



Facultad de Derecho

TRATAMIENTO FISCAL DE LA TRANSMISIÓN «MORTIS CAUSA» DE LA EMPRESA FAMILIAR

Autor: Victoria Ruiz-Gallardón López- Monís
Director: José María Cobos

MADRID | Mayo de 2023

Índice

1.	Introducción.....	4
1.1.	<i>Justificación tema.....</i>	4
1.2.	<i>Objetivos.....</i>	4
1.3.	<i>Metodología.....</i>	5
2.	Beneficios fiscales de la Empresa familiar.....	5
3.	Análisis de las normas fiscales estatales.....	7
3.1.	<i>Grado de parentesco entre el causante y sus sucesores.....</i>	7
3.2.	<i>Características que debe reunir la organización económica que constituye la EF.....</i>	8
3.2.1.	<i>Empresa individual, negocio profesional o participación en entidades.....</i>	8
3.2.2.	<i>Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.....</i>	9
3.3.	<i>Requisito de mantenimiento.....</i>	16
3.4.	<i>Tabla-Resumen.....</i>	17
4.	Análisis de las normas fiscales de la Comunidad Autónomas de Galicia.....	19
5.	Supuesto Planteado.....	22
6.	Resolución del supuesto planteado.....	24
6.1.	<i>Herencia intestada.....</i>	24
6.2.	<i>Sujetos pasivos del impuesto.....</i>	25
6.3.	<i>Herederos que disfrutan los beneficios de empresa familiar.....</i>	27
6.4.	<i>Requisito de función de dirección y principal fuente de renta.....</i>	31
6.5.	<i>Gratuidad del cargo de administrador en Barco S.L.....</i>	34
6.6.	<i>Criterios para la valoración fiscal de la empresa.....</i>	37
6.7.	<i>Requisito de mantenimiento.....</i>	39
6.8.	<i>Ajuar doméstico.....</i>	40
6.9.	<i>Renuncia de la herencia por parte del cónyuge.....</i>	42
6.10.	<i>Traslado de la residencia fiscal a Madrid.....</i>	46
6.11.	<i>Efecto en el IRPF.....</i>	49
7.	Conclusiones.....	49
8.	Bibliografía.....	51
8.1.	<i>Doctrina científica.....</i>	51
8.2.	<i>Jurisprudencia.....</i>	53
8.3.	<i>Legislación.....</i>	54

Resumen:

La empresa familiar es un pilar importante en la economía española, representando el modelo empresarial predominante. Estas empresas contribuyen significativamente al Valor Añadido Bruto y generan una gran cantidad de empleo en el país, constituyendo el modelo de negocio predominante. Para asegurar la continuidad de las empresas familiares, el sistema fiscal español ofrece beneficios fiscales respecto impuestos como el de Sucesiones y Donaciones y el de Patrimonio. En este trabajo se analizarán en detalle las normas fiscales estatales y de las Comunidades Autónomas de Galicia y Madrid relativas a la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar. Además, se abordará un caso práctico de transmisión de una empresa familiar para ilustrar la aplicación de estas normas.

Palabras clave: empresa familiar, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio, transmisión «mortis causa», exención, deducción, Estado, Galicia, Madrid.

Abstract: Family businesses are an essential part of the Spanish economy, representing the predominant business model. These companies contribute significantly to the Gross Value Added and generate a large amount of employment in the country. In order to ensure the continuity of family businesses, the Spanish tax system offers benefits in certain taxes such as Inheritance and Donations and Wealth Tax. In this paper we will analyze in detail the state tax rules and those of the Autonomous Communities of Galicia and Madrid related to the transfer of the family business by «mortis causa». In addition, a practical case of a family business transmission will be discussed to illustrate the application of these rules.

Key words: family business, Inheritance and Gift Tax, Wealth Tax, «mortis causa» transmission, exemption, deduction, State, Galicia, Madrid.

1. Introducción

1.1. Justificación tema

Desde un punto de vista económico, la empresa familiar (EF) es un pilar fundamental en la economía española, representando el modelo empresarial predominante con una presencia del 88,8% en el tejido empresarial. Además, estas empresas aportan el 57,1% del Valor Añadido Bruto y generan el 66,7% del empleo privado en España (Gómez-Ortiz, 2023).

Desde un punto de vista social, la empresa familiar posee una vocación de permanencia intergeneracional que la diferencian de otro tipo de empresas. También, cuentan una mayor estabilidad para la toma de decisiones a largo plazo en comparación con las empresas no familiares, que suelen estar más presionadas por el cumplimiento de objetivos a corto plazo para satisfacer a los accionistas y maximizar los beneficios. Por si fuera poco, la EF combina adecuadamente el principio empresarial de eficiencia con el principio familiar de afectividad (Olmedo Castañeda, 2019).

La EF posee una protección constitucional. En los artículos 38 y 39 de la Constitución Española se establecen respectivamente la importancia de la empresa como núcleo de la economía social de mercado y la de la familia como célula social (Juárez González, 2017).

Uno de los principales problemas de estas empresas es su transmisión a la segunda y tercera generación. Si este proceso no se maneja adecuadamente, puede resultar en su disolución y liquidación, lo que no solo implica costes económicos, sino también familiares y sociales (Olmedo Castañeda, 2019). En este sentido en los últimos años, el legislador ha ido creando de manera progresiva y selectiva un régimen tributario especial con el objetivo de evitar que la fiscalidad se convierta en un impedimento para la titularidad y sucesión de la empresa familiar (Juárez González, 2017).

1.2. Objetivos

El presente trabajo pretende obtener una mejor comprensión del régimen tributario sobre la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar.

Para ello, se pretende realizar un análisis de los beneficios fiscales que posee la EF respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y especialmente respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Este análisis se realizará respecto a la legislación estatal y la legislación específica de la Comunidad Autónoma de Galicia. A continuación, se resolverá un supuesto concreto de transmisión de empresa familiar, donde se considerará también la legislación específica madrileña, con el fin de evaluar los efectos fiscales y determinar la estrategia más favorable para los herederos y el causante.

1.3. Metodología

Para lograr los objetivos previamente establecidos se ha realizado una exhaustiva revisión bibliográfica de publicaciones académicas, leyes y regulaciones, así como jurisprudencia relacionada con el tema sobre el régimen tributario de la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar. Además, se ha estudiado detalladamente la legislación estatal y autonómica gallega y madrileña aplicable a la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar, habiendo sido especialmente relevante el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISyD).

2. Beneficios fiscales de la Empresa familiar

El régimen tributario especial de la empresa familiar se ve afectado por tres impuestos fundamentales en los que los sujetos pasivos son personas físicas: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Lo que implica la exención de la EF en el Impuesto sobre el Patrimonio, reducciones en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuando se transmite de manera gratuita la EF, y la no sujeción de los incrementos patrimoniales derivados de la transmisión lucrativa de la EF en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Juárez González, 2017).

El objetivo de este trabajo es abordar la cuestión de cómo los impuestos afectan la transferencia de una empresa familiar provocada por el fallecimiento de su titular. Para ello, realizaremos un análisis detallado de las reducciones en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones aplicables, y posteriormente se resolverá un supuesto concreto.

A pesar de las modificaciones normativas y la aprobación de nuevas leyes, la sucesión en la empresa familiar sigue siendo un desafío en España y aún existen obstáculos significativos para una planificación adecuada de la transición generacional. Por lo tanto, resulta necesario abordar esta cuestión de manera integral, con rigor científico, a través de la investigación y la práctica jurídica. Solo así será posible hacer frente a los desafíos que enfrenta la empresa familiar en la actualidad (Olmedo Castañeda, 2019).

En el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, los beneficios fiscales se materializan en forma de reducciones en la base imponible, lo que permite que cada sujeto pasivo aplique las que le correspondan. Estas reducciones se encuentran establecidas en la normativa estatal, y se refieren a la empresa individual, el negocio profesional y las participaciones en entidades (Olmedo Castañeda, 2019). También pueden aplicarse al “valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo” (art 20.2.c LISyD).

Es importante destacar que, para poder aplicar estas reducciones en la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar, es requisito indispensable que la titularidad de la empresa cuente con la exención del Impuesto de Patrimonio (Olmedo Castañeda, 2019).

Además, la reducción aplicada a la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar será diferente en función de si se aplica la normativa estatal o la normativa autonómica (art 20.1, LISyD). En este trabajo se analizará en profundidad la normativa estatal para después examinar, cómo está reducción varía en el caso concreto de la Comunidad Autónoma de Galicia y de la comunidad Autónoma de Madrid, dadas las cuestiones que se plantean en el supuesto de hecho.

3. Análisis de las normas fiscales estatales

Conforme al artículo 20 LISyD para que la transmisión «mortis causa» de la EF goce de una reducción del 95% de la base imponible es preciso cumplir con una serie de requisitos relativos al grado de parentesco que debe existir entre el causante y el sucesor, así como a las características que debe reunir la organización económica que constituye la EF. Igualmente el sucesor ha de mantener la adquisición durante un periodo de diez años.

Pasamos a su análisis.

3.1. Grado de parentesco entre el causante y sus sucesores.

Para que resulte de aplicación la reducción en la base imponible del ISD es preciso que los sucesores a quienes se transmite la empresa familiar sean el cónyuge, o descendientes del causante (naturales o adoptivos) y, en su defecto, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado (art 20.2.c LISyD). Esto implica que, en caso de fallecimiento del causante, si su cónyuge, descendientes o adoptados no sucediesen en la Empresa familiar, los ascendientes o colaterales que sucedieran no tendrán el derecho a la reducción establecido por la LISyD. Sin embargo, en ausencia de cónyuge, descendientes o adoptados, la reducción podrá ser disfrutada por los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado que sucedan al causante (Cadenas Osuna, 2020).

Cabe mencionar que la ley no especifica si el origen del parentesco requiere la consanguinidad o la adopción o si es suficiente la afinidad (art 20.2.c LISyD). La Administración Tributaria venía siendo contraria a la admisión del parentesco por afinidad sobre la base de considerar que cuando tal tipo de parentesco se admite la Ley lo declara así expresamente, sin embargo, el Tribunal Supremo ha declarado expresamente la admisibilidad a del parentesco por afinidad para la aplicación de la reducción de la base imponible, sobre la base de que donde la Ley no distingue tampoco debemos nosotros distinguir (STS 177/2016 de 14 de Julio) (Cañal García, 2017).

En el caso de las transmisiones gratuitas «“mortis», es decir, las donaciones se exigen que el sucesor sea cónyuge, descendiente o adoptado del causante y en caso de no haberlos no se admite ninguna posibilidad más (art 20.6 LISyD).

