

Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica

Gloria Marín Benítez

Abogada. Doctora en Derecho

Miembro de AEDAF

Resumen

La transmisión de la empresa familiar a las siguientes generaciones, sea *mortis causa* o *inter vivos*, puede quedar sujeta a un régimen favorable constituido por una serie de normas que pivotan todas ellas en torno a la exención establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para ciertas participaciones en el capital de entidades.

El propósito de este trabajo es revisar los conflictos interpretativos que con mayor frecuencia se plantean en la aplicación de esos incentivos fiscales a modo de guía de los puntos sensibles que hay que tomar en consideración en la ordenación patrimonial y sucesoria de la empresa familiar.

Abstract

Transfer of family businesses to the next generation, whether mortis causa or inter vivos, is subject to a favorable tax framework of rules grounded on the exemption of certain undertakings from the Net Wealth Tax.

This article reviews the interpretative conflicts arising in practice from the framework's application with the purpose of providing a guide in connection with the sensitive issues to bear in mind when analyzing the planning and succession of family businesses.

Palabras clave

Empresa familiar, exención, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relevo generacional

Key words

Family business, exemption, Net Wealth Tax, Inheritance and Gift Tax, generational handover

Listado de siglas

AN	Audiencia Nacional
DGT	Dirección General de Tributos
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LSC	Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
R	Resolución
S	Sentencia
TRLIS	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Sumario

1. Preliminar
2. Marco estatal
 - 2.1. Exención en el IP
 - 2.2. Incentivos fiscales en la transmisión mortis causa
 - 2.2.1. Reducción en la base imponible del ISD
 - 2.2.2. No sujeción en el IRPF
 - 2.3. Incentivos fiscales en la donación
 - 2.3.1. Reducción en la base imponible del ISD
 - 2.3.2. No sujeción en el IRPF
3. Marco autonómico y foral
 - 3.1. Marco autonómico
 - 3.2. Marco foral
 - 3.2.1. Territorios históricos de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa
 - 3.2.2. Comunidad foral de Navarra
4. Conflictos en la aplicación de los incentivos fiscales
 - 4.1. Conflictos con origen en la determinación del sujeto pasivo con derecho a aplicar la reducción
 - 4.2. Conflictos con origen en la aplicación de los incentivos a activos no empresariales
 - 4.2.1. Empresas que desarrollan actividades inmobiliarias
 - 4.2.2. Identificación de los activos no afectos a la actividad
 - 4.2.3. Aplicación de la conocida como norma para evitar la patrimonialidad sobrevenida
 - 4.2.4. Sociedades holding
 - 4.3. Conflictos con origen en el cómputo conjunto de la participación
 - 4.3.1. Delimitación del perímetro familiar
 - 4.3.2. Extinción del parentesco por afinidad
 - 4.3.3. Cómputo de la participación cuando existen derechos de usufructo
 - 4.4. Conflictos con origen en el cumplimiento del requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección remuneradas que representen más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y actividades económicas
 - 4.4.1. Desempeño efectivo de funciones de dirección
 - 4.4.2. Adecuación al ordenamiento mercantil de la remuneración percibida
 - 4.4.3. Necesidad de que la persona que cumpla el requisito sea socio de la entidad
 - 4.4.4. Sobre la posibilidad de que en un holding familiar, la remuneración pueda proceder de las filiales en las que se desarrollan funciones de dirección y no de la holding en la que directamente se participa
 - 4.4.5. Sobre la posibilidad de compatibilizar el ejercicio de funciones de dirección con la percepción de una pensión de jubilación
 - 4.4.6. Sobre el cómputo de las retribuciones del trabajo y de actividades económicas
 - 4.5. Conflictos con origen en el distinto devengo del IP y del ISD y en la identificación del momento en que han de entenderse cumplido el requisito de exención en el IP

- 4.6 Conflictos con origen en el requisito de mantenimiento de las participaciones adquiridas por herencia, legado o donación
- 4.7 Conflictos con origen en las discrepancias entre el marco estatal y el autonómico
- 4.8 Conflictos con origen en cambios de residencia
- 5. Algunas reflexiones finales
- 6. Anexo 1. Reducciones autonómicas propias a la donación de la empresa familiar
- 7. Anexo 2. Reducciones autonómicas propias a la herencia de la empresa familiar
- 8. Anexo 3. Mejoras autonómicas a la reducción estatal (donaciones)
- 9. Anexo 4. Mejoras autonómicas a la reducción estatal (herencias).

1. Preliminar

El relevo generacional es, junto con la internacionalización y la diversificación del negocio, una de las principales preocupaciones de la empresa familiar.

En el éxito de esa sucesión intervienen muchos factores y, entre ellos, el fiscal: una imposición excesiva puede forzar la venta de la empresa para hacer frente a la deuda tributaria derivada de la propia transmisión a la siguiente generación, dificultando la continuidad de puestos de trabajo y de la propia actividad económica. Por esta razón, las instituciones comunitarias han recomendado desde hace tiempo la reducción de las cargas fiscales que gravan la sucesión empresarial¹, entre otras medidas para facilitar el relevo generacional.

Nuestro ordenamiento permite que la transmisión de la empresa familiar a las siguientes generaciones, sea *mortis causa* o *inter vivos*, quede sujeta a un régimen favorable que aligera notablemente ese coste fiscal. Este régimen viene constituido por una serie de normas en la LISD² y en la LIRPF³ que pivotan todas ellas en torno a la exención establecida en la LIP⁴ para las participaciones en el capital de determinadas entidades. Garantizar el cumplimiento de los requisitos para la exención en el IP y para la aplicación de las bonificaciones en el ISD ha sido, consecuentemente, una constante para lograr el relevo generacional en la empresa familiar sin onerosas cargas fiscales.

Cabe plantearse, no obstante, si velar por el cumplimiento de estos requisitos tiene sentido cuando la comunidad autónoma de referencia renuncia a gravar las transmisiones lucrativas entre cónyuges y padres e hijos y establece bonificaciones (de hasta el 99% de la cuota tributaria en algunos casos) que se aplican también, sin la exigencia añadida de especiales requisitos, a la transmisión por herencia o donación de la empresa familiar⁵.

A nuestro juicio, la respuesta a esa cuestión es indudablemente afirmativa; solo el cumplimiento de los requisitos establecidos para acceder a los incentivos fiscales ofrecidos a la empresa familiar permite:

- a. Acceder a la exención del IP, lo que es relevante (al menos con carácter transitorio durante el ejercicio 2016) en Comunidades autónomas diferentes a Madrid⁶.

1 Recomendación de la Comisión Europea de 7 de diciembre de 1994 sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas (94/1069/CE); Comunicación de la Comisión Europea sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas de 28 de marzo de 1998 (98/C93/02); Comunicación de la Comisión Europea al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de fecha 14 de marzo de 2006 (COM (2006) 117 (final)); Resolución del Parlamento Europeo de 8 de septiembre de 2015 que endosa el informe "Las Empresas Familiares en Europa como fuente de crecimiento y mejores empleos".

2 Artículo 20.2 c) y 20.6 de la LISD.

3 Artículos 33.3 b) y 33.3 c) de la LIRPF.

4 Artículo 4.Ocho.Dos, RD 1704/1999.

5 Por ejemplo, Madrid tiene establecida una bonificación en cuota del 99% para las herencias entre cónyuges o entre padres e hijos. Esa bonificación resulta igualmente aplicable, cumplida una serie de requisitos, a las donaciones. Incentivos fiscales similares fueron adoptados por otras comunidades autónomas en un proceso calificado de auténtica competencia fiscal dentro del territorio nacional.

6 El IP fue técnicamente suprimido desde el 1 de enero de 2008 por la Ley 4/2008, que estableció una bonificación del cien por ciento de la cuota y suprimió la obligación de presentar declaración por el Impuesto. Sin embargo el RDL 13/2011 reestableció el IP con carácter temporal para los ejercicios 2011, 2012 y 2013. Ese restablecimiento fue posteriormente prorrogado por las correspondientes leyes de presupuestos generales del Estado para los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

- b. Permitir, cumplidos los requisitos establecidos, que la ganancia obtenida por el donante no quede sujeta a tributación por el IRPF, lo que posibilita anticipar el relevo generacional sin cargas fiscales evitando la necesidad de esperar al fallecimiento del fundador⁷.
- c. Facilitar el relevo generacional en la empresa familiar cuando, por no haber descendientes, este se produce a favor de familiares que son colaterales⁸.
- d. Permitir un coste reducido en el ISD cuando el causante (en una sucesión *mortis causa*) o el donatario (en transmisiones lucrativa *inter vivos*) residen en comunidades autónomas que no tienen establecido un régimen general de bonificación para las donaciones o adquisiciones hereditarias entre padres e hijos.

