

ANUARIOS

2017 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2016 de los grandes despachos

Araoz & Rueda • Ashurst • Baker MacKenzie • Bufete Barrilero • Clifford Chance • CMS
Albiñana & Suárez de Lezo • Cuatrecasas • Deloitte Legal • Durán-Sindreu • Garrigues •
Hogan Lovells • KPMG Abogados • Landwell - PwC • Linklaters • Pérez-Llorca • Ramón
y Cajal Abogados • Roca Junyent • Uría Menéndez



LA LEY

 Wolters Kluwer

1.

ARAOZ & RUEDA

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y EMPRESA FAMILIAR

**(Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de
2016; n.º de recurso: 4098/2014; Recurso de casación
para la unificación de doctrina; Ponente: Excmo. Sr.
D. Juan Gonzalo Martínez Micó)**

Jéssica CANO PERANCHO
Abogado
Araoz & Rueda, S.L.P.

RESUMEN

La Sentencia analizada en este artículo viene a exponer el criterio adoptado por el Tribunal Supremo en relación a uno de los requisitos exigidos por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por ende, por el Impuesto sobre el Patrimonio, para disfrutar de la bonificación por adquisición de Empresa Familiar.

El mencionado requisito no es otro que quién debe realizar efectivamente las funciones de dirección de la entidad cuyos títulos serán transmitidos, recibiendo por ello una remuneración que sea su principal fuente de renta.

El Tribunal Supremo zanja así un tema que no ha estado exento de polémica y sobre el que todos los órganos doctrinales y jurisdiccionales se han pronunciado en sentido diverso.

ABSTRACT

This article exposes the approach taken by the (Spanish) Supreme Court in its decision in relation to one of the requirements imposed by the Inheritance and Donations Tax Law and therefore, by the Wealth Tax Law, to benefit from a tax relief on the acquisition of a family business.

The aforementioned requirement is who should manage the company whose securities will be transferred receiving a remuneration that will constitute the main source of income.

The (Spanish) Supreme Court's decision has helped settle any disagreements between the courts and doctrinal writers on this controversial issue.

1. HECHOS

La Sentencia (la **Sentencia**) dictada por el Tribunal Supremo (**TS**), de fecha 26 de mayo de 2016, sobre la que versa este artículo, unifica doctrina en relación a uno de los requisitos exigidos para aplicar la reducción del 95% al valor de las participaciones transmitidas sobre una entidad, (la **Entidad**), en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Al objeto de facilitar la comprensión del comentario a la Sentencia, a continuación se expondrá una breve descripción de los hechos y se analizarán, posteriormente, los argumentos en base a los cuales el TS justifica la aplicación de la reducción del 95% al valor de las participaciones de la Entidad en el asunto de referencia.

El caso que nos ocupa trata sobre una señora que falleció sin haber otorgado testamento, y en estado de casada y con dos hijas.

Su esposo y sus dos hijas resultaban ser los únicos herederos de los activos y pasivos de la causante, entre los que se encontraban las participaciones en una entidad, en la que participaba junto con su esposo, de la cual sus hijas eran gerentes, percibiendo por ello una retribución que constituía su única fuente de ingresos.

El 21 de julio de 2005 los herederos de la causante presentaron declaración de bienes y autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La Oficina Gestora, a la vista de la documentación presentada, tramitó expediente de verificación de datos, en el que elevaba el valor de los bienes y derechos declarados y disminuía las deudas deducibles así como el importe de la reducción por adquisición de participaciones sociales, en la medida en que *no constaba que las hijas de la causante fueran titulares de dichas participaciones en el momento del devengo.*

Contra la liquidación emitida por la Oficina Gestora en el citado sentido, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Econó-

mico-Administrativo Regional de Madrid que, estimando en parte la misma, rechazó no obstante la aplicación de la reducción a las participaciones sociales transmitidas al entender que para que fuera aplicable era preciso tener la titularidad de alguna de las participaciones sociales, en la medida en que el heredero en quien concurría el ejercicio de funciones directivas carecía de ellas.

Frente a la citada resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue resuelto mediante la sentencia número 875, de 3 de julio de 2014 que desestimaba las pretensiones de la recurrente y le condenaba en costas.

