



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

BENEFICIOS FISCALES DE LAS EMPRESAS FAMILIARES

Rafael Bernabeu Villena

5º E3 B

Derecho Financiero y Tributario

José María Cobos Gómez

Madrid

Abril 2024

Resumen

Actualmente en España y en Europa existe una preponderancia de empresas familiares; sin embargo, no son muchas las que logran sobrevivir. Además de los problemas comunes del mercado, estas empresas se enfrentan a las vicisitudes derivadas del relevo generacional. Es por ello por lo que es importante fomentar su continuidad y facilitar su traspaso, evitando que sea excesivamente gravoso ya que son unas de las principales fuentes de empleo y riqueza. En consecuencia, dentro del derecho tributario se establecen una serie de beneficios y exenciones aplicables a las empresas familiares para aliviar su presión fiscal.

En relación con la metodología seguida en el presente trabajo, se ha realizado una revisión de la literatura, jurisprudencia y normativa con el objetivo de recopilar y explicar los beneficios fiscales aplicables actualmente a las empresas familiares. Para llevar a cabo dicha tarea, se ha empezado definiendo la empresa familiar para posteriormente explicar su importancia y el papel que juega la fiscalidad en todo esto. Finalmente se han analizado las exenciones y bonificaciones recogidas en la Ley del Impuesto sobre Patrimonio (Ley 19/1991) y en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987) como principales fuentes de beneficios fiscales de las empresas familiares.

Palabras clave

Empresa familiar, Impuesto sobre Patrimonio, Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Beneficios fiscales.

Abstract

Currently in Spain and in Europe there is a preponderance of family businesses; however, not many of them manage to survive. In addition to the common problems of the market, these companies face the vicissitudes derived from the generational handover. That is why it is important to encourage their continuity and facilitate their transfer, avoiding that it is excessively burdensome, since they are one of the main sources of employment and wealth. Consequently, tax law establishes a series of benefits and exemptions applicable to family businesses to alleviate their tax burden.

In relation to the methodology followed in this thesis, a review of the literature, jurisprudence and regulations has been carried out with the aim of compiling and explaining the tax benefits currently applicable to family businesses. In order to carry out this task, we began by defining the family business and then explained its importance and the role played by taxation in all this. Finally, the exemptions and allowances included in the Wealth Tax Law (Law 19/1991) and in the Inheritance and Gift Tax Law (Law 29/1987) have been analyzed as the main sources of tax benefits for family businesses.

Key words

Family business, Wealth Tax, Inheritance and Gift Tax, Tax benefits.

Índice

Capítulo I: Introducción	7
1. Qué es la empresa familiar: Definición.....	7
2. Importancia de la Empresa Familiar	9
3. Papel de la fiscalidad para fomentar la empresa familiar.....	12
Capítulo II: Exenciones del Impuesto sobre el Patrimonio.....	15
1. Consideraciones generales del Impuesto sobre el Patrimonio	15
2. Exención de los bienes y derechos afectos a actividades empresariales o profesionales....	17
2.1. Requisitos respecto a los bienes y derechos.....	17
2.1.1. Bienes y derechos afectos a una actividad económica	17
2.1.2. Supuestos de afectación parcial.....	18
2.1.3. Bienes y derechos excluidos de afectación económica	19
2.2. Requisitos respecto a la actividad	21
2.2.1. Actividad empresarial o profesional.....	21
a. El arrendamiento o compraventa como actividad empresarial o profesional.....	22
2.2.2. Actividad habitual, personal y directa ejercida por el sujeto pasivo	25
2.2.3. Principal fuente de renta.....	27
2.3. Efecto de los bienes y derechos del cónyuge afectos a una actividad empresarial o profesional.....	28
3. Exención por la participación en entidades.....	28
3.1. Empresa no patrimonial	29
3.2. Porcentaje de participación en la entidad	31
3.2.1. Especialidades respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	33
3.2.2. Caso especial de los parientes por afinidad.....	33
3.3. Funciones de dirección en la entidad	34
3.4. Alcance de la exención.....	36
Capítulo III: Capítulo III: Bonificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	38
1. Consideraciones general del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	38
2. Transmisiones <i>mortis causa</i> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.....	41
2.1. Requisitos del causante	44
2.2. Requisitos del causahabiente.....	45
3. Transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i> de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.....	46
3.1. Requisitos del donante	49
3.2. Requisitos del donatario	49
Capítulo IV: Conclusiones	51
Capítulo VI: Bibliografía	53

1. Legislación	53
2. Jurisprudencia	54
3. Consultas a la Dirección General de Tributos	56
4. Obras doctrinales.....	59
5. Recursos de internet	60
Capítulo VII: Anexos	62
1. Anexo I.....	62
2. Anexo II.....	63

Listado de Abreviaturas

AEFA: Empresa Familiar provincia de Alicante

AEFC: Asociación Empresa Familiar de Canarias

DGT: Dirección General de Tributos

EFB: *European Family Business*

IEF: Instituto de la Empresa Familiar

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LIP: Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio

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

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

LISD: Ley 29/1987 de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

RIP: 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.

RIRPF: Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1. QUÉ ES LA EMPRESA FAMILIAR: DEFINICIÓN

En primer lugar, si bien no existe una opinión unánime sobre lo que se entiende por empresa familiar, sí que podemos encontrar una serie de notas comunes a todas ellas. Tal y como apunta Eduardo Estévez Gudino¹, la empresa familiar se caracteriza por: la familia, la visión a largo plazo y la continuidad.

La primera de estas notas hace referencia a que la propiedad de dicha empresa debe estar en manos de una familia. Ahora bien, sería necesario delimitar qué porcentaje de propiedad debe tener dicha familia.

Algunos autores como Miguel Ángel Gallo Laguna de Rins² afirman que sería suficiente que fuera el 51%, pues así no habría duda sobre el control de la familia en la empresa. Sin embargo, la Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio³ (en adelante LIP) establece una participación en la entidad de al menos el 5% de forma individual o un 20% computado conjuntamente con su cónyuge, ascendiente, descendiente o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, afinidad o adopción.

Otra rama de la doctrina, seguida por autores como Carmen Galve Górriz⁴, de forma más imprecisa pero mayormente aceptada que la primera, afirma que el porcentaje de propiedad que debe tener la familia debe ser suficiente para que esta pueda ejercer influencia en la dirección y gestión de la entidad.

La siguiente de las notas características de la empresa familiar, señaladas por Eduardo Estévez es la visión a largo plazo. Esta se materializa en que los objetivos que en su seno se fijan son a varios años, en ocasiones pueden llegar a décadas. Por tanto, los objetivos

¹ Estévez Gudino, E., *Cómo sobrevivir a la Empresa Familiar*, Galland Books, Valladolid, 2021, pp. 27 - 30

² Gallo, M. A., *Empresa Familiar*, Praxis Editorial, Barcelona, 1995

³ Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre Patrimonio (BOE 7 de junio de 1991)

⁴ Galve Górriz, C., “Propiedad y gobierno: La empresa familiar”, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n. 50, 2002, p. 162

a corto plazo son más infrecuentes que en otro tipo de entidades como pueden ser las empresas cotizadas.

Por último, la empresa familiar se caracteriza por la vocación de continuidad. En este tipo de empresas, es muy frecuente el deseo de los propietarios de continuar la actividad más allá en el tiempo, pasando de una generación a otra. Eduardo Estévez refleja la idea de transmitir un legado más que una herencia.

Con ello, podemos hacer una primera aproximación de empresa familiar: una empresa cuya propiedad se encuentra mayoritariamente en manos de una familia capaz de influir en la dirección y gestión de las misma, y que tiene una vocación de continuidad y una visión a largo plazo.

También debemos mencionar las definiciones propuestas por las diferentes asociaciones a nivel europeo, nacional, autonómico (e incluso provincial) de la Empresa Familiar.

A nivel europeo, la *European Family Business*⁵, recalca la importancia de que no necesariamente tiene por qué ser una pequeña o mediana empresa para ser familiar, sino que También pueden ser grandes empresas o incluso empresas cotizadas. De esta forma establece que independientemente del tamaño, una empresa tendrá la consideración de empresa familiar si:

- *“La mayoría de los derechos de toma de decisiones están en posesión de la(s) persona(s) física(s) que establecieron la empresa, o en posesión de la(s) persona(s) física(s) que han adquirido el capital social de la empresa, o en posesión de sus cónyuges, padres, hijos o herederos directos de los hijos.*
- *La mayoría de los derechos de toma de decisiones son indirectos o directos.*
- *Al menos un representante de la familia o parientes está formalmente involucrado en el gobierno de la empresa.”*

Cuando dicha empresa cotice en bolsa, la *European Family Business* entiende cumplido el requisito de la participación y, por tanto, se considerará empresa familiar si quien creó

⁵ European Family Business, “Definition”, (disponible en <https://europeanfamilybusinesses.eu/definition/>; última consulta 14/01/2024)

o quien adquirió la empresa/capital social o sus familias o descendientes están en posesión del 25% de los derechos de toma de decisiones que le confiere su capital social.

A diferencia que las otras definiciones propuestas, esta añade que como mínimo un representante de la familia (o parientes) deben estar en puestos directivos de la empresa familiar en cuestión. También hace una distinción según si la empresa familiar cotiza o no en bolsa; si cotiza en bolsa la familia y/o quien fundó la entidad debe ser titular del 25% de las acciones, mientras que si no cotiza debe ser titular de la mayoría de ellas, es decir, del 51%.

Esta definición a nivel europeo También es compartida a nivel nacional por Esteban Sastre,⁶ y por las distintas Cátedras de la Empresa Familiar⁷. El Instituto de la Empresa Familiar (en adelante IEF) también añade que uno de los objetivos estratégico de las empresas familiares debe ser la continuidad generacional, representada en el deseo conjunto de los familiares de mantener el control de la propiedad, el gobierno y la gestión de la entidad.

También otras asociaciones provinciales y autonómicas como son la Asociación de la Empresa Familiar provincia de Alicante (en adelante AEFA)⁸ y la Asociación Empresa Familiar de Canarias (en adelante AEFC)⁹ se han sumado a esta definición.

2. IMPORTANCIA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Hoy en día es innegable la importancia que tiene la empresa familiar en sus diferentes niveles: europeo, nacional y autonómico. Ejemplo de ello es la creación del IEF¹⁰ en 1991,

⁶ Sastre, E., “Qué es una empresa familiar”, *Instituto de la Empresa Familiar*, 2020 (disponible en <https://www.iefamiliar.com/que-es-una-empresa-familiar/>; última consulta 18/01/2024)

⁷ Universidad del País Vasco, “Qué es la empresa familiar”, *Cátedra de la Empresa Familiar*, (disponible en <https://www.ehu.eus/es/web/catedra-empresa-familiar/zer-da-familia-enpresa>; última consulta 18/01/2024)

⁸ Antón, M., “Conoce la Asociación AEFA”, *Asociación de la Empresa Familiar Provincia Alicante* (disponible en <https://asociacionaefa.es/la-asociacion/>; última consulta 18/01/2024)

⁹ Asociación Empresa Familiar de Canarias, “Sobre EFCA”, (disponible en <https://efca.es/sobre-efca>; última consulta 18/01/2024)

¹⁰ Instituto de la Empresa Familiar, “Quiénes somos”, (disponible en <https://www.iefamiliar.com/quienes-somos/>; última consulta 22/01/2024)

dando a su vez lugar a una red de asociaciones representativas de las empresas familiares en cada Comunidad Autónoma. En el ámbito europeo, fruto de la importancia de este tipo de entidades y para defender sus objetivos a un nivel más amplio, surge en 1997 la Agrupación Europea de Empresas familiares (GEEF, de sus siglas en francés), ahora conocida como *European Family Business* (en adelante EFB).

Actualmente el IEF y sus asociaciones regionales agrupan a más de 1500 empresas familiares y coordina a 39 cátedras de empresas familiares en universidades españolas. Además, no es de extrañar que se agrupen para defender sus intereses, pues las Empresas Familiares en España representan el 90% del tejido empresarial privado (aproximadamente 1,1 millones de empresas son familiares), generando cerca del 67% del empleo (más de 6,58 millones de puestos de trabajo) y el 57,1% del PIB¹¹.

