

ESTUDIOS

LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y LA SUCESION EN LA EMPRESA. ESPECIALMENTE EN LA EMPRESA FAMILIAR

M.^a Carmen GALAN BERMEJO

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

Sumario

I.- INTRODUCCION

II.- PRIMERA PARTE: SINTESIS DE LA COMUNICACION DE LA COMISION SOBRE LA TRANSMISION DE EMPRESAS: ACCIONES EN FAVOR DE LAS PYME. (94/C 204/01)

III.- SEGUNDA PARTE: DIFERENCIAS GENERALES ENTRE LAS EMPRESAS CONS- TITUIDAS Y NO CONSTITUIDAS EN SOCIEDADES EN MATERIA DE CALCULO DE LOS IMPUESTOS

IV.- TERCERA PARTE: LA TRANSMISION DE LA EMPRESA EN ESPAÑA Y EL SIS- TEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL

**EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO, ESPECIALMENTE, LA VALORACION
LA EMPRESA EN EL MISMO
LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES
EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

ESTUDIOS

I. INTRODUCCION: LA IMPORTANCIA DE LAS PYMES EN LA COMUNIDAD EUROPEA Y EN NUESTRO PAIS

El Segundo Informe anual del Observatorio Europeo para las PYME, realizado en el año 1994, examina la situación de las pequeñas y medianas empresas en la Unión Europea y permite concluir la gran importancia de éstas en la marcha de Europa. Básicamente demuestra, como él mismo indica, *"la necesidad de reafirmar la competitividad de las empresas como medio para estimular el crecimiento y crear puestos de trabajo en armonía con las líneas presentadas en el Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo, donde se reconoce de forma manifiesta la importancia de apoyar el desarrollo y la adaptación de las PYME para que el Mercado Interior sea plenamente efectivo"*. En el Informe sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a la mejora del entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas, de 13 de octubre de 1994, se hace también referencia a este aspecto al señalar que *"Las PYME deberán realizar un papel vital en la realización de los objetivos del Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo. La creencia en el potencial de las PYME se expresa en numerosos documentos comunitarios oficiales, entre ellos la iniciativa de crecimiento de Edimburgo, la Resolución del Consejo de 22 de noviembre de 1993, el Libro Blanco de diciembre de 1993, las conclusiones del Consejo Europeo de Bruselas de los días 10 y 11 de diciembre de 1993 y varios programas (de acción) de la Comisión (Programa Estratégico para el Mercado Interior, Programa plurianual a favor de las PYME, etc)"*.

Junto a ésto, el Informe confirma que las PYME deben considerarse, sin lugar a dudas, como una de las principales fuentes de creación de empleo de la Comunidad en los años 90. Diversos estudios llevados a cabo en Dinamarca y Reino Unido muestran que el crecimiento neto de empleo queda completamente (Dinamarca) o casi completamente (Reino Unido) confinado a las microempresas y empresas pequeñas. Prácticamente lo mismo puede concluirse de otros Estados Miembros de la Comunidad.

Debemos tener en cuenta que la creación de nuevos empleos se produce con el establecimiento de nuevas empresas o cuando las empresas ya establecidas extienden sus actividades, de hecho, puede llegarse a la conclusión de que el efecto directo en la extensión de una empresa en la creación de empleo es aproximadamente el doble del que provoca la aparición de una nueva empresa. Por tanto, es incluso más importante la existencia de medidas comunitarias para tratar de facilitar la transmisión de empresas ya existentes que el fomento de la creación de nuevas empresas en el ámbito comunitario¹.

Pero no sólo son importantes las PYMES en la Comunidad con respecto al tema de la creación de empleo sino que también se apoya en ellas la propia Economía de la Comunidad. Por este hecho han sido calificadas de "gigante oculto" de la Economía europea².

¹ En el Informe del Parlamento Europeo, de 13 de octubre de 1994, sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a la mejora del entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas, acompañada de una Recomendación relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas, se indica en los considerandos que: *"Considerando que las medidas destinadas a garantizar la transmisión de empresas y, de este modo, su supervivencia, revisten para la Economía europea la misma importancia que las medidas destinadas al fomento de la creación de nuevas empresas (...)"*.

² Revista "La Europa sin fronteras". Comisión de las Comunidades Europeas. Septiembre/Octubre 1993.

Como indica la Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las PYME³, comunicación que será objeto principal de estudio en el presente trabajo, *"un número creciente de empresas, en especial las PYME, no logran controlar los problemas que plantea la transmisión y deben, por consiguiente, cesar en sus actividades"*, y por ello *"resulta necesario que los Doce adopten una serie de medidas en el plano fiscal y jurídico en general, para facilitar la transmisión de una empresa y evitar su liquidación, salvaguardando así el tejido económico de las PYME dentro de la Comunidad"*.

La mortalidad de las PYME no se debe siempre a razones económicas, sino que muchas de estas empresas desaparecen por dificultades en la transmisión⁴. Un estudio realizado por la *Stoy Hayward Consulting* en asociación con la *London Business Scholl*, señala que en el Reino Unido únicamente un 24% de las empresas familiares se transmiten a la segunda generación, y que de ese 24% sólo un 14% sobreviven a la tercera. Otro estudio, realizado por la *Association pour la Pérennité de l'Entreprise*, señala que para costear el pago de los impuestos de sucesión, una empresa francesa deberá distribuir a lo largo de ocho años un 88% de sus ganancias anuales, una empresa belga un 46%, una italiana un 33%, una inglesa un 30% y una alemana un 21%. Además, el problema de la mortalidad de la empresa se va a plantear especialmente en los próximos diez años ya que la generación de empresarios de posguerra está llegando actualmente a la edad de jubilarse.

Centrándonos ya en la importancia del tema en nuestro país, debemos señalar que cada año nacen en España cientos de empresas familiares de las cuales, la inmensa mayoría, se engloban en la categoría de Pequeñas y Medianas Empresas. De todas ellas, sólo un 17% llegan a la tercera generación⁵. Al igual que hemos visto en el ámbito de la Comunidad Europea, son las creadoras de la mayor parte de puestos de trabajo del sector privado y constituyen una pieza básica para nuestra Economía.