Contra la sentencia dictada el 3 de julio de 2014, se interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina por entender que dicha sentencia llegaba a pronunciamientos distintos de las sentencias dictadas el 21 de noviembre de 2011 y el 23 de enero de 2012 por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de las sentencias dictadas el 14 de diciembre de 2009 y el 22 de octubre de 2010 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid y de la sentencia dictada el 27 de febrero de 2012 por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

Las pretensiones de la recurrente eran, básicamente, y a los efectos que nos ocupan, que en ningún momento la norma exigía que las funciones de dirección debieran realizarlas las personas que tuvieran participaciones, sino las que formaban parte del grupo de parientes (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado) y, obviamente, las hijas de la causante formaban parte de tal grupo de parentesco; por ello, resultaba procedente aplicar la reducción en el caso expuesto.

De este modo, la cuestión discutida en la sentencia que se analiza es si para gozar de la reducción fiscal señalada es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la Empresa Familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos sea, además, titular de alguna participación en el capital social de dicha empresa.

2. RESOLUCIÓN JURÍDICA

La sentencia dictada por el TS versa sobre una de las cuestiones que más polémica que ha llevado aparejada la reducción por adquisición de empresa familiar establecida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así, analiza los requisitos a cumplir para aplicar la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante *Ley 29/1987*, y en particular si es preciso que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar percibiendo por ello la mayoría de su rendimientos, sea, además, titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.

El TS, tras citar la normativa aplicable de la Ley 29/1987 y de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante *Ley 19/1991*, a la que se remite la primera de ellas y recordar la finalidad de la norma, concluye que la interpretación realizada tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid como por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid no se ajusta al espíritu de la norma reguladora del beneficio fiscal, pues en ningún momento dicha norma exige que las funciones de dirección deban ser realizadas por las personas que tengan participación, sino por las que formen parte del grupo de parentesco (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado) y, obviamente, las hijas de la causante forman parte de tal grupo de parentesco.

Por tanto, en un supuesto como el analizado, en el que la unidad familiar y en particular, el esposo de la causante junto con ella, eran titular conjuntamente de la totalidad de las participaciones y por tanto, se cumple holgadamente el requisito de titularidad mínima de un 20% en el capital social de la empresa familiar, la Ley 19/1991 admite que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por al menos una de las personas del grupo familiar, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial.

Por ello, el TS estima el recurso de casación para la unificación de doctrina presentado.

3. COMENTARIO

En España disponemos de uno de los mejores marcos fiscales para la transmisión de la empresa familiar en comparación a otros países comunitarios, en la medida en que siempre que se cumplan ciertos requisitos, quedarán exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y disfrutarán de una bonificación fiscal de entre el 95 y el 99 por ciento, en función de la Comunidad Autónoma de origen, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así, en la medida en que la empresa familiar goce de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, la transmisión por donación o herencia de las acciones o participaciones en la misma tendrá una reducción del 95% en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones del adquirente, siempre que éste último se encuentre en el ámbito subjetivo del grupo de parentesco delimitado por la Ley.

Ahora bien, la norma no resulta de tan fácil aplicación como puede parecer a simple vista a pesar de que el beneficio fiscal establecido persigue la misma finalidad en ambos tributos: proteger la supervivencia de la empresa familiar en el mercado español.

En primer lugar, la Ley 29/1987 no contiene una definición de lo que ha de entenderse por empresa familiar, sino que se remite a lo que a este respecto señala la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

No obstante, se plantea la duda de si la citada remisión lo es a todos los efectos, esto es, si además de la definición han de considerarse las restricciones que establece la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio (según la cual, cumpliéndose todos los requisitos para considerar que se trata de una empresa familiar, sólo goza de la exención el valor de los activos de la empresa que sean precisos para el desarrollo de la actividad) o por el contrario sólo ha de atenderse a la definición.

Asimismo, se plantean dudas sobre los vínculos parentales como consecuencia del fallecimiento del sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio y su efecto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que nos ocupa y es que no se ha de olvidar que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio no es el mismo que el del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. A este respecto la definición de grupo familiar establecida a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no coincide exactamente con la recogida en el Impuesto sobre el Patrimonio.

A mayor abundamiento, la norma en sí misma contiene dudas que se pueden plantear tanto a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio como, por ende, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; a modo de ejemplo podemos señalar:

i. Determinación de la principal fuente de renta; así, se plantean dudas respecto de la compatibilidad de la exención con la percepción de pensiones.

ii. Asimismo, se cuestiona quién puede realizar las funciones de dirección para que sea posible aplicar los citados beneficios: ¿cualquier persona del grupo familiar o sólo aquella que tenga participación en el capital social de la empresa familiar?