3.2. Características que debe reunir la organización económica que constituye la EF.

Para que tal organización económica pueda dar derecho a la reducción en la base imponible es preciso que sea titularidad directa del causante o que sea titularidad de una entidad, con personalidad fiscal, en cuyo capital o concepto equivalente (patrimonio) participen el causante o determinados miembros de su grupo familiar. Es igualmente preciso que dicha organización económica cumpla con los requisitos legalmente exigidos para resultar exenta de tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio (art 20.2.c LISyD). Así:

3.2.1. Empresa individual, negocio profesional o participación en entidades.

Según el artículo 20.2.c de la LISyD, la reducción en la base imponible puede producirse tanto en el caso de que la EF venga constituida por una empresa individual o un negocio profesional como en el caso de que EF se instrumente a través de una entidad en cuyo capital o patrimonio participen los miembros del grupo familiar. Esta distinción permite diferenciar si el ejercicio de la actividad económica de la empresa familiar se realiza de manera directa o indirecta por el causante o su grupo familiar. Así:

a) Empresa individual o negocio profesional. - En la empresa individual o negocio profesional se produce un ejercicio directo de la actividad económica que constituye la actividad empresarial por parte del causante. Según la normativa IRPF, la **empresa individual y negocio profesional** hacen referencia “aquella unidad económica en la que el contribuyente dirige sus propios medios de producción y/o recursos humanos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios con el objetivo de obtener ingresos, ya sea a través del trabajo personal, del capital conjuntamente o de uno solo de esos factores. En otras palabras, los activos y pasivos que integran la empresa son titularidad directa del empresario (Juárez González, 2017).

b) Participaciones en entidades. - En el caso de que la actividad empresarial se lleve a efecto a través de una entidad en cuyo capital o patrimonio participen los miembros del grupo familiar habrá un ejercicio indirecto de la actividad económica. En este caso los activos y pasivos que constituyen la empresa no son titularidad directa del empresario sino de una entidad con personalidad jurídica propia, como es el caso de las sociedades mercantiles y normalmente las civiles, o sin ella, pero con personalidad fiscal, como es el caso de las comunidades de bienes (Juárez González, 2017).

3.2.2. Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Para poder aplicar la reducción en la base imponible del ISD en las transmisiones «mortis causa», el artículo 20 LISyD exige que los activos que integren la EF estén exentos de tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio. En función de si el ejercicio de la actividad económica empresarial es realizado de manera directa o indirecta por el causante o algún miembro de su grupo familiar, habrá unos requisitos diferentes para la aplicación de la exención del IP (art 4.8 LIP). Así:

3.2.2.1. Negocio profesional o empresa individual.

a) Que la empresa individual o negocio profesional realice una actividad económica.

En estos casos, la reducción establecida en el artículo 20.c de la LISyD podrá aplicarse sobre los bienes y derechos pertenecientes al causante que hayan sido precisos para el ejercicio de la actividad económica. El ejercicio de la actividad económica debe ser efectivo, por ello no se aplicará la reducción del ISD cuando el negocio profesional o empresa individual consista en la mera gestión del patrimonio mobiliario o inmobiliario (Cadenas Osuna, 2020).

b) Que el causante ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad económica, y esta constituya su principal fuente de renta.

Además, dicha actividad, ya sea empresarial o profesional, debe haberse ejercido de forma habitual, personal y directa por el causante y haber constituido su principal fuente renta (4.8.1, LIP). El ejercicio **habitual** implica que la actividad se haya realizado de manera frecuente y regular, excluyendo aquellas que se realizan de forma ocasional o esporádica. La actividad debe ser **personal**, por lo que el causante debe haber desempeñado la actividad por sí mismo, siendo posible la delegación parcial. Además, la actividad debe ser **directa**, lo que significa que el causante debe haber ejercido el control de la actividad de manera inmediata, teniendo las facultades de gestión y organización (Juárez González, 2017).

Además, para determinar si la actividad económica ha constituido la **principal fuente de renta** del causante, es necesario que al menos el 50 por 100 del importe de su base imponible del IRPF, incluyendo la base de ahorro, provenga de los rendimientos netos de la actividad económica en cuestión (art 3.1, RD 1704/1999).

Cabe plantearse la cuestión de si los **dividendos** satisfechos al causante por una sociedad que disfruta de exención en el Impuesto de Patrimonio deben computarse para determinar la principal fuente de renta del causante. Por un lado, según la consulta de la DGT V0058-17, de 16 de enero de 2017, la percepción de este tipo de dividendos puede impedir la aplicación de la exención del IP y, por lo tanto, impedir la reducción correspondiente del Impuesto de SyD (V.V.A.A, 2022). No obstante, esta situación es contradictoria con la normativa del IP que establece que “a efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se deben computar las remuneraciones por funciones de dirección en las entidades participadas, ni cualquier otra remuneración derivada de la participación en dichas entidades” (art 4.8 LIP). Por ello la existencia de este tipo de dividendos no debería impedir la exención del IP y la consiguiente reducción del art 20.c de la LISyD de un negocio profesional o empresa individual, simplemente no deberían computarse para el cálculo de principal fuente de renta (V.V.A.A, 2022).

En el supuesto de que el causante hubiese ejercido dos o más actividades económicas, se atenderá a la suma de rendimientos que por ellas se hubiera obtenido para determinar cuál es la principal fuente de renta. De esta manera, en

el ejercicio directo de la empresa familiar, la aplicación de la reducción del ISyD dependerá los rendimientos obtenidos por el conjunto de actividades del causante (art 3.2 RD 1704/1999).

También se podrá aplicar la reducción correspondiente del artículo 20.2.c sobre “los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges” (art. 4.8.1 LIP), siempre que cumplan el resto de los requisitos establecidos por la ley.

Para realizar el cálculo de la principal fuente de renta del causante, la TS de 26 de octubre de 2012 ha establecido que debe atenderse al IRPF devengado a la fecha de su fallecimiento, es decir al periodo correspondiente desde el 1 de enero del año del fallecimiento hasta la fecha del fallecimiento del causante. Este criterio es perjudicial si la actividad económica tiene ingresos irregulares, ya que una pequeña ganancia patrimonial puede implicar que se superen los rendimientos obtenidos por la actividad económica hasta la fecha del fallecimiento, y consecuentemente impedir que los sucesores se beneficien de la reducción establecida por la LISyD. Sin embargo, esto no sucede si el negocio o empresa es de carácter ganancial y el causante no es el cónyuge que ejerce la actividad, ya que en estos casos se atenderá al último ejercicio completo del IRPF del causante (Juárez González, 2017).

c) Base imponible sobre la que se aplica la reducción

Para determinar la base imponible hay que atender al valor de la empresa individual o negocio profesional. La empresa individual es el conjunto de elementos patrimoniales (bienes y derechos) “afectos a la actividad, minorado por el importe de las deudas derivadas de la misma” (art 2.2 RD 1704/1999). La valoración tanto los activos como los pasivos se hará de acuerdo con la normativa del Impuesto de Patrimonio, si bien se realizará respecto la fecha del fallecimiento del causante (Juárez González, 2017). Por tanto, la reducción en la base imponible del ISD se aplica teniendo en consideración el valor neto de la empresa o negocio resultante de minorar el valor de los elementos patrimoniales afectos con las

deudas derivadas de la actividad, excluyendo en todo caso tanto los elementos patrimoniales no afectos como las deudas que no deriven de la actividad. Además, “en el caso de desmembramiento de usufructo y nuda propiedad pueden gozar de la reducción tanto el usufructuario como el nudo propietario por el valor que corresponda en los bienes al usufructo y la nuda propiedad, respectivamente (Juárez González, 2017)”.

3.2.2.2. Participaciones en entidades.

Si los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial no pertenecen directamente al causante persona física, sino que le pertenecen de forma indirecta a través de su participación en sociedades o comunidades de bienes, deben cumplirse los requisitos siguientes:

a) Que la sociedad o comunidad de bienes realice una actividad económica.

Para determinar qué significa actividad económica la LISyD, hace referencia a la LIP que a su vez hace referencia a la LIRPF. El artículo 27 de la Ley 35/2006 del IRPF establece que nos encontramos ante una actividad económica cuando existe 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.” Por ello, las sociedades patrimoniales de mera tenencia de bienes, aquellas cuya actividad consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, y las sociedades de cartera no gozan de la exención en el IP y no podrá aplicarse la reducción correspondiente establecida en el artículo 20.c de la LISyD (Cadenas Osuna, 2020).

Según el artículo 4.8.a de la ley de patrimonio:

“Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.”

...A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos no se computan los siguientes activos:

- i) Los valores poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.*
- ii) Los valores que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.*
- iii) Los valores poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto*
- iv) Los valores 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 de las que tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (art 5, RD 1704/1999)*
- v) Los activos “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” (art 4.8.2.a, LIP). A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores referidos, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas (art 5, RD 1704/1999).*

En aquellos casos en los que la entidad realice como actividad principal el arrendamiento de inmuebles se considerara que realiza una actividad económica efectiva si se ajusta a los requisitos establecidos por el artículo 27.2 del LIRPF, lo cual implica la utilización de al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (STS 2528/2016).

- b) Que la participación del causante en el capital de la sociedad (o concepto equivalente en el caso de comunidad de bienes) fuese de al menos el 5% de**

manera individual o de al menos el 20% junto con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado por consanguinidad, afinidad o adopción.

Para poder beneficiarse de la exención del IP, y de la correspondiente reducción del impuesto de sucesiones y donaciones, el causante debe haber tenido una participación mínima en la entidad (art 4.8.2º.b LIP). El porcentaje de participación requerido variará según si la participación sea considerada individualmente o de forma conjunta con su grupo familiar. En la participación individual, se requiere que el causante posea una participación del 5% o más. En la participación conjunta del causante con su grupo familiar, se requiere un porcentaje de participación mínimo del 20%. El grupo familiar está formado por el cónyuge, ascendientes, adoptantes, descendientes de este o adoptados y colaterales hasta el segundo grado, tanto por consanguinidad como por afinidad (cuñados, yernos, nueras) (Cadenas Osuna, 2020).

Este requisito establecido para que la EF pueda estar exenta del IP, es diferente al establecido para aplicar la reducción en la base imponible del ISD, donde no se menciona la posibilidad de que el sucesor sea un pariente por afinidad (aunque ya hemos visto que el Tribunal Supremo lo admite) y se acepta el parentesco hasta el tercer grado. Además, para la determinación del grupo familiar para la aplicación de la exención del IP, no existe un único sujeto de referencia. En este sentido, la DGT en las consultas de 20 de abril de 2006 y 28 de abril de 2008 ha establecido que la delimitación puede realizarse sobre aquel sujeto pasivo dentro del grupo familiar, que permita delimitar el grupo de la manera más amplia para que el mayor número de personas pueda beneficiarse de la exención en el Impuesto de Patrimonio (Juárez González, 2017), y por lo tanto de la reducción en la base imponible del ISD.

c) Que el causante o alguno de los miembros del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la sociedad percibiendo por ello una remuneración que represente más de la mitad de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

El ejercicio efectivo de las funciones de dirección podrá realizarse por cualquiera de las “las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan

derecho a la exención del IP” (art 5.d RD 1704/1999). La existencia de este ejercicio es noción fáctica y no jurídica. Por ello, lo decisivo es que tales funciones impliquen administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. De esta manera el sujeto del grupo familiar que realice las funciones de dirección puede no formar parte del órgano de administración y ejercer dichas funciones por contrato especial de directivos o por contrato laboral ordinario, siempre que realmente intervengan en la gestión o dirección de la entidad y se pueda acreditar (Juárez González, 2017).