Adicionalmente, en 2015 el IEF realizó el primer estudio macroeconómico¹² a través de las distintas cátedras de la empresa familiar, siendo la primera vez donde que se mostraron datos reales de la importancia de este tipo de entidades. Antes de 2015 los estudios desarrollados acerca de este tema utilizaban únicamente proyecciones de datos de otros países o de empresas cotizadas. Entre los resultados de dicho estudio, se encuentra el porcentaje de empresas familiares en cada Comunidad Autónoma, oscilando entre 84,4% (País Vasco) y 94,3% (Castilla la Mancha).

A nivel europeo¹³, este tipo de empresas generan un total de 100 millones de puestos de trabajo en el sector privado (entre un 40% y un 50% del empleo total en la unión Europea), además de estar presentes en el 25% de las principales empresas europeas. Los datos del EFB muestran que el 60% del total de los negocios en Europa son empresas familiares sumando un total de 17 millones de empresas.

¹¹ Instituto de la Empresa Familiar, “Cifras”, (disponible en <https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/>; última consulta 24/01/2024)

¹² Corona, J., *La Empresa Familiar en España*, Madrid, 2015

¹³ European Family Business, “About European Family Business”, (disponible en <https://europeanfamilybusinesses.eu/about-european-family-businesses/>; última consulta 23/01/2024)

Su importancia También se ha manifestado por el Comité Económico y Social Europeo. Entre las conclusiones de uno de sus dictámenes¹⁴ se pone de relieve que las empresas familiares son fuentes de crecimiento económico y de empleo, además de su mayor capacidad para salir de periodos de crisis y mayor longevidad respecto a otro tipo de empresas. También hace una llamada a los Estados Miembros para facilitar la sucesión de este tipo de empresas, pues cada año 450.000 empresas (que emplean aproximadamente dos millones de trabajadores) se enfrentan a una sucesión y alrededor de 150.000 no consiguen hacerlo de una forma adecuada, lo que supone una pérdida de 600.000 puestos de trabajo.

Como referencia a otros mercados distintos al europeo, en Estado Unidos se estima que las empresas familiares ocupan el 80% del total de empresas privadas y que generan cerca del 50% del empleo privado de dicho país.¹⁵

Cabe mencionar También la importancia que tiene la empresa familiar en algunas provincias como es el caso de Alicante con AEFA¹⁶. Por ello, es la única provincia que cuenta con una Asociación de la Empresa Familiar dependiente del IEF, ya que fue la primera asociación territorial dependiente de esta¹⁷. En la provincia de Alicante las empresas familiares emplean a más de 19.000 trabajadores y representan el 7,22% del PIB nacional. Además, el 75% de los asociados de AEFA facturan más de 10 millones de euros al año, superando todas los 2 millones y medio de euros anuales. También, dicha asociación cuenta con dos Cátedras de Empresa Familiar, una en la Universidad de Alicante y otra en la Universidad Miguel Hernández de Elche.

¹⁴ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo”, Diario Oficial de la Unión Europea C 013, 15 de enero de 2016, pp. 08-13

¹⁵ Instituto de la Empresa Familiar *Op. Cit.*, (disponible en <https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/>; última consulta 24/01/2024)

¹⁶ Fundada en 1995 de la mano de 32 empresario familiares liderados por Manuel Peláez Castillo.

¹⁷ Antón, M., “Conoce la Asociación Historia”, *Asociación de la Empresa Familiar Provincia Alicante* (disponible en <https://asociacionaefa.es/la-asociacion/>; última consulta 23/01/2024)

Por último, tal y como apunta Maite Antón Puentes¹⁸, hay que poner en relieve los aspectos cualitativos de la empresa familiar. Con estos aspectos cualitativos nos referimos al arraigo al territorio, la participación y apoyo en las distintas necesidades del área en el que operan y su preocupación por mantener la cultura de cada municipio.

3. PAPEL DE LA FISCALIDAD PARA FOMENTAR LA EMPRESA FAMILIAR

En primer lugar, la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT)¹⁹ en su artículo 2 fija como principal fin de los tributos el sostenimiento económico del gasto público, sin embargo, existen otros fines más allá de los recaudatorios. Es por ello por lo que en ocasiones se crean impuestos con el objetivo de fomentar determinadas políticas económicas, siguiendo siempre los principios del artículo 3 de esta ley sobre “*justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*”. A esto se le conoce como papel extrafiscal de los tributos.

Siguiendo con esta línea, y debido a la gran importancia que tienen las empresas familiares para la economía, el Comité Económico y Social Europeo solicitó que se desarrolle una legislación fiscal más favorable para las empresas familiares en los Estados Miembros en materia de sucesiones y donaciones, para fomentar de esta forma el relevo intergeneracional y garantizar su continuidad²⁰.

Por otro lado, en el año 1996 por medio del Real Decreto-ley 7/1996²¹, se introdujo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la bonificación del 95% del valor de la empresa individual o participaciones en entidades a las que fuera aplicable la exención del IP, pero solo para el caso de sucesiones. La finalidad de su inclusión, tal y como se explica en la

¹⁸ Antón, M., “La potencialidad económica de la provincia de Alicante”, Rodríguez-Blanco, V. (coord.), *La provincia de Alicante; retos y oportunidades en el 40 aniversario del Estatuto de Autonomía*, Tirant Humanidades, Valencia, 2023, pp. 63 - 64

¹⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 18 de diciembre de 2003)

²⁰ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo”, Diario Oficial de la Unión Europea C 013, 15 de enero de 2016, pp. 01-02

²¹ Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE 8 de junio de 1996)

exposición de motivos del Real Decreto, era aliviar el coste fiscal de la transmisión por sucesión de este tipo de entidades. No fue hasta el año 1998, cuando se estableció la misma bonificación para la donación de empresa familiar²².

En cuanto al IP, la exención de bienes y derechos necesarios para desarrollar una actividad empresarial y la participación en entidades se incorporó en 1993 a través de la Ley 22/1993²³. En cuanto al requisito del porcentaje de participación en la entidad, en un primer momento estaba fijada en un 20%; sin embargo, se fue reduciendo progresivamente, siendo de un 15% en 1995²⁴ y de un 5% a partir de 2003²⁵. Por lo que respecta a la participación conjunta con el grupo de parentesco, esta se incluyó por primera vez en el año 1998 con el fin de mejorar la normativa aplicable a las pequeñas y medianas empresas.

Es importante destacar que en materia de empresas familiares, estos impuestos están relacionados ya que para poder optar a la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se tiene que previamente tener derecho a la exención del IP. Es por ello por lo que en primer lugar se analizará el Impuesto sobre el Patrimonio y posteriormente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

También se debe mencionar que en ambos impuestos la competencia normativa y la recaudación están cedidas a las Comunidades Autónomas²⁶. Es por ello por lo que en materia del Impuesto sobre el Patrimonio pueden establecer, por ejemplo, una bonificación del 100% en la cuota como han hecho la Comunidad de Madrid, Andalucía o Extremadura. En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la mayoría de las Comunidades Autónomas han aumentado la bonificación al 99% o incluso 100%, con la

²² Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE 31 de diciembre de 1997)

²³ Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo (BOE 31 de diciembre de 1993)

²⁴ Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE 31 de diciembre de 1994)

²⁵ Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (BOE 28 de diciembre de 2002)

²⁶ Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de 1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980)

excepción de Cataluña, la Comunidad de Madrid (si bien tiene una bonificación en cuota del 99%), el País Vasco²⁷ y Canarias únicamente en las donaciones.

Por otro lado, según los últimos datos disponibles de la Agencia Tributaria, en 2021 el número de beneficiarios de las exenciones del Impuesto sobre el Patrimonio y el valor de los activos exentos (en Millones de euros) fueron los siguientes²⁸:

	Nº de beneficiarios de la exención	Valor patrimonio (a)	Exención por empresa familiar (b)	% Exento	Base imponible (a - b)
Bienes afectos a actividades económicas	12.454	11.941	9.579	80,22%	2.362
Acciones y participaciones en entidades negociadas	4.431	176.576	17.856	10,11%	158.720
Acciones y participaciones en entidades no negociadas	49.505	460.307	313.434	68,09%	146.873
TOTAL	66.390	648.824	340.869	52,54%	299.955
TOTAL DECLARANTES IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO	231.367				
% BENEFICIARIOS EXENCIÓN EMPRESA FAMILIAR	28,69%				

Se puede observar que en 2021 un total de 66.390 beneficiarios de las exenciones establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio aplicables a las empresas familiares, lo que supuso un 28,69 sobre el total de declarantes. Además el 52,54% del valor de estos activos se mantiene exento del Impuesto sobre el Patrimonio gracias a estas exenciones.

En cuando al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, todas las Comunidades Autónomas han mejorado la normativa estatal para poder facilitar la continuidad de este tipo de empresas. Por ello, los requisitos son más laxos y un mayor número de empresas pueden tener acceso a estas bonificaciones. A modo resumen, en el Anexo I se encuentra

²⁷ Instituto de la Empresa Familiar, “Mapa Autonómico de la Fiscalidad de la Empresa Familiar 2024” (disponible en <https://www.iefamiliar.com/estudios-y-publicaciones?id=index-174189&ucat=135>; última consulta 05/04/2024)

²⁸ Agencia Tributaria, “Estadística de los declarantes del Impuesto sobre el Patrimonio”, (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_impuesto_sobre_el_patrimonio.shtml; última consulta 05/04/2024)

una tabla con los requisitos establecidos por cada Comunidad Autónoma para el caso de sucesiones y en el Anexo II para el caso de donaciones²⁹.

CAPÍTULO II: EXENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. CONSIDERACIONES GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

La Ley 19/1991, de 6 de junio sobre Impuesto sobre el Patrimonio³⁰ en su artículo 1 establece el carácter directo y naturaleza personal del impuesto. Por tanto, grava la manifestación de capacidad económica (patrimonio neto) del sujeto pasivo concreto (persona física). Por patrimonio neto debemos entender el conjunto de bienes y derechos cuyo contenido es económico y el titular una persona física, una vez practicadas las pertinentes deducciones de cargas y gravámenes. También se debe incluir las deudas y obligaciones personales.

Por lo que respecta los sujetos pasivos, el artículo 5 establece dos tipos de obligados:

- Por obligación personal, cuando la residencia habitual del sujeto pasivo sea en territorio español. En este caso se deberán declarar los bienes y derechos de contenido económico con independencia del lugar en el que se encuentren dichos bienes o puedan ejercerse tales derechos.
- Por obligación real, salvo excepciones, cuando la residencia habitual no se encuentre en territorio español, pero la persona física sea titular de bienes o derechos que se encuentren, puedan ejercerse o deban cumplirse en España.

Ahora bien, el hecho de ser sujeto pasivo del impuesto no supone, en principio, una obligación de presentar la declaración. Por ello, el artículo 37 establece en qué supuestos el sujeto pasivo está obligado a presentar la declaración del Impuesto sobre el patrimonio:

²⁹ Instituto de la Empresa Familiar, *Id.*

³⁰ Ley 19/1991, de 6 de junio sobre Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 7 de junio de 1991)

- El primero de los supuestos es cuando de acuerdo con las normas de este impuesto y aplicadas las debidas deducciones o bonificaciones, el resultado de la cuota tributaria sea a ingresar. Como excepción, no habrá obligación de declarar cuando la base imponible sea igual o inferior al mínimo exento establecido con carácter general (700.000€) o aprobado por las Comunidades Autónomas para sus residentes.
- El segundo caso es cuando, no dándose el supuesto anterior, el valor de los bienes y derechos del sujeto pasivo (determinados de acuerdo con la LIP) sea superior a 2.000.000€.

Este impuesto se aplica a todo el territorio español y desde 1980 fue cedido su rendimiento a las Comunidades Autónomas en su totalidad³¹. Por ello, las Comunidades Autónomas pueden ejercer competencias normativas sobre ciertas cuestiones como por ejemplo el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota. En el caso de que una comunidad Autónoma no ejerciera estas competencias normativas sobre el impuesto, se aplicaría en su defecto la normativa estatal³².