Es respecto a última cuestión respecto a la que se pronuncia la sentencia que nos ocupa, de modo que no zanja sino sólo una de las cuestiones que planteaban dudas respecto a la reducción por adquisición de empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este sentido, recordemos que la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones exige, entre otros, que el causante o donante disfrute de la exención establecida, respecto de la empresa familiar, en el Impuesto sobre el Patrimonio; y decimos entre otros porque impone asimismo obligaciones a los adquirentes (donatarios o herederos) de las cuales depende la bonificación.

Ahora bien, aunque a priori los requisitos que han de cumplir unos (donantes o causantes) y otros (donatarios y causahabientes) parecen claros, no lo es tanto, cuando también respecto de estos últimos parece depender el cumplimiento de los requisitos exigidos a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

En este sentido, se ha de recordar que la Ley 19/991 establece que los sujetos pasivos podrán disfrutar de una exención en el valor de los elementos afectos a la actividad de la empresa cuando entre otros, se cumplan los siguientes requisitos:

i) Que la participación del sujeto pasivo (donante o causante) en el capital social de la entidad cuyas acciones o participaciones sean transmitidas sea al menos del 5%, o que conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, sea al menos del 20%.

ii) Que el sujeto pasivo (donante o causante) 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.

Ahora bien, la norma permite que cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas señaladas anteriormente (i.e. cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado) las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma se cumplan al menos por una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas puedan disfrutar de la exención.

De este modo, se exige para que el donante o causante pueda disfrutar de la exención a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio que sea propietario de al menos el 5% de las participaciones de la entidad a transmitir, y que ejerza en ella funciones de dirección por las que sea retribuido, constituyendo la citada retribución su principal fuente de renta.

No obstante, en el caso de que no sólo el donante o causante, sino también algún miembro de su grupo de parentesco tuviera participación en la entidad a transmitir, el segundo de los requisitos podría cumplirse no sólo por el donante o causante, sino también por algún miembro del citado grupo.

Tradicionalmente se ha considerado que el segundo de los requisitos se cumplía cuando tratándose de una participación conjunta con otro miembro de la unidad familiar, el otro miembro era, en lugar del donante o causante, el que desarrollaba las funciones de dirección que representaban su principal fuente de renta.

Así, sólo se permitía considerar las funciones de dirección que los familiares desarrollaran en la entidad cuando éstos ostentaban, asimismo, una participación en la misma, con la que, de forma conjunta se alcanzaba al menos el 20% del capital social; en otro caso, resultaba indiferente la posición que éstos tuvieran en la Compañía cuyas participaciones se transmitieran.

Por ello, tradicionalmente, las funciones de dirección debía ostentarlas quien poseía las participaciones.

No obstante, desde hace algún tiempo, la doctrina ha venido realizando una interpretación más abierta del citado requisito de modo que ya en 2007, en la contestación a la consulta vinculante V0561-07 de 16 de marzo de

2007, la Dirección General de Tributos acogió el criterio establecido ahora por el TS al establecer que en tanto en uno de los miembros del grupo de parentesco concurriera la doble condición del ejercicio de funciones directivas y percepción del nivel de remuneraciones, todo el grupo tendría derecho a la citada exención.

Ello fue asimismo ratificado, entre otros, por los pronunciamientos judiciales que la recurrente acusó, así como por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia número 510/2014, de 10 de abril, que señaló que lo anterior sería de aplicación sólo en el caso de que la participación fuera conjunta del causante y de otro de los miembros del grupo de parentesco.

Ahora bien, no se ha de obviar, que el mismo Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la sentencia número 875/2014, de 3 de julio exige que la persona que realiza las funciones de dirección sea asimismo socio o accionista de la entidad, al establecer que, *«La norma permite que la participación sea conjunta con alguno de los parientes mencionados, y cuando ello es así, permite también que las funciones de dirección sean ejercidas por alguno de estos parientes, pero siempre que sea alguno de los que ostentan la participación, no otros distintos»*.

Por su parte, el TS acogió el criterio establecido en la sentencia analizada en la sentencia de 12 de mayo de 2016 (recurso de casación 2639/2013).

De este modo, sólo en el caso de que el donante o causante que no realiza funciones de dirección no disponga de la totalidad del capital social de la empresa familiar, podrá plantearse la aplicación de la exención a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio y por ende, de la reducción a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por ello, aun cuando la finalidad de la norma resulta ser preservar la continuidad de las empresas familiares, la citada interpretación no da solución a la transmisión de aquellas participaciones que se poseen únicamente y en su totalidad por el causante o donante, cuando éste no realice funciones de dirección.