En relación con esta última razón, hay que hacer notar que si en los años previos a la crisis existió una tendencia hacia cierta competencia fiscal entre comunidades autónomas por incentivar las adquisiciones lucrativas entre padres e hijos, hoy día se aprecia quizá la tendencia inversa⁹. En este sentido, la aplicación de la reducción para la empresa familiar puede recobrar la relevancia que en algunas comunidades había perdido si se establece, como algunas voces vienen exigiendo desde hace tiempo, una imposición mínima en el ISD o si se generaliza la revisión a la baja de las bonificaciones entre padres e hijos que se aprecia en los últimos años.

Teniendo en cuenta lo anterior, el propósito de este trabajo es revisar los conflictos interpretativos que con mayor frecuencia se plantean en la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar.

Nuestro análisis estará centrado en el caso (más frecuente en la práctica) en el que la empresa reviste forma societaria y no abordará, por tanto, las especificidades que plantea el ejercicio directo de la actividad. Con carácter previo y a modo de introducción, realizaremos un repaso del marco estatal y autonómico de esos incentivos fiscales.

2. Marco estatal

2.1. Exención en el IP

Está exenta en el IP¹⁰ la propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados oficiales, que cumplan los requisitos siguientes:

7 Cuando no se cumplen los requisitos establecidos para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar, la donación da lugar a una ganancia de patrimonio (por la diferencia entre el valor de mercado de las participaciones y su valor de adquisición a efectos fiscales) que queda sujeta a tributación en el IRPF del donante.

8 Las bonificaciones autonómicas a las transmisiones lucrativas se limitan, en los casos en que están aprobadas, a las producidas entre cónyuges o entre padres e hijos. La transmisión *mortis causa* de la empresa familiar a, por ejemplo, un sobrino no podría beneficiarse de estas bonificaciones autonómicas en el ISD y solo quedaría fiscalmente incentivada si se cumplen los requisitos de la empresa familiar.

9 Con la crisis, muchas comunidades autónomas suprimieron o limitaron la aplicación de los incentivos fiscales a las transmisiones lucrativas entre hijos y padres, lo que en algunos territorios (como Canarias, Galicia o Castilla y León) ocasionó un incremento llamativo de las renunciaciones a las herencias que ha motivado, en última instancia, la reintroducción de rebajas en el ISD.

10 Artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

- a. Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. A estos efectos, se entiende que una sociedad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por tanto, no tiene derecho a la exención cuando, durante más de 90 días del ejercicio social:

- › más de la mitad de su activo está constituido por valores, o
- › más de la mitad de su activo no está afecto a actividades económicas

- b. Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, afinidad o adopción.
- c. Que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo o actividades económicas. Cuando el cómputo de la participación en la empresa es conjunto, este requisito debe cumplirse por al menos uno de los miembros del grupo familiar.

Una imposición excesiva puede forzar la venta de la empresa para hacer frente a la deuda tributaria derivada de la propia transmisión a la siguiente generación, dificultando la continuidad de puestos de trabajo y de la propia actividad económica.

El importe de la exención solo alcanza al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

2.2. Incentivos fiscales en la transmisión *mortis causa*

2.2.1. Reducción en la base imponible del ISD

Cuando se adquiera por herencia o legado la titularidad, la nuda propiedad o el usufructo de participaciones en una empresa familiar y cuando se consolide el usufructo en el nudo propietario como consecuencia del fallecimiento del usufructuario o, como consecuencia de la finalización del usufructo, se reciban derechos en forma de participaciones en una empresa familiar, el valor de las participaciones adquiridas puede reducirse en un 95% a efectos de su integración en la base imponible del ISD¹¹. Según reciente sentencia del Tribunal Supremo¹², y aunque ha sido una cuestión controvertida en el pasado¹³, la reducción solo resulta aplicable a la parte que esté exenta del IP.

¹¹ Artículo 20.2.c) de la LISD.

¹² STS 3342/2015 de 16 de julio de 2015.

¹³ El TSJ de Madrid, por ejemplo, ha mantenido en numerosas ocasiones (p. ej. SSTSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2014, 21 de enero, 17 y 30 de octubre y 15 y 28 de noviembre de 2013 o 1 de marzo de 2012) que la reducción en la base imponible del ISD se aplica al valor de las participaciones sin prorrateo de ninguna clase.

Para la aplicación de esta reducción es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que las participaciones estén exentas en el IP.
- b. Que los adquirentes sean el cónyuge, descendientes o adoptados y, en defecto de descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado. El cónyuge superviviente mantiene, en todo caso, el derecho a la reducción.
- c. Que la adquisición se mantenga durante 10 años y no se realicen actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

2.2.2. No sujeción en el IRPF

No existe ganancia ni pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. Por tanto, la transmisión por herencia de la empresa familiar no queda sujeta a tributación por el IRPF¹⁴.

2.3. Incentivos fiscales en la donación

2.3.1. Reducción en la base imponible del ISD

Cuando se adquiera por donación participaciones en una empresa familiar, el valor de las participaciones puede reducirse en un 95% (aunque solo en la parte que esté exenta del IP) a efectos de su integración en la base imponible del ISD¹⁵.

Para ello es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que las participaciones estén exentas en el IP.
- b. Que los donatarios sean el cónyuge, descendientes o adoptados.
- c. Que el donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención en el IP durante 10 años, salvo que fallezca dentro de ese plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
- d. Que el donante tenga al menos sesenta y cinco años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- e. Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

¹⁴ Artículo 33.3.b) de la LIRPF.

¹⁵ Artículo 20.6 de la LISD.

2.3.2. No sujeción en el IRPF

A efectos del IRPF, no se producirá ganancia ni pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones que cumplen los requisitos anteriores¹⁶. A cambio, el donatario mantendrá los valores y fechas de adquisición que los bienes donados tuvieran en manos del donante¹⁷, lo que significa que en realidad se produce un mero diferimiento de la tributación que en otro caso habría tenido que soportar el donante.

3. Marco autonómico y foral

Lo dicho hasta el momento es el régimen estatal de las bonificaciones a la transmisión de la empresa familiar. En función de la residencia del donante/causante o donatario/heredero, pueden resultar de aplicación, además o en lugar de los estatales, otros incentivos fiscales aprobados por la correspondiente comunidad autónoma o territorio foral.

3.1. Marco autonómico

En ejercicio de sus competencias normativas, las comunidades autónomas pueden bien crear las reducciones en la base imponible que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la comunidad, bien regular las establecidas por la normativa del Estado, mejorándolas mediante el aumento del importe o porcentaje de reducción, la ampliación del perímetro de sus destinatarios o la flexibilización de los requisitos para poder aplicarla. Las reducciones propias creadas por las comunidades autónomas se aplican después de las establecidas por la normativa estatal. En cambio, cuando la comunidad autónoma mejora una reducción estatal, la reducción mejorada sustituye, en esa comunidad autónoma, a la reducción estatal.

La mayoría de las comunidades autónomas han hecho uso de esas competencias en lo que se refiere a los incentivos fiscales a la empresa familiar. Tanto para establecer reducciones propias, como para mejorar la reducción estatal.

Para determinar cuándo resulta de aplicación la normativa tributaria de una determinada comunidad autónoma hay que acudir a los criterios o puntos de conexión legalmente establecidos.

De esta forma, resultará aplicable¹⁸:

- a. En el caso de adquisiciones mortis causa, la normativa de la comunidad autónoma en la que el causante tuviera su residencia habitual a la fecha del devengo. No obstante, si el causante tiene su residencia en el extranjero o el heredero no es residente se aplicaría, en principio, la normativa estatal.

¹⁶ Artículo 33.3.c) de la LIRPF.

¹⁷ Artículo 36 de la LIRPF.

¹⁸ Artículo 32 de la Ley 22/2009 en relación con sus artículos 27 y 28.

En el ordenamiento tributario estatal rige, con carácter general, un principio de igualdad en las participaciones y adjudicaciones hereditarias inspirado en el principio de homogeneidad de los lotes previsto del artículo 1061 del CC

b. En el caso de donaciones de participaciones en la empresa familiar¹⁹, la normativa de la comunidad autónoma donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo. No obstante, si el donatario tiene su residencia en el extranjero se aplicaría, en principio, la normativa estatal.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta:

- › Que en el ISD, se considera que una persona física residente en territorio español lo es en el territorio de una comunidad autónoma cuando permanezca en ese territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.
- › Que no producen efecto los cambios de residencia entre comunidades autónomas que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.
- › Que la aplicación de la normativa estatal cuando el causante, el heredero o el donatario residen en el extranjero puede quedar exceptuada en los siguientes casos²⁰:
 - a. Adquisición *mortis causa* cuando el causante hubiera sido residente de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España: se aplica la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España y, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplica a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.
 - b. Adquisición *mortis causa* cuando los herederos sean residentes de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo: se aplica la normativa propia de la comunidad autónoma de la que el causante hubiese sido residente.
 - c. Donación cuando los donatarios sean residentes de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo: se aplica la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde haya estado domiciliada la empresa familiar un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

19 Salvo que se den los presupuestos para la aplicación del artículo 314 del TRLMV —obtención del control sobre una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales—, en cuyo caso resultará de aplicación la normativa de la comunidad autónoma en la que se encuentre localizado el inmueble.