En el caso de las deducciones y bonificaciones, cuando sean aprobadas por la Comunidad Autónoma deberán ser compatibles y no podrán modificar aquellas deducciones y bonificaciones establecidas por la normativa estatal para el Impuesto sobre el Patrimonio. Además las deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las estatales.

³¹ Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de 1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980)

³² Agencia Tributaria, “Manual Práctico de Patrimonio 2020”, (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/patrimonio-2020/capitulo-2-cuestiones-generales/exenciones/exenciones-generales-articulo-4/patrimonio-empresarial-profesional.html>; última consulta 17/02/2024)

2. EXENCIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS AFECTOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES O PROFESIONALES

La LIP establece una serie de exenciones fiscales relacionadas con las empresas familiares, una primera referente a los bienes y derechos afectos a una actividad empresarial y una segunda relativa a la participación en entidades.

El artículo donde se encuentran las exenciones al Impuesto del Patrimonio es el 4 de esta ley. Por lo que respecta a las empresas familiares, debemos dirigirnos al apartado 8 del mencionado artículo. Este a su vez se divide en dos grande apartados: el primero referido a las personas físicas y el segundo a las personas jurídicas.

El primero de ellos exceptúa del impuesto del patrimonio los bienes y derechos de las personas, no sociedades o personas jurídicas, que sean necesarios para poder desarrollar adecuadamente una actividad empresarial (o profesional).

A continuación vamos a explicar cada uno de los requisitos necesarios para poder beneficiarse de dicha exención. Es importante tener en cuenta que estos requisitos deben cumplirse en la fecha de devengo del impuesto sobre Patrimonio (31 de diciembre), así lo establece el artículo 8 del Real Decreto 1704/1999³³ (en adelante RIP).

2.1. Requisitos respecto a los bienes y derechos

2.1.1. Bienes y derechos afectos a una actividad económica

Para saber qué bienes y derechos están afectos a una actividad económica, el artículo 2 del RIP nos remite a la Ley del Impuesto sobre la renta de las Persona Físicas. La 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

³³ 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 6 de noviembre de 1999)

no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF)³⁴, en su artículo 29, establece que tendrá dicha consideración:

- Los bienes inmuebles en los que el contribuyente lleva a cabo su actividad, sin necesidad de ningún requisito adicional.
- Aquellos bienes cuyo destino sean los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad (por ejemplo, comedores de empresa).
- Cualquier elemento patrimonial necesario para obtener los rendimientos correspondientes a la actividad.

Adicionalmente, dichos elementos patrimoniales deben ser utilizados de forma directa y, en principio, exclusiva para los fines de dicha actividad.

Por tanto, a título de ejemplo, se puede considerar afecto a una actividad económica una plaza de aparcamiento comprada para servir a la actividad empresarial siempre que se dedique en exclusiva a los fines de la misma³⁵, o las fincas rústicas pertenecientes a un agricultor que sean susceptibles de ser cultivadas independientemente de que no se hayan sembrado en varios años³⁶.

En cuanto al tiempo en el que los bienes y derechos deben estar afectos, la ley no prevé la afectación temporal o parcial en el tiempo; por tanto, no es impedimento para considerar la afectación que la actividad se haya desarrollado durante un terminado periodo³⁷.

2.1.2. Supuestos de afectación parcial

En los supuestos de afectación parcial, dichos elementos patrimoniales estarán afectos a la actividad económica de forma limitada, es decir, en aquella parte de los mismos que

³⁴ 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 29 de noviembre de 2006)

³⁵ DGT, Consulta nº 360/2000 de 29 Febrero 2000.

³⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León núm. 387/2005, de 16 de septiembre de 2005.

³⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 186/2009 de 05 de mayo de 2010. 4

efectivamente se use en la actividad en cuestión, siempre que se den los requisitos que se explicarán a continuación (accesoriedad e irrelevancia). Sin embargo, esto no opera para elementos patrimoniales indivisibles. Por tanto, solo estarán afectadas aquellas partes del elemento patrimonial susceptibles de aprovecharse de forma separada e independiente respecto al resto. De esta forma, se podría afectar parte de la vivienda a la actividad económica y la afectación solo se haría respecto a la parte del inmueble afectada en exclusiva a dicha actividad.

Por otro lado, reglamentariamente se establece en el artículo 22 del Real Decreto 439/2007 (en adelante RIRPF)³⁸ las condiciones para que un elemento patrimonial esté afecto a una actividad económica, aun siendo utilizado para necesidades privadas (afectación parcial) siempre y cuando sea de forma accesoria e irrelevante.

El apartado cuarto del mencionado artículo entiende cumplido estos requisitos cuando los bienes inmovilizados comprados y usados para el desarrollo de la actividad económica se utilicen de forma personal en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad. Si bien esta regla no aplica, salvo excepciones, para el caso de: “*automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo*”. Por tanto, para que los mencionados medios de transporte estén afectos a una actividad económica, deben destinarse exclusivamente a los fines de la misma. Con ello, deberá probarse la afectación exclusiva a la actividad económica del vehículo, no valiendo como prueba, por ejemplo, la existencia de otros vehículos destinados al uso familiar³⁹.

2.1.3. Bienes y derechos excluidos de afectación económica

Por otro lado, se excluyen los bienes de uso particular por parte del titular de la actividad económica y los activos que representan la participación en los fondos propios de una sociedad y de la cesión de capitales a terceros (por ejemplo: los inmovilizados financieros, las inversiones financieras temporales y la tesorería generada por las inversiones de la

³⁸ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (BOE 31 de marzo de 2007)

³⁹ DGT, Consulta nº V1288/2015 de 28 Abril 2015.

entidad). Ahora bien, se admite prueba en contrario que demuestre que el importe de la tesorería o financiación es el necesario para poder llevar a cabo la actividad económica de la empresa⁴⁰.

Esto se establece con independencia de que la titularidad de los bienes, en caso de matrimonio, sea común a ambos cónyuges, es decir, que para que esté afecto a una actividad económica debe estarlo plenamente, aun cuando el bien pertenezca a ambos⁴¹. Además, no se considerarán afectos a una actividad económica en ningún caso los bienes y derechos privativos del cónyuge no empresario⁴².

También se excluyen aquellos elementos patrimoniales que, siendo titularidad del contribuyente, no se encuentren recogidos en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que el contribuyente esté obligado a llevar; ahora bien, se admite prueba en contrario.

En la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 2155/2012⁴³ respecto a dos cuentas corrientes de una sociedad, si bien en primera instancia se entendió que se encontraban dentro de la excepción del artículo 29.1 c) de la LIRPF arriba mencionada, el Tribunal Central aclaró que no todas las cuentas bancarias deben tener esa consideración, sino que debe valorarse en qué medida son necesarias para llevar a cabo una actividad empresarial o profesional. Por tanto, lo relevante para valorar dicha afectación, es determinar si los elementos patrimoniales son necesarios para el ejercicio de la actividad⁴⁴. Además, *“sólo en la medida que el saldo medio bancario supere las necesidades de circulante cabe hablar de la existencia de una tesorería ociosa o no necesaria para dicha actividad y por tanto, excluible a efectos del cálculo del beneficio fiscal”*.

⁴⁰ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 1486/2016 de 11 de julio de 2019.

⁴¹ DGT, Consulta nº V1672-22 de 14 Julio 2022.

⁴² DGT, Consulta nº 160/2002 de 5 Febrero 2002.

⁴³ Resolución Tribunal Económico-administrativo Central núm. 2155/2012, de 12 de marzo de 2015. 4

⁴⁴ Para este caso particular, el Tribunal debía comprobar si el saldo y movimientos de las cuentas se correspondían con las vicisitudes propias del ejercicio de la actividad económica.

Por tanto, salvo en los casos en los que la normativa excluye ciertos bienes y derechos, para que estos se consideren afectos a una actividad económica deben ser necesarios para poder llevarla a cabo y deben ser utilizados efectivamente en dicha actividad.

2.2. Requisitos respecto a la actividad

Entre los requisitos de la actividad, esta debe ser empresarial o profesional, ejercida de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y debe constituir su principal fuente de ingresos. Estos mismos requisitos También se exigirán respecto a los bienes y derechos comunes al matrimonio afectos a una actividad empresarial (o profesional) por cualquiera de los cónyuges.

En el caso de menores de edad o de personas con discapacidad, se entenderán cumplidos los requisitos siguientes cuando sus representantes legales se ajusten a ellos.⁴⁵

En los supuestos en los que la actividad sea ejercida por una comunidad de bienes⁴⁶, una sociedad civil⁴⁷ o una sociedad familiar⁴⁸, cada uno de los integrantes debe reunir los requisitos de manera individual para poder beneficiarse de la exención.

2.2.1. Actividad empresarial o profesional

Por lo que respecta el concepto de actividad empresarial o profesional, el artículo 1 del RIP, nos remite a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas asimilando la actividad empresarial o profesional a aquellas que tenga naturaleza de actividades económicas. El artículo 27 de la LIRPF considera como actividades económicas aquellas que supongan para el “*contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la*

⁴⁵ Agencia Tributaria, “Manual Práctico de Patrimonio 2020”, (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/patrimonio-2020/capitulo-2-cuestiones-generales/exenciones/exenciones-generales-articulo-4/patrimonio-empresarial-profesional.html>; última consulta 17/02/2024)

⁴⁶ DGT, Consulta nº V1099-18 de 26 Abril 2018.

⁴⁷ DGT, Consulta nº V3215-20 de 28 Octubre 2020.

⁴⁸ DGT, Consulta nº V1835/2015 de 11 Junio 2015.

finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios” y que provengan o bien del trabajo personal del contribuyente o de su capital (o de ambos).

A su vez el artículo 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS)⁴⁹ recoge esta definición en los mismo término expresados con anterioridad.

Es importante destacar que la presencia de pérdidas durante varios ejercicios, o incluso la irracionalidad de la explotación, no afecta a que dicha actividad se clasifique como económica siempre y cuando cumpla con la definición del artículo 27 de la LIRPF.⁵⁰

a. El arrendamiento o compraventa como actividad empresarial o profesional

En cuanto al arrendamiento o compraventa de inmuebles, el segundo apartado del artículo 1 del RIP establece que serán actividades económicas cuando cumplan con los dos requisitos del artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (actual artículo 27.2 LIRPF). Ahora bien, esta ley fue derogada por la mencionada LIRPF. Debido a ello, el único requisito que se exige actualmente para considerar actividad económica el arrendamiento de inmuebles es que exista por lo menos un trabajador con contrato laboral y a jornada completa, suprimiéndose el requisito de que haya al menos un local cuyo uso sea exclusivo para llevar a cabo la gestión de la actividad.

En consecuencia, si no existe un mínimo de organización de la actividad, el arrendamiento se considerará como rendimiento de capital inmobiliario.⁵¹

Cabe señalar que el requisito arriba mencionado (persona contratada) se trata de una presunción *iuris tantum*. Esto supone que si, por ejemplo, la carga de trabajo fuera insuficiente y, en consecuencia, se podría disponer del empleado, su existencia podría ser innecesaria para la obtención de ingresos por parte de la actividad de arrendamiento. Por

⁴⁹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014)

⁵⁰ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 242/2016 de 3 de febrero de 2016.

⁵¹ DGT, Consulta nº V3169-18 de 12 Diciembre 2018.

tanto, se trata de un requisito material y no formal, de esta forma la mera concurrencia del requisito no obliga a clasificar la actividad como económica.⁵²

Por otro lado, la jurisprudencia en un primer momento consideró que la normativa del IRPF no impedía que pudiera justificarse la existencia de actividad económica por otros medios diferentes a la existencia de un trabajador, siempre que se probase la ordenación de medios suficientes para poder desarrollar una actividad de forma efectiva.⁵³ Sin embargo, en pronunciamientos posteriores el Tribunal Supremo entendió que para poder beneficiarse de la exención se debe cumplir de forma inexcusable, para el caso de arrendamiento de bienes inmuebles, el requisito del artículo 27.2 de la LIRPF. Esto se fundamenta en que en material fiscal la LGT en su artículo 14 prohíbe la aplicación de la analogía en los beneficios, exenciones o incentivos fiscales relacionados con la base imponible⁵⁴. Por tanto, se debe seguir una interpretación estricta de la norma⁵⁵.