Estudiando las PYMES que son a su vez empresas familiares, debe señalarse que éstas se enfrentan en la actualidad a numerosos problemas que ponen en peligro su supervivencia, siendo uno de ellos, quizás uno de los más graves, el fiscal. De hecho, el coste fiscal de la herencia asciende hoy al 33% del valor de la sociedad⁶.

También afecta el problema de la sucesión a las grandes empresas familiares. De hecho, en los veinte años transcurridos desde 1972 a 1992, ha disminuido su número en un 40%; además de los trece sectores de actividad empresarial que en estos veinte años han tenido mayor desarrollo, han perdido presencia en nueve (grandes almacenes, editorial y artes gráficas, hostelería y turismo, química, electrodomésticos, vehículos, construcción inmobiliaria, actividades varias, servicios públicos), y sólo han ganado presencia en una (comerciales)⁷.

³ DOCE. C.204/23 de julio de 1994.

⁴ Datos recogidos de la citada Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las PYME.

⁵ Según datos recogidos por el Instituto de la Empresa Familiar.

⁶ "El Instituto de la Empresa Familiar" Fomento de la Producción n.º 1.082, 15 de enero de 1995.

⁷ "La continuidad de las empresas familiares" MIGUEL ANGEL GALLO. Expansión, 31 de enero de 1995.

ESTUDIOS

Estos datos resultan alarmantes sobre todo si recordamos el hecho de que son ellas las grandes creadoras de empleo. En el presente trabajo me centraré más bien en las pequeñas y medianas empresas familiares, dejando a un lado, por causa de la amplitud del tema, a las grandes empresas familiares.

II. PRIMERA PARTE: SINTESIS DE LA COMUNICACION DE LA COMISION SOBRE LA TRANSMISION DE EMPRESAS: ACCIONES EN FAVOR DE LAS PYME. (94/C 204/01).

La Comisión de la Comunidad Europea ha venido desde 1989 señalando la importancia de la transmisión de empresas para la continuidad de las PYME y examinando los principales problemas inherentes a la transmisión. Desgraciadamente, no surgió una iniciativa concreta con respecto a este tema debido a que la prioridad era la conclusión del Mercado Interior, pero sí una serie de temas a tener en cuenta.

La Comisión de la Comunidad Europea, tras solicitar a grupos de expertos de todos los Estados Miembros (abogados, consultores, profesores universitarios, banqueros y representantes de las asociaciones de PYME) la realización de informes sobre los problemas jurídicos, financieros, fiscales y humanos de la transmisión, *inter vivo o mortis causa* de la empresa, les invitó a un seminario para debatir los problemas que ellos mismos habían detectado. Dicho seminario tuvo lugar los días 29 y 30 de enero de 1993. Los expertos funcionaban organizados en cuatro grupos, cada uno de los cuales estaba compuesto por doce personas, y que se dedicaban respectivamente a aspectos de jurídica general, fiscal, financiera y humana relacionados con la transmisión. Concluyó con una serie de acuerdos generales sobre el tema y con conclusiones específicas en cuestiones jurídicas, fiscales, financieras y humanas. Citaré en el presente trabajo las conclusiones generales y las fiscales.

Las conclusiones generales a las que llegaron, se basaron en la necesidad de fijar la atención en una serie de aspectos que mencionaré a continuación. En primer lugar, señalaron que la política empresarial europea debe ocuparse, especialmente, entre las PYME, de las empresas familiares, ya que éstas requieren una atención especial. Un segundo asunto a tener en cuenta es la necesidad de seguir realizando estudios caso por caso de los distintos modos de transmisión, ya que cada forma de transmisión (sucesión, compraventa y fusión/participación) genera dificultades que le son propias. En tercer lugar, concluyeron que la transferencia de sede de empresas dentro de la Comunidad debía ser facilitada. Un último aspecto en que se logró acuerdo fue en señalar que, dado que las iniciativas relacionadas con la política en favor de las empresas no infringen el principio de subsidiariedad, su realización queda plenamente justificada.

Unánimemente señalaron la necesidad, con respecto a las cuestiones fiscales, de que la Comisión tome medidas para conseguir: la eliminación de la doble imposición internacional por sucesión (mediante la ampliación del número de convenios internacionales sobre derechos de sucesión a todos los Estados miembros o celebrando un convenio multinacional europeo sobre derechos de sucesión); la exoneración de impuestos sobre la renta de las plusvalías o de las ganancias de capital realizadas sobre los activos de una empresa en caso de transferencia por fallecimiento, fusión, compraventa u otra forma cualquiera de reorganización; la

reducción o aplazamiento de los derechos de sucesión que gravan los activos de la empresa cuando los herederos continúen la actividad empresarial; la reducción del impuesto en casos de compraventa parcial de una empresa o de transferencia de activos individuales: la ampliación del campo de aplicación de la Directiva de 23 de julio de 1990, sobre fusiones y sobre sociedad matriz-filial, a otros tipos de sociedad y la introducción de un tipo preferencial para los beneficios no distribuidos de las PYME que no tienen acceso directo al mercado de capitales para la emisión de títulos y la realización de un estudio sobre la doble imposición de las plusvalías sobre las acciones.

Examinando las propuestas del simposio la Comisión recoge en la Comunicación, cuyo contenido será expuesto en los párrafos siguientes, lo que en su opinión constituyen *"best practices"* o mejores prácticas seguidas por alguno o algunos de los Estados Miembros de la Comunidad, de las que se desprenden una serie de orientaciones a seguir por los restantes Estados.

La propia **Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las PYME (94/C 204/01, 23.7.94)**, señala cuáles son los dos efectos que se pretende lograr en este tema: *"reducir las cargas de las PYME y contribuir a la creación de un entorno jurídico y fiscal que facilite su transmisión con el objetivo de conservar el tejido empresarial y preservar el empleo"*⁸ y *"eliminar la desigualdad existente entre la PYME y las grandes empresas, dado que las PYME tienen, por término medio, un número de propietarios mucho más limitado y que el fallecimiento de uno de ellos puede traer consigo consecuencias financieras más importantes poniendo en peligro la continuidad de las empresas"*.