20 Disposición adicional segunda de la LISD, redactada por la disposición final tercera de la Ley 26/2014 para adecuar la normativa del ISD a lo dispuesto por la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014.

3.2. Marco foral

3.2.1. Territorios históricos de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa

En el marco de lo previsto en el Concierto Económico, todas las Diputaciones Forales han dictado normas que establecen una reducción en base imponible para la adquisición por donación o *mortis causa* de participaciones en la empresa familiar.

Estas normas son aplicables a la sucesión hereditaria o donación en la que el causante o donatario, respectivamente, tenga su residencia habitual en el País Vasco, siempre que la hubiera adquirido con al menos cinco años de antelación. Como excepción, si el adquirente por causa de muerte tiene su residencia en el extranjero, solo resultará aplicable la normativa foral cuando la totalidad de los bienes o derechos que se adquieren estuvieran situados en el territorio del País Vasco.

3.2.2. Comunidad foral de Navarra

En el marco de lo previsto en el Convenio Económico, la Comunidad foral de Navarra ha dictado también normas para que la adquisición por donación o por causa de muerte de participaciones en una empresa familiar quede exenta de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cumplida una serie de condiciones.

Estas normas resultan cuando el causante en una adquisición hereditaria o el donante en una donación tienen su residencia habitual en esta Comunidad. Como excepción, si el contribuyente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene su residencia en el extranjero, solo resultará aplicable la normativa foral cuando la totalidad de los bienes o derechos que se adquieren estuvieran situados en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra.

4. Conflictos en la aplicación de los incentivos fiscales

La aplicación práctica de los incentivos fiscales a la empresa familiar ha dado origen a un gran número de discrepancias interpretativas entre Administración y particulares.

En las líneas que siguen vamos a tratar de ofrecer el estado de la cuestión en relación con estos conflictos planteados en la práctica, a modo de guía de los puntos sensibles que hay que tomar en consideración en la aplicación de los beneficios fiscales de la empresa familiar.

4.1. Conflictos con origen en la determinación del sujeto pasivo con derecho a aplicar la reducción

Si la determinación del sujeto pasivo con derecho a aplicar la reducción en una donación no plantea ningún problema, por cuanto en el propio acto de donación está determinado perfectamente quién adquiere las participaciones en la empresa familiar, no sucede lo mismo en el ISD. Puede suceder así, y de hecho sucede con frecuencia, que formen parte del caudal hereditario participaciones en una empresa familiar que, sea por disposición testamentaria expresa del causante, sea como resultado de la partición hereditaria, no se destinan por igual a todos los herederos. ¿Quiénes, en tal caso, tienen derecho a aplicar la reducción por adquisición de la empresa familiar?

La doctrina administrativa ha venido entendiendo que el empleado es un requisito necesario de la existencia de actividad económica, pero no suficiente si no viene justificado por la carga de trabajo

En el ordenamiento tributario estatal rige, con carácter general, un principio de igualdad en las participaciones y adjudicaciones hereditarias inspirado en el principio de homogeneidad de los lotes previsto del artículo 1061 del CC. De esta forma, y salvo que el causante haya realizado disposiciones testamentarias expresas, a efectos de la liquidación del ISD se trata a los herederos como si sus respectivas adquisiciones se hubiesen hecho con un reparto de la herencia en estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión²¹.

Por tanto, la reducción se reparte de forma igualitaria entre los herederos, salvo adjudicaciones expresas del testador. En este último caso, y como excepción a la regla general de igualdad de la partición a efectos fiscales, la reducción solo beneficiará a los herederos a los que el testador hubiera asignado el bien específicamente.

Pues bien, estas reglas generales han planteado alguna problemática cuando el testador que desea preservar el control de la familia en la empresa, hace uso de la facultad que le permite el artículo 1056.2 del CC, adjudica las participaciones de la empresa familiar a uno solo de los herederos y, no habiendo metálico suficiente en la herencia para atender a las legítimas de los restantes, dispone que se pague a estos con dinero extrahereditario.

En este caso, cabe plantear qué es lo que realmente adquiere por herencia quien recibe metálico extrahereditario. En principio, podría entenderse que, en realidad y pese a las disposiciones testamentarias del causante, lo adquirido por herencia son las participaciones en la empresa familiar, puesto que no hay otros bienes en el caudal relicto para que pueda ser compensado por la mayor adjudicación que se hace al otro heredero y hay que acudir precisamente a la compensación con dinero extrahereditario. Este entendimiento llevaría a defender, en contra de la literalidad con la que se ha interpretado hasta la fecha el principio de igualdad en la participación testamentaria, que el heredero que recibe metálico extrahereditario puede aplicar también la reducción por la adquisición de participaciones en la empresa familiar, pese a no percibirlas de hecho por así haberlo dispuesto el causante. De otro modo, se permitiría al heredero al que se atribuye toda la empresa aplicar la reducción también por la parte de la legítima que correspondería a los otros herederos lo que no parece del todo adecuado a las exigencias de la justicia tributaria, pues podría dar lugar incluso a una base liquidable negativa.

Veamos el efecto con un ejemplo.

Imaginemos una herencia con dos herederos en la que el caudal relicto está íntegramente compuesto por participaciones en la empresa familiar por valor de 1MM de euros. Si el testador hace uso del artículo 1056.2 del CC para atribuir toda la empresa a uno de los herederos ordenándole que pague al otro en metálico extrahereditario, tendríamos las dos siguientes opciones:

21 Art. 27.1 de la LISD. En alguna normativa autonómica, sin embargo, la reducción se aplica por quien adquiera las participaciones en la empresa familiar, sea por disposición testamentaria del causante, sea como resultado de la partición. Así, por ejemplo, en Cataluña.

	Herederro 1	Herederro 2
Bienes y derechos atribuidos	1MM€	0,5MM€
Legados a cargo del herederro	0,5MM€	-
Valor de la porción hereditaria	0,5MM€	0,5MM€
Opción 1. Solo el herederro 1 tiene derecho a la reducción • Reducción • Base liquidable	(0,95MM€) (0,45MM€)	0,5MM€
Opción 2. Los dos herederros tienen derecho a la reducción • Reducción • Base liquidable	(0,475MM€) 0,025MM€	(0,475MM€) 0,025MM€

4.2. Conflictos con origen en la aplicación de los incentivos a activos no empresariales

Como se ha apuntado, los incentivos fiscales a la empresa familiar tienen por finalidad facilitar el relevo generacional, evitando que una carga tributaria excesiva ponga en peligro la propia continuidad de la actividad económica desarrollada por la empresa, con riesgo de pérdida de puestos de trabajo directos e indirectos.

Es requisito, por tanto, que la empresa familiar desarrolle una actividad económica y para ello se exige una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Se entiende, por otro lado, que cumplen esos requisitos los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. Otras actividades, en cambio, resultan más problemáticas.

4.2.1. Empresas que desarrollan actividades inmobiliarias

La calificación como actividad económica de ciertas actividades inmobiliarias (arrendamiento y compraventa de inmuebles, promoción inmobiliaria), en las que la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios puede llevarse a cabo con una infraestructura de medios personales y materiales muy reducida y de forma ocasional, ha resultado muy conflictiva en la práctica.

La legislación vigente considera que el **arrendamiento de bienes inmuebles** constituye una actividad económica únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa²².

22 El artículo 27.2 de la LIRPF. Hasta la reforma de la Ley 26/2014, se exigía asimismo local exclusivo.

Podría entenderse que el establecimiento legal de unos requisitos taxativos para que el arrendamiento de inmuebles tenga carácter empresarial permitiría, cumplidos esos requisitos, que un patrimonio familiar inmobiliario destinado al arrendamiento tuviera acceso a los incentivos fiscales a la empresa familiar.

Sin embargo, ha sido controvertido en el pasado si el requisito legal constituye una condición necesaria (sin ella el arrendamiento de inmuebles no podría considerarse una actividad empresarial), suficiente (basta con su concurrencia para que el arrendamiento califique automáticamente como actividad empresarial) o un mero indicio de la existencia de actividad empresarial.

La doctrina administrativa²³ ha venido entendiendo (no sin vacilaciones y cambios de criterio a lo largo del tiempo) que el empleado es un requisito necesario de la existencia de actividad económica, pero no suficiente si no viene justificado por la carga de trabajo. El TS, por su parte, ha entendido que la actividad empresarial debe definirse por la actividad desarrollada siendo la existencia de empleados (o su ausencia) un dato a tener en cuenta, pero no lo esencial²⁴.

Este es, sin duda, uno de los conflictos que con mayor frecuencia se plantean en la práctica.

Cuando el arrendamiento de inmuebles se desarrolla en el seno de un grupo de empresas la problemática se complica aun más pues se plantea si el requisito legal puede ser cumplido por solo una de las sociedades del grupo, sin perjuicio de poder predicar la existencia de actividad económica en el resto de las sociedades a efectos de la aplicación de la exención en el IP.