A continuación, se detalla una serie de supuestos en los que la Administración tributaria no considera que el arrendamiento de bienes inmuebles sea una actividad económica por no estar empleada una persona con contrato laboral a jornada completa:

- Cuando el propietario del inmueble arrendado se da de alta como trabajador autónomo para la explotación de dicha actividad sin contar con ningún otro trabajador con contrato laboral y a jornada completa⁵⁶.
- Cuando el empleado es un profesional ya que no existe un contrato laboral (por ejemplo en el supuesto de que se contrate a un administrador de fincas)⁵⁷. Tampoco cuando el arrendamiento se lleva a cabo por una empresa de servicios o

⁵² Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 1214/2003 de 14 septiembre de 2006.

⁵³ Recurso ante el Tribunal Supremo núm. 2318/2010 de 2 de febrero de 2012.

⁵⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 18 de diciembre de 2003)

⁵⁵ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2528/2016 de 29 de noviembre de 2016.

⁵⁶ DGT, Consulta nº V2806/2013 de 23 Septiembre 2013.

⁵⁷ DGT, Consulta nº V4050-16 de 22 Septiembre 2016.

sea el propietario quien directamente preste estos servicios en este tipo de empresas⁵⁸.

- Cuando el trabajador no realice funciones propias de la gestión de arrendamientos de bienes inmuebles (por ejemplo, en el caso de un conserje)⁵⁹.
- En el caso de que la actividad sea llevada a cabo por una comunidad de bienes, la actividad se considerará económica cuando el trabajador sea por cuenta ajena sujeto al régimen general de Seguridad Social y no sea uno de los propios comuneros⁶⁰.

Por otro lado, para saber qué se entiende por jornada completa, se deberá estar a lo dispuesto en el convenio aplicable o, a falta de convenio, a la jornada ordinaria máxima legal (40 horas semanales)⁶¹. Mencionar también una serie de supuestos en los que no se considera que exista jornada completa por parte del trabajador y, en consecuencia, el arrendamiento de bienes inmuebles no sería considerado actividad económica:

- Cuando se contrate a una persona a tiempo parcial, salvo que el Juzgado de lo Social declare que debe considerarse ha dicho trabajador como contratado a tiempo completo⁶².
- Cuando el trabajador contratado a jornada completa se encuentre temporalmente en una situación de baja debido a una enfermedad, la exigencia de jornada completa se entenderá cumplida⁶³.
- El hecho de contratar a dos personas a jornada parcial no se equipará a haber contratado a una a jornada completa⁶⁴.

⁵⁸ DGT, Consulta nº V2297-18 de 7 Agosto 2018.

⁵⁹ DGT, Consulta nº V1253/2009 de 27 Mayo 2009.

⁶⁰ DGT, Consulta nº V493-19 de 7 Marzo 2019.

⁶¹ DGT, Consulta nº V2464/2005 de 2 Diciembre 2005.

⁶² DGT, Consulta nº V992/2007 de 21 Mayo 2007.

⁶³ DGT, Consulta nº V858/2017 de 6 Abril 2017.

⁶⁴ DGT, Consulta nº 234/2001 de 8 Febrero 2001.

2.2.2. Actividad habitual, personal y directa ejercida por el sujeto pasivo

Este requisito se desarrolla en el artículo 3 del RIP. Este se remite a la normativa de IRPF y al artículo 7 de la LIP referente a la titularidad de los elementos patrimoniales.

En lo referente a la LIRPF, el artículo 11.4 establece que “*los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades*”, por tanto, los rendimientos deben ser obtenidos por el trabajo personal del contribuyente. Además, en su párrafo segundo fija una presunción *iuris tantum* de actividad habitual, personal y directa por parte de los titulares de las actividades económicas.

En cuanto a las reglas de la titularidad de los elementos patrimoniales, el mencionado artículo 7 de la LIP atribuye la titularidad de los bienes y derechos conforme a las normas aplicables sobre titularidad a cada uno de los bienes o derechos y las pruebas aportadas tanto por los sujetos pasivos como por la Administración (por ejemplo: el rótulo comercial, las relaciones con clientes y proveedores, etc.)

En caso de que los bienes y derechos, en virtud del régimen económico matrimonial, sean de titularidad común a ambos cónyuges, se atribuye a cada uno la mitad salvo que se pruebe la existencia de una cuota de participación.

En los supuestos de falta de acreditación de la titularidad de un bien o derecho, la Administración Tributaria tendrá por titular a quien figure como tal en los registros oficiales.

Ahora bien, para saber si efectivamente se da una actividad directa y personal, debemos atender a si no existen las notas de ajenidad y dependencia características del trabajador por cuenta ajena⁶⁵. Para comprobar si se dan dichas notas, la Sentencia nº 127/2018 de Tribunal Supremo⁶⁶ las identifica con una serie de indicios y define la dependencia como

⁶⁵ Durán-Sindreu, A., “*Beneficios fiscales aplicables a la empresa familiar*”, Colex, A Coruña, 2022, pp 18 - 20

⁶⁶ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 127/2018, de 8 de febrero de 2018.

la sujeción del trabajador a la esfera de organización y rectora de la empresa, y enmarca la ajenidad respecto al régimen retributivo.

En relación con la nota de dependencia, los indicios más comunes, y necesarios para la existencia de una relación laboral, son entre otros:

- Que el trabajador esté sometido a una jornada laboral y horario⁶⁷.
- Que el empresario tenga respecto al trabajador potestades sancionadoras.
- Que el trabajador utilice los medios y los materiales de la empresa.

Por otro lado, los indicios de la existencia de la nota de ajenidad son entre otros:

- Que el trabajador entregue o ponga a disposición del empresario los productos que ha elaborado o los servicios que ha prestado⁶⁸.
- Que sea el empresario, y no el trabajador, quien adopte las decisiones relativas a las relaciones del mercado o con el público (por ejemplo, fijación de precios o selección de la clientela)⁶⁹.
- Que el trabajador reciba de forma fija o periódica una remuneración por el trabajo realizado⁷⁰.

Por tanto, cuando no se den las notas de ajenidad y dependencia en el desempeño de actividades empresariales y profesionales, se entenderá que dicha actividad se realiza de forma personal y directa al cumplirse los requisitos del trabajador por cuenta propia.

En cuanto a la habitualidad, esta implica que la actividad económica desarrollada por el contribuyente es un medio para la obtención recurrente de ingresos, lo que en ocasiones supone su fuente primaria o única de ingresos⁷¹. Como prueba de este requisito, el

⁶⁷ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2613/1995, de 22 de abril de 1996.

⁶⁸ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3555/1996, de 31 de marzo de 1997.

⁶⁹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1093/1999, de 29 de diciembre de 1999.

⁷⁰ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1463/1994, de 20 de septiembre de 1995.

⁷¹ Durán-Sindreu, A., “Beneficios fiscales aplicables a la empresa familiar”, Colex, A Coruña, 2022, pp 18 - 20

Tribunal Supremo⁷² determina que la actividad tendrá carácter habitual cuando los ingresos obtenidos de dicha actividad superen el umbral del Salario Mínimo Interprofesional (SMI) ya que refleja que la actividad se realiza con “*cierta permanencia y continuidad*” y tiene además la ventaja de su carácter revisable.

2.2.3. Principal fuente de renta

El artículo 4.8 Uno de la LIP establece entre sus requisitos que la actividad desarrollada por el sujeto pasivo debe constituir su principal fuente de renta.

El artículo 3.1 del RIP en su párrafo segundo define qué se entiende por principal fuente de renta. Con ello, se entiende que es aquella renta en la que el 50% o más de la base imponible (tanto general como del ahorro⁷³) del IRPF tenga su origen en los rendimientos netos de las actividades económicas de que se traten. Para el cálculo de la principal fuente de renta se exceptúa las remuneraciones obtenidas de las funciones directivas o derivadas de la participación en las entidades a las que se refiere el segundo apartado del artículo 4.8 de la LIP que se explicará a continuación.

Es importante destacar que se tratan de rendimientos netos, es decir, descontando de los ingresos los gastos y cargas existentes. Así lo estableció el Tribunal Económico-Administrativo Central que entendió erróneo el cálculo de la principal fuente de renta realizado por el órgano gestor al comparar la compensación obtenida por funciones directiva del sujeto pasivo con la suma de todos los rendimientos íntegros del sujeto pasivo obtenidos del trabajo y actividades empresariales y profesionales. En su lugar se debe comparar con los rendimientos netos obtenidos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales⁷⁴.

Para el caso de que el sujeto pasivo realice dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, el apartado segundo de este artículo 3 del RIP dispone que la exención

⁷² Sentencia del Tribunal Supremo núm. 406/1997, de 29 de octubre de 1997.

⁷³ Agencia Tributaria, “Manual Práctico de Patrimonio 2020”, (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/patrimonio-2020/capitulo-2-cuestiones-generales/exenciones/exenciones-generales-articulo-4/patrimonio-empresarial-profesional.html>; última consulta 17/02/2024)

⁷⁴ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 2275/2013 de 11 de julio de 2017.

será aplicable a todos los bienes y derechos afectos a dichas actividades. Además, considera como principal fuente de renta el conjunto de todas las actividades ejercidas de forma habitual, personal y directa. Asimismo, las actividades individualmente consideradas deben ser realizadas de forma habitual, personal y directa y deben ser actividades empresariales o profesionales en los términos anteriormente explicados.

Por último, en los supuestos de transmisiones de participación de empresas familiares a título lucrativo (esto es, en caso de donaciones), para poder beneficiarse de la exención es necesario comparar la cuantía recibida por el sujeto pasivo con el total de los rendimientos netos reducidos del trabajo y de actividades empresariales y económicas⁷⁵.

2.3. Efecto de los bienes y derechos del cónyuge afectos a una actividad empresarial o profesional

El último párrafo del artículo 4.8 Uno de la LIP declara ampliable la exención a los bienes y derechos comunes a ambos cónyuges cuando sean utilizados para el desarrollo de actividades empresariales o económicas de cualquiera de ellos siempre y cuando cumplan con los requisitos mencionados con anterioridad.

3. EXENCIÓN POR LA PARTICIPACIÓN EN ENTIDADES

El apartado segundo del artículo 4.8 de la LIP establece que está exento del Impuesto sobre el Patrimonio la plena propiedad, la nula propiedad y el usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, independientemente de que coticen en mercados organizados. Esto queda condicionado a que se cumplan una serie de requisitos a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) tal y como establece el artículo 8 del RIP.

Por participación debemos entender la titularidad o bien del capital o bien del patrimonio de la sociedad (por ejemplo de acciones en el caso de sociedades anónimas o participaciones en el caso de sociedades de responsabilidad limitada)⁷⁶.

⁷⁵ Agencia Tributaria, “Manual Práctico de Patrimonio 2020”, (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/patrimonio-2020/capitulo-2-cuestiones-generales/exenciones/exenciones-generales-articulo-4/patrimonio-empresarial-profesional.html>; última consulta 17/02/2024)

⁷⁶ Bengoechea Sala, J.M. *et al*, *Memento práctico fiscal*, Francis Lefebvre, Madrid, 2024

El artículo 4.2 del RIP excluye de la exención el usufructo en los caso en los que esté desligado de la nuda propiedad, teniendo el propietario de la nuda propiedad el derecho a esta exención siempre y cuando cumpla con los requisitos necesarios. Tampoco se aplica esta exención en los supuestos de préstamos participativos al no ser equiparables a los fondos propios de una sociedad con carácter mercantil⁷⁷.

Por otro lado, sí que debemos incluir dentro de la exención los casos en los que la entidad sea una sociedad extranjera y el titular de las participaciones de la misma lo sea por una obligación personal⁷⁸. También se debe incluir los supuestos en los que la entidad sea una sociedad civil con personalidad jurídica⁷⁹, y los casos en los que el titular de la participación sea residente en España pero la entidad no sea residente⁸⁰. En ambos casos, tanto los socios como los comuneros deben cumplir con los requisitos del artículo 4.8 Dos de la LIP.