Bajo el título de **"Orientaciones para facilitar la transmisión"** señala la Comisión problemas relativos al tema estudiado que se presentan en la mayoría de los Estados miembros, las *"best practices"* seguidas por algunos de estos Estados y ciertos atisbos de solución al problema⁹. Todo el desarrollo gira en torno a cuatro ejes de acción que intentan lograr los objetivos transcritos en el párrafo anterior. El primer eje busca garantizar la continuidad de sociedades personalistas y empresas individuales. El segundo incluye medidas destinadas a permitir al empresario preparar la transmisión. El tercero, medidas que podrían ser útiles para fomentar la transmisión a terceros, principalmente cuando no es posible realizarla dentro del marco familiar. Por último, un cuarto eje, recoge medidas fiscales que permiten garantizar el éxito de la transmisión familiar.

Seguiré en la presente exposición un sistema similar de presentación del problema y desarrollo de las posibles soluciones al mismo que podrían darse, agrupados estos problemas dentro de los cuatro ejes de acción señalados anteriormente.

Con respecto a las medidas para garantizar la continuidad de las sociedades personalistas y de las empresas individuales (primer eje de acción) se plantean en la Comunicación de la Comisión tres problemas, bajo los epígrafes: **"El principio jurídico de continuidad de las**

⁸ Debemos tener en cuenta que los derechos de los trabajadores quedan protegidos por la Directiva del Consejo de 14 de febrero de 1977.

⁹ La Comunicación sigue, por tanto, el sistema señalado en las conclusiones generales del simposio sobre la transmisión de empresas realizado en Bruselas el 29 y 30 de enero de 1993.

ESTUDIOS

sociedades personalistas”, “La decisión de los coherederos de una sociedad personalista o de una empresa individual” y “El patrimonio de una empresa individual”.

En “**El principio jurídico de continuidad de las sociedades personalistas**” se describe el problema de cómo el fallecimiento de uno de los socios de la sociedad colectiva causa la disolución de la misma, salvo que los socios hayan decidido lo contrario en el contrato de sociedad (esta regla aparece señalada en los mismo términos en el artículo 222 del Código de Comercio español). De hecho, por esta causa desaparecen gran cantidad de sociedades personalistas sin que exista un motivo económico que justifique dicha desaparición. Además, puede suceder, y aquí es donde surge el problema, que el socio difunto deje un testamento en que prevea la transmisión a sus herederos de los derechos y obligaciones relativos a los bienes o a la gestión de la empresa. Esta disposición testamentaria, como bien señala la Comunicación, puede entrar en contradicción con las disposiciones del contrato de sociedad. Se citan como “*best practices*” a Francia y Alemania, las cuales resuelven este problema dando prioridad al contrato de sociedad; y a Portugal e Italia, que tienen instaurado en su ordenamiento el principio de continuidad de la sociedad personalista como principio de derecho, principio que aplicado a nuestro supuesto concreto supone que en el momento del fallecimiento de un socio la actividad de la sociedad continúa con los socios supervivientes, los cuales deben abonar a los herederos del difunto la contrapartida financiera correspondiente a la empresa. La Comisión, cercana a las “*best practices*” de Italia y Portugal, considera que “*sería deseable que los Estados miembros fueran más allá y modifiquen su derecho de sociedades con el fin de garantizar la continuidad de las sociedades personalistas en caso de fallecimiento de uno de los socios. La solución ideal sería que, cuando el contrato no prevea otra disposición, los socios supervivientes pudieran decidir la continuidad de la empresa entre ellos*”.

Un segundo problema de este primer eje aparece señalado bajo el título: “**La decisión de los coherederos de una sociedad personalista o de una empresa individual**”. La continuación de una empresa individual o de una sociedad personalista corre el peligro de que surja la voluntad de uno solo de los herederos opuesta a la misma (es lo que en la Comunicación se denomina “bloqueo”, denominación que personalmente considero muy adecuada para esta práctica). En muchos de los países europeos la decisión de los coherederos sobre la continuación debe ser unánime, por lo que si surge oposición, aunque sea de una minoría de los herederos, la empresa corre el peligro de ser liquidada. Además, la apertura de un procedimiento judicial para superar el veto es costosa y la decisión del tribunal es muchas veces demasiado tardía para salvar la empresa, tal y como señala la Comisión. La solución propuesta a este problema se basa en que “*los derechos nacionales permitiese a los herederos pronunciarse sobre la continuidad de la empresa por mayoría cualificada*”, como se hace en Portugal cuando se debe decidir sobre la administración de la parte social o sobre la empresa individual.

En “**El patrimonio de una empresa individual**”, tercer problema del primer eje, se señala que la gran desventaja de la empresa individual es que los intereses de la empresa son los mismos que los del propietario único, no siendo fácil distinguir entre el patrimonio de la empresa y el privado del empresario. Por tanto, cuando el propietario quiere transmitir la empresa puede no ser fácil presentar a un comprador potencial una entidad bien determinada y surgen problemas para la transmisión. Este problema causa otro: la imposibilidad de transferir la empresa mediante un acto jurídico único. En la Comunicación se presentan dos

posibles soluciones: reforzar el estatuto del empresario individual y conseguir la transferencia *in toto* mediante un único acto jurídico. Para reforzar el estatuto del empresario individual, ya en la Duodécima Directiva del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, se prevé la creación de una sociedad limitada de un sólo socio y la posibilidad de que los Estados miembros opten por crear la figura del empresario individual cuya responsabilidad esté limitada a un patrimonio determinado, como ya ha hecho Portugal. Para conseguir la transferencia *in toto* mediante un único acto jurídico señala la Comunicación que *"la introducción de nociones jurídicas como la de 'fondos para el comercio', 'azienda' y 'establecimiento comercial' -ya conocidas en Francia, Italia y Portugal- podría ser útil en la solución de dicho problema"*.

Dentro del segundo eje de acción (la preparación adecuada de la transmisión), expone la Comunicación tres problemas, titulados **"Derecho de transformación"**, **"Las PYME con forma de sociedad anónima"** y **"Neutralidad fiscal aplicable a las operaciones de preparación para la transmisión"**.

