

Incluye



Papel

Digital

La empresa familiar

Fiscalidad, organización y protocolo familiar

4.ª Edición

■ CISS



José Javier Pérez-Fadón Martínez

La empresa familiar

Fiscalidad, organización y protocolo familiar

4.ª Edición

José Javier Pérez-Fadón Martínez

© J. Javier Pérez-Fadón Martínez, 2022
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<http://www.wolterskluwer.es>

Cuarta edición: Noviembre 2022

Depósito Legal: M-26388-2022

ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-9954-787-9

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-788-6

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores. WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

impuesto, sino también en cuanto los beneficios fiscales. Ambas cuestiones se resuelven de igual forma en el reiteradamente citado artículo 27 de la LISD y artículo 24 del Reglamento del mismo impuesto. La adopción de otra cuantificación de la base de la reducción es posible si así lo establece una norma concreta, pero iría contra el sistema general de cálculo de la base y de los beneficios fiscales establecidos en la LISD.

Sin embargo, ha de decirse que el Tribunal Supremo ha resuelto sobre un supuesto de reducción de la base imponible por transmisión de una «empresa familiar», llegando a una solución completamente distinta de la expuesta con anterioridad.

En efecto, en su Sentencia de 18 de marzo de 2009 (N.º de Recurso: 6739/2004), el TS establece que:

«Esta Sala no confirma, por tanto, el criterio interpretativo de la resolución de la Dirección General de Tributos 2/1999, pues la Ley habla del valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades como un valor separado y calculado con independencia del resto de la base, de forma que la reducción se practica sobre él, no sobre la parte proporcional que suponga, sobre la base, el neto de la empresa, negocio o participación. Imputar un porcentaje de las deudas y gastos generales, sin que aparezcan ligados a la empresa, supondría no aplicar una reducción en un 95 por 100 del valor de la empresa incluido en la base, como señala la Ley, sino una reducción en un 95 por 100 de la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la empresa».

No obstante lo anterior, el TS, al confirmar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, hace una interpretación literal de la regulación de esta reducción, que, efectivamente, establece que se reduzca un 95% del valor de las empresas que cumplan con los requisitos establecidos en la propia norma, lo que es, indudablemente, otra interpretación distinta de la que efectuó la DGT, que si bien se ajusta a la dicción literal del precepto, puede llegar a resultados absurdos, como que esta reducción sea superior a la propia base imponible del tributo.

En el sentido anterior, la interpretación del TS es contraria al sistema de liquidación del tributo, que no debiera en ningún caso, dar lugar a bases imponibles negativas y que abre, incluso, un interrogante, ¿deberá la Administración satisfacer alguna cantidad por esta liquidación negativa o conceder algún tipo de crédito de impuesto a los contribuyentes?, no siendo suficientes los argumentos de la Sentencia, puesto que el medio principal de interpretación, según el Código Civil no es el literal, sino el empleado por la DGT, es decir, el verdadero fin perseguido por la norma, que no puede ser el beneficiar las transmisiones de otros bienes que no sean la propia «empresa familiar».

Al margen de lo anterior, hasta que se confirme el anterior criterio del Tribunal Supremo y se convierta en jurisprudencia, es más que posible que las Comunidades Autónomas y el Estado sigan aplicando el criterio administrativo, si bien es cierto que el Tribunal Económico Administrativo Central, mediante su Resolución en unificación de criterio del 6 de octubre de 2010, acoge la doctrina del Tribunal Supremo antes expuesta, con lo que es difícil saber lo que harán las Administraciones competentes.

1.4. Otras cuestiones sobre la transmisión sucesoria

Cuestión diferente a considerar es la posibilidad de que los bienes comunes a los miembros del matrimonio puedan dar lugar o no a la reducción de la base imponible en

el ISD, cuando estén exentos del IP, a lo que debe contestarse positivamente, puesto que de la lectura del artículo 20 de la LISD se desprende con toda claridad, ya que establece como requisitos el estar incluidos en una empresa individual o negocio profesional, es decir afectos a una actividad económica y exentos en el IP, requisitos ambos que se cumplen en los bienes comunes afectos, tanto por la parte del cónyuge ejerciente como por la parte del no ejerciente, en consecuencia dicha parte de los bienes comunes del cónyuge que no ejerce la actividad también puede beneficiarse de la reducción.