En un primer momento, la doctrina administrativa entendió que los requisitos de local y empleado pueden entenderse cumplidos a nivel de grupo a los efectos de considerar la concurrencia de una actividad económica desde un punto de vista fiscal²⁵. Sin embargo, el TEAC²⁶ consideró que estos requisitos solo pueden entenderse cumplidos por cada una de las sociedades individualmente consideradas pues, en palabras del propio Tribunal *"sería difícilmente entendible que tras dos décadas de rigurosa aplicación de la exigencia de local y empleado para caracterizar el arrendamiento y compraventa de inmuebles como actividad económica se pasara ahora, sin modificación normativa alguna, a considerar tal exigencia cumplida por el hecho de que tal estructura mínima se situara en una entidad vinculada"*. Resaltamos la alusión a ausencia de modificación normativa porque en la actualidad, tras la promulgación de la nueva LIS, esa modificación normativa ya se ha producido y se permite, al menos a efectos del IS, que el concepto de actividad económica se determine teniendo en cuenta a todas las sociedades del grupo. Cabe plantear si ese concepto amplio de actividad empresarial puede resultar también aplicable a efectos de la exención en el IP. El entendimiento administrativo parece inclinarse hasta la fecha por una respuesta negativa²⁷.

23 RTEAC de 28 de mayo de 2013; DGT, CV2699-13.

24 SSTs de 28 de octubre de 2010, 8 de noviembre de 2012 y 18 de septiembre de 2014.

25 DGT, V0233-10, V0234-10, V0235-10, V0236-10 y V0237-10, todas ellas de 11 de febrero de 2010, así como V0627-10 y V0628-10, ambas de 31 de marzo de 2010.

26 Resoluciones de 23 de marzo de 2011 y de 30 de junio de 2010.

27 Así parece pronunciarse la DGT en C V3475-15, de 12 de noviembre, en relación, no obstante, con sociedades que participan en una comunidad de bienes. Con más claridad, la consulta V1999-16, de 9 de mayo, rechaza la aplicación de los criterios establecidos en el Impuesto sobre Sociedades para valorar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el IRPF (por remisión de la LIP) para determinar si el arrendamiento de inmuebles cumple los requisitos para ser empresarial.

En relación con la **compraventa de bienes inmuebles**, en un primer momento la LIRPF exigía también los mismos requisitos legales taxativos que para el arrendamiento a efectos de su calificación como actividad económica. Con la entrada en vigor de la Ley 35/2006 los requisitos legales taxativos quedaron circunscritos solo al arrendamiento de inmuebles con lo que, desde entonces, la valoración de si la compraventa de inmuebles constituye una actividad empresarial exige el examen de los requisitos generales, a saber: (i) ordenación por cuenta propia (ii) de medios materiales y personales (iii) con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.

En relación con la actividad de **promoción inmobiliaria** (entendida como transformación del terreno para su edificación), la jurisprudencia y doctrina se inclina de forma mayoritaria por su calificación como actividad empresarial, aunque su desarrollo pueda realizarse con una infraestructura de medios personales o materiales prácticamente nula.

4.2.2. Identificación de los activos no afectos a la actividad

La identificación de los activos no afectos a la actividad es relevante en dos estadios diferentes de la aplicación del régimen fiscal: en primer lugar, para determinar si la empresa cumple o no el primer requisito (el relativo a la composición del activo) de la exención del IP; en segundo lugar, para determinar el importe, una vez cumplidos todos los requisitos, de la exención en el IP o de la reducción en el ISD.

Pues bien, la delimitación entre los activos afectos y no afectos a la actividad es otra de las cuestiones que más problemática presenta en la práctica.

Por un lado, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a. Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b. Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c. Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.
- d. Por otro lado, se excluyen expresamente de la consideración de bienes afectos:
- e. Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad,
- f. Los activos representativos de la cesión de capitales a terceros.
- g. Los activos destinados al uso particular del titular de la actividad económica, como los de esparcimiento y recreo.

Como excepción a estas reglas, y pese a su posible calificación como activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión de capitales a terceros, se tratan en todo caso como bienes afectos los valores siguientes:

- a. Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

- b. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c. Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d. Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea patrimonial.

Pues bien, teniendo en cuenta esos criterios, la problemática suele plantearse en relación con elementos patrimoniales que se **utilizan de forma simultánea** en actividades económicas y privadas. En principio, estos bienes no se consideran afectos a la actividad salvo que la utilización para necesidades privadas sea accesorio y notoriamente irrelevante. Y se entiende que esto último ocurre cuando se trata de bienes del inmovilizado —distintos a automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo²⁸— que, habiendo sido adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica, se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Cuando se trata de activos que son objeto de un uso parcial en la actividad económica, la afectación se entiende limitada a aquella parte que, siendo susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto, realmente se utiliza en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles (como por ejemplo, vehículos).

También ha sido controvertida la calificación como afecto de las disponibilidades líquidas de la empresa. Cuando las disponibilidades líquidas de encuentran depositadas en la cuenta corriente, esa calificación como activos representativos de la cesión de capitales a terceros (y, por tanto, como activos no afectos) debería, en principio, ser rechazada²⁹. Sin embargo, debe rechazarse también su consideración automática como bien afecto ya que, en realidad, la calificación de las disponibilidades líquidas como bien afecto o no, exige un análisis caso a caso de la proporcionalidad entre el saldo medio de la cuenta y las necesidades de circulante de la empresa, de forma que, si existe una tesorería ociosa, esa sí podría ser calificada como bien no afecto a la actividad³⁰.

En cualquier caso, una parte de las disponibilidades líquidas de la empresa deberá en todo caso calificarse como elemento afecto, pues es evidente que cualquier empresa necesita una cuenta corriente para el desarrollo normal de su actividad, sobre todo teniendo en cuenta que la realización de pagos en efectivo superiores a 2.500 euros se encuentra prohibida en nuestro ordenamiento. Y, desde luego, si la empresa tiene un plan de inversiones en el

28 Para estos bienes, en principio, no cabe utilización para necesidades privadas sin perder el carácter de bien afecto. Como excepción, se admite el uso accesorio y notoriamente irregular de los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación, los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, y los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

29 RTEAC, 12 de marzo de 2015.

30 RTEAC 2 de julio de 2015.

que, a corto plazo, vaya a ser necesario disponer de liquidez, la existencia de tesorería o inversiones financieras disponibles en la empresa para atender a ese plan de inversión no debería ser calificada como tesorería ociosa.

Se trata, como puede apreciarse, de una cuestión de prueba que habrá de ser dilucidada atendiendo a las circunstancias del caso concreto.

4.2.3. Aplicación de la conocida como norma para evitar la patrimonialidad sobrevenida

Para evitar que una sociedad que ha venido desarrollando una actividad empresarial a lo largo del tiempo pueda quedar excluida de la exención del IP (y de la reducción en el ISD) por el hecho de que los beneficios obtenidos, en lugar de reinvertirse en activos empresariales, se depositen de forma transitoria en inversiones financieras, la LIP contiene la siguiente norma:

“No computarán ni como elementos no afectos ni como valores, aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas”.

La interpretación de esta norma (conocida como “norma para evitar la patrimonialidad sobrevenida”) ha sido un foco tradicional de controversias.

Se ha planteado así, en primer lugar, si pueden calificarse como beneficios procedentes de la realización de actividades económicas los obtenidos en la venta de un elemento del inmovilizado afecto a la actividad. La duda surge porque en el IRPF quedan excluidos del rendimiento de las actividades económicas las ganancias de patrimonio obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales, aunque se encuentren afectos a la actividad, y porque, a efectos contables también reciben un tratamiento específico y no se incluyen como ingresos de la explotación³¹.

En relación con la asimilación que hace la norma de los dividendos al beneficio empresarial, se ha planteado también, en segundo lugar, si esa asimilación ha de extenderse a las plusvalías obtenidas en la venta de la participada. Sobre esta cuestión, la doctrina administrativa se ha mostrado favorable a asimilar las plusvalías obtenidas por la venta

31 En resoluciones de 10 de julio de 2008 y 27 de septiembre de 2007, el TEAC mantuvo que la ganancia obtenida en la venta del activo afecto no se podía computar como procedente de actividades empresariales. En resoluciones posteriores el criterio parece ser incluirla como parte del beneficio empresarial (RTEAC de 5 de junio de 2014). Ha de apuntarse, no obstante, que esta última interpretación, que favorecería la aplicación de la exención del IP, se ha realizado en relación con un régimen diferente (el de sociedades patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades), en el que la interpretación favorable al obligado tributario sería que la ganancia no se considerara beneficio empresarial. Habría que considerar con prudencia, por tanto, la posibilidad de que la interpretación administrativa se mantenga a efectos del IP pues no sería la primera vez que la interpretación de esta misma norma cambiara radicalmente de sentido en función del régimen asociado a su aplicación. Nos estamos refiriendo, en particular, al cambio interpretativo de la norma que se produjo con la sustitución del régimen de transparencia fiscal por el de sociedades patrimoniales.

