

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

APROXIMACIÓN A UN CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR

César Albiñana García-Quintana

Catedrático emérito de la Universidad San Pablo CEU

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

1. NOTAS INTRODUCTORIAS

2. LAS NOCIONES DE EMPRESA

- 1. Preliminar*
- 2. La empresa como fenómeno económico*
- 3. La empresa en el ordenamiento tributario español*
- 4. La empresa como objeto del tráfico jurídico*

3. EL COMPONENTE FAMILIAR

4. LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

- 1. La actividad empresarial y la empresa*
- 2. La familia en la actividad empresarial*

5. LA TITULARIDAD DE LA EMPRESA

- 1. Nota previa*
- 2. Del patrimonio empresarial*
- 3. De la actividad empresarial*
- 4. En el ámbito tributario*
- 5. ¿Quid de la empresa familiar con forma societaria?*

6. A GUISA DE CONCLUSIONES

7. HACIA UN CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR

APÉNDICE. OTROS ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA EMPRESA FAMILIAR

E S T U D I O S

I. NOTAS INTRODUCTORIAS

Al fin propuesto es oportuno escindir la expresión "empresa familiar" en los dos términos que la componen: "empresa" y "familiar" sin olvidar que el concepto a elaborar se ha de enmarcar en el ordenamiento tributario español.

Tanto uno como otro no serán objeto de especial consideración o investigación, pues lo que importa es la noción más económica que jurídica de la empresa para someterla a los límites de la familia según su propia concepción jurídica, esto es, renunciando a corrientes de opinión y aun de comportamiento que se instalan en el terreno de los hechos.

Logrado el nexo que el calificativo de familiar sirve para distinguir a la empresa familiar de todas las demás en orden a su titularidad o a sus elementos subjetivos, con una u otra forma (societaria) o falta de forma (individual), será llegado el momento de apuntar las circunstancias que han de darse en una empresa para que merezca el apelativo de familiar y, asimismo, para que esta condición no se pierda en supuestos de sucesión "inter vivos" o "mortis causa", ni en casos de alteración de su pasivo, con o sin garantía real, que pueda afectar a su titularidad efectiva.

Ahora bien, todo régimen tributario que se aparte del general que en un país rija para una determinada actividad económica, ha de apoyarse en la capacidad económica como principio de justicia que explique o fundamente cualquier excepción al de generalidad (cfr. el art. 31.1 de la Constitución Española).

Y si esto es así, no cabe duda que la empresa familiar en cuanto sea acreedora a un tratamiento singular o excepcional, tendrá que situarse entre las de modesta o reducida dimensión económica, aparte de la función social que es propia de ella (arts. 33.2 y 130.1 de la Constitución Española).

Si la conclusión que acaba de ser expuesta fuera admitida, ella nos llevaría a las siguientes delimitaciones: a) La empresa familiar es una especie de las empresas de pequeña o mediana dimensión, y b) La empresa de cierta dimensión en su creación o constitución pero con importante crecimiento posterior, no debería contar con el régimen tributario que se postula para la empresa familiar si éste ha de responder a criterios de justicia y de razonabilidad económica sin incidir en una situación de privilegio tributario.

Por otra parte, la empresa de menor dimensión —pequeña o mediana— está adquiriendo de modo gradual un régimen tributario que la discrimina de las demás, ya sea por la mayor participación del personal en la generación del beneficio o excedente empresarial, ya sea por el menor volumen de sus inversiones materiales e inmateriales. Estas circunstancias económicas también se dan en las empresas familiares, esto es, sin

computar el factor familiar, sino sólo su dimensión, por lo que la configuración de la empresa familiar ha de descansar en su tamaño y en la familia.

Sabido es que sociólogos y juristas presentan hoy a la familia como una forma de vida social difícil de someter a una noción unitaria en la que se considere su organización y su mismo funcionamiento según las normas jurídicas vigentes. No obstante, su actual crisis respecto del modelo histórico invita a prescindir, al menos por ahora, de las uniones de hecho cualquiera que sea el grado de reconocimiento que hayan alcanzado en ciertos ámbitos territoriales o a determinados efectos por parte de leyes particulares o de pronunciamientos jurisprudenciales sin expreso amparo legal.

La anterior nota introductoria aconseja, por tanto, que no nos ocupemos de los supuestos que la Ley no regula como comunidad total de vida entre padres e hijos creada por el matrimonio, y en la que pueden participar otras personas unidas por lazo de sangre, convivan o no con el titular de la empresa.

2. LAS NOCIONES DE EMPRESA

1. Preliminar

Según se ha anticipado no puede abordarse el concepto de empresa familiar sin partir del de empresa desde una u otra perspectiva, pero sin todavía encuadrarla bajo la titularidad de un grupo familiar.

Como se indica a continuación, serán preferentes las nociones económica y tributaria entre otros motivos porque el concepto jurídico de empresa no puede entenderse construido a pesar de meritisimas aportaciones recientes, a menos que se trate del elaborado por el Derecho tributario, que rama jurídica es para la ciencia del Derecho.

2. La empresa como fenómeno económico

La empresa está presente en un sistema económico en cuanto produce bienes y servicios para el mercado. La noción económica de la empresa es, por tanto, prevalente respecto de cualquier otra.

Sin acudir a fuentes doctrinales se puede afirmar que en la empresa se encuentra, en primer lugar, una organización. Los factores de producción económica no se juxtaponen para dar nacimiento a una empresa, sino que han de organizarse de modo racional, esto es, con arreglo a criterios en los que la coordinación, la permanencia y la competencia garanticen su misma actividad empresarial.