Así, aun cuando el TS y el resto de los órganos judiciales y administrativos han acogido la recomendación realizada por la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas al interpretar de la forma expuesta los requisitos para aplicar la bonificación fiscal, lo cierto es que la misma no resuelve todas las situaciones que se podrían plantear y en las cuales, no cabe negar la existencia de una empresa familiar.

Por todo ello, en opinión de quien suscribe, y ante el incierto futuro del Impuesto como el Sucesiones y Donaciones, resulta procedente plantear una reforma legislativa a este respecto (reducción por adquisición de empresas familiar a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) que efectivamente permita la obtención del fin perseguido, la supervivencia de la empresa familiar.

Entre los aspectos a considerar en la eventual modificación regulatoria se encontrarían los siguientes:

i. Redefinir el término de empresa familiar empleado a efectos fiscales (o por lo menos a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) para dar cabida a situaciones, como la anteriormente mencionada, en la que todo el capital social es poseído por una única persona, pero no obstante, la entidad es la principal fuente de renta para todo el grupo familiar y finalizar así con las remisiones legislativas que resultan problemáticas, máxime ante la presumiblemente inminente derogación del Impuesto sobre el Patrimonio.

ii. Limitar la aplicación de los beneficios a la pequeña y mediana empresa que al final es la que constituye la base del tejido empresarial español a preservar.

iii. Exigir un periodo mínimo en la continuación del ejercicio de la actividad en cualquier caso.

En este sentido, se ha de recordar que la Ley 29/1987 impone a los adquirentes la obligación de conservar lo adquirido en su patrimonio durante 10 años a contar desde su adquisición, salvo fallecimiento previo, así como, en el caso de adquisiciones *inter vivos*, que el adquirente tenga derecho a disfrutar de la exención por Empresa Familiar establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Por ello, mientras que sí que se exige la continuidad de la actividad cuando la transmisión se realiza *inter vivos*, no así cuando es *mortis causa*, de modo que la única obligación que se impone a los herederos es mantener el valor de lo adquirido y no los mismos bienes y derechos adquiridos.

Por este motivo, de no exigirse el citado mantenimiento también para transmisiones *mortis causa*, esta norma lo único que permitirá será la transmisión de empresas familiares, cuyo funcionamiento será coartado, sin apenas coste fiscal.

iv. Reducir la carga tributaria de la transmisión, sin llegar a establecer su exención.

v. Ampliar el círculo de beneficiarios para que la empresa sea gestionada por quien mejor sepa gestionarla.

vi. Permitir el acceso al citado beneficio a terceros, distintos de los familiares del titular de la empresa, que se comprometan a su continuidad.

vii. Establecer un tratamiento fiscal idéntico (idénticos requisitos) tanto si la empresa se trasmite *mortis causa*, como si se hace *inter vivos* en la medida en que carece de sentido establecer distintos requisitos cuando el fin protegido resulta ser el mismo.

viii. Armonizar fiscalmente el impuesto evitando así las diferencias existentes entre las distintas Comunidades Autónomas.

Estas son algunas de las propuestas que habrían de considerarse de cara a solucionar todas las incertidumbres existentes respecto de la transmisión de la Empresa Familiar.

Mientras tanto, es de admirar el aperturismo adoptado por el TS en la interpretación ofrecida en la sentencia analizado; esperemos que el resto de los órganos judiciales y administrativos tomen buena nota de ello.

4. CONCLUSIÓN

Como todos sabemos, es incierto el futuro del Impuesto como el Sucesiones y Donaciones, si bien todos los indicios llevan a considerar que no será eliminado sino modificado. En particular, han sido muchos los comentarios arrojados sobre el tratamiento fiscal de la adquisición de la empresa familiar que se inclinan a considerar que la reforma a este respecto habría de atender a la finalidad de la norma que no es otra que la continuidad de la empresa familiar, en la medida en que la muerte del empresario suele ser causa de extinción de la empresa.

En esta línea se encuentra la Sentencia del TS analizada, en la cual, el citado órgano, sienta jurisprudencia al establecer que, cuando la participación en la empresa familiar es conjunta entre el causante y un miembro del grupo de parientes (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado) de al menos el 20%, las funciones de dirección y gerencia podrán ser realizados por cualquier de los miembros del grupo de parientes, aun cuando no tenga participación en el capital social de la Compañía.

De este modo, el TS realiza una interpretación amplia de la norma al no exigir que la persona que realice las funciones de dirección y gerencia tenga asimismo participación en el capital social de la entidad.

Se zanja así una de las dudas planteadas en torno a la reducción por transmisión de empresa familiar establecida en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien, todavía quedan otras muchas pendientes de resolver.