Una parte de las disponibilidades líquidas de la empresa deberá en todo caso calificarse como elemento afecto, pues es evidente que cualquier empresa necesita una cuenta corriente para el desarrollo normal de su actividad

de valores que cumplan los requisitos del apartado anterior a los beneficios no distribuidos³².

También se ha suscitado, en tercer lugar, si los elementos o valores que por su naturaleza serían claramente no afectos a la actividad empresarial deben, en aplicación de esta regla, excluirse del cómputo (tanto del numerador como del denominador del cociente que representa la parte

del activo que está afecto a la actividad) o tratarse como activos afectos. El TS ha entendido que la aplicación de la norma para evitar la patrimonialidad sobrevenida debe llevar a tratar los elementos o valores como activos afectos a la actividad y no a excluirlos del cómputo³³, lo que favorece la aplicación de la exención en el IP.

Por último, se ha planteado si la calificación de estos activos como afectos debe tomarse en consideración no solo para dilucidar si el requisito del activo se cumple sino también para determinar el importe de la exención en el IP o de la reducción en el ISD. Sobre esta cuestión, la doctrina administrativa ha entendido³⁴ que la calificación como bien afecto es a los efectos de determinar si se cumple el primero de los requisitos de la exención y que, en cambio, en cuanto al importe de la exención en el IP (o de la reducción en el ISD), los activos deben tratarse según su naturaleza y, por tanto, como bienes no afectos.

4.2.4. Sociedades holding

Otro foco de controversia se halla en la aplicación de la exención en el IP a las sociedades *holding*. En principio, si una sociedad tiene en su activo valores que otorguen al menos un 5% de los derechos de voto de otra entidad y esos valores se poseen con la finalidad de dirigir y gestionar la participación con la correspondiente organización de medios personales y materiales, esa participación se considera bien afecto a la hora de determinar el cumplimiento del requisito sobre composición del activo.

Ahora bien, la calificación de los valores representativos de la participación en otra entidad como activos afectos, permitiría realizar planificaciones fiscales en las que el valor de los activos no afectos, en la medida que se situara en filiales de segundo o ulterior nivel, quedaría también exento de tributación en el IP. Para evitar esas planificaciones fiscales y desde el 1 de enero de 2007, la misma regla de proporcionalidad entre activos afectos (minorados en el importe de las deudas) y el valor del patrimonio neto, se exige en la valoración de las participaciones de entidades participadas.

En la aplicación práctica de esta regla se ha planteado la duda de si para determinar la proporción de la exención debe (i) aplicarse al valor contable de las participaciones que la *holding* tiene en las participadas el porcentaje que en estas representan los activos afectos sobre el patrimonio neto o (ii) tomarse el valor consolidado de la sociedad *holding* (esto es, tomando el valor de los activos subyacentes). El resultado puede no ser el mismo.

Imaginemos por ejemplo, la siguiente situación:

32 DGT, V0487-06, V1321-07 y 1334-07, si bien, como en el caso anterior, a los efectos del régimen de sociedades patrimoniales.

33 SSTs de 15 de octubre de 2015 y de 3 abril de 2014.

34 RTEAC de 31 de enero de 2011; DGT V0852-11, V1571-11 y V2302-11.

Sociedad holding			
80	Participaciones en A	Fondos propios	100
20	Participaciones en B		

Donde A, tiene un activo total de 1000 del que solo está afecto el 30%, y B, tiene un activo total también de 1000 que está afecto en su totalidad.

Con la primera interpretación, el porcentaje de la exención sería igual al 44%, pues del activo total de la holding por valor de 100 solo un valor de 44 —24, por la participaciones en A ($30\% \cdot 80$), y 20, por las participaciones en B ($100\% \cdot 20$)—, estaría exento.

Con la segunda interpretación, el porcentaje de la exención sería igual, en cambio al 65% — $30\% \cdot 1000$, por los activos de A, más $100\% \cdot 1000$, por los activos de B, dividido entre 2000—.

La literalidad de la norma parece apuntar más a la primera alternativa, aunque la segunda permite que el importe de la exención sea más coherente con la situación de la empresa y la relevancia de los activos afectos en el total del grupo. No hay hasta la fecha posición administrativa al respecto.

4.3. Conflictos con origen en el cómputo conjunto de la participación

Como hemos visto, la ley permite que el requisito de participación se cumpla bien de forma individual por cada sujeto pasivo, bien por el grupo familiar. Esta segunda posibilidad ha sido origen también de discrepancias y dudas interpretativas en los puntos que se abordan a continuación.

4.3.1. Delimitación del perímetro familiar

El número e identidad de los familiares con derecho a la exención puede variar enormemente en función del sujeto desde el que se determina el perímetro familiar. La situación puede no ser la misma si el cómputo se hace desde cada sujeto pasivo del Impuesto, desde el familiar que realiza las funciones de dirección o desde cualquiera de los familiares, incluyendo al “patriarca”, lo que permitiría abarcar al número mayor de miembros posible. Este último, que es el criterio más favorable, ha sido admitido expresamente por la doctrina administrativa³⁵.

La cuestión debe tenerse presente para adoptar medidas de planificación a la muerte del patriarca pues, en función del número de descendientes de cada rama familiar, ese fallecimiento puede llevar aparejado el incumplimiento del requisito en la segunda o tercera generación.

4.3.2. Extinción del parentesco por afinidad

Se ha planteado en la práctica si el pariente por afinidad puede ser tomado en consideración en el cómputo de la participación del grupo familiar una vez que se ha producido la disolución del vínculo conyugal que le unía

35 DGT, consultas 0038-99, 1664-99, 0422-00y V0916-07.

El número e identidad de los familiares con derecho a la exención puede variar enormemente en función del sujeto desde el que se determina el perímetro familiar

a la familia, sea por fallecimiento del cónyuge, sea por divorcio. En algunos casos³⁶ se ha entendido que extinguido el vínculo matrimonial por divorcio o por fallecimiento, desaparece asimismo el parentesco por afinidad. La posición administrativa no es uniforme. El TEAC se ha mostrado favorable a la persistencia del parentesco por afinidad puesto que nuestro CC no prevé que el parentesco por

afinidad se extinga con el fallecimiento³⁷. Pero no es esta la posición sostenida por la DGT³⁸. La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2016 (rec 3316/2015) ha venido a admitir, a efectos de la aplicación de los grupos de parentesco establecidos en la LISD, la persistencia del parentesco por afinidad aunque fallezca uno de los cónyuges del matrimonio que sustentaba ese parentesco. Habría que ver si esa misma interpretación se admite para el caso de disolución del vínculo conyugal por divorcio.

4.3.3. Cómputo de la participación cuando existen derechos de usufructo

La norma no aclara cómo se realiza el cómputo cuando la propiedad sobre las participaciones está disociada entre el usufructo y la nuda propiedad. Tampoco existen precedentes administrativos o jurisprudenciales al respecto. Una posibilidad consistiría en aplicar a los porcentajes de capital que representa la nuda propiedad, los porcentajes con que el IP diferencia la propiedad y el usufructo. Es una solución que parece razonable cuando se trata del cómputo individual. Otra opción es medir el porcentaje en el cómputo individual por el que representen las participaciones que tiene el nudo propietario, sin duplicar el cómputo en caso de grupo familiar.

4.4. Conflictos con origen en el cumplimiento del requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección remuneradas que representen más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y actividades económicas

Este requisito también ha sido un foco frecuente de conflictos en la práctica en relación con distintas cuestiones.

4.4.1. Desempeño efectivo de funciones de dirección

Según el artículo 5 del RD 1704/1999, el desempeño de cualquier cargo (presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente) que determine una efectiva intervención en las decisiones de la empresa serviría a efectos del cumplimiento del requisito.

De esta forma, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión,

36 STSJ de Madrid de 31 de mayo de 2012.

37 RTEAC de 8 de julio de 2014.

38 DGT, consultas V0296-16, V1375-10 y V2253-07.

dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. Según la doctrina administrativa, ha de existir una intervención en el día a día de la empresa³⁹, con lo que no serviría el mero nombramiento como miembro de un consejo de administración que se reúne pocas veces al año y las funciones tienen que afectar a la actividad general, con lo que el ejercicio de funciones directivas respecto de un área muy concreta de la actividad de la empresa tampoco sería suficiente⁴⁰.

4.4.2. Adecuación al ordenamiento mercantil de la remuneración percibida

Como la retribución de los administradores es una materia regulada por el ordenamiento mercantil⁴¹, se ha planteado si una remuneración que no cumple los requisitos establecidos en la normativa societaria permite dar al cumplimiento al requisito de remuneración.