Al hablar de **"Derecho de transformación"**, la Comunicación hace referencia a la importancia de la existencia de un Derecho de Transformación que facilite el cambio de estructura jurídica de las empresas, sin necesidad de pasar por la disolución de la antigua entidad y creación de una nueva. Los Estados miembros que poseen un derecho de transformación que permita lograr estos fines señalados *"han velado porque se mantenga la responsabilidad de los antiguos socios en relación con las deudas contraídas antes de la transformación, a favor de los acreedores de la antigua empresa"*.

Con respecto al tema de **"Las PYME con forma de sociedad anónima"**, la Comunicación comienza señalando que la forma jurídica de sociedad anónima es la que más facilita la transmisión, debido a su estructura en acciones y al hecho de que la empresa constituye una persona jurídica distinta de sus accionistas. Y a los participantes en el simposio de Bruselas solicitaron que se les concediera a las PYME la posibilidad de organizarse como "pequeña sociedad anónima" sin cotización en bolsa. El problema expuesto en este apartado consiste en las dificultades que suponen la creación y gestión cotidiana de la sociedad anónima, ya que, en prácticamente todos los Estados miembros, se exige para su creación un elevado número de accionistas y existen complejos mecanismos de autenticación de la aportación de capital, hay determinadas dificultades en la estructura de la sociedad anónima (el sistema de estructura doble de Alemania, el sistema mixto de Dinamarca, etc.), existen formalidades impuestas para convocar una asamblea general y, por último, son rígidos los requisitos en relación con la contabilidad, la inspección y la publicidad de las cuentas. Como mejor solución a todos estos problemas, se puede señalar que, para facilitar la transmisión de las PYME, sería conveniente que estas empresas se pudieran organizar en forma de sociedad anónima, pero con unos trámites de creación y gestión simplificados. Para ello serían medidas adecuadas la creación del estatuto de la sociedad anónima con un solo socio, la simplificación de la convocatoria de una sociedad anónima cuyos accionistas se conocen todos entre sí o la creación de ciertas facilidades en función del número de trabajadores de la empresa. Señala la Comisión que *"ningún Estado miembro ha empleado en provecho de las PYME todas las opciones ofrecidas por la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo de 25 de julio, relativa a las cuentas anuales"*, lo cual deberían tener en cuenta los Estados miembros.

El tercer problema del segundo eje se centra en el tema del grave perjuicio que supone en la adopción por una empresa de la forma jurídica más adecuada para facilitar la transmisión,

ESTUDIOS

el peso de la fiscalidad. La solución que se apunta en la Comunicación para este problema se deja ver en el título del mismo y se aplica ya en Reino Unido y en Alemania: **“Neutralidad fiscal aplicable a las operaciones de preparación para la transmisión”**. La Comisión explica esta solución al señalar que *“la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportación de activos e intercambios de acciones que afectan a sociedades de Estados miembros diferentes”¹⁰, creó un sistema que garantiza reglas de neutralidad fiscal para las operaciones del tipo anteriormente mencionado, pero limita el campo de aplicación a las sociedades de capital en ella enumeradas”*.

Sobre las medidas útiles para fomentar la transmisión a terceros, principalmente cuando no puede hacerse dentro del marco familiar (tercer eje), se plantea en la Comunicación un solo problema bajo el epígrafe titulado **“Venta de la empresa”**.

El problema planteado en **“Venta de la empresa”** surge debido a que los empresarios encuentran cada vez más dificultades en hallar un sucesor para su empresa dentro del marco familiar y por tanto el propietario de la empresa desempeña. Para favorecer esta transmisión se contemplan tres posibles regímenes fiscales, que son considerados por la Comunicación como *“best practices”*: una posible desgravación impositiva, o incluso una exoneración, para casos de jubilación (sistema seguido en Irlanda, Inglaterra y Alemania); un régimen fiscal que fomente la reinversión de los beneficios obtenidos por la compraventa de la empresa (sistema seguido en Reino Unido); o una desgravación fiscal o reducción del tipo impositivo en función del tiempo en que se conserve la participación adquirida de una sociedad que supere el 25% del capital de una empresa (sistema seguido en Luxemburgo, Dinamarca y Alemania). Otra posible solución sería la cesión de la empresa a los empleados, lo cual *“parece un buen método para conservar la empresa y a los empleados”*. De hecho, se señala en la Comunicación que algunos Estados miembros *“ya han adoptado disposiciones para conceder un trato fiscal favorable a la cesión de la empresa a una cooperativa creada a este efecto por los empleados”*.

El cuarto y último eje de acción de los señalados por la Comunicación de la Comisión es el relativo a las medidas para garantizar el éxito de la transmisión familiar. Dentro de este bloque se señalan tres problemas titulados: **“Derechos de sucesión y de donación”** y el tema de la **“Doble imposición internacional”**.

En **“Derechos de sucesión y de donación”**, se describe una importante causa de desventaja de las empresas europeas en relación con la competencia mundial: la carga fiscal que supone la operación de transmisión de la empresa familiar. De hecho, tal y como señala la Comisión, *“la imposición fiscal no sólo priva a los herederos de una fuente de ingresos, sino que puede llegar a poner en peligro el equilibrio financiero de la empresa y, por consiguiente, su supervivencia”*. Las posibles soluciones apuntadas son la neutralidad fiscal de las ganancias cuando su valor contable se transfiere y continúa en la misma actividad y la reducción de los derechos de sucesión, pero partiendo siempre de que una ventaja de este tipo, otorgada por los Estados Miembros, no puede llegar a ser una forma de eludir impuestos.

¹⁰ DO n.º L 225 de 20.8.1990, pág. 1.