3.1. Empresa no patrimonial

El primero de los requisitos que exige la LIP es que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, es decir, que realice de manera efectiva una actividad económica en los términos de los artículos 27 y 29 de la LIRPF explicados con anterioridad. Ahora bien si, por ejemplo, en un grupo de sociedades el requisito del artículo 27.2 de la LIRPF⁸¹ se cumple únicamente en la sociedad matriz pero no en sus filiales, la actividad de estas no tendrá la consideración de económica y por tanto no podrán beneficiarse de esta exención⁸².

⁷⁷ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1255/2021 de 30 de marzo de 2021.

⁷⁸ DGT, Consulta nº 357/2000 de 28 Febrero 2000.

⁷⁹ DGT, Consulta nº V2322-20 de 7 Julio 2020.

⁸⁰ DGT, Consulta nº V313-19 de 14 Febrero 2019.

⁸¹ La ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

⁸² DGT, Consulta nº V984/2016 de 14 Marzo 2016.

Se presume que existe una gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario cuando durante más de 90 días del ejercicio social:

- Más del 50% del activo de la entidad esté formado por valores, o
- que más del 50% del activo no esté afecto a actividades económicas. Para saber si un activo está afecto a una actividad económica, nos remitimos a lo explicado en el apartado anterior referente a la exención de bienes y derechos afectos a una actividad económica.

En el caso de que una entidad participe a su vez en otras (por ejemplo, las denominadas *Holdings*) no tendrá el carácter de patrimonial si directa o indirectamente tiene más del 5% de los derechos de voto en dichas entidades y se encarga de dirigir y gestionar sus actividades económicas usando para ello una organización adecuada de medios personales y materiales, salvo que la actividad principal de las entidades participadas tenga la consideración de patrimonial.

Para el cómputo de los valores, no se tendrá en cuenta:

- Los que tenga la entidad para cumplir con las obligaciones legal o reglamentariamente establecidas.
- Las que incorporen derechos de crédito cuyo origen se deba al desarrollo de actividades económicas
- Los poseídos por sociedades de valores cuyo origen sea el ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Las que otorgan el 5% o más de los derechos de voto y sean mantenidas con la finalidad de dirigir y gestionar la participación. Adicionalmente, se establece que deben existir medios personales o materiales organizados y que la entidad que se encuentra participada desarrolle una actividad económica (que su actividad principal no sea la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario)⁸³.

Tampoco se computará como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas:

⁸³ DGT, Consulta nº V2969-21 de 23 Noviembre 2021.

- Los que el precio de adquisición sea inferior al importe de los beneficios no distribuidos por la entidad (cuando provengan de la realización de actividades económicas). Se establece como límite el importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los 10 años anteriores. Además, los dividendos que procedan de los valores a los que nos hemos referido anteriormente⁸⁴, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada tengan su origen en la realización de actividades económicas (al menos en un 90%). La Dirección General de Tributos (en adelante DGT), entiende que esta asimilación realizada por la LIP También debe ser aplicada a las rentas obtenidas de la transmisión de las participaciones en entidades siempre que se cumplan los requisitos mencionados con anterioridad⁸⁵.

3.2. Porcentaje de participación en la entidad

El segundo requisito que se establece es que el sujeto pasivo debe tener una participación en el capital de la entidad del 5% o más de forma individual, o del 20% de forma conjunta con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción (en adelante grupo de parentesco).

Para determinar el porcentaje de participación no se tiene en cuenta la participación indirecta que se tenga de la sociedad⁸⁶. En cuanto al cómputo de participación, se deben excluir las acciones propias en autocartera que tenga la sociedad⁸⁷; sin embargo, las acciones sin voto sí que deben ser computadas⁸⁸.

⁸⁴ Los valores que otorgan el 5% o más de los derechos de voto y sean mantenidas con la finalidad de dirigir y gestionar la participación.

⁸⁵ DGT, Consulta nº V515-23 de 6 Marzo 2023.

⁸⁶ DGT, Consulta nº V2945-21 de 19 Noviembre 2021.

⁸⁷ DGT, Consulta nº V1837/2016 de 26 Abril 2016.

⁸⁸ DGT, Consulta nº 1104/1997 de 2 Junio 1997.

Por tanto, a modo esquemático en caso de ser la participación conjunta, estarán incluidos⁸⁹:

- Por consanguinidad:
 - Primer grado, constituido por padre e hijos
 - Segundo grado, constituido por abuelos, nietos y hermanos
- Por afinidad:
 - Primer grado, constituido por suegros, yernos, nueras, padrastros e hijastros
 - Segundo grado, constituido por los abuelos de los cónyuges, los cónyuges de los nietos, los cuñados y los hermanastros.

En el caso de participación conjunta, el requisito de remuneración y funciones directivas deben recaer en al menos uno de los integrantes del grupo de parentesco⁹⁰, sin necesidad de que aquel que realice funciones directivas sea a su vez titular de las acciones de la entidad⁹¹. Es decir, si conjuntamente los miembros del grupo de parentesco tienen el 20% o más del capital social de la sociedad, bastará con que uno de los miembros de dicho grupo reciba una remuneración por funciones de dirección que suponga más del 50% de la totalidad de sus rendimientos para que todos los integrantes del grupo puedan beneficiarse de la exención⁹². Adicionalmente, el Tribunal Supremo establece que se puede considerar cualquier sujeto dentro del grupo de parentesco para comprobar que dicho grupo de parentesco cumple con los requisitos de participación conjunta, funciones de dirección y principal fuente de renta⁹³.

⁸⁹ Durán-Sindreu, A., “Beneficios fiscales aplicables a la empresa familiar”, Colex, A Coruña, 2022, pp 52 - 53

⁹⁰ Sin perjuicio que la exención sea aplicable para todos

⁹¹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1198/2016 de 26 de mayo de 2016.

⁹² DGT, Consulta nº V2819/2009 de 23 Diciembre 2009.

⁹³ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3402/2017 de 27 de septiembre de 2017.

3.2.1. Especialidades respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Cabe realizar una matización respecto al inciso final del párrafo anterior. Como la Ley 29/1987 de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) remite a la LIP para fijar los requisitos de la bonificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido a las empresas familiares, la jurisprudencia ha entendido que la persona de referencia para establecer el grupo de parentesco debe ser el causante/donante y no otra cuando nos encontremos ante una sucesión o donación, al contrario de lo que sucede en el resto de supuesto en los que la alusión al sujeto pasivo del artículo 4.8 Dos de la LIP se refiere a una persona indeterminada⁹⁴.

Adicionalmente, la jurisprudencia sentó que la participación en la entidad debe darse en el causante (tanto obviamente en la individual como en la conjunta) y posteriormente, debido al fallecimiento, en el heredero⁹⁵. Además, en palabras del Tribunal Supremo, para la aplicación de la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no *"se exige que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria"*⁹⁶.

3.2.2. Caso especial de los parientes por afinidad

El caso que presenta una mayor problemática es el de los parientes afines, puesto que el vínculo jurídico puede romperse o desaparecer. Así sucede en supuestos de divorcio en los que la ruptura del vínculo se produce con la firmeza de la sentencia o la escritura pública del acuerdo de ambos cónyuges (art 89 del Código Civil)⁹⁷ y, por tanto, no se computaría su participación dentro del 20% conjunto.

Solución distinta se da en los casos de separación donde el vínculo no se rompe, sino que simplemente está en suspenso y sigue produciendo efectos, haciendo que la participación se siga teniendo en cuenta para el requisito del 20% de manera conjunta. En el caso de

⁹⁴ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 4662/2015 de 16 de octubre de 2018.

⁹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1198/2016 de 26 de mayo de 2016.

⁹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1776/2016 de 14 de julio de 2016.

⁹⁷ Real Decreto 4763/1889, de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE 25 de julio de 1889)

fallecimiento de uno de los cónyuges, a efectos tributarios, no se produce un ruptura del vínculo jurídico, por lo que el cónyuge sobreviviente seguirá siendo afín respecto a la familia del cónyuge fallecido y, en consecuencia, se sigue considerando incluido su porcentaje de participación para el cómputo de la participación conjunta⁹⁸. Misma solución cabe respecto al hijo carnal del cónyuge fallecido tal y como señala el Tribunal Económico-administrativo Central ya que en el *“Código Civil no se establece que el parentesco por afinidad se extinga por el fallecimiento de una persona, que hace que se pierda el parentesco con el resto del grupo familiar”* y debido a ello *“la relación de afinidad se mantiene aún después del fallecimiento del cónyuge que originó dicha relación”*⁹⁹.

3.3. Funciones de dirección en la entidad

Por último, se establece como requisito que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la entidad, y que reciba de ello una remuneración que suponga más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo en los mismos términos explicados al analizar la exención del artículo 4.8 Uno de la LIP. A efectos de cálculo, no se computarán los rendimientos de la actividad empresarial a los que se refiere el apartado primero del artículo 4 de la LIP que hemos explicado anteriormente.

El RIP en su artículo 5 realiza una enumeración de cargos que se consideran que ejercen funciones de dirección siempre que se acredite mediante contrato o nombramientos. Estos cargos son: *“Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.”* Se debe mencionar que esta enumeración solo es a efecto ejemplificativo, por lo que habrá que atender a las funciones realmente realizadas¹⁰⁰.

⁹⁸ DGT, Consulta nº V2317-17 de 13 Septiembre 2017.

⁹⁹ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 7760/2012 de 8 de julio de 2014.

¹⁰⁰ DGT, Consulta nº V1898-23 de 29 Junio 2023. 4

Como se ha destacado en el párrafo anterior, lo relevante son las funciones que efectivamente se ejerzan y no en el puesto que se estipula en el contrato. Así lo fijó el Tribunal Supremo en la sentencia número 1328/2014¹⁰¹. Otra sentencia del mismo año estableció el foco también en las funciones realmente ejercida y no en la existencia de vínculo laboral o mercantil que las justifica¹⁰². En consecuencia, el hecho de ser designado como administrador no implique, sin más, la realización de funciones directivas. Lo relevante es que se intervenga de forma efectiva en las decisiones de la entidad¹⁰³.

Es irrelevante, a la hora de valorar si el sujeto ejerce funciones de dirección, el hecho de que esté contratado a jornada completa o parcial¹⁰⁴. Además, no toda función de representación en una entidad implica de por sí haber cumplido este requisito. Así lo estableció el Tribunal Supremo que dictaminó que el hecho de representar a la sociedad en determinados contratos y operaciones aisladas en un único territorio concreto no supone haber cumplido requisito del artículo 4.8 Dos c) de la LIP¹⁰⁵.

Por otro lado, el hecho de que en los Estatutos sociales se prevea la gratuidad del cargo de administrador, no impide que se cumpla el presente requisito materialmente en cuanto exista una relación remunerada de prestación de servicios derivada de las funciones directivas¹⁰⁶. Además, no es necesario que los Estatuto sociales desarrollen las tareas realizadas por el administrador de la sociedad.

En relación con quien debe realizar las funciones de dirección, si bien en los supuestos de participación conjunta estas pueden ser realizadas por cualquier miembro del grupo de

¹⁰¹ Sentencia Tribunal Supremo núm. 1328/2014, de 31 de marzo.

¹⁰² Sentencia Tribunal Supremo núm. 4140/2014, de 3 de febrero, FJ 5.

¹⁰³ DGT, Consulta nº V2969/2015 de 7 Octubre 2015.

¹⁰⁴ DGT, Consulta nº V13-21 de 8 Enero 2021.

¹⁰⁵ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 958/2016 de 3 de mayo de 2016.

¹⁰⁶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 1187/2020 de 23 de noviembre de 2021.

parentesco, en el caso de participación individual solo serán tenidas en cuenta las realizadas por el titular de las participaciones¹⁰⁷.

Para los casos en los que un mismo titular participa en varias entidades, el artículo 5.2 del RIP establece que para calcular la principal fuente de renta, y siempre que se cumplan los requisitos antes mencionados, se hará de forma separada para cada una de las entidades. Pero para saber el porcentaje que representa cada una de las remuneraciones derivadas de funciones directivas en relación con el total de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas, no se incluirán en este último grupo las remuneraciones obtenidas por funciones directivas en otras entidades¹⁰⁸.