En este sentido la consulta de la DGT de 15 de marzo de 2011 considera que la mera pertenencia al Consejo de Administración no cumple con el requisito de ejercicio de funciones de dirección, especialmente si las remuneraciones percibidas tienen la naturaleza de rendimientos de capital mobiliario. Estos rendimientos hacen referencia a la participación en los fondos propios de la empresa, no al ejercicio de funciones de dirección efectivas del miembro del consejo. La Ley establece la presunción de que las funciones de dirección se producen cuando existe el cargo de “Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente...”, (art 5.d RD 1704/1999). Por ello, será necesario probar por parte de la Administración Tributaria que no existen funciones de dirección efectiva para que las retribuciones por estos cargos no sean computadas para el cálculo de la mitad de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal (Jordá García, 2018).

En los casos en los que la exención en el IP provenga del hecho de que el causante ostentase una participación en el capital de la entidad del cinco por ciento o más, si el causante hubiera estado casado en el régimen económico matrimonial de sociedad de gananciales, las funciones de dirección efectiva y los requisitos retributivos han de poder predicarse bien del causante bien de su cónyuge (V.V.A.A., 2022).

En los casos en que la participación en la entidad es conjunta con el grupo familiar del causante, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma solo deben de cumplirse en una de las personas del citado grupo. Esto será suficiente para que el resto de los sucesores del grupo familiar puedan estar exentos del IP y poder beneficiarse posteriormente de la reducción del impuesto de sucesiones y

donaciones. En este sentido la TS 26-5-16 y el EDJ 75290 ha establecido que no se exige que sea titular de las participaciones la persona que ejerza las funciones de dirección, sino simplemente que forme parte del grupo familiar (V.V.A.A., 2022).

Por último, conforme al artículo 5.2 del RD 1794/1999, cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las condiciones para gozar de la exención en el IP, el cómputo para determinar la remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

d) Base imponible sobre la que se aplica la reducción

La reducción del 95% prevista en el ISyD no se aplica sobre el valor de las participaciones que el causante transmite a sus herederos o legatarios, sino sobre el valor neto, que se calcula en relación con la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial, excluyéndose, por tanto, los elementos patrimoniales que integren la entidad, pero no afectos, como las deudas que no deriven de la actividad. Este valor ha de minorarse en el importe de las deudas derivadas de la actividad, y el valor del patrimonio neto de la entidad (art. 6 RD 1704/1999). Además, en ningún caso será de aplicación la reducción a las participaciones en instituciones de inversión colectiva (art. 5.1 RD 1704/1999).

3.3. Requisito de mantenimiento

De acuerdo con el artículo 20.6 LISyD para disfrutar de la reducción en la base imponible en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se debe conservar la adquisición por el sucesor durante un plazo mínimo de diez años después del devengo del impuesto.

Es importante destacar la interpretación flexible que ha realizado la DGT sobre este requisito. La DGT ha establecido que para el cumplimiento de este requisito lo principal es que no haya una disminución el valor de la unidad económica, es decir de la empresa individual. del negocio profesional o de las participaciones en entidades. Por ello, este requisito se sigue cumpliendo a pesar de que cambien las formas jurídicas o activos que

la compongan, haya cambios en la actividad, operaciones de activos o incluso cuando el valor de unidad económica se aporta a una sociedad mercantil. En este sentido la Consulta de la CV 1-6-17 indica que no se pierde el derecho a la reducción si el importe obtenido se reinvierte en otra actividad económica o se deposita en una entidad financiera hasta que se cumpla el plazo de 10 años. Esta posición ha sido reiterada en consultas posteriores, aunque algunos consideran este criterio como arriesgado (V.V.A.A, 2022).

En el mismo sentido, la aportación de las participaciones heredadas a una nueva entidad *holding* no constituye tampoco incumplimiento del requisito de mantener lo adquirido (Juárez González, 2017).

Además, este requisito se sigue cumpliendo cuando se producen operaciones entre los herederos que no impliquen la pérdida de la reducción. Entre los supuestos admitidos por la DGT se encuentran: transmisiones dentro del grupo de herederos universales del causante, la adjudicación a uno de los herederos de la empresa o negocio en la partición de la herencia, la compensación a los restantes coherederos en metálico del exceso de adjudicación, y la extinción de condominio entre los herederos adjudicatarios de la empresa o negocio en la partición de la herencia. En estos casos, la reducción se sigue aplicando ya que el negocio o empresa no sale del círculo de sucesores que gozan de la reducción (Juárez González, 2017).

Sin embargo, en el caso que se produzca una disminución de valor de la EF, no se cumplirá el requisito de permanencia y, “deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora” (art 20.c LISyD)

3.4. Tabla-Resumen

La presente tabla pretende ser un resumen de los requisitos necesarios para la aplicación de la reducción correspondiente a la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar, según lo establecido en el artículo 20 de la LISyD. Además, refleja como estos requisitos varían en función de si la reducción en la base imponible se realiza respecto una empresa individual o un negocio profesional o respecto participaciones en entidades.

Tabla 1- Adaptado Juárez González, 2017

Reducción en la Base Imponible del ISD en la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar.		
	Empresa individual o negocio profesional	Participaciones en entidades
Empresa o negocio	Generador de rendimientos sujetos a actividades económicas en el IRPF.	Sujeto pasivo en el Impuesto de Sociedades y que realice una actividad económica (se incluyen las sociedades <i>holdings</i> del art. 75 LIS).
Causante		Participación del 5% individual o del 20% con su «grupo familiar».
	Ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa.	Ejercicio efectivo de funciones de dirección por sí o por el «grupo familiar».
	Principal fuente de renta en su IRPF.	Retribución de las funciones de dirección del causante o del miembro del «grupo familiar» que las ejerza sea superior al 50% del conjunto de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.
Sucesor	Parentesco: Cónyuge, descendiente o adoptado. De no haber descendientes o adoptados, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado.	
	Mantenimiento de la adquisición durante diez años.	

4. Análisis de las normas fiscales de la Comunidad Autónoma de Galicia.

El artículo 20.1. LISyD dispone:

“En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.”

Esto viene a significar que el sujeto pasivo tendrá, cuando menos, las reducciones en la base imponible previstas en la legislación estatal y, además las que puedan establecer las CCAA en uso de sus competencias.

En las transmisiones «mortis causa», la determinación de la normativa estatal o autonómica aplicable viene dada por el lugar de residencia fiscal del causante. Así el artículo 24 de la Ley 21/2001 dispone la cesión a la Comunidad Autónoma del rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se haya producido en su territorio, y en el caso del impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa», se considerará producido en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

Debido al supuesto planteado, donde casi todos los sujetos pasivos son gallegos, en este trabajo interesa analizar el régimen tributario de la transmisión «mortis causa» de la EF en la CCAA de Galicia.

El artículo 7 del Decreto Legislativo 1/2011 por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado establece que la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades, son propias de la Comunidad Autónoma de Galicia y serán incompatibles, para una misma adquisición, con la aplicación de las reducciones reguladas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, las reducciones propias de la

Comunidad Autónoma de Galicia no se aplicarán de oficio, y deben de solicitarse por el contribuyente dentro del plazo reglamentario de presentación de la declaración del impuesto, practicándose dichos beneficios fiscales en la correspondiente autoliquidación. En caso contrario se entenderá como una renuncia del contribuyente a la aplicación de la reducción establecida por la comunidad de Galicia (art 23, DL 1/2011).

En la práctica, esto viene a significar que el contribuyente tiene la posibilidad de optar por la aplicación de la normativa gallega o por la aplicación de la normativa estatal, lo cual es conveniente para el contribuyente. La normativa gallega puede ser más favorable ya que establece una reducción del 99% y un requisito de mantenimiento más flexible que la legislación estatal, sin embargo, recoge otros requisitos más específicos que pueden impedir la aplicación de la reducción del 99% en la base imponible en la transmisión «mortis causa» de la EF.

Así, conforme al mismo artículo 7 será preciso:

a) Que el centro principal de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, se encuentre situado en Galicia y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha del devengo del impuesto.

b) Que, en la fecha del devengo del impuesto, a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les sea aplicable la exención regulada en el número 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio. A estos efectos, la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad debe ser:

b.1) Con carácter general, del 50 % como mínimo, ya sea de forma individual o juntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

b.2) Del 5 % computado de forma individual, o del 20 % juntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, cuando se trate de

participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

c) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.

d) Que la persona adquirente mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto salvo que dentro de dicho plazo fallezca la persona adquirente o transmita la adquisición en virtud de pacto sucesorio conforme a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

e) Que la empresa individual o la entidad viniera ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.”

A diferencia de la legislación estatal, la aplicación de la exención del IP de la EF, requisito necesario para la posterior reducción del ISD, en la normativa gallega establece una participación requerida diferente del causante o miembro del grupo familiar, en función de la dimensión de la entidad. En este sentido para las entidades que no sean consideradas de reducida dimensión, en función de la Ley 27/2014, el cómputo del porcentaje de participación del causante o del miembro del grupo familiar, computado de manera individual o de manera conjunta con su grupo familiar debe alcanzar una participación del 50%. Este porcentaje es mayor al requerido por la legislación estatal, dónde se establece una participación mínima del 5% si el cómputo es individual o del 20% si el cómputo es en conjunto con su grupo familiar. Sin embargo, para el cómputo de la participación de manera conjunta con el grupo familiar, la legislación gallega ofrece un grupo más amplio, considerando hasta el sexto grado de parentesco, en comparación con la legislación estatal que solo considera hasta el tercer grado. Además, para las entidades que sean consideradas de reducida dimensión por la ley 27/2014, el porcentaje de participación necesario será igual el establecido por la legislación estatal y se seguirá considerando para el cómputo conjunto con el grupo familiar hasta el sexto grado de parentesco (art 7b DL 1/2011).

Respecto al requisito de mantenimiento para la aplicación de la reducción del ISyD, la legislación gallega ofrece una solución más laxa que la legislación estatal, al únicamente ser necesario los sucesores mantengan la empresa familiar durante cinco años desde su adquisición, en vez de los 10 años establecidos por la legislación estatal. Sin embargo, la aplicación de la normativa gallega requiere que durante dicho periodo el domicilio fiscal de la entidad se mantenga en Galicia (art 7a., 7d, DL 1/2011). Además, en el requisito de parentesco, la legislación gallega no establece un orden de prioridad de los sucesores, lo cual puede resultar beneficioso en determinados supuestos (art 7.c DL 1/2011).

Todo ello indica que, al menos en las entidades de reducida dimensión, la aplicación de la normativa gallega suele ser más favorable que la estatal, al establecer una reducción mayor del 99% y unos requisitos de mantenimiento y parentesco más benevolentes. Sin embargo, la legislación gallega, establece un requisito adicional por el que la EF debe *“ejercer efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto”* (art 7.e DL 1/2011). Por ello, la aplicación de la normativa gallega puede perjudicar la aplicación de la reducción en la transmisión «mortis causa» de la EF, sin embargo, el sucesor tiene la posibilidad de optar por la aplicación de la normativa estatal (art 20.1 LISyD).