Dentro del apartado relativo a las **“Modalidades de pago de los derechos”** se sitúa el problema que puede causar a los herederos el rigor de los plazos para el pago de los derechos de sucesión o de donación, que puede incluso obligarles a ceder una parte de los activos o a liquidar la empresa. Dentro de las *“best practices”* que la Comunicación señala en este apartado se incluye la posibilidad de aplazamiento en el pago de los impuestos sin intereses, ya que esta demora da a los herederos un tiempo y obtener beneficios para el futuro pago del impuesto. En el párrafo segundo del artículo 38 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español se establece este beneficio al señalarse que: *“En los mismos supuestos y condiciones podrán acordar el fraccionamiento de pago en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine”*.

El último de los problemas a los que hace frente la Comunicación de la Comisión que está siendo objeto del presente estudio es el de la **“Doble imposición internacional”**. La mayoría de las legislaciones nacionales suelen prever este problema (por ejemplo el artículo 23 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español), pero sigue siendo necesario realizar acuerdos específicos para que este conflicto, por todos conocido, desaparezca totalmente. El Parlamento Europeo, en el Informe sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a la mejora del entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas, de 13 de octubre de 1994, *“considera necesario que se complete la red de convenios bilaterales sobre la doble imposición y aboga por que se examine si puede recomendarse al respecto una solución general válida para todos los Estados Miembros; considera igualmente necesario que se encuentre una solución aplicable en toda Europa al problema de la doble imposición en las transferencias de propiedad de las PYME”*.

En el **Dictamen del Comité Económico y Social sobre el “Programa Integrado en favor de las PYME y del artesanado” de 15 de Septiembre de 1994**¹¹, al hacer referencia a la “Mejora del entorno empresarial”, se realiza una grave crítica a la Comunicación de la Comisión sobre la Transmisión de empresas. Acciones en favor de las PYME al señalar que *“Respecto de la cuestión relativa a la transmisión de empresas, el Comité considera que el amplio e intenso debate en torno a la Comunicación de la Comisión, deseado por ésta en tales términos, podría prescindir tal vez de su vasto carácter, teniendo en cuenta que la Comisión no lo ha presentado sino a finales de julio de 1994 y que el plazo de redacción previsto a continuación finalizará el 30 de septiembre de 1994. Parece evidente que con un plazo semejante no se puede reaccionar examinando con detenimiento un asunto tan complicado, que ofrece situaciones completamente distintas en los Estados Miembros desde el punto de vista jurídico, fiscal y financiero. Tanto más difícil resulta de comprender cuando la Comisión adjunta en anexo a su Comunicación las conclusiones de un simposio sobre este tema cuya celebración tuvo lugar en enero de 1993. Obviamente, la Comisión -que, por su parte habría necesitado un año y medio para examinar dichas conclusiones- prevé que las organizaciones consultadas por ella sólo necesitarán tres meses para el examen. La consulta a los medios interesados en un tema de tanta importancia no debería haberse llevado a cabo con tanta lige-*

¹¹ COM 094 207 final.

ESTUDIOS

reza". Igualmente, el mismo documento indica que: "El Comité estima, no obstante, que los problemas relativos a la transmisión de empresas y a la sucesión son principalmente competencia de los poderes públicos nacionales. Estos, por consiguiente, deberían adoptar ya desde ahora las medidas necesarias para evitar la disolución del capital o la liquidación de una empresa cuando falte un sucesor".

III. SEGUNDA PARTE: DIFERENCIAS GENERALES ENTRE LAS EMPRESAS CONSTITUIDAS Y NO CONSTITUIDAS EN SOCIEDADES EN MATERIA DE CALCULO DE LOS IMPUESTOS¹²

Como se describe en la Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las PYME (94/C 204/01) estudiada en el apartado anterior, existen importantes diferencias en materia de cálculo de impuestos y en la transmisión entre las empresas constituidas y no constituidas en sociedades.

Trataremos de señalar a continuación, y a modo de introducción a la tercera parte del presente trabajo, las desemejanzas entre ambas centrándonos en los temas fiscales a nivel general y no en el concreto aspecto de la transmisión que ya ha sido expuesto al hablar de la Comunicación.

En principio, los principios básicos que rigen la base de imposición son los mismos para las empresas constituidas en sociedades y para las empresas no constituidas en sociedades, es decir, los beneficios imponible en el impuesto sobre sociedades se determinan de la misma manera que los beneficios industriales y comerciales gravables del Impuesto sobre la Renta.

La diferencia estriba en las modalidades de cálculo del impuesto, ya que éstas son diferentes para las dos categorías de empresa. Esta diferencia consiste en que mientras los beneficios o las rentas de una empresa no constituida en sociedad son considerados un componente de la renta global y gravados según una escala progresiva (del 25 al 56%), los beneficios de una sociedad están sujetos al régimen del impuesto sobre sociedades que comporta un tipo uniforme aplicado a la renta de una sociedad (el del 35%).

A esta pequeña reflexión debemos unir las diferencias señaladas en el apartado anterior al estudiar la Comunicación, sobre todo al hacer referencia a las PYME en forma jurídica de sociedad anónima, que ya han sido desarrolladas en el citado apartado.

IV. TERCERA PARTE: LA TRANSMISION DE LA EMPRESA EN ESPAÑA Y EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL

A partir de ahora realizaremos un estudio de los diferentes impuestos a los que está sujeta la transmisión de la empresa en Derecho español, que permitirá, tras su lectura, concluir la

¹² "Fiscalidad y pequeñas empresas" Organización de cooperación y desarrollo económicos (OCDE), París, 1993.

necesidad de tomar en consideración las prácticas recomendadas por la Comunicación de la Comisión sobre la Transmisión de Empresas.

EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. ESPECIALMENTE, LA VALORACION DE LA EMPRESA EN EL MISMO¹³

Para determinar el objeto de valoración al que se aplica el Impuesto sobre el Patrimonio debemos considerar a la empresa como un bien concreto, que posee un valor diferente a la suma de todos los valores de los diversos bienes que la integran; es decir, considerar a la empresa como una unidad económica de explotación. Resulta difícil determinar qué es una unidad económica y sus límites, ya que no encontramos en las leyes una referencia expresa a tal concepto. Podría definirse como la unión de varios bienes hacia un fin común, siendo, por tanto, la finalidad lo que proporciona la unidad.