En relación con lo anterior, la jurisprudencia entiende que solamente no se incluirán las remuneraciones obtenidas por funciones directivas en las que el sujeto pasivo participe directamente en la entidades y, en consecuencia, se tendrá en cuenta a efectos de cálculo los rendimientos por funciones de dirección realizadas en entidades en las que el sujeto pasivo participe indirectamente¹⁰⁹.

3.4. Alcance de la exención

En lo que respecta el alcance de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en entidades, ya sea de forma directa o indirecta, el último párrafo del artículo 4.8 Dos de la LIP establece que solo alcanza al valor de las participaciones y nos remite para su valoración al artículo 16.1 de la misma ley. Este último artículo fija el valor de las participaciones en el valor teórico reflejado en el último balance aprobado siempre y cuando haya sido sometido a revisión y verificación, bien de forma voluntaria o bien de forma obligatoria, y se emita un informe de auditoría favorable.

En los supuestos en los que falta la revisión o verificación, o que el informe de auditoría no haya sido favorable, las participaciones se valorarán según el valor mayor de los tres siguientes:

¹⁰⁷ DGT, Consulta nº V2390-23, de 5 de septiembre de 2023.

¹⁰⁸ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4273/2013 de 18 de julio de 2013.

¹⁰⁹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1881/2020 de 18 de junio de 2020.

- Valor nominal
- Valor teórico del último balance aprobado
- Capitalizar al 20% la media de los beneficios de los tres ejercicios cerrados con anterioridad al devengo del impuesto (31 de diciembre). Debe entenderse por beneficios tanto los dividendos distribuidos como lo destinado a reservas excluyendo las de regularización o de actualización de balances

Adicionalmente, se establece que el valor de las participaciones no se toma de forma íntegra, sino de manera proporcional a los activos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de que se trate y el valor del patrimonio neto de la entidad, minorando de los activos necesarios las deudas procedentes de la realización de dicha actividad.

En lo referente al valor de los activos y las deudas, éste será el que se deduzca de la contabilidad siempre y cuando refleje de manera fiel la imagen patrimonial de la entidad o, en caso contrario, se realizará según los criterios del IP.

En relación con que activos deben considerarse necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional y, por consiguiente, afectos a dicha actividad, nos remitimos a lo explicado sobre el artículo 29 de la LIRPF en el apartado “Requisitos respecto a los bienes y derechos” de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio sobre bienes y derechos afectos a actividades empresariales o profesionales, con la única excepción de los activos que representan la participación en fondos propios o de la cesión de capitales a terceros que podrían considerarse afectos según las circunstancias (art. 6.3 RIP).

Entre los criterios para establecer cuando un activo es necesario para obtener rendimientos dentro de una actividad económica se encuentran: la adecuación y proporcionalidad de los elementos al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad desarrollada por la entidad y el volumen de operaciones, entre otros¹¹⁰.

En cuanto a los bienes y derechos no afectos, se incluyen los que sean exclusivamente de uso personal del sujeto pasivo o del grupo de parentesco respecto al que se establecía la

¹¹⁰ DGT, Consulta nº V650-21 de 18 Marzo 2021.

participación conjunta. Tampoco se incluyen aquellos que hayan sido cedidos a persona o entidades vinculadas (según la normativa del IS) cuando el precio haya sido inferior al de mercado.

Por tanto, la fórmula a aplicar sería la siguiente:

$$\text{Valor de las participaciones} \times \frac{\text{Valor de los activos afectos} - \text{Deudas de la actividad}}{\text{Patrimonio Neto de la Entidad}}$$

De esta forma, la exención solo podrá ser del 100% si el valor de los activos afectos sea igual al patrimonio neto de la entidad, es decir, cuando todos los activos estén afectos a la actividad, independientemente de que exista una estructura de holding o no¹¹¹.

Estas mismas reglas serán También de aplicación en la valoración de las participaciones en entidades participadas para poder fijar el valor de las de su entidad tenedora.

CAPÍTULO III: CAPITULO III: BONIFICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. CONSIDERACIONES GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El artículo 1 de la Ley 29/1987 de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹¹² (LISD) establece la naturaleza subjetiva y directa del impuesto. Por tanto, grava directamente las manifestaciones de la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir, la posesión de patrimonio o la obtención de rentas. Este impuesto se centra en los incrementos patrimoniales de las personas físicas (no de las personas jurídicas, que tributan por el Impuesto de Sociedades), obtenidos a título lucrativo¹¹³.

¹¹¹ DGT, Consulta nº V852/2011 de 1 Abril 2011

¹¹² Ley 29/1987 de 18 de diciembre sobre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 18 de diciembre de 1987)

¹¹³ Es decir, que quien lo recibe no debe realizar una contraprestación

Por lo que respecta al concepto de incremento patrimonial, el Reglamento¹¹⁴ que desarrolla la normativa de este impuesto lo define como la incorporación, tanto de bienes como de derechos, en el patrimonio de una persona física y que dicha incorporación se debe a alguno de los hechos imposables contemplados en la normativa del impuesto.

En cuanto al hecho imponible, este está constituido por:

- Bienes y derechos adquiridos por:
 - Herencia, legado o cualquier otro título sucesorio (por ejemplo, donaciones *mortis causa* o pactos/contratos sucesorios)
 - Donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos* (por ejemplo, la condonación total o parcial de una deuda con intención de liberalidad o la renuncia de derecho a favor de una persona determinada)
- Las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, siempre que el contratante sea persona distinta al beneficiario.

El artículo 5 de la LISD fija como sujetos pasivos del impuesto a quienes obtienen el incremento patrimonial, es decir, los causahabientes para las adquisiciones *mortis causa*, los donatarios en caso de donación¹¹⁵, y los beneficiarios en los seguros sobre la vida. Además, el impuesto se exige por obligación personal (art. 6 LISD) a quienes tengan su residencia habitual en España sin importar donde estén los bienes o derechos, y por obligación real (art. 7 LISD) a quienes no estén obligados personalmente y adquieran bienes o derechos que estén situados/ puedan ejercerse/han de cumplirse dentro del territorio español¹¹⁶. Por tanto, las reducciones que se explicarán a continuación son de aplicación También a los miembros de un grupo familiar no residente en España siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos por la normativa del impuesto¹¹⁷.

¹¹⁴ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOE 16 de noviembre de 1991)

¹¹⁵ O quien se haya beneficiado por la donación

¹¹⁶ También en los casos de contratos de seguros sobre la vida cuando la aseguradora fuera española o se haya realizado dentro de España por una compañía extranjera.

¹¹⁷ DGT, Consulta nº V1935/2009 de 2 Septiembre 2009.

En lo referente al devengo del impuesto, este se produce (art. 24 LISD):

- En día del fallecimiento del causante/asegurado o cuando sea firme la declaración de fallecimiento del ausente, para los casos de adquisiciones *mortis causa*.
- El día en el que se cause o se celebre el acto/contrato, para las transmisiones lucrativas *inter vivos*.
- El día en el que desaparezcan las limitaciones, en los casos de adquisición de bienes en los que la efectividad esté sometida a condición, término, fideicomiso o cualquier otra limitación.

Cabe mencionar que este tributo se encuentra actualmente cedido a las Comunidades Autónomas en virtud del artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980¹¹⁸. Por ello, estas pueden regular en materia de reducción de la base imponible, tarifa, valoración del patrimonio preexistente, coeficiente multiplicador, deducciones y bonificaciones de la cuota y la gestión y liquidación del impuesto. Adicionalmente, tienen cedida totalmente la recaudación del impuesto¹¹⁹. Por tanto, la legislación estatal será aplicable cuando la Comunidad Autónoma no haya regulado sobre esa materia o sea de obligado cumplimiento la normativa estatal¹²⁰.

La normativa aplicable será la de la Comunidad Autónoma donde el fallecido/donatario hubiera permanecido más días dentro de los 5 años inmediatamente anteriores al devengo del impuesto, salvo que se trate de una adquisición *inter vivos* de inmuebles que será la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el bien (Disposición Adicional segunda LISD).

Por último, en relación con las empresas familiares, la normativa del impuesto establece una serie de bonificaciones fiscales, tanto en las transmisiones *inter vivos* como *mortis causa*, de negocios profesionales, empresas individuales y participaciones en entidades.

¹¹⁸ Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de 1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980)

¹¹⁹ Ley 22/2009 de 18 de diciembre de 2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 20 de diciembre de 2009)

¹²⁰ El País Vasco y Navarra tienen su propia normativa del impuesto al ser territorios forales.

También se incluye el valor del derecho de usufructo sobre estas entidades o los derechos económicos procedentes de la extinción del usufructo, siempre que con el fallecimiento del causante se consolide el dominio pleno en su cónyuge, descendientes o adoptados o que estos perciban los derechos correspondientes cuando finalice el usufructo en forma de participaciones en la entidad, negocio o empresa.

Estas bonificaciones se encuentran sujetas al prerrequisito de que al sujeto pasivo le sea aplicable la exención del artículo 4.8 de la LIP explicada en el capítulo anterior.

2. TRANSMISIONES *MORTIS CAUSA* DE EMPRESAS INDIVIDUALES, NEGOCIOS PROFESIONALES Y PARTICIPACIONES EN ENTIDADES

En el caso de que la transmisión sea de una empresa individual, negocio profesional o las participaciones de una entidad, la LISD prevé en su artículo 20.2 c) una bonificación del 95% del valor del bien. No se incluye dentro del valor del bien las deudas y gastos generales de la herencia que deban ser pagados por el causahabiente, como por ejemplo la parte proporcional de las deudas del causante o los gastos derivado del entierro o funeral. Por el contrario, sí que se deben incluir las deudas y gastos ligados exclusivamente a la empresa individual, negocio profesional o participaciones en la entidad¹²¹.

El concepto de “empresa individual” no presenta dificultad, pues se entiende por esta la ordenación de elementos patrimoniales y recursos humanos destinados a la producción de bienes o distribución de servicios¹²². En cuanto a la noción de “negocio profesional”, una consulta vinculante a la DGT lo definió de manera similar a la empresa individual salvo que la actividad económica realizada se centra en el “*ejercicio libre de una profesión sin que exista para ello una estructura del negocio o un diseño empresarial que vaya más allá de ese desempeño profesional*”¹²³.

¹²¹ Recurso ante el Tribunal Supremo núm. 1451/2013 de 6 de febrero de 2014

¹²² Durán-Sindreu, A., “Beneficios fiscales aplicables a la empresa familiar”, Colex, A Coruña, 2022, pp 78-79

¹²³ DGT, Consulta nº V0618/17 de 9 de marzo de 2017

Ahora bien, esto será aplicable siempre y cuando la empresas individuales o negocios profesionales resulten exentos También del impuesto del patrimonio (art. 4.8 Uno LIP). A modo resumen de lo explicado en otros capítulos, los requisitos para que sea aplicable la exención de la LIP son:

- Que el causante realice una actividad económica
- Que los bienes y derechos estén afectos a dicha actividad
- Que el causante realizase la actividad de forma directa, personal y habitual
- Que la actividad constituya la principal fuente de renta del causante

Cuando el objeto de la transmisión sea las participaciones en una entidad, los requisitos que se deben observar son los del artículo 4.8 Dos de la LIP. A modo resumen de lo explicado en otros capítulos estos son:

- La plena o nuda propiedad, o usufructo de las participaciones
- Que la actividad principal de la entidad no sea la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que el sujeto pasivo tenga una participación en el capital de la entidad del 5% de forma individual o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta segundo grado ya sean por afinidad, adopción o consanguinidad.
- Que el sujeto pasivo (o alguno del grupo de parentesco mencionado si la participación fuera conjunta) ejerza funciones de dirección y reciba por ello una remuneración superior al 50% de sus rendimientos de actividades económicas, profesionales y de trabajo

Cabe matizar que, en los supuestos de participación conjunta los integrantes del grupo de parentesco deben estar sujetos al Impuesto sobre Patrimonio bien por obligación real o bien por obligación personal. En el caso de que esto no se produjese, la persona no sujeta podrá considerarse excluida de este grupo de parentesco a los efectos de determinar el cumplimiento de los requisitos del artículo 4.8 Dos de la LIP¹²⁴.