La existencia de los medios de producción (trabajo y capital) no dan nacimiento a la empresa si ésta no se organiza de modo independiente para la producción y la distribución de los bienes y servicios que se ofrecen en el mercado.

E S T U D I O S

Este planteamiento funcional de la empresa y, además, de modo no ocasional, robustece la participación del empresario en la propia actividad empresarial, y con tal trascendencia que bien puede afirmarse que la función directiva del empresario es un auténtico factor de la producción, pues sin él ni el trabajo, ni el capital serían suficientes para crear y desarrollar la empresa. El empresario es el titular de la respectiva organización, y la organización es un componente esencial en la empresa familiar⁽¹⁾.

Importa retener el peso del empresario, individual o colectivo, en el nacimiento y en la subsistencia de la empresa. Sin el plan del empresario no cabe concebir una actividad encaminada a la producción de bienes y servicios para el mercado, que, a su vez, recaba su ejercicio en un marco de libertad, del mismo modo que lo precisan los consumidores para expresar sus elecciones, y velando por su perdurabilidad en los supuestos del relevo generacional⁽²⁾.

Las condiciones de ejercicio de las actividades por parte de la empresa que quedan someramente apuntadas, establecen implícitamente los principios del respectivo ordenamiento jurídico en orden a la competencia, a los signos distintivos, a la contratación con proveedores, clientes o consumidores, etc. sin que sea posible considerarlos en este trabajo.

Queda, pues, reflejado que la empresa es una organización que se sitúa entre el mercado de los factores de la producción y el de los bienes y servicios producidos, y en la que es trascendental su dimensión subjetiva, es decir, la titularidad de la empresa que frente a todos asume las consecuencias de su propia actividad, sean derechos, obligaciones o responsabilidades, tanto en su proyección económica, como en sus vicisitudes jurídicas.

3. *La empresa en el ordenamiento tributario español*

Dado el régimen que se propone para la empresa familiar, es ineludible anotar el concepto de empresa que utiliza el actual ordenamiento jurídico-tributario español.

Como seguidamente se advierte el concepto de empresa de dicho ordenamiento discurre sobre su actividad (noción funcional), con la excepción de su versión patrimonial cuando la naturaleza del impuesto lo exige.

⁽¹⁾ Desde sus respectivas proyecciones ha de recomendarse la lectura de las publicaciones de la Fundación para el análisis y los estudios sociales núms. 14 "El gasto público y la protección de la familia en España" (prof. Francisco Cabrillo) y 17 "La empresa familiar en España" (Coordinadores: Aldo Olcese y Juan Villalon).

⁽²⁾ Construir el futuro con los cimientos del pasado, según epígrafe que figura en *La empresa familiar por dentro*, VV. AA., ed. universitaria para la empresa familiar, Cleveland (U.S.A.), 1998, pp. 96 y ss.

Así el Impuesto sobre Sociedades que por su misma estructura no necesita de la noción de la empresa, pues recae sobre toda entidad colectiva con personalidad jurídica sin más y con las conocidas excepciones, da un concepto inicialmente restringido a la "explotación" económica. Se entenderán rendimientos de una explotación económica —afirma— todos aquellos que procediendo del trabajo y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo 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 en la distribución de bienes o servicios (art. 134.3 de la ley 43/1995).

La ley del Impuesto sobre la Renta viene a coincidir con la anterior definición. En particular —añade—, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras (art. 25 de la ley 40/1998).

La ley del Impuesto sobre el Valor Añadido desde otras perspectivas también contiene las siguientes definiciones de las actividades empresariales: Las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o en la distribución de bienes o servicios.

Asimismo enumera las diversas clases de actividades empresariales (extractivas, de fabricación, etc.), y niega la condición de empresarios a las personas o entidades que realicen exclusivamente entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito. No prescinde de la habitualidad, ni de la mención de los empresarios cuando realicen determinadas operaciones inmobiliarias y otras relativas al propio patrimonio empresarial. Por último, se ha de anotar que inserta el "acto de comercio" (criterio objetivo) en la actividad del "comerciante" (criterio subjetivo), para regocijo de los mercantilistas, además de referirse a la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener "ingresos continuados en el tiempo" (art. 5, "pasim", de la ley 37/1992).

El propio Impuesto municipal sobre Actividades Económicas, sin perjuicio de remitirse a sus tarifas en cuanto describen las actividades económicas sujetas a gravamen, ofrece la siguiente noción: Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, considerando que lo son las que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o sólo de éstos, llevada a cabo con la finalidad de ofrecer al mercado los bienes o servicios, con ánimo de lucro o sin él, esto es, en términos similares a las leyes de los impuestos generales o estatales antes mencionados, pero basculando hacia la actividad y a su ejercicio efectivo (véase la Instrucción de 28.09.1990).

Bastan las normas que quedan aludidas para formular las siguientes reflexiones:

Una, que a pesar de tratarse de impuestos de distinta naturaleza se adopta la misma noción de la empresa a los correspondientes efectos.

E S T U D I O S

Y otra, que el ordenamiento tributario en vigor se pronuncia por un concepto unitario de la empresa, que, por otra parte, es coincidente con el que figura en la bibliografía de la teoría económica generalmente seguida.