5. Supuesto Planteado

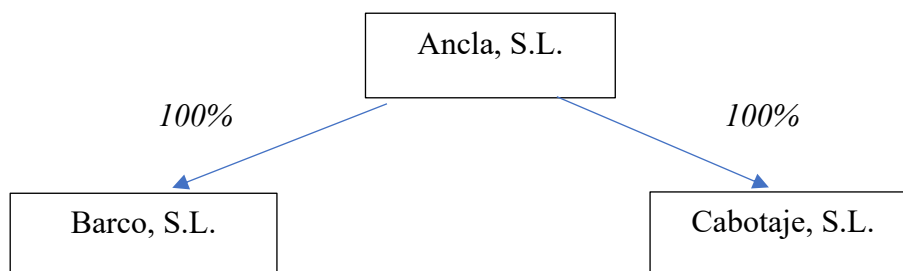
Una vez se ha analizado el funcionamiento del impuesto en la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar según la normativa general estatal y la normativa específica de las comunidades autónomas de Galicia y de Madrid, pasamos a la resolución de un supuesto para tener un ejemplo práctico de su aplicación.

El supuesto es el siguiente:

Carlos y María están casados en régimen de gananciales y tiene tres hijos mayores de edad (Juan, Jorge y Jaime). Todos ellos son residentes en Galicia, salvo Jorge, que reside en Reino Unido.

El patrimonio de los cónyuges se corresponde principalmente con un grupo empresarial que constituyeron hace 30 años y que hoy en día tiene un elevado valor de mercado.

El grupo empresarial está configurado por tres sociedades.



Ancla, S.L. es una entidad holding cuyo activo está compuesto, por una parte, por las participaciones en Barco, S.L. y Cabotaje, S.L. (aproximadamente el 80%) y, por otra parte, por inversiones financieras en fondos de inversión (aproximadamente el 20%). La sociedad no tiene ningún tipo de deuda. Carlos es el administrador único y no percibe ningún tipo retribución por sus funciones.

Barco, S.L. es una sociedad cuya actividad consiste en la fabricación de componentes navales. Dicha actividad se desarrolla en una nave que es propiedad de Cabotaje, S.L. y en la que trabajan 50 empleados. El activo de la sociedad se compone principalmente de maquinaria, utillaje, líneas de montaje, sistemas informáticos y existencias en almacén. También recoge en el activo cuentas por cobrar y un pequeño saldo en cuenta bancaria para hacer frente a las necesidades de tesorería. Tiene un consejo de administración formado por el matrimonio y sus tres hijos, siendo Juan el consejero delegado, quien trabaja únicamente para el grupo familiar. Los estatutos establecen que el cargo de administrador es gratuito, pese a lo cual Juan percibe una remuneración de 100.000 euros anuales. Jaime también percibe una remuneración por su condición de consejero de 25.000 euros anuales, pero su ocupación principal es la de profesor, por la que percibe una retribución salarial de 35.000 euros anuales.

Cabotaje, S.L. es una sociedad inmobiliaria cuyos únicos activos relevantes son la nave industrial que arrienda a Cabotaje, S.L. y tres apartamentos para cuyo alquiler recibe los servicios de una agencia inmobiliaria. El valor de mercado de los inmuebles es aproximadamente el triple que su valor contable. La sociedad no tiene empleados. Juan

es el administrador único y percibe una retribución de 90.000 euros conforme a lo previsto en los estatutos sociales.

Carlos se dedica en cuerpo y alma a la empresa familiar, pero no percibe ninguna retribución específica por su trabajo. La única remuneración que percibe es a través de los dividendos que distribuye Ancla, S.L., que representan el 80% de sus rentas.

No ha otorgado testamento, pero le gustaría que, en caso de fallecimiento, su cónyuge disfrutara del usufructo sobre, al menos, una parte de las acciones. Está muy preocupado por el impacto fiscal para sus herederos en caso de fallecimiento.

Se solicita un análisis de la situación. Se plantea a continuación una serie de preguntas orientativas, sin perjuicio de responder a cualquier otra cuestión que pueda suscitar el caso planteado:

6. Resolución del supuesto planteado

6.1. Herencia intestada.

En ausencia de testamento, ¿cómo se atribuiría el patrimonio entre los herederos?

Partimos de la consideración de que al ser Carlos y María residentes en Galicia tienen la vecindad civil gallega, por lo que, en caso de fallecimiento, su sucesión se regiría por el derecho foral de Galicia según lo establecido artículo 4 de la Ley 2/2006 de 14 de junio, de derecho civil de Galicia. La sucesión intestada aparece regulada en los artículos 267 a 269 de dicha Ley autonómica. En el artículo 267 se establece que los herederos abintestato son, en principio, los establecidos en el Código Civil. Por tanto, en el caso que nos ocupa, conforme a los artículos 834 y 930 del Código Civil (CC) sucederían como herederos abintestato de Carlos, su esposa María en el usufructo de una tercera parte y sus tres hijos, Juan, Jorge y Jaime, en el resto de los bienes y derechos, por partes iguales.

En todo caso hay que tener en cuenta que, al ser las participaciones sociales de Ancla, S.L. de carácter ganancial, antes de realizar la partición de la herencia de Carlos habría que proceder a la liquidación de la sociedad de gananciales (art 1392 CC). Esto permite

que dichas participaciones puedan ser adjudicadas en todo o en parte a María o pasar a formar parte de la herencia de Carlos, y todo ello según el acuerdo al que lleguen María y sus tres hijos.

Por tanto, una primera y evidente recomendación a Carlos (y María) es que proceda a otorgar un testamento en el que disponga cómo quiere que se distribuya su herencia entre su esposa e hijos. Carlos (y María) pueden disponer en su testamento el destino de las participaciones de Ancla, S.L. sin más limitaciones que las establecidas en la legislación gallega en torno a la legítima. A diferencia de lo que ocurre en derecho Común donde la legítima de los descendientes constituye dos terceras partes del haber hereditario (art 808, CC) y la del cónyuge que concurre con descendientes el usufructo de un tercio (art 834, CC), la Ley 2/2006 de derecho civil de Galicia determina que son legitimarios los hijos y descendientes en una cuarta parte del valor del haber hereditario líquido y el cónyuge viudo en el usufructo de una cuarta parte (artículos 238, 243 y 253, Ley 2/2006).

Respecto del deseo de Carlos de que, en caso de fallecimiento, su cónyuge disfrutara del usufructo sobre, al menos, una parte de las acciones resulta muy interesante el posible pacto entre Carlos y María sobre las participaciones de Ancla, S.L al amparo del artículo 228 de la Ley 2/2006: “Los cónyuges podrán pactar en escritura pública o disponer en testamento la atribución unilateral o recíproca del usufructo sobre la totalidad o parte de la herencia.” Lo que les faculta para pactar ahora en un documento inter-vivos que al fallecimiento de cualquiera de ellos el otro tendrá el usufructo universal de todas las participaciones de ANCLA, S.L.

6.2.Sujetos pasivos del impuesto.

¿Quiénes son los sujetos pasivos del impuesto? ¿Tiene alguna incidencia que Jorge sea residente en Reino Unido?

Conforme al artículo 36 de la Ley General Tributaria es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. En el caso de las adquisiciones «mortis causa» estarán obligados al pago del

Impuesto a título de contribuyentes los causahabientes, siempre y cuando sean personas físicas. (art 5.a LISyD).

En el supuesto planteado, en caso de fallecimiento, los herederos (legatarios) de Carlos serán los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Por tanto, los sujetos pasivos serían el cónyuge de Carlos (María) y sus tres hijos (Juan, Jorge y Jaime).

Debe analizarse la cuestión derivada del hecho de que Jorge no sea residente en España, sino en Reino Unido. A los contribuyentes que sean residentes en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado. Sin embargo, el artículo 20.c.4 de la LISyD establece que los sujetos pasivos no residentes en España tributarán por obligación real, es decir, por los bienes y derechos situados en España. Por tanto, Jorge estaría sujeto al ISD en España por la herencia de los bienes y derechos ubicados en el país, y la normativa estatal sería la aplicable en su caso. Esta postura ha sido respaldada por la jurisprudencia, en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 en el caso C-127/12 (Caso García-Nieto). En ella se establece la importancia de no discriminar a aquellos sujetos pasivos del ISD que no fueran residentes en España, ya que ello sería contrario al principio de libre circulación de capitales establecido en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. La Ley 11/2021 ha dado nueva redacción a la Disposición Adicional Segunda LISyD, en relación con esta sentencia, estableciendo que:

“1.b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma. ...”

Por tanto, en nuestro caso, al ser Jorge no residente, y encontrarse la mayor parte de los bienes en Galicia, Jorge tendría derecho a aplicar la normativa de Galicia. Pero si Carlos trasladase su residencia fiscal a la Comunidad Autónoma de Madrid, como se plantea posteriormente, Jorge podría acogerse a la legislación de la Comunidad de Madrid (Disposición Adicional Segunda, LISyD).

En resumen, los sujetos pasivos del impuesto por la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar serán los herederos de Carlos, es decir María, Juan, Jaime por obligación personal y Jorge por obligación real.

6.3.Herederos que disfrutan los beneficios de empresa familiar.

¿Todos los herederos podrían disfrutar de los beneficios de empresa familiar? ¿Cuáles son los requisitos para aplicar estos beneficios? ¿Es necesario que los hijos tengan participaciones en Ancla, S.L. para poder aplicar los beneficios de empresa familiar?

Como se ha puesto de manifiesto al comienzo del trabajo para determinar los herederos que pueden beneficiarse de la reducción en la base imponible del ISyD son distintos en el ámbito de legislación estatal que, en la legislación de Galicia. Sin embargo, en el supuesto planteado no hay diferencias entre una y otra legislación, dado que los herederos son, en ambos casos, el cónyuge y los hijos.

Por tanto, María, Juan, Jorge y Jaime son quienes pueden disfrutar del beneficio consistente en la reducción de su base imponible que corresponda en función de si se aplica la normativa estatal o de la Comunidad Autónoma de Galicia. Sin embargo, los requisitos para poder disfrutar de tales beneficios no son los mismos según una u otra legislación. Aunque algunos sí son coincidentes.

En la presente pregunta se analizará si se puede aplicar las reducciones correspondientes a la normativa gallega específica, dado que, en caso de ser aplicable, está legislación es más beneficiosa para los herederos al suponer una reducción mayor del ISyD, y un requisito de mantenimiento más flexible. Para saber si es de aplicación la normativa gallega es preciso analizar los requisitos establecidos por el artículo 7 del DL 1/2011, los cuales son:

a) La entidad Ancla, S.L. reúna los requisitos precisos para estar exenta en el IP, lo cual a su vez supone:

i) **Que la Ancla, S.L realice una actividad económica.**

Como hemos visto Ancla, S.L es una sociedad *holding*, es la titular de las participaciones sociales de Barco, S.L. y de Cabotaje, S.L. y, por tanto, en principio, no realiza actividad económica alguna, no ordena “por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.” En principio estaría en el supuesto contemplado por el artículo 4.8.2.a. de la LIP “*Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.*” Sin embargo, como hemos señalado, el propio precepto determina que *a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos no se computan... Los valores 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 de las que tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (art 5, RD 1704/1999). Por tanto, en la medida en que Ancla ostenta más del 5% de Barco S.L y de Cabotaje S.L y que lo posee con la finalidad de dirigir y gestionar, no estaríamos ante una entidad sin actividad económica.