¹²⁴ DGT Consulta nº V1076/2011 de 27 de abril de 2011

Asimismo, También resulta aplicable la regla de la proporcionalidad de la LIP según la cual la bonificación solo alcanzará el valor los bienes y derechos que sean necesarios para realizar la actividad empresarial de que se trate. Por tanto, no se incluyen los bienes de la empresa familiar no afectos a la actividad¹²⁵.

Cabe destacar que el momento en el que se deben cumplir estos requisitos del Impuesto sobre el Patrimonio es en el momento de devengo del ISD, es decir, cuando fallece el causante. En cuanto al periodo impositivo que hay que considerar para el cálculo de la principal fuente de renta, el Tribunal Supremo en 2013, cambiando la línea jurisprudencial anterior que fijaba el periodo impositivo en el último ejercicio cerrado anterior al fallecimiento, estableció que debe tenerse en cuenta el ejercicio donde se ha producido el fallecimiento del causante hasta el mismo día del fallecimiento¹²⁶. Por tanto, para calcular los rendimientos de actividades económicas, profesionales y de trabajo, se computarán los rendimientos de esta naturaleza obtenidos desde el primer día del ejercicio (1 de enero) hasta el día en que haya fallecido el causante¹²⁷.

Excepcionalmente, el Tribunal Supremo ha tomado en consideración la línea jurisprudencial anterior. Así sucede en el supuesto de explotaciones agrícolas donde los cultivos, por su propia naturaleza, no generan beneficios hasta el segundo semestre del año, y además se ha demostrado que en otros ejercicios esta actividad constituía la principal fuente de ingresos del causante. Por consiguiente, el año que se debe considerar es el inmediatamente anterior al del fallecimiento del causante¹²⁸.

Por último, en cuanto a la valoración de las participaciones, no tiene por qué ser igual que en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio siguiendo el artículo 16 de la LIP, sino que

¹²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3342/2025 de 16 de julio de 2015

¹²⁶ Resolución Vinculante de Tribunal Económico Administrativo Central, núm. 7323/2014 de 10 de Octubre de 2017

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1701/2013 de 15 de septiembre de 2013

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1566/2020, de 19 de noviembre de 2020

¹²⁷ Sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 3348/2015 de 17 de mayo de 2018

¹²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 468/2019, de 5 de abril de 2019

se puede utilizar cualquier otro método de valoración recogido en la LGT¹²⁹ (por ejemplo los arts. 52 o 57 de la LGT), salvo que dicho método no refleje el valor real de los bienes que hayan sido transmitidos¹³⁰. Ahora bien, en el caso de que existan activos no afectos a la actividad económica, se empleará la misma fórmula¹³¹ y por tanto extrapolamos lo explicado en el apartado correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio a este impuesto¹³².

2.1. Requisitos del causante

En los supuestos de transmisión *mortis causa* de empresas individuales o negocios profesionales, es en la figura del causante donde deben concurrir los requisitos del IP.

Del mismo modo, en el caso de una transmisión de participaciones, es en el causante donde deben concurrir los requisitos del Impuesto sobre el Patrimonio relativos a las funciones de dirección y remuneración (o en alguien de su grupo de parentesco si la participación es conjunta). Además, la participación en la entidad debe darse en el causante en el momento de su muerte y después de esta, en el heredero (por sí o conjuntamente). Hay que recordar que, si bien en el Impuesto sobre el Patrimonio no se designaba a un individuo concreto para formar el grupo de parentesco, en el caso de sucesiones se pone en el centro al causante.

De esta forma, si con carácter previo al fallecimiento del causante este había cesado sus funciones directivas, pero no se había nombrado un nuevo administrador en el momento de fallecimiento, no es posible aplicar la presente bonificación¹³³.

¹²⁹ Sentencia del Tribunal supremo núm. nº 1245/2017 de 12 de julio de 2017

¹³⁰ Recurso ante el Tribunal Supremo núm. 2565/2005 de 14 de julio de 2010

¹³¹ Valor de las participaciones×(Valor de los activos afectos - Deudas de la actividad)/(Patrimonio Neto de la Entidad)

¹³² Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3342/2025 de 16 de julio de 2015

¹³³ DGT, Consulta nº V1068-21 de 23 Abril 2021.

2.2. Requisitos del causahabiente

En cuanto a los requisitos del causahabiente, este debe tener un vínculo de parentesco con el causante. De esta forma, el causahabiente (adquiriente) debe ser cónyuge, descendiente o adoptado del causante. Solamente en el caso de que no existan descendientes o adoptados, los adquirientes podrán ser ascendientes (y adoptantes) o colaterales hasta tercer grado (junto con el cónyuge supérstite).

Respecto a los parientes por afinidad, si bien no hay mención en la ley, la doctrina administrativa se ha pronunciado admitiendo la aplicación de la bonificación a los yernos, nueras e hijastros (descendientes de primer grado por afinidad)¹³⁴.

Como segundo requisito, la adquisición debe ser mantenida por el causahabiente durante un periodo de 10 años, salvo que este fallezca. El *dies a quo* es el día en el que se produce el fallecimiento del causante. Ahora bien, no se exige legalmente la continuidad de la misma actividad o la conservación de los mismo activos, sino el mantenimiento del valor de la adquisición sobre la que se realizó la bonificación durante el plazo mencionado, permitiendo de esta forma la realización de una actividad distinta o la reinversión de las participaciones en: fondos de inversión, aportaciones societarias, cuantas corrientes remuneradas, etc.¹³⁵.

Este requisito no se entenderá por incumplido cuando la transmisión de las participaciones antes de los 10 años se haga en favor de las personas llamadas a la herencia del causante y permanezca el valor de la adquisición¹³⁶.

Como límite a esta posibilidad de reinversión, el adquiriente no puede realizar actos dispositivos u operaciones societarias que puedan ocasionar una devaluación del valor de lo adquirido, ya sea directa o indirectamente. Ahora bien, no se perderá el derecho a la bonificación cuando la disminución del valor de las participaciones se deba a una

¹³⁴ DGT, Consulta nº V0713/17 de 17 de marzo de 2017

¹³⁵ DGT, Consulta nº V1915-22 de 8 Septiembre 2022.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 776/2021, de 2 de junio de 2021

¹³⁶ DGT, Consulta nº V1673-17 de 29 Junio 2017.

situación de concurso de acreedores no culpable de la empresa familiar¹³⁷ o en casos de sociedades cotizadas cuando las acciones hayan tenido una pérdida de valor muy significativa¹³⁸.

Si los requisitos mencionados en este apartado no se cumplieren, se deberá pagar la parte del impuesto que no se hubiese ingresado derivada de la bonificación realizada más los intereses de demora correspondientes.

3. TRANSMISIONES LUCRATIVAS *INTER VIVOS* DE EMPRESA INDIVIDUAL, NEGOCIO PROFESIONAL Y PARTICIPACIONES EN ENTIDADES

En el caso de que la donación sea de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones de una entidad, la LISD prevé en su artículo 20.6 una bonificación del 95% del valor del bien, al igual que sucedía para el caso de las transmisiones *mortis causa*. Esta bonificación se practica sobre el valor de los bienes y derechos donados una vez deducida sus cargas y deudas de los elementos transmitidos siempre y cuando estas estén garantizadas con derecho reales y su pago sea asumido por el adquirente (art 17. LISD).

Ahora bien, esto será aplicable si la empresas individuales o negocios profesionales resulten también exentos del impuesto del patrimonio (art. 4.8 Uno LIP). A modo resumen de lo explicado en otros capítulos, los requisitos para que sea aplicable la exención de la LIP son:

- Que el donante realice una actividad económica
- Que los bienes y derechos estén afectos a dicha actividad
- Que el donante realizase la actividad de forma directa, personal y habitual
- Que la actividad constituya la principal fuente de renta del donante

¹³⁷ DGT, Consulta nº V11/2011 de 10 Enero 2011.

¹³⁸ DGT, Consulta nº V2324-20 de 7 Julio 2020.

Cuando el objeto de la transmisión sea las participaciones en una entidad, los requisitos que se deben observar son los del artículo 4.8 Dos de la LIP. A modo resumen de lo explicado en otros capítulos estos son:

- La plena o nuda propiedad, o usufructo de las participaciones
- Que la actividad principal de la entidad no sea la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que el sujeto pasivo tenga una participación en el capital de la entidad del 5% de forma individual o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta segundo grado ya sean por afinidad, adopción o consanguinidad.
- Que el sujeto pasivo (o alguno del grupo de parentesco mencionado si la participación fuera conjunta) ejerza funciones de dirección y reciba por ello una remuneración superior al 50% de sus rendimientos de actividades económicas, profesionales y de trabajo

Cabe matizar que en los supuestos de participación conjunta, los integrantes del grupo de parentesco deben estar sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio bien por obligación real o bien por obligación personal. En el caso de que esto no se produjese, la persona no sujeta podrá considerarse excluida de este grupo de parentesco a los efectos de determinar el cumplimiento de los requisitos del artículo 4.8 Dos de la LIP¹³⁹.

Asimismo, También resulta aplicable la regla de la proporcionalidad de la LIP según la cual la bonificación solo alcanzará el valor los bienes y derechos que sean necesarios para realizar la actividad empresarial de que se trate. Por tanto, no se calcula sobre el valor total de las participaciones cuando existan activos no afectos a la actividad económica¹⁴⁰.

¹³⁹ DGT Consulta nº V1076/2011 de 27 de abril de 2011

¹⁴⁰ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3342/2025 de 16 de julio de 2015

A diferencia de lo que ocurre con las sucesiones, no es necesario que la donación sea por la totalidad de las participaciones, sino que se admite la aplicación de la bonificación en los casos de donación parcial¹⁴¹.

No será obstáculo para aplicar la presente bonificación que las participaciones donadas sean de una entidad cuyo valor sea constituido por participaciones en el capital propio de otra entidad o la cesión de capital a terceros, siempre que estén afectos a la actividad económica realizada por la entidad¹⁴².

En cuanto a la valoración de las participaciones, no tiene por qué ser igual que en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio siguiendo el artículo 16 de la LIP, sino que se puede utilizar cualquier otro método de valoración recogido en la LGT¹⁴³ (por ejemplo los arts. 52 o 57 de la LGT), salvo que dicho método no refleje el valor real de los bienes que hayan sido transmitidos¹⁴⁴. Ahora bien, en el caso de que existan activos no afectos a la actividad económica, se empleará la misma fórmula¹⁴⁵ y por tanto extrapolamos lo explicado en el apartado correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio a este impuesto¹⁴⁶.

Por último, estos requisitos deben cumplirse en la fecha de devengo del impuesto, es decir, el día en el que se cause o se celebre el acto/contrato de donación. Ahora bien, en relación con qué periodo se debe atender para el cómputo de las rentas, se toma en consideración el período impositivo del IRPF inmediatamente anterior a la donación, esto es, el año natural anterior a aquel en el que se ha producido la donación. Esto se debe a

¹⁴¹ DGT, Consulta nº V2248/2005 de 4 Noviembre 2005.

¹⁴² Sentencia del Tribunal Supremo núm. 5/2022, de 10 de enero de 2022

¹⁴³ Sentencia del Tribunal supremo núm. nº 1245/2017 de 12 de julio de 2017

¹⁴⁴ Recurso ante el Tribunal Supremo núm. 2565/2005 de 14 de julio de 2010

¹⁴⁵ Valor de las participaciones×(Valor de los activos afectos - Deudas de la actividad)/(Patrimonio Neto de la Entidad)

¹⁴⁶ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3342/2025 de 16 de julio de 2015

que la donación, al contrario de lo que ocurre con el fallecimiento, no interrumpe el período impositivo en el IRPF del transmitente¹⁴⁷.

3.1. Requisitos del donante

En los supuestos de donación de empresas individuales o negocios profesionales, es en la figura del donante donde deben concurrir los requisitos del IP.

Del mismo modo, en el caso de una donación de participaciones, es en el donante donde deben concurrir los requisitos del Impuesto sobre el Patrimonio relativos a las funciones de dirección y remuneración (o en alguien de su grupo de parentesco si la participación es conjunta). Hay que recordar que, si bien en el Impuesto sobre Patrimonio no se designaba a un individuo concreto para formar el grupo de parentesco, en el caso de donaciones se pone en el centro al donante.