Es cierto que por motivos censales o de mero control existen explotaciones económicas que no tienen el tratamiento que es aplicable a las demás explotaciones (agropecuarias, pesqueras e inmobiliarias), y, asimismo, que algunas actividades de discutible naturaleza empresarial (por ejemplo, las que obtienen "ingresos continuados en el tiempo"), son tratadas como tales aunque a efectos de un impuesto sobre el consumo, cual es el del Valor Añadido, como auténticos sustitutos de sus destinatarios, pero, en conjunto, se ha de reconocer que el ordenamiento tributario español ha dado entrada al concepto de empresa según la ciencia económica, sin plantearse el que haya podido elaborar la doctrina jurídico-privada.

4. *La empresa como objeto del tráfico jurídico*

Se afirma con rotundidad que en España sólo el 11 por 100 de las empresas familiares supera dos sucesiones. Y ello sucede sin considerar, al parecer, que las empresas familiares suponen más del 60 por ciento del producto interior bruto y que emplean a más de seis millones de personas integradas en millón y medio de familias.

Tales datos obligan a reflexionar sobre su actual régimen tributario, pero, también, sobre el comportamiento relativamente reciente en el Impuesto sobre Sucesiones⁽³⁾ con la cooperación del Impuesto sobre el Patrimonio⁽⁴⁾.

Esto es, en lo sucesivo no sólo a la Hacienda Pública ha de pasarse la factura de la corta permanencia de estas empresas en la economía nacional. También se ha de cuidar su régimen jurídico en punto a su administración, a los criterios de distribución del patrimonio empresarial en las sucesiones "mortis causa", a la elección de sus directivos sin valorar adecuadamente la capacidad profesional de los designados y a la propia estabilidad familiar. Se ha escrito que un buen testamento es clave para la transmisión de una empresa familiar, es decir, para su continuidad generacional.

Los problemas de la empresa familiar, como los de cualquier otra empresa, demandan soluciones eficaces sin que el parentesco sea el único factor constitutivo o de decisión. El testamento del titular, el protocolo rector de la empresa por su con-

⁽³⁾ V. el estudio del prof. Antonio Cayón Galiardo en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, patrocinada por la Asociación Española de Asesores Físcales en su XXX aniversario.

⁽⁴⁾ Es excelente la aportación de Tomás Marcos Sánchez, del Gabinete de Estudios de la citada Asociación, que examina la exención contenida en el art. 4.8.2º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (vol. III, II, pp. 11-33).

dición de familiar y al margen de las normas mercantiles y financieras, las retribuciones de sus directivos y la comunicación y lealtad entre los miembros de la familia, son elementos básicos para el buen funcionamiento de la empresa familiar⁽⁵⁾. Y aquí el Estado, no intervencionista pero sí regulador, debe ofrecer las reglas claves para la redacción de los estatutos de la empresa familiar según sus fines, dimensión, composición de la familia y demás aspectos de carácter interno y típicos de la empresa familiar. Al fin todo régimen subvencionador, sea con cargo al gasto público, sea mediante minoración de los ingresos públicos, debe llevar consigo una cierta acción tutelar.

Pero esta exhortación a los responsables de la empresa familiar habrá de estar acompañada de un régimen en el Derecho civil y en el Derecho tributario que garantice la sucesión "mortis causa" de la empresa familiar sin los costes que por su cuantía hagan peligrar su misma subsistencia en la economía nacional. El Impuesto sobre Sucesiones ha de seguir favoreciendo la continuidad de la empresa familiar⁽⁶⁾, y a cuya exposición se renuncia en este trabajo, no sin dejar de indicar que ya se ha pedido que la exención se extienda hasta el tercer grado de parentesco (nietos, sobrinos y primos) con unos u otros límites o requisitos —opino— que garanticen las efectivas y perdurables relaciones económicas, además de familiares, entre ellos.

3. EL COMPONENTE FAMILIAR

Cuestión principal en el diseño de la empresa familiar es, naturalmente, su componente familiar.

Sea una u otra la fórmula acreditativa de la presencia y participación de la familia en la empresa, según se analice en los diversos supuestos, es preciso fijar el vínculo o el parentesco que limite al grupo familiar.

Y sin excluir otras opiniones o propuestas, se estima que aparte de vínculo conyugal, habrá de estarse al parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción con la limitación del segundo grado hoy en vigor.

Según más adelante se dirá, la presencia y participación de la familia en el patrimonio empresarial no ofrece otras cuestiones o vinculaciones que las generales o comunes de la titularidad dominical. Más compleja o descriptiva ha de ser la fórmula que se refiera a su participación en la actividad empresarial.

⁽⁵⁾ Deberán tener ancha aplicación el art. 1271 del Código Civil y los pertinentes preceptos de nuestra legislación foral civil.

⁽⁶⁾ Art. 20.2.c) de su ley reguladora según redacción dada por la ley 66/1997, de 30 de diciembre, llamada de Acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

E S T U D I O S

De algún modo ya se apunta por dónde ha de discurrir el concepto de empresa familiar.

4. LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

1. *La actividad empresarial y la empresa*

La actividad es elemento esencial en la configuración de la empresa tanto desde el ángulo económico, como desde la perspectiva jurídica y tributaria, bien entendido que la actividad no es una mera suma de actos, sino un conjunto de actos coordinados por el fin que la empresa persiga, y que pueden ser materiales y jurídicos.

Por ello, toda actividad empresarial ha de ser referida o imputada a su titular, que no puede ser otro que el de la respectiva empresa. Titularidad que se bifurca respecto del exterior y, también, respecto de la organización interna, que, de otro lado, comporta el riesgo económico propio de toda empresa y, asimismo, el poder de dirección de ella.