La doctrina administrativa no ha mantenido una posición constante a lo largo del tiempo. En un primer momento⁴² mantuvo que no, aunque también afirmó⁴³ que la ley se limita a exigir que las remuneraciones percibidas por el sujeto pasivo en el ejercicio efectivo de funciones directivas represente más del 50 por 100 del total de sus rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo, con independencia del tipo de contrato que se utilice (laboral o mercantil), cuestión que se consideraba ajena para el disfrute de la exención en el impuesto patrimonial. La posición que parece haber prevalecido en la doctrina administrativa⁴⁴ es la de que una infracción de los requisitos mercantiles en materia de remuneración de los administradores no impide dar por cumplido el requisito de remuneración a efectos de la exención en el IP, ya que si existe ejercicio efectivo de funciones ejecutivas y se percibe una remuneración por dicho ejercicio, no debe haber objeción a la aplicación de la exención. Esta posición ha sido confirmada recientemente por el TS en sentencia de 18 de enero de 2016⁴⁵. En cualquier caso, y para evitar estas u otras situaciones conflictivas, nunca estará de más asegurar que la retribución percibida por la persona que realiza las funciones directivas cumple los requisitos exigidos por el orden mercantil.

39 DGT, V1155-14.

40 RTEAR de Canarias de 30 de septiembre 2014.

41 Artículos 217 y 249 del TRLSC. Para sociedades cotizadas, arts. 529 sexdecies, septdecies, octodecies y novedecies del TRLSC.

42 DGT, V1848-09.

43 DGT, V1714-09.

44 DGT, V2372-10; respuesta de 7 de febrero de 2011 a la solicitud de aclaración de la *Consellería de Facenda* de Galicia. La cuestión, con todo, no parece del todo clara, pues en alguna consulta reciente (DGT, V2294-15) afirma que no se puede entender cumplido el requisito de remuneración en los administradores, "al ser dicho cargo gratuito por establecerlo así las normas estatutarias".

45 En palabras del TS: "...no cabe desconocer, que esta Sala viene afirmando que la reducción discutida es «consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento» (sentencia de 18 de marzo de 2009 (rec. casación 6739/2004, FD Cuarto), reproducida en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, (recurso de casación 6794/2005, FD. Tercero), por lo que debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevén la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad".

4.4.3. Necesidad de que la persona que cumpla el requisito sea socio de la entidad

Es esta una cuestión que también ha planteado dudas en la práctica. La doctrina administrativa ha interpretado⁴⁶ que la persona del grupo familiar que cumpla los requisitos de ejercicio de funciones directivas y remuneración ha de ser socio de la entidad pues, en otro caso, quedaría excluida del grupo de parentesco a efectos de la exención. Sin embargo, la reciente sentencia del TS de 26 de mayo de 2016 entiende que la interpretación administrativa *“no se ajusta al espíritu de la norma, pues en ningún momento la Ley dice que las funciones de dirección deban realizarlas las personas que tengan participaciones, sino las que formen parte del grupo de parentesco”* y que de la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal *“tampoco resulta la obligación de que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar”*.

Esta sentencia evitará que un relevo generacional *de facto* en la empresa familiar perjudique la imposición patrimonial de la primera generación o la posibilidad de aplicar a su posterior donación o transmisión por herencia la reducción en el ISD.

4.4.4. Sobre la posibilidad de que en un *holding* familiar, la remuneración pueda proceder de las filiales en las que se desarrollan funciones de dirección y no de la *holding* en la que directamente se participa

La doctrina administrativa⁴⁷, en una interpretación que ha sido origen de no pocos conflictos en la práctica, ha venido exigiendo que los rendimientos que computen sean únicamente los procedentes por el ejercicio de funciones directivas en la sociedad en la que se participa. Si el grupo familiar se organiza como *holding* con participadas la remuneración por el ejercicio de funciones directivas debería, por tanto, obtenerse de la *holding*.

La DGT ha admitido la posibilidad de que las retribuciones sean satisfechas por otra entidad del grupo si esa posibilidad estuviera *“contenida de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad “holding” titular de las participaciones de aquella”*, pero las funciones directivas se deben ejercitar (bien por el sujeto pasivo titular de las participaciones, bien por alguno de los miembros de su grupo de parentesco) respecto de la entidad *holding* y no respecto de sus participadas⁴⁸. Ha de apuntarse, no obstante, que esta posibilidad no es fácil de articular en la práctica desde el punto de vista mercantil pues, por un lado, plantea dudas su compatibilidad con los principios de buen gobierno corporativo que deben regir a la filial (sobre todo en grupos donde existan minoritarios) y, por otro lado, puede plantear dificultades de distinción entre la parte de retribución que remunera las funciones directivas de la *holding*, y aquella que remunera las funciones de dirección de las propias filiales.

La solución de estos casos probablemente deba venir de la mano de una modificación legislativa que flexibilice el cumplimiento del requisito en grupos familiares.

46 DGT, V0563-11; RTEAR de Madrid 19.12.2011.

47 DGT, 0008-99, V0632-03.

48 DGT, V0158-14.

4.4.5. Sobre la posibilidad de compatibilizar el ejercicio de funciones de dirección con la percepción de una pensión de jubilación

En algunos casos se ha puesto en duda el cumplimiento del requisito de ejercicio de funciones de dirección cuando la persona percibe una pensión de jubilación.

Sobre esta cuestión, la jurisprudencia ha negado que se pueda rechazar de plano la aplicación de los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar por el mero hecho de recibir una pensión⁴⁹ y esta posición ha sido también asumida por la doctrina administrativa⁵⁰.

Dicho esto, la cuestión no es del todo irrelevante: se trata al final de una cuestión de prueba de forma que hay que analizar en cada caso concreto si, dadas las condiciones personales del familiar en cuestión, puede considerarse que se cumplen los requisitos necesarios para aplicar la reducción. La percepción de la pensión no es, en absoluto, determinante en la conclusión que se alcance en ese análisis, ya que puede ser que lo indebido sea la pensión y no la reducción. Ahora bien, unida a la edad del perceptor, sí puede ser un indicio de que el desarrollo de actividades directivas no es tal, lo que podría llevar a negar la reducción.

4.4.6. Sobre el cómputo de las retribuciones del trabajo y de actividades económicas

La retribución obtenida por el ejercicio de funciones directivas debe representar más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y actividades económicas obtenidas por el sujeto pasivo o el miembro del grupo familiar en el que se cumple el requisito.

El cómputo incluye la suma de los rendimientos netos del trabajo personal y de actividades empresariales y profesionales⁵¹ y también suscita dudas en la práctica.

Se ha planteado así, por ejemplo, si las **pérdidas** obtenidas en el ejercicio de una actividad económica deben ser incluidas en el cómputo. La doctrina administrativa⁵² ha entendido que las rentas negativas (pérdidas de actividades empresariales) sí deben tenerse en cuenta, lo que facilita el cumplimiento del requisito. Por otro lado, se ha cuestionado si los **ingresos extraordinarios** que pudieran haberse obtenido en el ejercicio anterior al de la transmisión de la empresa familiar deben tomarse en cuenta a efectos del cómputo, habida cuenta de que el sentido de la norma es garantizar que la principal fuente de renta del sujeto que cumple el requisito sea, precisamente, la retribución de la empresa familiar, y la obtención de rentas extraordinarias puede alterar esa realidad. Sobre esta cuestión, la doctrina administrativa ha mantenido una posición cambiante: en algunos casos, favorable a la exclusión de las rentas “cuya producción aleatoria y esporádica” es ajena a la idea de principal fuente

49 En sentido, por ejemplo, SSTs de 12 de marzo de 2009 (rec. cas. n.º 4083/2005), 10 de junio de 2009 (rec. cas. n.º 3343/2006)

50 DGT, V0587-13 y V2372-10.

51 DGT, 2002-02 y STSJ Andalucía de 3 de diciembre de 2012 (rec. 1569/2007).

52 DGT, 1103-97.

La posición que parece haber prevalecido en la doctrina administrativa es la de que una infracción de los requisitos mercantiles en materia de remuneración de los administradores no impide dar por cumplido el requisito de remuneración a efectos de la exención en el IP

de renta⁵³; en otros, favorable a la inclusión de todos los rendimientos de la actividad empresarial o profesional, aun cuando tengan carácter excepcional⁵⁴.

Cuando la persona **participa en varias sociedades** cabe plantear si el cómputo del porcentaje debe realizarse de forma separada para cada una de las entidades y, en caso afirmativo, si para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección

ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, no se incluyen los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades. Sobre esta cuestión la posición es clara: cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ella concurren las restantes condiciones para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar, para determinar si se cumple el requisito de que el 50% del total de rendimientos del trabajo y actividades económicas procede del ejercicio de funciones directivas, el cómputo se efectuará de forma separada, sin incluir los rendimientos derivados del desempeño de funciones directivas en otras entidades⁵⁵.

4.5. Conflictos con origen en el distinto devengo del IP y del ISD y en la identificación del momento en que han de entenderse cumplido el requisito de exención en el IP

Entre los requisitos legalmente establecidos para aplicar la reducción en la base imponible a efectos del ISD, se encuentra el de que las participaciones donadas estén exentas del IP. Este requisito, como los restantes, ha de producirse en el momento del devengo del ISD y ello plantea el problema de cuándo deben entenderse a su vez cumplidos los requisitos para la exención del IP, lo que exige que el cumplimiento de los requisitos para exención en el IP se mida en el devengo del ISD.