Cuestión especial es el caso de Cabotaje, S.L. por cuanto que su actividad fundamental es el arrendamiento de inmuebles, con lo que podría incurrir en el concepto de entidad destinada a la gestión de un patrimonio inmobiliario. Como antes decíamos hay que estar a lo dispuesto en el artículo 27.2 del LIRPF, que exige una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Del supuesto de hecho se deduce que Cabotaje, S.L. carece de empleados, por lo que no puede considerarse que realiza una actividad económica. Por ello, las participaciones de Cabotaje S.L serán tenidas en consideración a los efectos de determinar la parte del patrimonio de Ancla S.L constituida por elementos patrimoniales no afectos. En el caso de que Cabotaje S.L. tuviese un valor superior a Barco S.L., podría impedir que Ancla

S.L se siguiera siendo considerada una Empresa Familiar, al más de la mitad de su activo no estar afecto a una actividad económica. Sin embargo, del supuesto de hecho se deduce que Cabotaje S.L tiene un valor inferior a Barco, S.L., por lo que Ancla S.L. sigue siendo una Empresa Familiar, si bien tendría que excluirse de la parte sobre la que se pudiera aplicar la reducción en valor de las participaciones de Cabotaje, S.L. Esta cuestión se solucionaría mediante la contratación por parte de Cabotaje, S.L. de un empleado a jornada completa. Por lo demás, el hecho de que Cabotaje S.L utilice los servicios de una Agencia Inmobiliaria, no tiene la relevancia suficiente como para excluir por sí solo la realización de una actividad económica (Cadenas Osuna, 2020).

ii) Según la legislación estatal, que la participación del causante en el capital de Ancla, S.L. fuese de al menos el 5% de manera individual o de al menos el 20% junto con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado por consanguinidad, afinidad o adopción (art 4 LIP).

Por su parte la legislación gallega requiere una participación diferente. Con carácter general, se requiere “un porcentaje de participación del 50 % como mínimo, ya sea de forma individual o juntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción” (art 7.b.1, DL 1/2011). Con carácter especial, para las empresas de reducida dimensión se requiere un porcentaje “del 5 % computado de forma individual, o del 20 % juntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción” (art 7.b.2, DL 1/2011).

En el supuesto no es necesario analizar si Ancla S.L se trata de una empresa de reducida dimensión, ya que se cumple el requisito de participación de la regla general. Esto se debe a que Carlos y María son dueños del 100% de Ancla, S.L. con carácter ganancial, lo cual supera el 50% de participación requerido.

iii) **Que el causante o alguno de los miembros del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la sociedad percibiendo por ello una remuneración que represente más de la mitad de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.** Posteriormente analizaremos esta cuestión en profundidad.

b) Que el centro principal de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, se encuentre situado en Galicia y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha del devengo del impuesto. Posteriormente analizaremos esta cuestión el requisito de mantenimiento (apartado 6.6).

c) Que la persona adquirente mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto salvo que dentro de dicho plazo fallezca la persona adquirente o transmita la adquisición en virtud de pacto sucesorio conforme a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia. Posteriormente analizaremos esta cuestión el requisito de mantenimiento (apartado 6.7).

d) Que la empresa individual o la entidad viniera ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.” Este requisito es exigido por el art 7.a DL 1/2011. A falta de información en el supuesto asumimos que este requisito se cumple.

Por todo ello, si se cumplen el resto de los requisitos que serán evaluados a continuación, será de aplicación la reducción en la transmisión «mortis causa» de las participaciones de Ancla S.L, establecida por la normativa gallega, para todos los herederos del supuesto, María, Juan, Jorge y Jaime. Sin embargo, la aplicación de esta normativa no es de oficio (art 23 DL 1/2011), y los herederos podrán optar por la aplicación de la normativa gallega o estatal. Dado que la aplicación de la normativa gallega otorga una reducción del 99%, y solo requiere que los herederos mantengan la adquisición por 5 años, será procedente

que los herederos opten por su aplicación para la reducción en la transmisión «mortis causa» de las participaciones de Ancla S.L.

6.4. Requisito de función de dirección y principal fuente de renta.

¿Se cumplen los requisitos de funciones de dirección y de principal fuente de renta? ¿Qué actuaciones se podrían acometer en caso contrario?

Debe analizarse en primer lugar si los requisitos legalmente exigidos se cumplen en la figura del causante, es decir, Carlos, y respecto de la entidad Ancla S.L. Y de no ser así, si pueden cumplirse en la persona de algún otro miembro del grupo familiar.

Como hemos visto la Ley exige que quien ejerza las funciones de dirección, perciba por ello una remuneración que represente más de la mitad de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal (art 4.8 LIP). Debido a que Carlos es el administrador único de Ancla, S.L existe una presunción legal de que ejerce las funciones de dirección (art 5.d RD 1704/1999). Sin embargo, como dijimos, el ejercicio de las funciones de dirección es una noción fáctica y no jurídica, por lo que se deberá evaluar que existe una intervención efectiva en las decisiones de la empresa y que Carlos realice funciones de administración, gestión, dirección, y coordinación en Ancla, S.L (Jordá García, 2017). A falta de información específica asumimos que Carlos sí que cumple la función de dirección, ya que ejerce el cargo de Administrador único y se “dedica en cuerpo y alma a la empresa familiar”.

Carlos no percibe ninguna remuneración por su cargo de Administrador Único, pero percibe unos dividendos de Ancla S.L mayores a la mitad de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, en concreto del 80% (art 4.8 LIP). Se trata entonces de determinar si en esta situación Carlos cumple o no con los requisitos legalmente exigidos. Podría argumentarse que el hecho de percibir los dividendos de la propia EF implica un forma de remunerar los servicios prestados a la Sociedad, y que si la Ley no distingue y no establece expresamente que quede excluida la remuneración por dividendos tendría que considerarse admitida, y que si de lo que se trata es proteger y favorecer la transmisión de la EF la interpretación de los requisitos exigidos por la Ley debe ser la que más tienda a favorecer la aplicación de beneficios

fiscales a la transmisión de la EF. Esta postura ha sido defendida por la STS 1198/2016, de 26 de mayo, donde estableció, para un supuesto distinto, que en relación con la reducción del art. 20.2 c) de la Ley 29/1987:

“ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad.”

Sin embargo, creo que sería más conforme a la interpretación literal de la ley la postura contraria y considerar que los dividendos percibidos como consecuencia de la titularidad de acciones o de participaciones, aun cuando sean de la propia EF, no constituyen una remuneración propiamente dicha, y son un rendimiento del capital mobiliario. En este sentido artículo 5 del RD 1704/1999 exige:

“Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.”

Esto significa que los dividendos que Carlos pueda obtener como consecuencia de la titularidad de las participaciones de Ancla, S.L., no se computarían a los efectos de determinar la cuantía que debe alcanzar la retribución, pero la retribución debe existir y en el caso de Carlos no existe, según se desprende del enunciado del supuesto de hecho.

No obstante, lo anterior, hay que tener en cuenta que Barco, S.L. tiene un consejo de administración formado por el matrimonio y sus tres hijos, siendo Juan el consejero delegado, quien trabaja únicamente para el grupo familiar. Los estatutos establecen que el cargo de administrador es gratuito, pese a lo cual Juan percibe una remuneración de 100.000 euros anuales y que, en Cabotaje, S.L. Juan es el administrador único y percibe una retribución de 90.000 euros conforme a lo previsto en los estatutos sociales. Por ello, se plantea la cuestión de si se cumple el requisito establecido por la LIP por el hecho de que un miembro del grupo familiar, Juan, ejerce funciones de dirección y percibe por ello

más de la mitad de sus rendimientos, aun cuando no lo hace en la sociedad *Holding*, Ancla S.L, sino en Barco, S.L y Cabotaje, S.L.

Como antes decíamos del artículo 5 del RD 1704/1999 resulta que quien tiene que ejercer las funciones de dirección y percibir una remuneración por ello es el sujeto pasivo del IP, parece por tanto que debería ser quien posea las acciones o participaciones de la entidad, en nuestro caso, quien posea las participaciones de Ancla, es decir Carlos y María, no sus hijos. Solo cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas del grupo familiar, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención. Por tanto, en la situación actual parece que no se cumplirían los requisitos para poder aplicarse la reducción por empresa familiar en la base imponible del ISD, al Juan no tener participación. O bien Carlos pasa a percibir una remuneración por parte de Ancla, S.L. o bien atribuye participación en Ancla, S.L a sus hijos y aun así se modifica el sistema de retribuciones o se configura cabotaje para que pueda considerarse que desarrolla una actividad económica.

Sin embargo, la citada TS 26-5-16 ha resuelto el tema establecido que no se exige que sea titular de las participaciones la persona que ejerza las funciones de dirección, sino simplemente que forme parte del grupo familiar, en un supuesto prácticamente idéntico al planteado (STS 1998/2016). Dice la referida Sentencia:

“... El segundo requisito es el que hace referencia a 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. De este segundo requisito 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...”

Por ello, Juan puede cumplir los requisitos de función de dirección y percepción de más de la mitad de los rendimientos, sin tener participaciones respecto de Ancla S.L y

permitiendo al resto de los miembros del grupo familiar que se beneficien del derecho a la exención en el impuesto patrimonial (art 4, LIP) y la posterior reducción en el ISyD. Actualmente Juan, cumple estos requisitos al ejercer las funciones de dirección en Barco, S.L. y recibir por ello una “remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales” (art 5, RD 1704/1999). Este último requisito no sería cumplido si los rendimientos de Juan correspondientes al ejercicio de funciones en Cabotaje, S.L, fuesen mayores. Esto se debe a que los rendimientos de Cabotaje, S.L no pueden ser computados al no corresponderse a una actividad empresarial (art 27 LIRPF). Al este no ser el caso, concluimos que Juan con los requisitos que exige la Ley para poder que la EF pueda serle de aplicación la reducción de la base imponible del ISyD.

6.5. Gratuidad del cargo de administrador en Barco S.L

¿Tiene alguna relevancia que el cargo de administrador en Barco, S.L. sea gratuito en los estatutos? ¿Tendría algún impacto en el Impuesto sobre Sociedades?

Para responder esta pregunta es necesario atender a la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la cual se reforma la Ley de Sociedades de Capital (LSC), introduciendo novedades en el régimen de retribución y transparencia en las atribuciones de los consejeros. Además, desde la reforma se diferencian las retribuciones de los consejeros en su condición de tales y las retribuciones de los consejeros delegados o consejeros ejecutivos.

Las retribuciones correspondientes a los consejeros en su condición de tales o “deliberativas” hacen referencia aquellas que consistan “en participar en la gestión y en la toma de decisiones mediante el ejercicio de su derecho de información, intervención en los debates y el ejercicio de su derecho de voto” (Jordá García, 2017). La existencia de este tipo de retribuciones debe venir regulada estatutariamente, y a falta de ello no cabría la retribución de los consejeros por su condición de tales y se presume la gratuidad del cargo. Además, en el caso de que se establezcan estatutariamente retribuciones, el importe máximo de la remuneración anual deberá ser aprobado por la Junta general.