Una vez examinadas algunas cuestiones en relación con las empresas individuales, es conveniente centrarse en otros aspectos relacionados con la transmisión de la participación de entidades, de las que ha resaltarse que no pueden ser aquellas que no ostentan personalidad jurídica propia ni las que no se consideran sujetas al Impuesto sobre Sociedades, tales como las comunidades de bienes, alguna sociedades civiles, la copropiedad del buque etc., en las que se atribuye a sus titulares las rentas obtenidas por las mismas, no teniendo a efectos de la fiscalidad directa de nuestro sistema tributario relevancia específica su existencia.

Conviene en este punto recordar que, en la última modificación del Impuesto sobre Sociedades, algunas sociedades civiles han pasado a tributar por dicho impuesto, así el artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, determina, con una redacción bastante discutible desde un punto de vista de su claridad, que estarán sujetas al citado tributo los siguientes sujetos:

«Artículo 7. Contribuyentes.

1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) *Las personas jurídicas, excluidas las **sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.***

b) *Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación. (...).*».

Es decir, que las sociedades civiles, que, por su propia naturaleza, no tienen objeto mercantil, desde la modificación de esta ley, que es de carácter tributario y no mercantil, pasan en algunos casos a ser consideradas como mercantiles, lo que creo que no tiene mucho sentido.

Otra cuestión de interés es las dudas que puedan generarse sobre las inversiones financieras de todo tipo de las empresas familiares societarias o asimiladas, que deben guardar, lógicamente proporcionalidad con los demás parámetros económicos del balance y de la cuenta de resultados.

En el sentido anterior, el Tribunal Supremo en una reciente sentencia de 10 de enero de 2022, en un supuesto en que la Administración tributaria eliminó de la reducción de la base imponible del ISD, exigido como consecuencia de una donación de participaciones de una sociedad, las inversiones financieras de la entidad, consideró que un saldo de la cuenta de inversiones temporales, ciertamente elevado de 1.778.774,07 euros, que fue suprimido de la base de reducción al considerar la Administración gestora que dichas inversiones temporales no tenían nada que ver con la actividad de la sociedad objeto de donación, el TS, tras considerar que la Administración no había justificado debidamente por qué suprimía dicho activo fija doctrina jurisprudencial.

El TS determina en su doctrina jurisprudencial dos aspectos concretos, en primer lugar, las inversiones financieras pueden en el caso de entidades societarias estar exentas del IP como elementos afectos de empresas familiares, lo que deriva en que pueden formar parte de la base de reducción de la base imponible del ISD, en caso de transmisiones gratuitas, tanto *mortis causa*, como *inter vivos*.

Lo segundo, el artículo 6.3. del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1704/1999 es plenamente legal, en el sentido que no excede el mandato de las leyes aplicables al caso, tales como la Ley 19/1991, del IP, la Ley 29/1987, del ISD y la Ley 35/2008, del IRPF.

Es muy positivo que, en esta sentencia se haga referencia a cómo se puede demostrar que las inversiones financieras de una empresa familiar societaria pueden ser calificadas como afectas, en los términos normativas reseñados en este trabajo, que constan en las transcripciones de las Resoluciones económico-administrativas, en concreto se estableció por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, según transcribe el TS, y en el que he resaltado en negrita los aspectos positivos del criterio administrativo ratificado en la sentencia:

«...ha quedado acreditado que el saldo de la cuenta contable en las que se recogía las participaciones discutidas, a lo largo de varios ejercicios, muestra a 31 de marzo de 2004, el día anterior a la donación, un importe de 1.778.774,07 euros, importe muy superior a los saldos recogidos en ejercicios anteriores, lo que determinó que el TEARA defendiera la transitoriedad o excepcionalidad del saldo de la cuenta a 31 de marzo, más si cabe analizar el correlativo movimiento inverso reflejado en las cuentas propias de tesorería.

Lo expuesto le permite afirmar que existían claros indicios de que las inversiones financieras temporales integradas en el activo de la entidad respondían realmente a necesidades derivadas de la vida propia de una compañía mercantil permitiendo unas materializaciones puntuales de ciertos excesos de tesorería que, por sí mismas, no pueden ser consideradas no afectas a la actividad empresarial.

Es absolutamente razonable, por tanto, que la tesorería generada por la actividad de la sociedad en determinados momentos pueda invertirse en ese tipo de productos en el ámbito de una razonable gestión financiera».