Es clara y está reconocida por todos los autores la concepción de la empresa como unidad económica, es decir, como organización de los factores de producción con el fin de obtener una ganancia o como lo que se ha denominado "*una técnica de producción*". Dado que no podemos encontrar una definición legal o un claro concepto jurídico de empresa, siguiendo el artículo 23 de la Ley General Tributaria, consideraremos a todos los efectos a la empresa como unidad económica de explotación.

La concepción de la empresa como unidad cuyo objetivo es producir beneficios llevaría a la conclusión de que el valor de una empresa no está consituido por la suma de los valores de las distintas partes que lo integran, sino que dicho valor deberá calcularse de acuerdo con su capacidad para obtener beneficios en el futuro. Pero, dado que el artículo 11 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, indica que: "*Los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquélla se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio*", parece que la valoración a la que el citado precepto se refiere es el patrimonio neto, es decir a la valoración individualizada de sus componentes, excluyendo la valoración global.

El criterio doctrinal con respecto a este tema¹⁴ es que en el citado artículo 11 se regulan los criterios de valoración de los bienes o derechos de las personas físicas afectos a sus actividades empresariales o profesionales. Es decir, no es suficiente con que el bien pertenezca a un empresario o profesional, sino que además es necesario que esté afecto a su actividad empresarial o profesional. Dos son los criterios necesarios para determinar los elementos que integran la empresa. El primero de ellos (criterio subjetivo de delimitación), consiste en la pertenencia de los bienes al titular de la empresa, entendiéndose con ello, la disposición o el dominio económico efectivo de forma duradera, con independencia del título jurídico que le

¹³ Parto de la obra de VICTORIA COMBARROS VILLANUEVA "La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio" Instituto de Planificación contable, 1987.

¹⁴ CISS.

ESTUDIOS

habilite para ello. El segundo (criterio objetivo de delimitación), la afectación efectiva de los mismos a los fines económicos de la empresa.

Determinar cuándo se produce la afección no siempre será fácil, aunque haya casos en que resulte sencillo. Veamos un ejemplo: los títulos valores que posea un pequeño empresario, no parece que, en principio, estén afectos a su actividad, pero tal vez sí lo están si respaldan un préstamo obtenido por la empresa.

Es de destacar cómo la nueva Ley sobre el Patrimonio suprime la anterior referencia a actividades sujetas a la cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, lo cual significa que se va a sujetar a los mismos criterios de valoración a todas las actividades económicas, tanto a las empresariales como a las profesionales. Para delimitar este concepto, el artículo 11 remite a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁵.

Siempre de acuerdo con el artículo 11 de la Ley, los bienes y derechos afectos a las actividades económicas y profesionales se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible.

En cuanto al activo real, no debe confundirse con el activo contable (suma de todas las cuentas que figuran en el activo del balance de la empresa). Forman parte del activo real del balance las cuentas incluidas bajo denominaciones similares a las siguientes: inmuebles, terrenos, instalaciones, maquinaria, mobiliario, vehículos, útiles y herramientas; valores mobiliarios, carteras de valores, fondos públicos, valores industriales; almacén, existencias, mercaderías, materias primas; efectos a cobrar, efectos comerciales, cartera de valores, cartera comercial, efectos en cartera; deudores, clientes, abonados, corresponsales; caja y bancos; accionistas, dividendos pasivos; depósitos, fianzas; accionistas, dividendos pasivos. Deberán ser deducidas de este último determinadas partidas tales como: cuentas de compensación (amortizaciones; provisión, salvo las llamadas provisiones para riesgos y gastos); cuentas de activo ficticio, sin valor alguno de realización y que sólo figuran en el activo por necesidades derivadas del principio de partida doble, tales como gastos amortizables (de establecimiento, gastos financieros diferidos) y las pérdidas de ejercicios anteriores; cuentas de orden, que no tienen contenido patrimonial alguno y que han sido eliminadas del cuadro de cuentas por el nuevo Plan General de Contabilidad.

Constituyen el pasivo exigible: Bancos, obligaciones, acreedores, accionistas, proveedores, corresponsables, cuentas corrientes, efectos a pagar, Tesoro Público, provisiones para el pago, depósitos, fianzas, obligaciones, empréstito obligacional. No se deben incluir las partidas de: capital, reservas y fondos de amortización.

Para que se apliquen los valores contables es necesario que la contabilidad se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio (artículos 25 a 41). Ello supone que no basta que se lleven los libros preceptuados por dicho Código (Diario y de Inventario y de Cuentas Anuales), sino que además es necesario que se cumplan las restantes normas sobre diligenciado, teneduría y, sobre todo, los principios contables y normas de valoración. También supone que no siempre son suficientes los libros preceptuados por las disposiciones fiscales, en particu-

¹⁵ El artículo 40 de la Ley 18/91 del Impuesto sobre la Renta, señala qué actividades tienen tal consideración.

lar, para los sujetos pasivos acogidos a la estimación objetiva, dado que el artículo 101.2 de la nueva Ley del I.R.P.F. limita la obligación de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio a los supuestos de estimación directa.

La referencia al Código de Comercio puede plantear problemas con respecto a los profesionales, no comprendidos dentro del ámbito subjetivo del deber mercantil de llevanza de contabilidad, pudiendo cuestionarnos si han de llevar su contabilidad a los preceptos mencionados del Código de Comercio para aplicar la regla de valoración del artículo 11 de la Ley, a los elementos patrimoniales afectos a su actividad. A juicio de gran parte de la doctrina, la respuesta ha de ser positiva.

En defecto de contabilidad (o no ajustada al Código de Comercio), la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas del impuesto (artículo 11.3 de la Ley). Por tanto, en este supuesto, hay que hacer una valoración individualizada elemento por elemento. Sin embargo, la Ley no contiene criterios específicos para la valoración de determinadas clases de bienes, como por ejemplo el mobiliario o las existencias, por lo que habrá de computarlo por su valor de mercado, según el artículo 24 de la Ley. La determinación de tal valor resulta compleja y discutible en muchos casos.