Sin embargo, esto no se aplica en el caso de los consejeros ejecutivos o consejeros delegados. Los consejeros ejecutivos son aquellos facultados expresamente por los

restantes consejeros para el ejercicio de las facultades de gestión y representación inherentes a los poderes otorgados. Para la remuneración de los consejeros ejecutivos no es necesario una previsión estatutaria, sino que será necesario la celebración de “un contrato entre el consejero ejecutivo y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el Consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros” tal y como establece el y el art. 249.3 LSC. Este contrato es obligatorio, y debe detallar todos los conceptos por los que el consejero pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas y sus correspondientes cantidades. A diferencia de las retribuciones de los consejeros por su condición de tales, las retribuciones de los consejeros delegados no requieren una aprobación de su retribución máxima por la Junta general (Jordá García, 2017).

Es importante señalar que la retribución de los consejeros en su condición de tales y la retribución contractual para el consejero delegado son compatibles. Además, también puede existir únicamente la retribución para el consejero ejecutivo en los casos en que los estatutos no prevean la remuneración del consejero por su condición de tal (Jordá García, 2017).

En el supuesto planteado no posee relevancia que el cargo de administrador en Barco S.L, ejercido por Juan, sea de carácter gratuito. Como dice la TS 31-3-14 lo fundamental es que exista documentación que acredite el ejercicio de las funciones de dirección, siendo irrelevante el hecho de que en los estatutos se recoja la gratuidad del cargo de administrador. Los 100.000 euros anuales que percibe Juan en Barco, S.L. lo serán en concepto de ejecutivo, con el correspondiente contrato, dado que, conforme a los estatutos el cargo de consejero es gratuito, los consejeros no perciben nada “en su condición de tales” El contrato, de carácter obligatorio, debe detallar los conceptos de las funciones ejecutivas realizadas por Juan y la cantidad de 100.000 que percibe por ellas. Además, esta cantidad no deberá ser aprobada por la Junta general y es compatible con la gratuidad del cargo de administrador de Barco S.L (Jordá García, 2017).

La cuestión, sin embargo, no está clara cuando se trata de determinar si lo que percibe un administrador de la sociedad es un gasto deducible en el IS si los estatutos determinan que el cargo de administrador es gratuito. Conforme al artículo 15 de la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS) no son gastos deducibles los donativos y liberalidades sin que puedan

considerarse como tales las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Tampoco son deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art 15 LIS). Esto ha llevado a la Administración tributaria considerar que si los estatutos reestablecen que el cargo de administrador es gratuito y sin embargo existe una retribución derivada de un contrato de alta dirección, tal retribución no sería un gasto deducible para la sociedad, y ello a pesar de que, como hemos visto, la LSC distingue claramente entre la retribución que perciben los administradores en su condición de tales y la que perciben por sus funciones ejecutivas.

De hecho, la STS 98/2018 de 26 de febrero de 2018, parece reforzar esta postura. La sentencia se refiere a la siguiente cláusula estatutaria:

“El cargo de administrador no será retribuido, sin perjuicio de que, de existir consejo, acuerde éste la remuneración que tenga por conveniente a los consejeros ejecutivos por el ejercicio de las funciones ejecutivas que se les encomienden, sin acuerdo de la junta ni necesidad de previsión estatutaria alguna de mayor precisión del concepto o conceptos remuneratorios, todo ello en aplicación de lo que se establece en el artículo 249.2º de la Ley de Sociedades de Capital.

Con arreglo a la mencionada sentencia la retribución que percibiera el consejero ejecutivo sería contradictoria con el carácter gratuito del cargo y, por tanto, no conforme con el ordenamiento jurídico, y por tanto, no constituiría un gasto deducible para la sociedad.”

Esta sentencia ha sido muy criticada por la doctrina, por considerar que el artículo 217 de la LSC es claro, y que el Supremo crea un problema donde no lo había, pero lo cierto es que hoy por hoy es el criterio de la Administración Tributaria. Por ello, para evitar problemas la Sociedad Barco, S.L. debería modificar sus estatutos para establecer un sistema en el que se prevea la retribución de su consejero delegado de manera compatible con el ordenamiento jurídico según la visión del Tribunal Supremo (Carvajal Gómez-Cano, 2023).

6.6. Criterios para la valoración fiscal de la empresa.

¿Qué criterios pueden seguirse para valorar a efectos fiscales la empresa familiar? ¿Se puede aplicar la bonificación sobre la totalidad del valor de la empresa familiar o sólo sobre una parte o proporción?

Conforme al artículo 16 de la Ley del Impuesto de Patrimonio y al art 5, RD 1704/1999 la valoración de las participaciones se “realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultará favorable”. Además, este mismo artículo señala que :

“en el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto”

Se seguirán, por tanto, los criterios de contabilidad, por los que se valora a la empresa en función de su situación contable y proporcionalidad, para que la valoración de la empresa se ajuste a la realidad patrimonial y evitar que se sobrevaloren o subvaloren los activos y pasivos de la empresa (Pedreira Menéndez, 2015).

La bonificación a la que se refiere la exención en el IP, y la posterior reducción en el ISyD solo es aplicable sobre aquellos valores de la empresa familiar que estén afectos a la actividad económica (art 4 LIP).

Por ello, en el caso de Ancla S.L, cabe plantearse si se podrán aplicar las reducciones de la EF a las inversiones financieras en fondos de inversión, las cuales representan un 20% de la entidad. La Sentencia del TEAC 11-7-19 ha establecido que este tipo de inversiones o activos equivalentes no están afectas a la actividad, debido a que su gestión no requiere una organización empresarial (V.V.A.A., 2022). Sin embargo, el Tribunal Supremo, en Sentencia 15/2022 de 10 de enero de 2002 dispone que:

“El hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del artículo 20.6 LISyD, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación

de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, per se, para la obtención de la mencionada reducción, siempre que se acredite el requisito de la afectación o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación.”

Por tanto, si las inversiones financieras en fondos de inversión de Ancla, S.L., responden a necesidades de tesorería, liquidez, solvencia, etc. podría considerarse que están afectas a la actividad económica y su importe no debe excluirse a los efectos de determinar el valor sobre el que aplicar la reducción en la base imponible.

En cuanto a las participaciones que Ancla S.L posee en de Cabotaje S.L. ya hemos visto que hoy por hoy no serían susceptibles de ser consideradas en la determinación del valor sobre el que aplicar la reducción en la base imponible. Esto se debe a que Cabotaje S.L no realiza una actividad económica efectiva al no ajustarse a los requisitos establecidos por el artículo 27.2 del LIRPF, lo cual implica la utilización de al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Sin embargo, en el presente supuesto Cabotaje S.L no posee ningún empleado. Por ello, sería conveniente que la Cabotaje SL, contratase como empleado a Juan, (es el administrador único y percibe una retribución de 90.000 conforme a los estatutos sociales), para poder cumplir los requisitos de la LIRPF y beneficiarse de la aplicación de la exención del IP y la posterior reducción en el ISyD. Cabe mencionar que en caso de que Cabotaje S.L contratase como empleado a Juan la exención y reducción se aplicaría respecto del valor contable de los inmuebles (art 16 LIP), que es tres veces menor a su valor de mercado.

Respecto Barco S.L cabe plantearse la cuestión de si todos sus activos están afectos a la actividad económica y por ende si las participaciones que Ancla S.L. posee sobre esta son susceptibles de aplicación de las bonificaciones de la EF (art 4, LIP). En este sentido, los activos que corresponden a la maquinaria, utillaje, líneas de montaje, sistemas informáticos y existencias en almacén son necesarios para el desarrollo de la actividad económica y estarán afectos a ella. Además, en este caso la cuenta bancaria también es un elemento afecto a la actividad, ya que su saldo y movimientos corresponden “a las vicisitudes propias del ejercicio y si sirven para sus fines” (V.V.A.A., 2022).

Por todo ello la reducción del 95% prevista en el ISyD solo se aplicará sobre aquellas participaciones que Ancla S.L posee respecto Barco S.L, al ser la única que posee activos afectos a una actividad económica. Esta reducción se aplica sobre el valor neto de las participaciones que el causante, Carlos, transmite a sus herederos. En este caso al Ancla S.L no tener ningún tipo de deuda, la reducción se aplicará directamente sobre el valor de las participaciones de Ancla S.L (art 4 LIP).

6.7. Requisito de mantenimiento.

Si los herederos recibieran una oferta para vender la empresa familiar, ¿tendría algún impacto negativo en los beneficios fiscales aplicados en la herencia? En tal caso, ¿podrían evitarse esos impactos negativos reinvirtiéndose en otros activos?

Según la legislación estatal (art 20.6, LISyD), para disfrutar de la reducción en la base imponible en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se debe conservar la adquisición por el sucesor durante un plazo mínimo de diez años después del devengo del impuesto. Por su parte la normativa gallega ofrece un requisito más laxo, al establecer un plazo mínimo de mantenimiento de cinco años en vez de diez. Sin embargo, es necesario que durante el mismo periodo de tiempo el domicilio fiscal de la entidad no salga de Galicia.

La DGT ha interpretado flexiblemente el cumplimiento del requisito, la resolución de 23 de marzo de 1999 determinó que en las transmisiones por causa de muerte son dos los requisitos que se exigen para entender cumplida la exigencia del mantenimiento de la empresa familiar, en primer lugar, que se conserve el valor de adquisición y en segundo lugar que se mantenga una actividad empresarial, aunque no sea la misma que venía desarrollando el causante. Este criterio parece implicaría que los activos en los que los herederos reinvirtieran lo obtenido por la transmisión de la EF sigan afectos a una actividad empresarial, aunque coyunturalmente puedan estar en fondos de inversión, cuentas corrientes, etc., para cumplir con funciones de tesorería o solvencia patrimonial necesarias para la realización de la actividad empresarial, pero tal actividad habrá necesariamente de existir, no pareciendo admisible que los herederos se dediquen simplemente a conservar el producto de la venta realizando meras actividades de gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. En este sentido lo relevante mantener el valor

de la adquisición, pero puede variar la titularidad de todos los bienes y la entidad puede realizar una actividad diferente a la desarrollada por Carlos (V.V.A.A, 2022).

El Tribunal Supremo, por su parte, parece haber ido más lejos, así en la sentencia de 2 de junio de 2021 considera que en el supuesto de las transmisiones «mortis causa» no es preciso que los sucesores, en el caso de que vendan los activos que integran la EF, desarrollen actividad económica alguna, sino que bastará con que conserven el valor de lo adquirido durante el plazo legalmente establecido, pudiendo, por ejemplo, invertir el importe de lo obtenido en la venta en fondos de inversión y mantenerlos durante dicho plazo (STS 776/2021 de 2 junio).

Además, el requisito de mantenimiento es más flexible para la transmisión de la empresa familiar «mortis causa» que en la transmisión «inter vivos». Así, para las donaciones el art. 20 LISyD exige que “el donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo”, mientras que en el caso de sucesión no se exige el requisito de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio sino que el art 20 LISyD solo pide que “la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.”

En resumen, si los herederos recibieran una oferta para vender la empresa familiar y reinvirtiesen lo obtenido en otros activos, no habría impactos negativos en los beneficios fiscales aplicados en la herencia, siempre y cuando se mantuviesen el valor adquisición durante el plazo legalmente establecido.

6.8. Ajuar doméstico.

¿Cómo tributa el ajuar doméstico? ¿La empresa familiar ha de computarse para el cálculo del ajuar doméstico?