Cuando se trata de los requisitos de composición del activo y de participación individual o conjunta en la entidad, es fácil medir el cumplimiento en la fecha de devengo del ISD (fallecimiento del causante, en caso de adquisición *mortis causa*; fecha de la donación, en caso de transmisión lucrativa *inter vivos*).

Más complicado es determinar cuándo debe de cumplirse el requisito de ejercicio efectivo de funciones directivas remuneradas con un importe superior al 50% del total de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas. Como regla general, hay que acudir al último período impositivo del IRPF en la fecha de devengo. A estos efectos, la doctrina administrativa⁵⁶ distingue el caso de adquisición *mortis causa*, cuando quien cumplía el requisito era el propio causante, de los demás. En el primer caso, como el período impositivo del IRPF termina en la fecha de fallecimiento del causante, ha de tomarse el período que va desde el inicio de ejercicio hasta la propia fecha de devengo del ISD. En otros casos, en cambio, hay que atender al período impositivo del año anterior a aquel en que

53 R.TEAR de Andalucía (Sala de Sevilla) de 27 de noviembre de 2014.

54 R.TEAR de Andalucía (Sala de Granada) de 29 de octubre de 2010.

55 Artículo 5.2 del RD 1704/1999; DGT, V1125-14.

56 Resolución 2/1999 de la DGT.

se produce el devengo. Este último criterio se aplica tanto a los casos de donaciones, como de adquisiciones *mortis causa* en caso de que quien cumpla el requisito no sea el causante⁵⁷.

La cuestión, con todo, no es completamente clara, pues en algunos casos de adquisición *mortis causa*, en los que el causante no era quien ejercía funciones de dirección, nuestros tribunales han sostenido igualmente que hay que atender a las rentas de quien ejerce las funciones hasta el momento de la defunción del causante⁵⁸.

En algunas comunidades autónomas, la cuestión a efectos de la aplicación de la reducción mejorada autonómica, se encuentra expresamente regulada. Así, por ejemplo, en Cataluña se debe tomar en consideración el año natural anterior a la muerte del causante en caso de sucesiones (con independencia de quien sea quien cumpla el requisito), mientras que, si se trata de una transmisión *inter vivos*, la referencia a tomar es la del último periodo impositivo.

Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ella concurren las restantes condiciones para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar, para determinar si se cumple el requisito de que el 50% del total de rendimientos del trabajo y actividades económicas procede del ejercicio de funciones directivas, el cómputo se efectuará de forma separada, sin incluir los rendimientos derivados del desempeño de funciones directivas en otras entidades

4.6. Conflictos con origen en el requisito de mantenimiento de las participaciones adquiridas por herencia, legado o donación

Para poder mantener la reducción del 95% sobre las participaciones recibidas tanto por herencia, legado o donación, se exige el mantenimiento de la adquisición durante los 10 años siguientes. Cuando se trata de participaciones adquiridas por donación se exige, además, mantener el derecho a la exención del IP durante ese período de tiempo.

Se ha entendido que el requisito de mantenimiento se proyecta sobre el valor de las participaciones adquiridas, pero no sobre las participaciones en sí. Por otro lado, en el caso de adquisiciones hereditarias, se entiende, salvo atribución específica por el testador a persona determinada o atribución en concepto de legado, que el requisito se encuentra referido al grupo de herederos en su conjunto.

De este modo, la doctrina administrativa ha entendido que no se incumple el requisito de mantenimiento en los siguientes supuestos:

57 RTEAC de 15 de febrero de 2006.

58 STS de 16 de diciembre de 2013 (Rec. 28/2010), y en el mismo sentido, STSJ de Madrid 193/2014, de 11 de febrero (Rec. 1027/2011). La reciente RTEAC de 15 de septiembre de 2016 ha venido a acatar este criterio para admitir el cumplimiento del requisito cuando, entre el inicio del año y la fecha de fallecimiento del causante hay un miembro del grupo de parentesco que ha obtenido más del 50% de sus rentas por el ejercicio de funciones de dirección en la sociedad.

En los casos en los que se acceda a la reducción gracias a la flexibilización de los requisitos por parte de la comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, la ganancia patrimonial generada por la donación quedará sujeta a tributación en el IRPF del donante

- Donación por parte de algún coheredero a favor de otro coheredero de participaciones previamente adquiridas por herencia⁵⁹ o venta a favor de uno solo de los coherederos, de participaciones previamente adquiridas por herencia⁶⁰. Se incumple el requisito, en cambio, si la donación de las participaciones adquiridas mortis causa se hace a un tercero que no adquirió por herencia⁶¹.

- Venta por parte del donatario con reinversión del importe en otra empresa igualmente exenta⁶².
- Transmisión en el marco de operaciones de reorganización acogidas al régimen especial de neutralidad fiscal en el IS (escisión⁶³; aportación no dineraria⁶⁴).

Ha de tenerse en cuenta que el incumplimiento del requisito de mantenimiento no tiene efectos solo en el ISD, sino que también afecta al supuesto de no sujeción en el IRPF de la ganancia obtenida por el donante⁶⁵.

4.7. Conflictos con origen en las discrepancias entre el marco estatal y el autonómico

El artículo 33.3.c) de la LIRPF establece textualmente que no existirá ganancia o pérdida patrimonial *“con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*.

De acuerdo con la interpretación realizada por la doctrina administrativa⁶⁶, no es necesario que el donatario aplique la reducción del 95% prevista en la LISD (puede aplicar la reducción autonómica mejorada) para que al donante le resulte de aplicación este supuesto de no sujeción establecido en la LIRPF. Sin embargo, sí deben cumplirse todos y cada uno de los requisitos de la reducción estatal establecida en la LISD. Quiere esto decir que en los casos en los que se acceda a la reducción gracias a la flexibilización de los requisitos por parte de la comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, la ganancia patrimonial generada por la donación quedará sujeta a tributación en el

59 DGT, 1322-04.

60 DGT, 2122-01, V2312-10.

61 DGT, V0480-12.

62 DGT, V0951-05, V1271-15 y V0123-08.

63 DGT, 0944-01

64 DGT, V1544-12

65 Que la aplicación de un incentivo fiscal en sede del donante se haga depender de la actuación de donatario (de la que el donante puede incluso no tener conocimiento) no deja de ser llamativo y no es coherente con el criterio seguido por la DGT en situaciones análogas (DGT 0084-98).

66 DGT, V0480-12 y V0941-14, entre otras.

IRPF del donante. El problema no se plantea, en cambio, cuando la comunidad autónoma mejora el porcentaje de la reducción manteniendo los requisitos estatales sin flexibilizarlos.

Por ejemplo, el período de mantenimiento de las participaciones que se exige al donatario es inferior en la reducción mejorada de algunas comunidades autónomas que en la reducción estatal. Para la doctrina administrativa, el incumplimiento por el donatario del requisito de mantenimiento estatal, aun cuando se haya respetado el autonómico, determina que el donante deba presentar una declaración complementaria del ejercicio en que se realizó la donación, para tributar por la ganancia patrimonial que en su día se declaró como exenta⁶⁷.

4.8. Conflictos con origen en cambios de residencia

El cambio de residencia de uno de los miembros del grupo familiar no impide que su participación se siga teniendo en cuenta para alcanzar la participación mínima del 20% medida en el grupo⁶⁸.

Los conflictos cuando se producen cambios de residencia de algún miembro del grupo familiar radican en el potencial cambio de la legislación aplicable.

En este sentido, y como ya hemos apuntado, la determinación de la normativa aplicable en el ISD de herencias y donaciones es una cuestión compleja que puede hacer que el régimen aplicable varíe completamente.

El test para determinar la normativa aplicable en una transmisión *mortis causa* sería así el siguiente:

¿Reside el heredero en territorio español?	
SÍ:	¿Reside el causante en territorio español?
SÍ:	¿Ha mantenido la residencia durante los últimos cinco años en el lugar de fallecimiento?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA o del territorio foral en que falleció el causante
NO:	¿Falleció en territorio foral?
SÍ:	Se aplica la normativa del territorio foral en que falleció el causante
NO:	Se aplica la normativa de la CA de permanencia mayoritaria en los últimos años y, de no poder determinarse esta, la normativa estatal
NO:	¿Reside el causante en un Estado miembro de la UE o del EEU?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA en la que se encuentre localizado el mayor valor de los bienes situados en España caudal y, si no los hubiera, la normativa de la CA de residencia del heredero
NO:	Se aplica la normativa estatal
NO:	¿Reside el heredero en un Estado miembro de la UE o de EEU?
SÍ:	¿Reside el causante en territorio español?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA en que resida el causante
NO:	Se aplica la normativa estatal

67 DGT, V0941-14, V1470-12, V1469-12 o V0480-12.

68 DGT, V2341-06.

NO:	¿Reside el causante en la UE o en el EEU?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA en la que se encuentre localizado el mayor valor de los bienes del caudal relicto situados en España
NO:	Se aplica la normativa estatal

El test para determinar la normativa aplicable en la donación de participaciones de la empresa familiar sería en cambio, el siguiente:

¿Reside el donatario en territorio español?	
SÍ:	¿Ha mantenido la residencia durante los últimos cinco años anteriores a la donación?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA o del territorio foral del donatario
NO:	Se aplica la normativa de la CA de permanencia mayoritaria en los últimos años y, de no poder determinarse esta, la normativa estatal
NO:	¿Reside el donatario en un Estado miembro de la UE o de EEU?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA en la que haya estado domiciliada la empresa familiar durante un mayor número de días del período de los cinco años anteriores
NO:	Se aplica la normativa estatal

5. Algunas reflexiones finales

Hemos pretendido realizar en las líneas anteriores un repaso de las principales controversias que en la práctica suelen plantearse sobre la aplicación de los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar.