Cualesquiera que sean los requisitos legales y de otro orden establecidos o exigidos para el ejercicio de una actividad empresarial, se ha de admitir que la protección de los terceros por razón del propio tráfico jurídico, exige una capacidad de obrar o de ejercicio que no es de esta ocasión examinar.

2. *La familia en la actividad empresarial*

Es bien sabido que en la familia concurren un fenómeno social y ser objeto de relaciones jurídicas⁽⁷⁾. Y en cuanto constituye un grupo social implica una unión o asociación de personas que bien puede polarizarse en torno a la empresa con sentido institucional y que, por consiguiente, puede ser objeto de regulación normativa con uno u otro alcance.

La primera cuestión que se plantea a los aludidos efectos es el sentido restringido o no que a la familia se puede asignar. La mera comunidad doméstica no es elemento constitutivo de la familia, aunque a efectos de la legislación social, de arrendamientos urbanos o laboral pueda ser suficiente o determinante la mera convivencia, y nada se diga en cuanto a los derechos de uso y habitación que regula el art. 524 del Código civil.

A los fines que presiden la presente aportación, parece indudable que la familia ha de ser algo más, esto es, que ha de considerarse en sentido amplio incluyendo todas

⁽⁷⁾ Un buen análisis de la familia como fenómeno social y como objeto de relaciones jurídicas en *Fundamentos de Derecho civil*, de J. Puig Brutau, tomo IV, vol. I pp. 5 y ss., Barcelona, 1967.

las personas unidas por vínculos de matrimonio o parentesco, y sea éste natural o de adopción. En este orden de ideas pueden quedar convocados los impedimentos por parentesco en el matrimonio, en la deuda alimenticia, la tutela y en la sucesión intestada.

En el sentido restringido que antes quedó aludido, la familia ha de limitarse a las personas que viven en un mismo techo, cuales son el padre, la madre, los hijos y, en su caso, los nietos y los colaterales. No cabe duda que en los actuales modos de vida es preciso prescindir de la idea de "hogar" para que la comunidad familiar pueda quedar vinculada a la empresa.

Cada día tiene mayor reconocimiento la familia como eje de un patrimonio o de una explotación económica, por lo que parece recomendable que el mismo Derecho tributario asigne una existencia jurídica autónoma a la familia a los efectos derivados de la actividad empresarial. El artículo 33 de la Ley General Tributaria puede ser invocado para dar por constituido un "contribuyente", que no es "sujeto pasivo" aunque otra cosa resulte literalmente de su texto.

En todo caso, la cuestión más problemática es la relativa a los propios límites de la familia que caracterice a la empresa como familiar, y tanto en su creación o constitución como en sus vicisitudes posteriores. El art. 1056 del Código Civil en su segundo párrafo fue perspicaz cuando ofreció que "el padre que en interés de su familia quiera conservar indivisa una explotación agrícola, industrial o fabril, podrá usar de la facultad concedida en este artículo (siempre que no perjudique a la legítima de los herederos forzosos, se advierte), disponiendo que se satisfaga en metálico su legítima a los demás hijos".

Bastará, asimismo, aludir a las políticas económicas que obstaculizan o impiden la existencia del minifundismo empresarial (unidades mínimas de cultivo, incentivos a la concentración empresarial sin violar el Derecho de la Competencia, etc.) para fundar, proteger o amparar la empresa con interés personal para un grupo familiar. Incluso pueden tomarse tales medidas como ejemplo a seguir. El interés individual de cada miembro del grupo familiar se subordina al propio interés superior del grupo constituido en la empresa común, y que va a contar con el soporte económico que la familia en principio no tiene, excepto en supuestos de patrimonio indiviso que por su cuantía y por ser indivisible por esencia, le sea de aplicación el art. 404 del Código civil.

Ahora bien, cuanto hasta aquí se expone no ayuda siquiera a proponer que la familia se circunscriba a los cónyuges e hijos, y no a los padres y demás parientes por ejemplo. No en vano la familia es regida por el Derecho privado con algunos injertos de Derecho público, y estamos intentando determinar qué familia es acreedora a un régimen tributario especial por su vinculación a la empresa contribuyente que, desde luego, se rige por una rama del Derecho público.

¿Hasta dónde, pues, alcanza la familia que puede participar en los resultados y en el régimen tributario que se asigne a la empresa familiar?

E S T U D I O S

Desde el enfoque patrimonial cabe admitir la extensión que el Código civil establece para los herederos llamados forzosos (arts. 806 a 822). Y desde la consideración propia de la actividad empresarial bien podría estarse a la participación del pariente de “forma habitual, personal y directa” en la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a tales actividades, como determina la ley rectora del Impuesto sobre la Renta. Ser titular de una actividad empresarial ofrece elementos probatorios, además de comportamientos personales, que sirven para delimitar qué miembros de la familia ampliamente entendida (¿los parientes en línea colateral hasta el cuarto grado: art. 954 del Código civil?), sin excluir los parientes por afinidad (consanguíneos del cónyuge de la otra persona), ni los que lo sean por adopción (art. 175 del Código civil) o por acogimiento (art. 173 del mismo cuerpo legal).

He aquí una decisión propia de la opción política y contando con el Impuesto municipal sobre Actividades Económicas (sección primera de sus tarifas), que podrá servir para probar —o dar por probada— la participación personal del pariente en el ejercicio de la actividad empresarial de que se trate, y en la que no podrán faltar antecedentes tan calificados como los generados por la Administración de la Seguridad Social, que también ha de colaborar en el establecimiento de las condiciones más favorables para la subsistencia y desarrollo de la familia tratando de vitalizarla y de conservarla como ha escrito un preclaro tratadista del Derecho de familia (profesor José-Luis Lacruz Berdejo).

