que lo son de tercer grado.

co procedería la reducción sucesoria para el sobrino, pese a que los requisitos subjetivos de la reducción en el ISD se extienden hasta el tercer grado²⁶. Téngase en cuenta que, para el TEAC, en su Resolución de 16 de octubre de 2018 (00/04662/2015/00/00), en el ISD necesariamente debe utilizarse al causante como referencia para determinar el alcance del grupo de parentesco.

4. El panorama fiscal de las empresas familiares en las CC. AA.

Como hemos señalado, nuestro ordenamiento fiscal se convierte en un puzle legislativo en el momento en que entran en juego las competencias de las CC. AA. en el ISD y en el IP²⁷. Por lo que respecta al desarrollo competencial²⁸ podemos resumir la situación del siguiente modo para 2023:

En SUCESIONES el impuesto queda prácticamente suprimido en 8 CC. AA. (en el caso del País Vasco se incluyen las 3 provincias). No es el caso para Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia, La Rioja y Navarra.

- La reducción en la base imponible por empresa familiar en general es del 99 % excepto en Baleares, Cataluña, Madrid y las tres provincias vascas que lo mantienen en el 95 %.
- Requisitos para la definición de la empresa familiar: el porcentaje de participación en el capital exigido a los miembros del grupo familiar es con carácter general del 20 %. No obstante, el porcentaje es menor en Aragón (10 %) y puede alcanzar hasta el 50 % en Galicia.
- En muchas CC. AA. se ha ampliado la referencia del grupo familiar que tiene que alcanzar el porcentaje del 20 % para facilitar la transmisión intergeneracional. Si bien, con carácter general, computan sólo el cónyuge, ascendientes, descendientes y hermanos, se ha aumentado hasta sobrinos y tíos (3er grado) en Canarias, Cataluña y Extremadura y hasta primos (4º grado) en Castilla y León, La Rioja, Murcia y Guipúzcoa. En Aragón y Galicia pueden llegar hasta el 6º grado.
- La reducción en el plazo de mantenimiento de las participaciones en la empresa familiar se ha reducido de 10 a 5 años en todas las CC. AA. En Andalucía se ha reducido a 3 años.

En DONACIONES el impuesto queda prácticamente suprimido en 7 CC. AA. (en el caso del País Vasco se incluyen las 3 provincias). No es el caso para Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cataluña, Comunidad Valenciana, La Rioja, Extremadura, Galicia y Navarra.

- La reducción por edad del donante de 65 a 60 años se aplica en Baleares, Comunidad Valenciana, Navarra, Álava y Guipúzcoa.
- La reducción en el plazo de mantenimiento de la empresa a 5 años se ha realizado en prácticamente todas las CC. AA. (solo aplicable a pymes en el caso de Valencia), excepto en Castilla León y Madrid que mantienen el plazo de 10 años. En Andalucía el plazo se ha reducido a 3 años.

Para el IP, las CC. AA. han regulado diversos aspectos del impuesto como la introducción de tarifas propias o elevación del mínimo exento, así como bonificaciones relacionadas con patrimonios

26. RDGT V2773-11.

27. El Impuesto fue suprimido en 2008, por la ley 4/2008, regulando una bonificación del 100 %. Posteriormente, el Real Decreto-ley 13/2011, restableció el Impuesto, con carácter temporal, para 2011 y 2012. El Impuesto se ha ido prorrogando año a año hasta que la Ley 11/2020 de Presupuestos Generales del Estado para 2021 lo restableció con carácter indefinido.

28. Con carácter general, se puede consultar <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-I-Tributacion-Autonomica-2023.pdf>; <https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Panorama%20fiscalidad%20CCAA%202023.pdf>, ambas consultadas el 15 de diciembre de 2023.

especialmente protegidos de contribuyentes discapacitados, pero ninguno referido explícitamente a empresas familiares.