Los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales se valorarán, incluso en el supuesto de contabilidad llevada conforme al Código de Comercio, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 10 de la Ley del Impuesto y no como elementos de la actividad correspondiente. Se exceptúa el supuesto en que formen parte del activo circulante de la empresa y además ésta se dedique exclusivamente a la construcción y promoción inmobiliaria. El objetivo de la especialidad de la valoración de los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales es doble: por una parte, paliar la diferencia de valoración que se produciría en función de la situación contable de la empresa y, por otra parte, acercar las valoraciones a los valores reales, separándose así de los valores históricos reflejados en la contabilidad, dada la vigencia de los principios contables de prudencia y de precio de adquisición.

LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES¹⁶

La primera cuestión que debemos plantearnos es si la compraventa de una empresa es un acto sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Partiendo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Febrero de 1982 y de lo señalado en el párrafo anterior, la empresa puede ser considerada como un *todo unitario*, como una *organización productiva*, que tiene un valor superior al de la simple suma de los elementos que la integran; siendo el elemento esencial en la compra "*la organización*"¹⁷.

Por ello, el artículo 7.1. del Real Decreto 3494/1981 de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Docu-

¹⁶ Parto del artículo de Félix Benítez de Lugo y Guillén publicado en la Revista de Derecho Mercantil 1982, 165-166.

¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 1954.

ESTUDIOS

mentados (R.T.P.) señala que: *"Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de una persona física o jurídica"*. Por tanto, las transmisiones de empresas son un acto sujeto a este Impuesto.

El sujeto pasivo lo constituye en las transmisiones de bienes o derechos de toda clase, el que los adquiere (artículo 8. del R.T.P.), siendo responsable subsidiario el funcionario que autoriza el cambio del sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, cuando no hubiera exigido previamente la justificación del pago del Impuesto (artículo 9.2. R.T.P.).

El artículo 10 del R.T.P. determina que: *"La base imponible vendrá determinada por el valor real del bien transmitido"*. Surge aquí una de las mayores dificultades con respecto a la transmisión estudiada: ¿Debemos valorar cada elemento por separado¹⁸ o considerar a la empresa como un todo? Según la posición mantenida anteriormente, la base deberá referirse al todo, y por tanto será el "haber realizable de la empresa", es decir, el activo realizable menos el pasivo exigible. Apoya esta tesis el artículo 10 del R.T.P. *"su fijación se llevará a efecto aplicando las reglas establecidas al efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto"*¹⁹.

Con respecto al tipo de gravamen se plantea un problema: ¿Qué tipo aplicamos? ¿Aplicamos el de bienes muebles (2%), el de bienes inmuebles (5%) o el 5% a los inmuebles y el 2% a los muebles?²⁰ En principio, podría parecer que el artículo 11.2 del R.T.P. soluciona la cuestión, al indicar que: *"cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles o inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplicará el tipo de gravamen de los inmuebles"*. Pero en el caso de la transmisión de empresa, lo que se transmite es un sólo bien (concepto unitario de empresa), por lo que no sería aplicable el precepto. El Profesor Martínez Lafuente, en su *"Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"* indica que la transmisión se liquidará según la naturaleza de los bienes que la integran y únicamente en el supuesto de que hubiera inmuebles y no se determinara la parte de valor correspondiente a éstos, así como al resto de los otros bienes, se aplicará el tipo de los inmuebles. Existe una Resolución del Tribunal Económico Administrativo a este respecto, de 15 de diciembre de 1986, que señala que la transmisión global de una empresa incluyendo maquinaria e instalaciones, tributa por el tipo de gravamen de los bienes inmuebles de forma unitaria. Dice textualmente la citada Resolución: *"Que el examen del documento privado de arrendamiento con opción de compra de que se trata pone de manifiesto inequívocamente que los bienes objeto de la opción de compra que no son terrenos ni edificios, o sea lo que se denomina maquinaria e instalaciones, tiene civilmente la naturaleza de bienes inmuebles por haberse destinado precisamente por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realiza en el edificio y concurrir directamente a satisfacer las necesidades de la explotación misma, afirmando que se apoya en el propio texto del documento según el cual la sociedad concedente de la opción es titular y*

¹⁸ Como indica la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de julio de 1980.

¹⁹ Ver anteriormente.

²⁰ Alarma la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de julio de 1980, que señala que *"no se debe unificar el tipo impositivo ante la transmisión de un negocio o empresa"*.

dueña de la industria o negocio cuya opción de compra concede a la reclamante, consistente en una factoría destinada a la fabricación y carga de armamento militar, constituyendo una unidad patrimonial en condiciones de ser explotada con vida propia y está integrada por los edificios, maquinaria e instalaciones cuyo valor se desglosa; y, por consiguiente, con apoyo en el artículo 3 del Texto Refundido del Impuesto, en relación con el 334.5 del Código Civil, se llega a la conclusión de que, pese a la distinción de valor que se hace en el documento, atribuyendo parte a la maquinaria e instalaciones debe aplicarse a la totalidad de la base imponible el tipo correspondiente a los inmuebles, por tener, por razón del destino, la misma naturaleza que el terreno y los edificios".

EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Ciertos países de nuestro entorno conceden desgravaciones específicas no sólo a los propietarios agrícolas, sino también a las empresas industriales y comerciales. Incluso en el Reino Unido, las acciones de las pequeñas empresas que cumplen ciertas condiciones son evaluadas a un nivel más bajo que el nivel de mercado para el cálculo de los derechos de sucesión. En España, las únicas disposiciones específicas existentes toman la forma de demoras en los impuestos, es decir, existe un sistema de pago diferido en caso de transferencia integral de una empresa a los herederos que pertenezcan a la familia. Pero en general, las disposiciones específicas dirigidas expresamente a las pequeñas y medianas empresas con respecto a las imposiciones en donaciones y sucesiones son relativamente raras²¹.

En el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el 54 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se hace referencia a los fideicomisos²². En el fideicomiso, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la sustitución fideicomisaria, existe exclusivamente un heredero, quien logra los bienes a través del fiduciario, el cual interviene a modo de transmisor de los bienes. Los citados artículos de la Ley y del Reglamento distinguen cuatro supuestos que serán estudiados a continuación, pero antes realizaremos una breve exégesis del significado del fideicomiso²³.