El ajuar doméstico es un concepto que se refiere a los bienes y enseres necesarios para la vida cotidiana en una vivienda, como pueden ser los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo (art, 4.4, Ley 19/1991). En la legislación española, el ajuar doméstico está protegido por ley en

caso de quiebra o insolvencia de un deudor, y se considera un bien inembargable hasta cierto límite

Para su valoración existe una presunción legal *iuris tantum* del tres por ciento del importe total del patrimonio dejado por el fallecido. Aun así, los interesados pueden asignar un valor superior o probar fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje (art 15 LISyD).

La nueva doctrina del Tribunal Supremo en el 2020 ha hecho que la figura del ajuar doméstico sea prácticamente inaplicable. Ahora se permite “excluir de la base de cálculo todos aquellos bienes del causante respecto de los que los herederos prueben que no son bienes muebles afectos al uso personal o particular del causante” (Vega Borrego, 2020, pp.67). En este sentido, el Tribunal Supremo considera que, sin necesidad de presentar pruebas adicionales, se deben excluir de la cantidad total a calcular los bienes del fallecido que suelen tener un valor más alto, como el dinero, los títulos (incluyendo acciones y participaciones en empresas), las propiedades inmuebles y los activos intangibles. Anteriormente, la jurisprudencia no permitía la exclusión de estos inmuebles, y se consideraba que en la medida en que formen parte de la herencia, se incluyen también en la base de cálculo del ajuar doméstico (Vega Borrego, 2020).

En nuestro supuesto, destaca la sentencia del 10 de marzo de 2020 del TS referida a una herencia compuesta en su práctica totalidad por acciones de una sociedad, donde los recurrentes/herederos proponían que el valor de estas acciones no se podía tener en cuenta a efectos de aplicar la regla de cálculo del ajuar doméstico del artículo 15 de la LISyD. El TS, aceptó la posición de los herederos al establecer que parece delimitar la base de cálculo del 3 % solo se computarán el valor de los bienes muebles destinados al uso particular o personal del causante (Vega Borrego, 2020). Por ello, la empresa familiar no se considera parte del ajuar doméstico, ni su valor ha de computarse para el cálculo de este, ya que es un bien productivo destinado a generar beneficios económicos y no se utiliza exclusivamente para uso doméstico.

Respecto a la tributación del ajuar doméstico, este estará exento de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Patrimonio, siempre que no este

compuesto por joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte y antigüedades (art 4, LIP). En el supuesto no se menciona la existencia de ninguno de estos bienes, por lo tanto, el ajuar doméstico no estará sujeto a tributación.

En conclusión, conforme a la doctrina del TS del año 2020 la empresa familiar no se computará para el cálculo del ajuar doméstico.

6.9. Renuncia de la herencia por parte del cónyuge.

En el caso de que el cónyuge renunciase a su herencia, ¿qué implicaciones fiscales tendría?

Dice el artículo 28 LISyD referido a la Repudiación y renuncia a la herencia:

“ 1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada, aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.”

El precepto distingue pues dos supuestos distintos de renuncia: i.- La renuncia pura, simple y gratuita y ii.- La renuncia en favor de persona determinada.

Desde el punto de vista del derecho civil sólo la primera es verdadera renuncia, conforme a los artículos 988 y siguientes del Código Civil la repudiación de la herencia es un acto enteramente voluntario y libre, que no puede hacerse en parte ni condicionalmente, que debe formalizarse ante Notario y cuyos efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante (Ibarria, 2020). La renuncia en favor de una persona determinada no es propiamente una renuncia en cuanto que implica una previa adquisición por el heredero o legatario para después ceder o transmitir su derecho, aunque sea de forma gratuita, a favor de otra persona. El primer tipo de renuncia se caracteriza por ser abdicativa, nunca llega a adquirirse ningún derecho del causante, mientras que el segundo tipo se conoce como renuncia traslativa: se adquieren derechos del causante para después transmitirlos a alguien. Y como decimos solo la primera puede calificarse de verdadera renuncia, la segunda sólo lo es nominalmente (Marcos Cardona, 2018).

Y el tratamiento fiscal de uno y otro tipo de renuncia es totalmente distinto, de manera coherente con el concepto jurídico-civil. Así, en el caso de la renuncia abdicativa, donde el heredero renuncia sin más, sin hacer ningún pronunciamiento respecto de a quién debe corresponder el derecho al que él renuncia, el heredero o legatario que renuncia no tributa por nada, sino que quienes tributan son los que con escasa técnica jurídica la LISyD denomina como “beneficiarios de la misma”, es decir beneficiarios de la renuncia. La técnica jurídica indicada no es la más conveniente, porque no hay propiamente beneficiarios de la renuncia, dado que el heredero o legatario que renuncia no lo hace en favor o beneficio de nadie. En su lugar al renunciar el primero llamado a la herencia o legado, sucederán otras personas por haberlo dispuesto así el causante/heredero o por ministerio de la Ley, y esas personas suceden directamente al causante, sin intermediación ninguna, y por eso tributan (Fuentes Rodríguez, 2018).

El artículo 28 de la LISyD establece que “en cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.” De nuevo aquí la técnica jurídica deja mucho que desear. El único parentesco que se debería tener en consideración es el que exista entre el causante y el heredero o legatario que sucede como consecuencia de haber renunciado el llamado en primer lugar. Ello es así porque el renunciante nunca ha llegado a suceder y el llamado como consecuencia de su renuncia no sucede al renunciante sino al causante. Es como si el renunciante no hubiera sido llamado a la herencia, por eso no

tiene sentido que se considere en ningún caso el parentesco entre el causante y el renunciante (Fuentes Rodríguez, 2018). Esto puede resultar muy perjudicial para el sujeto pasivo. Imaginemos que el causante instituye heredero en una parte de su herencia a un hermano, o a un extraño, y que esta renuncia a su herencia y que como consecuencia de dicha renuncia el propio causante ha previsto (o la Ley determina) que suceda un hijo suyo. En este caso con arreglo a la letra de la Ley el grado de parentesco que se tendrá en consideración para determinar la cuota tributaria sería el que exista entre el causante y su hermano (o el extraño) y no entre el causante y su hijo, lo que es de todo punto absurdo, lo cual ha sido criticado por la doctrina (Marcos Cardona, 2018).

En nuestro supuesto de hecho, y respondiendo a la pregunta planteada, si el cónyuge (María) renunciara pura y simplemente a la herencia del causante (Carlos) y este no hubiera otorgado testamento, la parte de usufructo que con arreglo a la Ley hubiera correspondido a María, el de una tercera parte de la herencia conforme al artículo 834 del Código Civil, correspondería a los hijos que son los llamados abintestato, quienes se distribuirían la herencia por terceras partes iguales. En este caso no habría efectivos distintos derivados del parentesco dado que, aunque el cónyuge pertenece al grupo II conforme al artículo 20 LISyD y los hijos al Grupo I, el tratamiento para ambos grupos es el mismo a la hora de determinar la cuota tributaria (Art. 22, LISyD).

Cabe plantearse ahora qué sucedería si la renuncia del cónyuge no fuese pura y simple (abdicativa) sino que María renunciase en favor de persona determinada, por ejemplo, en favor de alguno de sus hijos (o de un tercero). En estos casos el artículo 28 LISyD dispone, como hemos visto que se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada. Por tanto, María debería tributar por lo que recibiera de la herencia de Carlos y la persona en cuyo favor renunciase. María habría de tributar como si tratase de una donación que María hace a dicha persona. Esto es coherente con el concepto de renuncia traslativa del que antes hablamos, en la medida en que María efectivamente sucede a Carlos y luego transmite lo que ha adquirido de Carlos a un tercero (Marcos Cardona, 2018). Sería entonces de aplicación el artículo 20.6 LISyD sobre aplicación de la reducción del 95% del valor de adquisición, correspondiente a la transmisión de participaciones «inter vivos» de la empresa familiar. La aplicación de esta reducción no solo requiere que las participaciones estén exentas de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y el

cumplimiento de los requisitos de parentesco y mantenimiento establecidos para las transmisiones «mortis causa», sino que también deben concurrir las condiciones siguientes:

“a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad”
(art 20.6 LISyD)

En la medida en que María no ejerce previamente funciones de dirección en Ancla, S.L. si renunciase en favor de alguno de sus hijos este no podría beneficiarse de la bonificación prevista en la LISyD y el hijo tributaría como donatario sin más.

Sin embargo, si la legislación aplicable fuese la gallega, no sería preciso que María ocupase funciones dirección ya que conforme al artículo 8 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado:

“En los casos de transmisión de participaciones inter vivos de una empresa individual o de un negocio profesional o de participaciones en entidades, se aplicará una reducción en la base imponible, para determinar la base liquidable, del 99 % del valor de adquisición, siempre que concurren las siguientes condiciones:

a) Que la persona donante tenga 65 años o más o se encuentre en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o grande invalidez.

b) Que, si la persona donante viene ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones en el plazo de un año desde el momento de la transmisión.”

Por ello, si interpretamos la legislación gallega literalmente, en el caso de que María renuncie a la herencia a favor de una persona determinada, no sería necesario que

ejerciese las funciones de dirección, para poder beneficiarse de la reducción del 99%, establecida para la transmisión «inter vivos» de la empresa familiar. Sin embargo, como hemos visto anteriormente la ley gallega, establece requisitos adicionales y más específicos que la legislación estatal, pudiendo ser en ocasiones perjudicial su aplicación (art 7 DL 1/2011).

En conclusión, en función de si el cónyuge María, renuncia a la herencia de manera renuncia pura, simple y gratuita o realiza una renuncia en favor de persona determinada, la transmisión tendrá una tributación diferente (Fuentes Rodríguez, 2018). En el primer caso, el heredero o legatario que renuncia no tributa por nada, sino que la tributan corresponderá a los beneficiarios de la renuncia. Sin embargo, en el segundo caso, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse y su renuncia se considerará como un supuesto de transmisión «inter vivos» de la empresa familiar, donde María será la donante.

6.10. Traslado de la residencia fiscal a Madrid.

¿Tendría alguna incidencia que el matrimonio trasladara su residencia fiscal a Madrid?
¿Existen cautelas o reglas especiales para determinar la residencia fiscal a efectos del Impuesto sobre Sucesiones?

El Artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado dispone que:

“En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los números anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor neto,

siempre que la adquisición se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

...

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá declarar tal circunstancia a la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada junto con los correspondientes intereses de demora dentro del plazo de treinta días hábiles desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento.”

Sin embargo, en la Comunidad de Madrid, no solo es necesario considerar la reducción de la base imponible establecida para la transmisión «mortis causa» de las empresas familiares, sino también las bonificaciones. De esa manera el artículo 25 del Decreto Legislativo 1/2010 establece:

1. Bonificación en adquisiciones mortis causa:

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.

Los sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante, incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 25 por 100,

de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.”

Por tanto, la legislación de la Comunidad de Madrid es muy semejante a la estatal en lo que se refiere a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD. En ambos casos exige que si existen cónyuges o descendientes sean estos quienes sucedan y que, si no existan, sucedan ascendientes y/o colaterales hasta el tercer grado. Además, en ambos casos se exige el cumplimiento de los requisitos que la LIP pide para la exención y en ambos casos la reducción en la base imponible será del 95%. Sin embargo, el requisito de la permanencia en la comunidad de Madrid es de 5 años y no de 10 como en la legislación estatal.