Ahora bien, la aplicación de la normativa de una CC. AA. estaba condicionada al cumplimiento de ciertos puntos de conexión como la ubicación de los inmuebles o la residencia del causante o del donatario. Por ello, cuando el sujeto pasivo no era residente en España, regía la norma estatal en vez de una norma autonómica que era, habitualmente, más favorable. Estos supuestos son los que generaron una diferencia de trato discriminatoria que fue denunciada por la Comisión Europea ante el TJUE y de la que ha derivado la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12, ECLI:EU:C:2014:2130). Esta sentencia ha declarado el sistema del ISD español contrario al principio de la libre circulación de capitales por establecer diferencias injustificadas en el tratamiento fiscal entre contribuyentes comunitarios no residentes en España respecto de los que sí lo son.

A su vez, el Tribunal Supremo plantea ante el Tribunal Constitucional (TC) mediante Auto de 8 de mayo de 2013, Cuestión de Inconstitucionalidad por infracción de los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la Constitución Española (CE), que ha culminado con la declaración de inconstitucionalidad de la citada norma por STC 60/2015 de 18 de marzo de 2015 (Rec. 3337/2013).

A ello se intentó poner remedio, pero una actividad legislativa poco eficiente aprobó cambios exclusivamente para los residentes intracomunitarios y sólo para el ISD a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. De hecho, fue el TS el que se encargó de evidenciar en STS (62/2017) de 19 de febrero de 2018 y en Sentencias posteriores²⁹, que la normativa española infringe la normativa comunitaria y que la libre circulación de capitales afecta no solo a países comunitarios sino a terceros países.

Hay que esperar a la Ley 11/2021, de 9 de julio, para “extender su ámbito a todos los y las no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un tercer Estado, en consonancia con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la extensión del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, reflejada en diversas sentencias, entre las que cabe señalar la Sentencia (242/18) de 19 de febrero³⁰. Extensión que se hace efectiva también al IP para no residentes por la Disposición adicional cuarta incorporada a la LIP por la Ley 11/2021, y que aparece efectivamente aplicado por primera vez en la RDGT V2304-21, cuando dispone que “la consultante, tendría su residencia fiscal en Suiza, debiendo tributar en España por el Impuesto sobre el Patrimonio, por obligación real, por los bienes y derechos de los que sean titulares, que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español. A pesar de ser residente en un país tercero, no perteneciente a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021 le será de aplicación la disposición adicional cuarta de la LIP. Por lo tanto, la normativa aplicable será no solo la del Estado, sino también la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid. El organismo competente para la exacción del impuesto, al no existir punto de conexión, será la Agencia Estatal de Administración Tributaria”.

5. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y las empresas familiares

Es la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, la que aprueba el denominado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) con vocación temporal (2023 y 2024), entrando en vigor el 29 de diciembre. Este impuesto es declarado por la Exposición de motivos de la Ley como “un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, de carácter estatal, no susceptible de

29. STS (981/2018) de 21 de marzo de 2018 -ES:TS:2018:981- o STS (1413/2022) de 6 de abril de 2022 - ES:TS:2022:1413-.

30. Exposición de Motivos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

cesión a las Comunidades Autónomas (CC. AA.), para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros”. O lo que es igual: es un impuesto prácticamente idéntico al IP³¹, cuya diferencia se encuentra en su hecho imponible; de modo que somete a gravamen patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros -con una escala de gravamen que oscila entre el 1,7 % y el 3,5 %- pudiendo deducirse en cuota, además de las deducciones y bonificaciones del primero, la cuota efectivamente satisfecha del IP.

Se incorpora un mínimo exento de 700.000 euros y una vez calculada la cuota íntegra, resulta de aplicación un límite similar al ya existente para las cuotas del IRPF y del IP, de tal forma que, cuando la suma de las cuotas íntegras del IRPF, el IP y el ITSGF supere el 60 % de la base imponible del IRPF, se reducirá la cuota de éste hasta alcanzar dicho límite, sin que la reducción pueda superar el 80 % de la cuota del ITSGF previa a dicha reducción.

Las finalidades atribuidas a este impuesto no solo están marcadas por una intención eminentemente recaudatoria, sino que se le atribuye una función “armonizadora”³² dadas las diferencias en las distintas CC. AA., “especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC. AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC. AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto”³³.