Los fideicomisos clásicos se encuentran aludidos en el artículo 785 del Código Civil, en su apartado cuarto, y econsisten en dejar a una persona del todo o parte de bienes hereditarios para que los aplique o invierta según las instrucciones reservadas que le hubiere comunicado el testador.

La esencia del fideicomiso es que los bienes o la parte de ellos a la que afecte, pasan directamente del testador o fideicomitente a la persona o personas favorecidas (herederos fideicomisarios) existiendo sólo como intermediario el albacea o el encargado de cumplir la voluntad del testador (heredero fiduciario).

²¹ "Fiscalidad y pequeñas empresas" Organización de cooperación y desarrollo económicos (OCDE), París, 1993.

²² CISS.

²³ "El impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones". Félix Benítez de Lugo y Guillén. Editorial Comares.

ESTUDIOS

En los fideicomisos en que se deja en propiedad los bienes hereditarios al heredero fiduciario, aun cuando sea con alguna carga, se liquida el impuesto a cargo de éste por adquisición de la propiedad, con deducción de la carga, si fuera deducible, por la cual satisfará el impuesto el que obtenga el beneficio consiguiente al gravamen por el título correspondiente, si fuese conocido, y si no lo fuera, pagará el heredero pudiendo repercutir el impuesto satisfecho por la carga al beneficiario cuando fuere conocido. Explicaremos ésto más detalladamente en los párrafos siguientes.

Centrándonos ya en los cuatro supuestos²⁴, el primero de ellos señala que cuando dentro de los plazos en que debe realizarse la liquidación no sea conocido el heredero fideicomisario, pagará el impuesto fiduciario con arreglo a los tipos establecidos para las herencias entre extraños, cualquiera que sea su parentesco con el causante. Lo pagado de este modo aprovecha al fideicomiso cuando sea conocido; pero no tendrá derecho a reclamar devolución alguna cuando por razón de su parentesco con el causante sea aplicable otro número de la tarifa.

El segundo supuesto señala que cuando dentro de los plazos de liquidación se conociera al fideicomisario, satisfará éste el impuesto con arreglo al número de la tarifa que corresponda al grado de parentesco que tenga con el causante y al valor de los bienes adquiridos.

El tercer caso indica que cuando el fiduciario o persona encargada por el testador de transmitir la herencia pudiera disfrutarla en todo o en parte, temporal o vitaliciamente, o tuviese la facultad de disponer de los productos o rentas de los bienes hasta su entrega al heredero fideicomisario: pagará éste el impuesto en concepto de usufructuario y con arreglo al grado de parentesco que le una con el causante. En este caso el fideicomisario satisfará también, al entrar en posesión de los bienes, el impuesto correspondiente no computándose en su favor lo pagado por el fiduciario.

Por último, en el caso de que los bienes hereditarios se dejen en propiedad al fiduciario, aunque sea con la obligación de levantar alguna carga en los términos que establece el artículo 788 del Código Civil, se liquidará el impuesto a dicho fiduciario como herencia en propiedad con deducción de la carga, si fuera deducible, por la carga que corresponda; y si no fuera conocido el beneficiario, el heredero, pudiendo descontársele a aquél cuando fuera conocido.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO²⁵

El artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido declara que no está sujeta al IVA *"la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente"*. Dicho precepto hace referencia a las transmisiones *inter vivos*, ya que las *mortis causa* vienen recogidas en el artículo 7.1.c) de la misma Ley (*"la transmisión mortis causa de la totalidad o*

²⁴ CISS.

²⁵ CISS.

parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente").

Los requisitos que deben concurrir para la no sujeción de este tipo de transmisiones *inter vivos* son básicamente tres: debe transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, debe transmitirse a un solo adquirente y el adquirente debe continuar en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Con respecto al primer requisito, de la doctrina de la Dirección General de Tributos se desprende que:

— Si una persona física o jurídica ejerce dos o más actividades empresariales o profesionales y transmite sólo el patrimonio vinculado a una de ellas, hay sujeción.

— Si se ejerce una actividad y se transmite parte del patrimonio afecto a la misma, hay sujeción. Esto es lo que sucede cuando un empresario vende su negocio con instalaciones y existencias, pero mantiene la propiedad del local, cediéndolo en alquiler al adquirente; como no se ha transmitido la totalidad del patrimonio empresarial o profesional hay sujeción y tributa por IVA.

— Una sociedad transmite la totalidad de su patrimonio cuando transmite todo su activo y todo su pasivo, no reteniendo en Balance ninguna partida significativa (No es significativa la cuenta de Caja y Bancos).

El segundo requisito (transmisión a un solo adquirente) surgió a partir del 1 de enero de 1990. Hasta el 31 de diciembre no estaba sujeta la transmisión a uno o varios adquirentes. Con respecto a este requisito cabe señalar que es indiferente que el adquirente sea persona física o jurídica, mientras sea un solo adquirente. Debe tenerse en cuenta que, jurídicamente, una Comunidad de bienes no es un solo adquirente, aunque económicamente sí lo sea.

Por último se exige que el adquirente continúe en las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente, pero ¿durante cuánto tiempo? La Dirección General de los Tributos entiende que habrá sujeción al IVA cuando el escaso tiempo de dedicación a la actividad por parte del adquirente ponga de manifiesto que dicho adquirente no pretendía realmente continuar el ejercicio de la misma. De la doctrina de la Dirección General de los Tributos se desprende que:

— La operación realizada por un farmacéutico que vende la totalidad de su patrimonio empresarial a otro farmacéutico vecino, el cual sólo pretende la clausura de la farmacia adquirida, tributa por IVA.

— Si por la extinción de un contrato de arrendamiento, el arrendatario de un local recibe una indemnización de un tercero y éste no continúa en el ejercicio de la misma actividad, la indemnización está sujeta al IVA y el inquilino debe repercutirla.

Debe tenerse en cuenta que tributan por Transmisiones Patrimoniales las entregas de inmuebles incluidas en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial no sujeto a IVA (artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).