5. LA TITULARIDAD EN LA EMPRESA

1. *Nota previa*

La más elemental consideración de la empresa ofrece dos dimensiones: la subjetiva y la objetiva. Esta última, a su vez, nos presenta dos aspectos: el de su patrimonio y el de su actividad. De su parte objetiva nos hemos de ocupar a continuación para tratar de recalcar en su titularidad desde un enfoque estático (patrimonio) o desde un ángulo dinámico (actividad).

A este esquema trata de ajustarse el presente apartado relativo a la titularidad que utiliza la contemporánea legislación tributaria por su amplitud y su ambigüedad.

2. *Del patrimonio empresarial*

La empresa se manifiesta como un bien generador de rendimientos al mismo tiempo que está formada por un conjunto de elementos de naturaleza patrimonial sean muebles o inmuebles, materiales o inmateriales, relaciones jurídicas, etc., aparte del intangible por excelencia que es llamado “fondo de comercio”. Todos ellos están presentes en la propia actividad como tal unidad y en su cohesión funcional constituyendo objeto de Derecho susceptible de transmisión o cambio de titular.

El patrimonio empresarial como tal conjunto de bienes o cosas puede ser presentado como una realidad unitaria que admite las titularidades reguladas por el Derecho

y que aspira a un tratamiento jurídico en su unidad objetiva, lo que logra con determinadas condiciones incluso en el ámbito del Derecho tributario bajo la noción de "rama de actividad" y, desde luego, en el marco del Derecho mercantil en los supuestos de escisión societaria (arts. 252 y siguientes de la Ley refundida de sociedades anónimas).

Los aludidos supuestos rompen la equivalencia "empresa" y "patrimonio empresarial", conciben a este último en función de la "actividad empresarial" y ponen de manifiesto que la empresa articulada en consideración de su titular (individual o colectivo), admite su fraccionamiento en la medida que cada una de las porciones ofrezca la autonomía propia de la empresa (actividad empresarial) en punto a la organización y a la afectación de bienes, obligaciones y derechos vinculados entre sí después de las segregaciones. Con la denominación de "rama de actividad" trata de representarse a cada una de las empresas (explotaciones económicas) segregadas (art. 97.2.b de la ley 43/1995 y art. 2, apartado cuatro, de la ley 29/1991).

Cuanto acaba de ser expuesto niega la existencia de una correlación absoluta entre la empresa como actividad económica y el patrimonio empresarial, que, a su vez, atribuye al titular de la empresa múltiples relaciones de carácter patrimonial según los bienes y cosas que integran el patrimonio empresarial y que, en principio, puede ser concebido como "patrimonio separado".

Ahora bien, cualquier fragmentación del patrimonio empresarial requerirá que las respectivas fracciones respondan al concepto de empresa según cada una de las actividades empresariales (explotaciones económicas), segregadas como antes se ha dicho. Esto es, la empresa no se fracciona en función del patrimonio que se fragmenta, si no va acompañada de las correlativas actividades económicas que acreditan por sí mismas y en su individualidad, la función propia de toda empresa. El art. 7.1 de la ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor añadido, distingue bien los supuestos en que hay desafectación de bienes y derechos en las actividades empresariales, así como la falta de continuidad en el ejercicio de las actividades económicas.

La conclusión anterior deberá regir cualquier desdoblamiento empresarial si sus titulares desean mantener el régimen que tuvieran asignado o concedido, y que, como queda dicho, exige el paralelismo patrimonio-empresa que ha de darse si la empresa no ha de perder su condición de tal.

3. De la actividad empresarial

La titularidad de la actividad empresarial tiene su mejor recepción en el ya mencionado Impuesto municipal sobre Actividades Económicas.

Tampoco es ignorada por el Impuesto sobre la Renta cuando se ocupa de los rendimientos de las actividades empresariales, además de los profesionales, y a la hora de la "individualización" de sus rendimientos como dice la ley, no deja de referirse a "quienes realicen de modo habitual, personal y directa, la ordenación por cuenta propia de

E S T U D I O S

los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades" (art. 11.4 de la Ley 40/1998).

4. *En el ámbito tributario*

Sin perjuicio de las concretas citas legales formuladas, es sabido que el patrimonio empresarial tiene expreso reconocimiento en la legislación tributaria vigente (art. 4.8.1 de la Ley 19/1991 según redacción en vigor a partir de 1 de enero de 1997), que se refiere a los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo... Asimismo, el art. 11 de la ley citada relativo a las actividades empresariales por vía de sujeción no exenta, y en el que incluso se refiere a la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible).

Además de los supuestos de afectación de bienes que se regulan en el Impuesto sobre la Renta (art. 27 de la ley 40/1998), es bien conocida la trascendencia que en el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene toda transferencia desde el patrimonio empresarial al patrimonio particular o personal del sujeto pasivo, pues el primero se encuentra en el sector de la producción y el segundo en el sector del consumo (art. 9 de la ley 37/1992), debiendo anotarse que a otros efectos dicho impuesto contiene un concepto de bienes personales en los siguientes términos: "A los efectos de esta ley se considerarán bienes personales los destinados normalmente al uso personal del interesado o de las personas que convivan con él o para las necesidades de su hogar, siempre que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen también bienes personales los instrumentos portátiles necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio del importador" (art. 29 de la ley 37/1992 antes mencionada).