Pero además de lo anterior, lo que ocurre es que, con independencia de que lo transmitido por sucesión «mortis causa» sea o no una empresa familiar, la Comunidad de Madrid establece una serie de bonificaciones en la cuota tributaria que hacen que en muchos casos las reducciones en la base imponible tengan una importancia menor. Así, la bonificación será del 99% de la cuota tributaria cuando los sucesores forman parte de los grupos I y II de parentesco (descendientes, cónyuge, ascendientes) y del 25% para hermanos, tíos y sobrinos por consanguinidad, con lo que, sin perjuicio de que las reducciones en la base imponible se aplican antes que las bonificaciones en la cuota tributaria.

Sin embargo, conforme al artículo 24 de la misma Ley, para determinar cuándo es aplicable la normativa de una determinada Comunidad Autónoma en materia del ISyD “se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo. Cuando de acuerdo con lo anterior no sea posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado.

Por todo ello, el traslado a la residencia fiscal a Madrid podría ser beneficioso para la transmisión de la EF, debido a la existencia de bonificaciones del 99% de la cuota

tributaria cuando los sucesores sean descendientes, cónyuge o ascendientes (nuestro caso). Sin embargo, el traslado no implicaría efectos fiscales, a no ser que Carlos tenga su residencia habitual en Madrid los cinco años anteriores a su fallecimiento.

6.11. Efecto en el IRPF.

¿Ha de tributar Carlos en su IRPF por la transmisión del patrimonio a sus herederos con ocasión de su fallecimiento?

No, esto se debe a que el régimen tributario especial de la empresa familiar implica la no sujeción de los incrementos patrimoniales derivados de la transmisión lucrativa de la EF en el IRPF. La no sujeción es aplicable tanto en las transmisiones «mortis causa» e «inter vivos» de la empresa familiar y viene regulada respectivamente en los artículos 33.3.b y 33.3.c de la LIRPF. Por ello en caso de fallecimiento de Carlos, los herederos no deberán realizar una tributación en el IRPF por la transmisión de participaciones de Ancla S.L (Juárez González, 2017).

7. Conclusiones

En conclusión, se recomienda a Carlos que realice un testamento para garantizar que su cónyuge María pueda disfrutar del usufructo sobre al menos una parte de las acciones en caso de fallecimiento. Esto se puede lograr acogiéndose al artículo 228 de la Ley 2/2006, que permite disponer de un testamento en el que María tenga usufructo universal sobre todas las participaciones de Ancla, S.L.

Además, independientemente de si se realiza un testamento o no, los herederos de Carlos serán los sujetos pasivos del impuesto por la transmisión "mortis causa" de la empresa familiar. En este caso, los herederos serían María, Juan y Jaime por obligación personal, y Jorge por obligación real debido a su residencia en el Reino Unido.

En cuanto a los beneficios fiscales correspondientes a la transmisión mortis causa de la empresa familiar, estos podrán ser disfrutados por todos los herederos siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la ley. Se recomienda que los herederos soliciten

la aplicación de la legislación gallega específica, ya que ofrece una reducción mayor en el impuesto de sucesiones y donaciones, del 99%, y establece un plazo de mantenimiento más flexible, de cinco años.

El hecho de que Carlos no perciba ninguna remuneración por su cargo de Administrador Único, sino que reciba dividendos de Ancla, S.L., implica que no cumple con el requisito de ser la principal fuente de renta. Sin embargo, este requisito sí se cumple en el caso de Juan, quien desempeña funciones de dirección en Barco, S.L. y recibe una remuneración por ello. Gracias a esto, Juan y los demás miembros del grupo familiar podrán beneficiarse de los beneficios fiscales en la transmisión mortis causa de la empresa familiar.

Por otra parte, se recomienda modificar el cargo de administrador en Barco, S.L. para que no sea gratuito, lo que permitirá deducirlo en el Impuesto de Sociedades.

Asimismo, sería recomendable que Cabotaje, S.L. contrate a Juan como empleado con contrato laboral y a jornada completa, ya que esto permitiría que la sociedad cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF y se considere que realiza una actividad económica. De esta manera Cabotaje S.L. se podría computar para la determinación del valor sobre el cual se aplicaría la reducción en la base imponible. Cabe mencionar que en caso de que Cabotaje, S.L. contrate a Juan como empleado, la exención y reducción se aplicarían respecto del valor contable de los inmuebles, que es tres veces menor que su valor de mercado, según el artículo 16 de la LIP.

En cuanto a la renuncia de la herencia por parte de María, sería conveniente analizar si se trata de una renuncia pura, simple y gratuita o si se realiza en favor de una persona determinada, ya que esto afectaría la tributación de la transmisión. En el primer caso, el renunciante no tributa por la renuncia, y la tributación recae en los beneficiarios de la misma. En el segundo caso, se exigiría el impuesto al renunciante, considerándose la renuncia como un supuesto de transmisión "inter vivos" de la empresa familiar, donde María sería la donante.

En relación con el traslado de la residencia fiscal a Madrid, podría resultar beneficioso para la transmisión de la empresa familiar, debido a las bonificaciones del 99% en la cuota

tributaria cuando los sucesores sean descendientes, cónyuge o ascendientes, que aplican en dicha comunidad autónoma. Sin embargo, es importante tener en cuenta que el traslado no generará efectos fiscales a menos que Carlos haya tenido su residencia habitual en Madrid durante los cinco años anteriores a su fallecimiento.

Finalmente, en caso de fallecimiento de Carlos, los herederos no estarían sujetos a una tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por la transmisión de las participaciones de Ancla, S.L.

8. Bibliografía

8.1. Doctrina científica

Cadenas Osuna, D. (2020). La transmisión «mortis causa» de la empresa familiar. La Dykinson, 1-127. Recuperado de: <http://digital.casalini.it/9788413247328>

Cañal García, F. J. (2021). Evolución de las reducciones por parentesco en el impuesto de sucesiones. *FUNDAMENTOS ROMANÍSTICOS DEL DERECHO CONTEMPORÁNEO*, 1021-1032.

Carvajal Gómez-Cano, F. (2023) La remuneración de los administradores de las sociedades de capital no cotizadas, tras la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018. *EL NOTARIO DEL SIGLO XXI - MARZO - ABRIL*, (108). Recuperado de: <https://www.elnotario.es/opinion/opinion/8661-la-remuneracion-de-los-administradores-de-las-sociedades-de-capital-no-cotizadas-tras-la-sentencia-del-tribunal-supremo-de-26-de-febrero-de-2018>

Díaz Gómez, M. A. (2011). La empresa familiar y su organización en forma de sociedad mercantil, con especial referencia a la sociedad de responsabilidad limitada. *Pecunia: revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, (12), 1-70.

Fuentes Rodríguez, J (2018). *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Situación actual y posible reforma. Especial referencia al hecho imponible adquisición de bienes*

y derechos por herencia. [Trabajo Fin de Grado. Universidad Miguel Hernández de Elche]. Recuperado de: <https://hdl.handle.net/11000/6824>.

Gómez Ortiz, J., Salas Fumás, D., & Gargallo Castel, A. (2023). Productividad Y Creación De Empleo: Un Análisis Comparativo Entre Las Diferentes Estructuras Organizativas De Las Empresas Familiares Y No Familiares. *Documento de Trabajo*, 02.

Ibarria Morera, C. (2020). *La renuncia y repudiación de la herencia*. [Trabajo Fin de Grado, Universidad la Laguna]. Recuperado de: <http://riull.ull.es/xmlui/handle/915/20763>

Jordá García, R. (2017). Los consejeros delegados en la empresa familiar tras la reforma para la mejora del gobierno corporativo. Especial referencia a su retribución. VLEX. Cuadernos de Derecho y Comercio Núm. Extraordinario-2017, Diciembre 2017. Recuperado de: <https://vlex.es/vid/consejeros-delegados-empresa-familiar-729425117>

Juárez González, J. M. (2017). Fiscalidad de la empresa familiar: especial referencia a la sucesión. *Cuadernos de Derecho y Comercio. Extraordinario*. 937-971.

Marcos Cardona, M. (2018). Revisión del tratamiento tributario del repudio y de la renuncia de la herencia. *Revisión del tratamiento tributario del repudio y de la renuncia de la herencia*, 149-175.

Olmedo Castañeda, F. J. (2019). La empresa familiar en el Derecho español: necesidad de una regulación jurídica. *Anuales de la Academia Matritense del Notariado*, 59, 149-193.

Pedreira Menéndez, J. (2015). Los bienes integrantes de la empresa familiar y su afección a la actividad empresarial a efectos de la aplicación de la bonificación por transmisión sucesoria: Análisis de la STS de 16 de julio de 2015, *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, (393), 133-138. Recuperado a partir de <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4989>

Rozas Valdés, J. A. (2020). El pandemonio del ajuar doméstico. *Revista Técnica Tributaria*, (130), 164-184.

Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. (BOE 5 de noviembre de 1999).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE 24 de julio 1889)

Vega Borrego, F. A. (2020). El ajuar doméstico en el impuesto sobre sucesiones (La configuración del ajuar tras la nueva doctrina del Tribunal Supremo). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (453), 67-98. Recuperado de: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3781>

VV.AA. (2022), *Memento Práctico Francis Lefebvre Sucesiones Civil-Fiscal*, Lefebvre-El Derecho, Madrid.

8.2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 en el caso C-127/12

Sentencia del Tribunal supremo 15/2022 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda), 10 de enero 2022 (recurso casación 1563/2020).

Sentencia del Tribunal Supremo 1777/2016 (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo) 14 de Julio de 2016 (recurso casación 3316/2015).

Sentencia del Tribunal Supremo 1198/2016, 26 de Mayo de 2016 (Sala Segunda, de lo Contencioso-Administrativo) 26 de Mayo de 2016 (recurso casación 4027/2014)

Sentencia del Tribunal Supremo 2528/2016 (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), 29 de Noviembre de 2016 (recurso casación 3013/2015)

Sentencia del Tribunal Supremo 776/2021, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda), 2 de Junio de 2021(recurso de casación 1478/2018).

Sentencia del Tribunal Supremo 98/2018 (Sala de lo Civil), 26 de Febrero de 2018 (recurso casación 3574/2017).

Sentencia Tribunal Supremo 1198/2016 (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, 26 de Mayo de 2016 (recurso casación 4027/2014).

8.3. Legislación

Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (firmado el 19 de octubre de 1979 y ratificado por España mediante Real Decreto 1608/1991, de 26 de julio).

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. (BOE 21 de octubre de 2010).

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. (BOE 28 de septiembre de 1999).

Legislación de la Empresa familiar. ORDENACIÓN CUATRECASAS. Recuperado de: https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=217_Legislacion_de_la_Empresa_Familiar&modo=2

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. (BOE 6 de junio de 1991).

Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia. (BOE, 14 de junio de 2006).

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. (BOE, 27 de diciembre de 2001).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE, 27 de noviembre de 2014).

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOE 18 de diciembre de 1987).

Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. (BOE 3 de diciembre de 2014).LS

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 28 de noviembre de 2006).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE, 17 de diciembre de 2003).