Como puede apreciarse, se trata de una materia compleja, tanto por la confluencia de distintas normativas, como por el contenido altamente técnico de las mismas. Esto, unido a que circunstancias sobrevenidas de la vida del grupo familiar pueden alterar los pilares sobre los que se basaba la planificación inicial, obliga a un estado de revisión continua de los requisitos para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar.

En particular, es necesaria una revisión a fondo de los requisitos para aplicar la exención ante las siguientes circunstancias que pueden afectar al grupo familiar:

- Fallecimiento de uno de los miembros
- Divorcio o extinción por otra causa del vínculo conyugal de uno de los miembros
- Cambios de residencia,
- Obtención de rentas extraordinarias
- Desinversiones en activos afectos
- Cambios de trabajo y alteración del origen de las rentas.

Se trata, en todo caso, de anticipar potenciales cuestiones problemáticas que el devenir de la empresa y de la familia pueda plantear y adoptar las medidas oportunas para que la fiscalidad no termine siendo un obstáculo a la sucesión en la empresa familiar.

6. ANEXO 1. reducciones autonómicas propias a la donación de la empresa familiar⁶⁹

Donaciones			
	Reducción	Donatarios	Requisitos
Andalucía	99%	Sin relación de parentesco	e) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios vigente a la fecha de la donación f) Antigüedad mínima de 10 años en la empresa. g) Desarrollo de tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación con una antigüedad mínima de estas de 5 años
Aragón	30%	Distintos del cónyuge o descendientes del donante	Requisitos establecidos la norma estatal. Además: h) a) Desarrollo por la entidad de una actividad económica durante los tres períodos impositivos concluidos antes de la donación. i) b) Contar con, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa. j) c) Mantenimiento de la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.
Cataluña	95%	Sin relación de parentesco	Requisitos establecidos en la norma estatal. Además: • Vinculación laboral o de prestación de servicios de al menos diez años. • Ejercicio de funciones de dirección durante los cinco años anteriores como mínimo. • Participación del donatario en el capital de la entidad resultante de la donación sea de más del 50%.

⁶⁹ No incluimos las reducciones propias a la donación en metálico, inmuebles o bienes de cualquier otra naturaleza para la creación, ampliación o adquisición de una empresa existente.

7. ANEXO 2. Reducciones autonómicas propias a la herencia de la empresa familiar⁷⁰

	Reducción	Causahabientes	Requisitos
Andalucía	99%	Sin relación de parentesco	a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios vigente a la fecha de la donación b) Antigüedad mínima de 10 años en la empresa c) Desarrollo de tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación con una antigüedad mínima de estas de 5 años
Aragón	30%	Distintos del cónyuge o descendientes	Requisitos establecidos en la norma estatal. Además: • Desarrollo por la entidad de una actividad económica durante los tres periodos impositivos concluidos antes de la donación. • Contar con, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa. • Mantenimiento de la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.
Cataluña	95%	Sin relación de parentesco	Requisitos establecidos en la norma estatal. Además: • Vinculación laboral o de prestación de servicios de al menos diez años. • Ejercicio de funciones de dirección durante los cinco años anteriores como mínimo. • Participación del donatario en el capital de la entidad resultante de la donación sea de más del 50; si se trata de sociedades laborales, la participación debe ser de más del 25 %.

70 No incluimos la adquisición hereditaria de dinero, inmuebles o bienes de cualquier otra naturaleza para la creación de nuevas empresas.

8. ANEXO 3. Mejoras autonómicas a la reducción estatal (donaciones)

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
ESTADO	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados.	10 años	
Andalucía	99%	• Cónyuge o pareja de hecho • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales hasta tercer grado por consanguinidad y por afinidad. • Acogimiento permanente (personas que acogen y personas acogidas).	5 años	
Aragón	99%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	
Asturias	95+4%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado		
Baleares	95%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	Mantenimiento de plantilla media durante el plazo de cinco años.
Canarias	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados	5 años	La donación ha de formalizarse en escritura pública.
Cantabria	99%	• Familiares hasta el cuarto grado	5 años	
Castilla-La Mancha	95+4%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados		
Castilla y León				
Cataluña	95%	• Cónyuge • Descendientes • Ascendientes • Colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.	5 años	

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
Comunidad Valenciana	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados.	5 años	
Extremadura	99%	• Cónyuge • Ascendientes • Colaterales hasta el tercer grado	5 años	• Adquisición de al menos el 50% del capital social • Ejercicio y domicilio en Extremadura durante los cinco años siguientes a la donación.
Galicia	99%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive.	5 años	• Localización en Galicia del domicilio fiscal de la entidad. • Adquisición de al menos el 50% del capital, ya sea de forma individual o conjuntamente con cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado, por consanguinidad, afinidad o la adopción. (5-20% en caso de empresas de reducida dimensión).
La Rioja	99%	• Cónyuge o pareja de hecho • Descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. • Ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. • Colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado.	5 años	Localización en La Rioja durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.
Madrid				
Murcia	99%	• Cónyuge • Descendientes (afines incluidos) o adoptados • Ascendientes (afines incluidos) o adoptantes • Colaterales de segundo y tercer grado	5 años	Mantenimiento en la Región de Murcia de la entidad durante los cinco años siguientes a la donación.

9. ANEXO 4. Mejoras autonómicas a la reducción estatal (herencias)

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
ESTADO	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados. • En defecto de descendientes o adoptados, • ascendientes o adoptantes • colaterales hasta el tercer grado.	10 años	
Andalucía	99%	• Cónyuge o pareja de hecho • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales hasta tercer grados por consanguinidad y por afinidad. • Acogimiento permanente (personas que acogen y personas acogidas).	5 años	
Aragón	99%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	• Exención en el IP, en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento. • Grupo familiar para cómputo conjunto: cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad autónoma de Aragón.

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
Asturias	95+4%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado	10 años	• Requisitos norma estatal. • Además: • Ejercicio de la actividad en Asturias • Domicilio fiscal en Asturias durante los diez años siguientes a la transmisión. • Valor de la participación no superior cinco millones de euros.
Baleares	95%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	
Canarias	99%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados	5 años	• Exención en el IP en alguno de los dos años anteriores al fallecimiento. • Actividad económica, dirección y control de la empresa radicado en Canarias en el momento del fallecimiento y durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.
Cantabria	99%	• Familiares hasta el cuarto grado	5 años	
Castilla-La Mancha		• Cónyuge • Descendientes o adoptados	5 años	• Requisitos estatales. • Además: • Domicilio fiscal y ubicación en Castilla-La Mancha en la fecha de fallecimiento y los cinco años siguientes
Castilla y León	99%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado	5 años	Mantenimiento del domicilio social en Castilla y León durante los cinco años siguientes al fallecimiento.

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
Cataluña	95%	• Cónyuge • Descendientes • Ascendientes • Colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.	5 años	
Comunidad Valenciana	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados.	5 años	
Extremadura	100%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	• Adquisición de al menos el 50% del capital social, ya sea computado de forma individual o conjuntamente con su cónyuge • Ejercicio de la actividad en Extremadura. • Mantenimiento de domicilio fiscal y social de la entidad en Extremadura durante los cinco años siguientes.
Galicia	99%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive.	5 años	• Localización en Galicia del domicilio fiscal de la entidad. • Participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad del 50% como mínimo, ya sea de forma individual, o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción. (5-20% en caso de empresas de reducida dimensión).

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
La Rioja	99%	• Cónyuge o pareja de hecho • Descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. • Ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. • Colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado.	5 años	• Localización en La Rioja del domicilio fiscal y social de la entidad durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.
Madrid	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados	5 años	
Murcia	99%	• Cónyuge • Descendientes (afines incluidos) o adoptados • Ascendientes (afines incluidos) o adoptantes • Colaterales de segundo y tercer grado	5 años	• Mantenimiento en Murcia del domicilio fiscal y social durante los cinco años siguientes.