Por consiguiente, no se trata de injertar disposiciones de carácter privado en el ordenamiento jurídico-tributario, pues este último ya ha necesitado construir y computar el patrimonio empresarial para la exacción de determinados impuestos. Sólo resta indicar que la titularidad patrimonial no parece sea suficiente en el sector empresarial para ser acreedor al régimen tributario singular o excepcional que pueda establecerse o confirmarse por ley para las empresas familiares, ya que la empresa se caracteriza por su "actividad", no por la posesión o tenencia de los bienes patrimoniales. Piénsese que, por ejemplo, la ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta, da preferencia a la "afectación" de los elementos patrimoniales respecto de su titularidad en caso de matrimonio, resulte o no común a ambos cónyuges (art. 27.3).

Parece oportuno recordar que la existencia de actividades empresariales en el seno de la unidad familiar constituida por los cónyuges, con las consiguientes transferencias en los supuestos de servicios personales y de cesión de elementos materiales a la empresa, no fueron admitidas como gastos deducible para la determinación de la base imponible por la legislación española hasta después de ser dictada la sentencia de 20

de febrero de 1989 por el Tribunal Constitucional (Cfr. ley 20/1989, de 28 de julio: art. 9.1ª c). Es decir, la contraprestación que la empresa debía abonar según procede en los contratos onerosos (art. 1274, primer inciso, del Código civil), con la presunción "juris tantum" del art. 3.3 de la ley del Impuesto sobre la Renta y a pesar de su calificación de partida deducible (art. 19.2º) para la determinación del rendimiento neto o imponible, no se tenía en cuenta cuando el acreedor era miembro de la unidad familiar (art. 19.2.b de la Ley 44/1978 a que me vengo refiriendo)⁽⁸⁾.

Fue, pues, la Ley 20/1989 antes mencionada, dictada para rellenar el vacío normativo creado por la citada sentencia constitucional, la que enmendó la posición tradicional de la ley española en la expresada materia obediente a los criterios propios de la imposición real o de producto. Y la ley 18/1991, de 6 de junio, estableció el régimen que a continuación se extracta y que tan reticente es cuando son familiares el deudor y el acreedor de la respectiva relación obligatoria.

Si resulta debidamente acreditado mediante contrato laboral y afiliación al correspondiente régimen de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores de edad del sujeto pasivo que convivan con él, trabajen —"sic"— habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales por el mismo desarrolladas, se deducirán las retribuciones con cada uno de ellos estipuladas para la determinación de los rendimientos netos a gravar por el Impuesto sobre la Renta, siempre que no sean superiores —advierte— a las del mercado correspondiente a su cualificación profesional y trabajo prestado. Tales cantidades —añade innecesariamente la ley— se considerarán obtenidas por el cónyuge a los hijos menores de edad en concepto de rendimientos del trabajo a todos los efectos tributarios, y bien sabía el legislador tributario que contaba con el apoyo del artículo 1.3.e) del vigente Estatuto de los Trabajadores.

Análoga norma ha establecido para las cesiones de bienes y derechos sin concretar que han de ser traslativas del uso o goce de los bienes o derechos, esto es, de las que son fuentes de rendimientos del capital según la propia ley del Impuesto sobre la Renta. En efecto, cuando el cónyuge o los hijos menores de edad del sujeto pasivo que con él convivan, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad empresarial de que se trate, se deducirá la contraprestación estipulada para la determinación del rendimiento imponible de la actividad empresarial, siempre que no exceda del valor de mercado, y a falta de ella —agrega previsoramente la ley— podrá deducirse el valor de la prestación en el respectivo mercado. Obvio es que la contraprestación convenida o la señalada por el mercado constituirá un rendimiento del capital para el

⁽⁸⁾ Dicha norma traía causa del epígrafe C) de la llamada Tarifa segunda de Utilidades que dejó vigente el art. 49.a) de la Ley de 16.12.1940, y que critiqué desfavorablemente en *Tributación del Beneficio de la empresa y de sus partícipes*, ed. Revista de Derecho Mercantil, Madrid, 1949, págs. 242, 243, 354 y 362.

E S T U D I O S

cónyuge a los hijos menores que sean titulares de los bienes o derechos arrendados o de otro modo cedidos al empresario. Inexplicablemente advierte la ley que el régimen que queda descrito no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges, a lo que hay que oponer que no es razonable ni consecuente la ley que se anota, pues siempre podrá cederse la parte que al cónyuge corresponda en los bienes o derechos comunes (el 50 por ciento normalmente cuando se trate de bienes gananciales: artículo 1344 y siguientes del Código civil). Y si a esta norma se suma la contenida en el art. 6, dos, de la misma ley del Impuesto sobre la Renta, habrá que admitir que su texto no fue afortunado. Ello es debido a que el legislador tributario casi siempre se siente mediatizado en las cuestiones de prueba y de su valoración crítica cuando teme la confabulación de los intervinientes, aparte de la actual y fluida "comunicabilidad" de los bienes entre los cónyuges desde la ley de 13 de mayo de 1981⁽⁹⁾, sin coste tributario al parecer.

Se ha de indicar, asimismo, que felizmente en la ley 18/1991, primero, y en la ley 40/1998, después, no ha prosperado la advertencia de la Ley 20/1989 antes referida, en el sentido de que no podían resultar "rendimientos" negativos como consecuencia de la deducción como "gasto" de las contraprestaciones por servicios personales o por cesión de bienes o derechos a la empresa por parte del cónyuge o los hijos menores de edad del sujeto pasivo.