En concreto, de forma literal en la Sentencia mencionada se efectúa la fijación de la jurisprudencia que se establece en su Fundamento de derecho cuarto lo siguiente:

*«(...) 1) En los casos en que la donación inter vivos de una empresa familiar venga constituida, en parte de su valor, **por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD.***

2) La procedencia de tal reducción de la base imponible establecida en el artículo 20.6 LISD viene condicionada, por la propia remisión que el precepto establece al artículo 4, Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, a la acreditación de su afección a la actividad económica.

3) El hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del artículo 20.6 LISD, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, per se, para la obtención de la mencionada reducción, siempre

que se acredite el requisito de la *afección o adscripción a los fines empresariales*. En particular, las necesidades de *capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito*, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de *afectación*.

4) El artículo 6.3 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 Impuesto sobre el Patrimonio, es conforme a la ley que regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998, tal como ha sido interpretado más arriba, aun para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto.

(...)»

Respecto a las condiciones para poder mantener el disfrute de la exención llama la atención la de tener que mantener lo adquirido durante 10 años, sobre todo teniendo en cuenta que el plazo de prescripción de la acción de la Administración para poder liquidar el impuesto se ha reducido a 4 años, por lo que habrá que entender que el incumplimiento de este requisito reabre la prescripción, aunque de forma limitada a la posible acción para cobrar la bonificación disfrutada.

El requisito de permanencia de lo adquirido es precisamente esa condición mantener el valor de lo adquirido, sin que sea necesario cumplir otras condiciones adicionales tales como mantener la actividad, tampoco se exige el mantenimiento exacto de las mismas acciones recibidas, sino simplemente mantener dicho valor.

Véanse sobre el requisito de permanencia algunas contestaciones vinculantes de la DGT, como la V0042-22, de 12 de enero de 2022, la V0054-22, de 14 de enero de 2022 y la V0200-22, de 8 de febrero de 2022.

1.5. Cumplimiento de las condiciones en el momento del devengo

Dadas las remisiones de la normativa del ISD a lo regulado en el IP y de éste al IRPF, en cuanto a las condiciones y requisitos a cumplir para poder aplicar las reducciones del impuesto sucesorio, es necesario conciliar los distintos devengos de los tres tributos citados.

En el sentido anterior, el ISD de las sucesiones *mortis causa* se devenga en el momento del fallecimiento del causante, por lo que deberá ser en dicho instante en el que se cumplan las condiciones exigidas para la aplicación de las reducciones, debiendo examinarse en ese momento exacto si de acuerdo a la normativa del IP están exentos los elementos que pueden dar lugar a la reducción de la base imponible del ISD, con independencia de la situación de los bienes, derechos o participaciones la fecha del último devengo del IP para el causante.

Pero, puesto que la exención en el IP depende, entre otras cosas, de que el causante hubiera percibido su principal fuente de renta o más del 50% de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas por la dirección de esta actividad, ha de examinarse en el IRPF si se cumplía con dicho requisito, al ser este último impuesto, como se sabe, un impuesto periódico, cuyo ejercicio se cierra, en caso de muerte, en esa fecha, será en el ejercicio que se cierra con el fallecimiento del causante en el que deba cumplirse la condición exigida.



ACCESO ONLINE A SMARTECA:
consulte página inicial de la obra



4ª edición revisada, ampliada y puesta al día de esta «guía» de la empresa familiar imprescindible para poder abordar con garantías cualquier problema relacionado con este tipo de empresas y, en particular, los de carácter tributario. Su contenido, no solo aborda la fiscalidad de la «empresa familiar», sino también otros aspectos jurídicos y económicos que delimitan dicho concepto, imprescindibles para poder analizar este tipo de empresas.

Se parte de una definición de lo que son las «empresas familiares», analizándose los instrumentos que pueden servir formalmente para sus fines y la forma de transformarlas para cumplir eficazmente su finalidad. A continuación, se examinan los aspectos específicos de estas empresas, tales como el protocolo familiar (su contenido, publicidad, inscripción registral, efectos, etc.), la referencia a la responsabilidad social corporativa o empresarial, así como las novedosas referencias a lo que se conoce como *family office* y a la economía circular, entre otros extremos delimitadores de «La empresa familiar».

Los anexos que completan el citado protocolo familiar, resultan de especial interés práctico, ya que establecen cuál debiera de ser su contenido. Además, incluyen un ejemplo práctico, a modo de guía, para orientar a los expertos y a los empresarios, además de contener referencias a la normativa estatal y autonómica, tanto tributaria, como mercantil.

ISBN: 978-84-9954-787-9



ER-0280/2005

GA-2005/0100