Este propósito, es el que hace que este impuesto encuentre “un paralelismo absoluto”³⁴ con el IP y que las exenciones que se reconocen para las empresas familiares sean trasladables a este nuevo impuesto estatal, lo que ha hecho que la fórmula de empresa familiar vuelva a ganar relevancia. Así las cosas, el ITSGF afecta, no solo en las CC. AA. es las que el IP se ha bonificado hasta desaparecer³⁵, sino a “contribuyentes y familias, fundamentalmente empresarias, en relación con la estructura societaria, la composición de su patrimonio personal/empresarial, los sistemas de retribución establecidos y, en definitiva, con todos aquellos aspectos que pueden llegar a resultar clave en el ámbito de la tributación patrimonial”³⁶.

Ante estas circunstancias, resulta decisiva, por tanto, una perfecta planificación fiscal que asegure el cumplimiento de los presupuestos que permiten el reconocimiento de exenciones para las empresas familiares y asegurar la correcta ordenación del patrimonio familiar evitando que una sociedad se convierta, de forma sobrevenida, en una sociedad patrimonial excluida de la exención del IP, y, por ende, del ITSGF. O poder demostrar que la tesorería de una sociedad familiar es un activo perfectamente susceptible de estar afecto al desarrollo de sus actividades económicas. Y de cómo “una actuación puntual en la gestión financiera, podían constituir elementos afectos a la actividad económica de la empresa y frente a estos datos, la Inspección (...) nada aporta en apoyo a su con-

31. Así se reconoce en la propia Exposición de motivos de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

32. Esta función se ha entendido que afecta a la autonomía financiera y a las competencias de las CC. AA., siendo objeto de recurso de inconstitucionalidad por parte de la Asamblea de Madrid, por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, por el Consejo de Gobierno de Andalucía, por la Xunta de Galicia y por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. El TC se ha pronunciado en la STC 149/2023 declarando la plena conformidad del tributo con la CE, y ha desestimado el resto de los recursos.

33. Exposición de motivos de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

34. J. M., Almudí Cid, “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea”, *Paper 21*, 2023. AEDAF, 9.

35. No obstante, el Ministerio de Hacienda pretendió mediante la incorporación de una casilla en el modelo de declaración, disminuir el número de supuestos a los que resultaba aplicable la reducción del límite conjunto de cuotas del IRPF-IP-ITSGF, de tal manera que, aquellos contribuyentes que no hubieran satisfecho cuota de patrimonio por estar esta bonificada por la norma autonómica, no pudieran reducir la cuota del ITSGF teniendo en cuenta la cuota teórica de IP no pagada. Tal proceder fue reprobado por el Dictamen del Consejo de Estado 464/2023, de 8 de junio de 2023.

36. C., Carmona, “Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/claves-nuevo-impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas, consulta realizada el 18 de diciembre de 2023.

sideración de las inversiones (...) como totalmente ajenas a la actividad (...)»³⁷ para que queden fuera de la exención.

A pesar de todo, la realidad fiscal es que impera una regulación sectoria que no facilita su desarrollo y consolidación pese a la importancia económica y social de las empresas familiares. La fiscalidad específica de las empresas familiares obliga a establecer estrategias y actuaciones preparatorias en la transmisión de la empresa y en la sucesión que debe ser planificada para evitar elevados costes que incidan negativamente en uno de los momentos más delicados para el futuro de la empresa. Pero también existen otras esferas con relevantes implicaciones fiscales como la gestión patrimonial y el gobierno de la entidad que precisan de una rigurosa atención. Todo ello debería suceder en un escenario compuesto de certeza y seguridad jurídica que llega a convertirse en un reto para las empresas familiares.

Gracia M. Luchena Mozo – Universidad de Castilla-La Mancha, UCLM (ES); Centro Internacional de Estudios Fiscales, CIEF (ES)

📧 <https://orcid.org/0000-0002-2990-4666> | ✉ Gracia.Luchena@uclm.es

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

37. STS (15/2022) de 10 de enero de 2022 -ES:TS:2022:15-, Fj. 3º.