Las disposiciones que acaban de ser recogidas deben ser tenidas muy en cuenta si llega a redactarse y promulgarse un estatuto tributario para la empresa familiar, pues carecería de sentido otorgar un régimen singular o excepcional que simultáneamente no reconociera el tratamiento tributario que procede entre dos personas con una u otra vinculación, pero bajo los principios de la imposición personal que hoy ha adquirido arraigo en los países tributariamente evolucionados como es España⁽¹⁰⁾.

5. ¿"Quid" de la empresa familiar con forma societaria?

La doctrina disponible en torno al apartado octavo, punto 2), del art. 4 de la ley del Impuesto sobre el Patrimonio para la aplicación de la exención tratándose de participaciones en entidades que revistan forma societaria, no rechaza que el grupo familiar (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción), sea titular de las respectivas participaciones para que la empresa sea calificada como familiar.

⁽⁹⁾ V. el primoroso ensayo de Celestino Cano Tello, *La nueva regulación de la sociedad de gananciales*, Ed. Cívitas, S.A., Madrid, 3ª ed. (1989), 107 pp.

⁽¹⁰⁾ Es antecedente de obligada consulta: *Tributación de la familia*, de Inocente Altozano Ferragut y Javier Sancho Calabuig, ed. CISS, mayo de 1996.

Tal y como acontece en el referido impuesto habrán de observarse requisitos y cumplirse condiciones para evitar que la empresa torticeramente por medio de la entidad societaria, obtenga o no pierda su condición de familiar. La propia ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo 18.2.c) acepta el régimen de exceptuación tanto de la empresa individual, como de las participaciones en las entidades antes aludidas con similares condiciones o cautelas. Las leyes 13 y 14 de 1996, de 30 de diciembre, han completado el régimen que queda apuntado, y la res. de la Dirección General de Tributos de 6.07.1998 ha concretado que la adquisición ha de mantenerse en cuanto al "valor".

6. A GUISA DE ANTECEDENTES

Dos precedentes pueden ser mencionados al examinar un régimen "ad hoc" para las empresas familiares.

Uno, el que supuso la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, sobre estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes, derogada por la Ley 19/1995, de 4 de julio, sobre modernización de las explotaciones agrarias, sin perjuicio de reconocer que los objetivos de la citada en primer lugar "siguen siendo válidos, en gran medida". De ella han de resaltarse: a) Que la explotación familiar agraria queda constituida por el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular para la producción agraria, primordialmente con fines de mercado, siempre que constituya el medio de vida principal de la familia; b) Que el titular desarrolle la actividad empresarial agraria como principal, asumiendo directamente el riesgo inherente a la misma; c) Que los trabajos de la explotación sean realizados personalmente por el titular y su familia, sin que la aportación de mano de obra asalariada fija, en su caso, supere en cómputo anual a la familia en jornadas efectivas; d) Que la titularidad de la explotación podría recaer, en caso de matrimonio, en ambos cónyuges, siendo suficiente que uno de ellos reúna los requisitos antes referidos; e) Que a efectos sucesorios o de continuación de la comunidad conyugal en cuanto a la explotación familiar agraria, se entendería que el cónyuge supérstite reunía los aludidos requisitos; f) Que tendría la consideración de "colaborador" de la explotación familiar agraria la persona mayor de edad o menor emancipado que siendo cónyuge, descendiente u otro pariente del titular, tenga una experiencia profesional mínima de dos años en actividades agrarias y como dedicación principal su trabajo en la explotación, y que establezca un acuerdo escrito de colaboración con el titular, y en caso de matrimonio, y si pertenecieran a uno u otro cónyuge elementos integrantes de la explotación, el acuerdo de colaboración habría de ser suscrito por ambos cónyuges; g) Que en defecto de cónyuge, descendiente u otro pariente del titular, podría tener la consideración de colaborador cualquier otra persona que cumpla los expresados requisitos; h) Que en caso de matrimonio, si la titularidad de la explotación recayera en ambos cónyuges o de alguno de los inmuebles que la integren, será preciso el consentimiento de los dos o, en su caso, autorización judicial con independencia del carácter común o privativo de los aludidos bienes; i) Que de no haber testamento o pacto sucesorio (cfr. la legislación foral española además de los arts. 9.8 y

E S T U D I O S

1271 del Código civil) que establezca otra cosa, al fallecimiento de un cónyuge la explotación se atribuirá al sobreviviente en usufructo vitalicio con la obligación de atender al sostenimiento de la familia; j) Que el pacto sucesorio antes mencionado tiene amplia aplicación según los arts. 16 y siguientes de la ley 49/1981 que se viene anotando y en favor del titular de la explotación⁽¹¹⁾.

Se ha de añadir que cuanto queda recogido en el anterior párrafo constituye una sugerente enumeración de los aspectos que pueden ser considerados al regular la empresa familiar cualquiera que sea la explotación que tenga a su cargo.

Y otro antecedente es el régimen resultante, en último término, de las normas contenidas en la ley 66/1997, de 30 de diciembre, redactando el apartado ocho del art. 4 de la ley 19/1991, de 6 de junio, desarrollado por el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, y con nueva redacción por la ley 13/1996, de 30 de diciembre, que no ha de ser examinado en esta ocasión por así hacerlo otro miembro de esta Asociación Española de Asesores Fiscales.

7. HACIA UN CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR

A lo largo de los apartados anteriores se ha pretendido anotar aquellos aspectos o consideraciones que conducen a formular un concepto de la empresa familiar. Por tanto, la noción de empresa familiar que a continuación se propone desde su misma operativa, no requiere fundamentación pues ésta ha quedado expuesta según la estructura y el funcionamiento de la empresa en general.

Se formulan las siguientes bases:

a) La empresa tendrá la calificación de familiar por la participación de un grupo familiar y con carácter personal en las actividades económicas de ella, sin merma o mediatización de las funciones directivas y organizativas a cargo de su titular sea persona física o sea entidad colectiva.

b) El grupo familiar habrá de estar constituido por el cónyuge, los hijos, los padres y los demás parientes hasta el segundo grado del titular en sus modalidades de consanguinidad, afinidad o adopción, sin que quienes carezcan del expresado parentesco sean en número superior a su tercera parte⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ En relación con el criterio que niega la condición empresarial a la "empresa" agraria, véanse las págs. 307-308 de la aportación del prof. Justino F. Duque a la obra en homenaje al profesor Aurelio Menéndez Menéndez, *Estudios jurídicos...*, I, ed. Cívitas, Madrid, 1996; y mi artículo "La empresa española ante la nueva fiscalidad" en *Informes y Estudios de CEOE*, La empresa española ante al Mercado Unico. Madrid 4/92 núm. 67, pp. 107-152.

⁽¹²⁾ El trabajo propio del empresario y de sus familiares siempre habrá de ser superior al trabajo ajeno como sucede, o debe suceder, en la pequeña empresa que, por ello, necesita menor financiación ajena.

César Albiñana García-Quintana

c) La titularidad del respectivo patrimonio empresarial sólo servirá para completar o reforzar la pertenencia al grupo familiar de quienes participen en las actividades empresariales.

d) Las condiciones que ha de cumplir el grupo familiar para que la respectiva empresa tenga la consideración de familiar a efectos tributarios y los demás que la Ley determine, deberán mantenerse, al menos, durante tres trimestres en cada período anual de la misma.

e) Lo establecido en la base d) anterior será aplicable en los supuestos de cambio de titular de la empresa por sucesión "mortis causa", por donación o por transmisión onerosa, y en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha en que tuvo lugar la transferencia.

f) El grupo familiar podrá constituirse en sociedad con personalidad jurídica con la limitación en cuanto a extraños que consta en la anterior base b).

g) Para la comprobación periódica por la Administración tributaria de los miembros del grupo familiar constituido o no en sociedad con personalidad jurídica, se llevará con las debidas formalidades un registro individual del grupo familiar o de la sociedad con él constituida.

APÉNDICE: OTROS ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA EMPRESA FAMILIAR

Con independencia de las medidas de excepción que se concedan por ley a la empresa familiar, tanto por el grado de comunidad de intereses que se dé entre los miembros del grupo familiar, como por su posición socioeconómica en la colectividad nacional, incluso por el volumen de su oferta de empleo, sí deberá partirse de la existencia de las unidades económicas familiares a todos los efectos tributarios, sin que, por consiguiente, el parentesco pueda ser un factor de carácter negativo en el tratamiento tributario de las operaciones derivadas de convenios o estipulaciones a título oneroso.

Si se tratara de adquisiciones a título gratuito entre miembros del respectivo grupo familiar, parece llegado el momento de que queden exoneradas de gravamen en tanto los bienes y derechos adquiridos continúen en la titularidad del adquirente, dentro de una restringida esfera familiar y con carácter diferido, por tanto, según la propuesta del conocido Informe Carter⁽¹³⁾.

⁽¹³⁾ Habrá que tener en cuenta, a juicio de muchos, que la familia en sí, esto es, al margen de las actividades empresariales, está siendo citada como la gran olvidada de nuestro sistema tributario. Se afirma, con cierta generalidad, que hoy es difícil simultanear la vida familiar y la dedicación laboral, por lo

E S T U D I O S

También se opina que las empresas familiares son acreedoras a las medidas reconocidas o que en lo sucesivo se reconozcan a las pequeñas y medianas empresas dentro de los límites que para estas últimas se establezcan.

Las necesidades de financiación de las empresas familiares también reclaman medidas tributarias favorables con la expresada finalidad, y no sin razón han sido citadas las acciones sin voto como eficaz instrumento siempre que tengan adecuada regulación en lo tributario sin pérdida de control del capital para el respectivo grupo familiar^(*).



que es necesario proteger las funciones y las responsabilidades familiares como determina el art. 39.1 de la Constitución Española e interpreta el Tribunal Constitucional por su sentencia 184/1990, de 15 de noviembre, al afirmar que "es claro que dicho precepto no establece ni postula por sí solo una paridad de trato en todos los aspectos y en todos los órdenes de las uniones matrimoniales y no matrimoniales".

Es significativa la posición del profesor Eugenio Simón Acosta, de la Universidad de Navarra, que fue miembro de la Comisión de Expertos para la reforma del Impuesto sobre la Renta constituida el año 1997.

Es de anotar la gradual o prudente construcción legal del régimen tributario de la empresa familiar según la disposición contenida en el art. 31.3.c de la novísima Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta, relativo al no cómputo de ganancia o pérdida patrimonial en transmisiones lucrativas (mejor: adquisiciones lucrativas) de empresas o participaciones referidas en el apartado 6 del art. 20 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(*) En la redacción de este trabajo se ha de reconocer el estímulo de D. Antonio Durán-Sindreu Buxadé, que coordina la sección de Fiscalidad de la Empresa Familiar en el seno de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Madrid).