Adicionalmente, el donante debe tener como mínimo 65 años o encontrarse en una situación de incapacidad permanente, ya sea absoluta o de gran invalidez. Como segundo requisito, en el momento de la transmisión el donante deberá cesar el ejercicio de funciones de dirección y dejar de percibir una remuneración por ellas en el supuesto de que las estuviera ejerciendo.

Hay que señalar que no se exige ningún requisito de mantenimiento de las participaciones en el patrimonio del donante¹⁴⁸.

3.2. Requisitos del donatario

En cuanto a los requisitos del donatario, este debe tener un vínculo de parentesco con el donante. De esta forma, el donatario únicamente podrá ser el cónyuge, descendiente o adoptado del donante. Notar que, al contrario que en las sucesiones, aquí no se permite la donación hecha en favor de ascendientes o colaterales hasta tercer grado en los casos donde no existan descendientes.

¹⁴⁷ DGT, Consulta nº V1072/2013 de 3 Abril 2013.

¹⁴⁸ DGT, Consulta nº V2027/2008 de 4 Noviembre 2008.

Respecto a los parientes por afinidad, si bien no hay mención en la ley, la doctrina administrativa se ha pronunciado admitiendo la aplicación de la bonificación a los yernos, nueras e hijastros (descendientes de primer grado por afinidad)¹⁴⁹.

Como segundo requisito, la adquisición debe ser mantenida por el donatario durante un periodo de 10 años, salvo que este fallezca. El *dies a quo* es el día en el que se produce la escritura de donación. Ahora bien, no se exige legalmente la continuidad de la misma actividad o la conservación de los mismo activos, sino el mantenimiento del valor de la adquisición sobre la que se realizó la bonificación durante el plazo mencionado, permitiendo de esta forma la realización de una actividad distinta o la reinversión de las participaciones en: fondos de inversión, aportaciones societarias, cuantas corrientes remuneradas, etc.¹⁵⁰.

Como límite a esta posibilidad de reinversión, el donatario no puede realizar actos dispositivos u operaciones societarias que puedan ocasionar una devaluación del valor de lo adquirido, ya sea directa o indirectamente. Ahora bien, no se perderá el derecho a la bonificación cuando la disminución del valor de las participaciones se deba a una situación de concurso de acreedores no culpable de la empresa familiar¹⁵¹ o en casos de sociedades cotizadas cuando las acciones hayan tenido una pérdida de valor muy significativa¹⁵².

Adicionalmente, el donatario debe tener derecho a la exención de la LIP durante el mencionado plazo de 10 años, salvo que falleciese dentro de ese tiempo. Este requisito no se exige en los casos de transmisiones *mortis causa*. Además, en los supuestos en los que exista varios donatarios, los requisitos del Impuesto sobre el Patrimonio deben cumplirse individualmente en cada uno de ellos¹⁵³. De esta forma si, por ejemplo, en uno

¹⁴⁹ DGT, Consulta nº V0713/17 de 17 de marzo de 2017

¹⁵⁰ DGT, Consulta nº V1915-22 de 8 Septiembre 2022.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 776/2021, de 2 de junio de 2021

¹⁵¹ DGT, Consulta nº V11/2011 de 10 Enero 2011.

¹⁵² DGT, Consulta nº V2324-20 de 7 Julio 2020.

¹⁵³ DGT, Consulta nº V265/2010 de 12 Febrero 2010.

de los diez años inmediatamente siguientes a la donación, las remuneraciones obtenidas por funciones de dirección no alcanzasen el 50% de los rendimientos de actividades económicas, profesionales y de trabajo, no habría derecho a la bonificación¹⁵⁴.

Si los requisitos mencionados en este apartado no se cumplieren, se deberá pagar la parte del impuesto que no se hubiese ingresado derivada de la bonificación realizada más los intereses de demora correspondientes.

CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES

En este capítulo se procede a realizar una serie de conclusiones del presente trabajo una vez analizados los beneficios fiscales aplicables a las empresas familiares de la LIP y de la LISD.

En relación con la LIP, si bien abarca muchas de las situaciones en las que se puede encontrar una empresa familiar, su exención respecto de las participaciones no acoge los supuestos en los que la familia empresaria no ostenta puestos directivos dentro de la empresa, aun poseyendo la totalidad de la propiedad. Es por ello por lo que sería conveniente analizar la procedencia o improcedencia del requisito relativo a las funciones de dirección en la entidad para que se adaptara a una de las tendencias que más crecimiento ha tenido en los últimos años en este ámbito, la profesionalización externa de la dirección¹⁵⁵.

Por otro lado, También convendría estudiar si es adecuado aumentar los grados de parentesco en el caso de participación conjunta. En ocasiones quienes continúan con la empresa familiar no son descendientes de quien realiza funciones de dirección, sino que son otros colaterales de más de segundo grado, como es el caso de que un sobrino continúe con la actividad. Esto se justifica también en que si la norma busca garantizar la continuidad de las empresas familiares, no sería lógico que no se ampliase el grupo de parentesco cuando la compañía haya superado varios relevos generacionales llegando a tercera o cuarta generación (conviviendo dentro de la misma primos o tíos). Además, en

¹⁵⁴ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 958/2016 de 3 de mayo de 2016

¹⁵⁵ Meroño Cerdán, A.L., “Análisis del nivel de profesionalización en la empresa familiar”, *Revista de Estudios Empresariales, Segunda época*, n.2, 2009, pp. 80 - 98

contraposición, la LISD sí que prevé la entrada de colaterales hasta tercer grado en la transmisión sucesoria en ausencia de descendientes del causante.

Por lo que respecta a la LISD, más allá de las conclusiones extrapolables del Impuesto sobre Patrimonio por su íntima relación, en los supuestos de sucesiones la entrada de parientes hasta tercer grado solo se puede producir en ausencia de descendientes o adoptados. Siguiendo con la línea anterior del Impuesto sobre Patrimonio, esto puede suponer problemas en el relevo generacional cuando el negocio solo quiere ser desarrollado por el sobrino del causante y existan descendientes de este. Por ello sería conveniente eliminar el requisito referente a la ausencia de descendientes para que los colaterales hasta tercer grado puedan beneficiarse de la bonificación.

Por último, en las donaciones no existe ni siquiera la posibilidad que esta sea hecha a favor de colaterales hasta tercer grado. En consecuencia y según lo argumentado anteriormente, sería conveniente incluir a estos parientes dentro de las transmisiones lucrativas *inter vivos* para poder garantizar un relevo generacional menos gravoso en determinadas situaciones. Por otro lado, a diferencia de la transmisión *mortis causa*, la ley exige que el donatario tenga derecho a la exención de la LIP durante diez años. Esto, en relación con lo mencionado al principio de este capítulo sobre la profesionalización externa de la dirección, puede ser problemático cuando ni el donatario, ni ninguno de los integrantes del grupo de parentesco si fuera el caso, realizan funciones de dirección dentro de la entidad. Por ello es oportuno, tal y como se ha mencionado antes, analizar la procedencia o improcedencia del mencionado requisito de realizar funciones de dirección dentro de la entidad.

CAPÍTULO VI: BIBLIOGRAFÍA

1. LEGISLACIÓN

Real Decreto 4763/1889, de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE 25 de julio de 1889)

Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de 1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980)

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

Ley 19/1991, de 6 de junio sobre Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 7 de junio de 1991)

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOE 16 de noviembre de 1991)

Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo (BOE 31 de diciembre de 1993)

Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE 31 de diciembre de 1994)

Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE 8 de junio de 1996)

Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE 31 de diciembre de 1997)

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 6 de noviembre de 1999)

Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (BOE 28 de diciembre de 2002)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 18 de diciembre de 2003)

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 29 de noviembre de 2006)

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (BOE 31 de marzo de 2007)

Ley 22/2009 de 18 de diciembre de 2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 20 de diciembre de 2009)

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014)

2. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1463/1994, de 20 de septiembre de 1995.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2613/1995, de 22 de abril de 1996.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3555/1996, de 31 de marzo de 1997.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 406/1997, de 29 de octubre de 1997.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1093/1999, de 29 de diciembre de 1999.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León núm. 387/2005, de 16 de septiembre de 2005.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 1214/2003 de 14 de septiembre de 2006.

Recurso ante el Tribunal Supremo núm. 2565/2005 de 14 de julio de 2010

Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 186/2009 de 05 de mayo de 2010.

Recurso ante el Tribunal Supremo núm. 2318/2010 de 2 de febrero de 2012.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4273/2013 de 18 de julio de 2013.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1701/2013 de 15 de septiembre de 2013

Recurso ante el Tribunal Supremo núm. 1451/2013 de 6 de febrero de 2014

Sentencia Tribunal Supremo núm. 1328/2014, de 31 de marzo de 2014

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 7760/2012 de 8 de julio de 2014.

Resolución Tribunal Económico-administrativo Central núm. 2155/2012, de 12 de marzo de 2015.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3342/2025 de 16 de julio de 2015

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 242/2016 de 3 de febrero de 2016.

Sentencia Tribunal Supremo núm. 4140/2014, de 3 de febrero de 2016, FJ 5.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 958/2016 de 3 de mayo de 2016.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1198/2016 de 26 de mayo de 2016.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1776/2016 de 14 de julio de 2016.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2528/2016 de 29 de noviembre de 2016.

Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central núm. 2275/2013 de 11 de julio de 2017.

Sentencia del Tribunal supremo núm. nº 1245/2017 de 12 de julio de 2017

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3402/2017 de 27 de septiembre de 2017.

Resolución Vinculante de Tribunal Económico Administrativo Central, núm. 7323/2014 de 10 de Octubre de 2017

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 127/2018, de 8 de febrero de 2018.

Sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 3348/2015 de 17 de mayo de 2018

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 4662/2015 de 16 de octubre de 2018.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 468/2019, de 5 de abril de 2019

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 1486/2016 de 11 de julio de 2019.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1881/2020 de 18 de junio de 2020.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1566/2020, de 19 de noviembre de 2020

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1255/2021 de 30 de marzo de 2021.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 776/2021, de 2 de junio de 2021

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 1187/2020 de 23 de noviembre de 2021.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 5/2022, de 10 de enero de 2022

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1148/2023 de 19 de septiembre de 2023

3. CONSULTAS A LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT, Consulta nº 1104/1997 de 2 junio 1997.

DGT, Consulta nº 357/2000 de 28 febrero 2000.

DGT, Consulta nº 360/2000 de 29 febrero 2000.

DGT, Consulta nº 234/2001 de 8 febrero 2001.

DGT, Consulta nº 160/2002 de 5 febrero 2002.

DGT, Consulta nº V2248/2005 de 4 noviembre 2005.

DGT, Consulta nº V2464/2005 de 2 diciembre 2005.

DGT, Consulta nº V992/2007 de 21 mayo 2007.

DGT, Consulta nº V2027/2008 de 4 noviembre 2008.

DGT, Consulta nº V1253/2009 de 27 mayo 2009.

DGT, Consulta nº V1935/2009 de 2 septiembre 2009.

DGT, Consulta nº V2819/2009 de 23 diciembre 2009.

DGT, Consulta nº V265/2010 de 12 febrero 2010.

DGT, Consulta nº V11/2011 de 10 enero 2011.

DGT, Consulta nº V852/2011 de 1 abril 2011

DGT Consulta nº V1076/2011 de 27 abril 2011

DGT, Consulta nº V1072/2013 de 3 abril 2013.

DGT, Consulta nº V2806/2013 de 23 septiembre 2013.

DGT, Consulta nº V1288/2015 de 28 abril 2015.

DGT, Consulta nº V1835/2015 de 11 junio 2015.

DGT, Consulta nº V2969/2015 de 7 octubre 2015.

DGT, Consulta nº V984/2016 de 14 marzo 2016.

DGT, Consulta nº V1837/2016 de 26 abril 2016.

DGT, Consulta nº V4050-16 de 22 septiembre 2016.

DGT, Consulta nº V0618/17 de 9 de marzo 2017

DGT, Consulta nº V0713/17 de 17 marzo 2017

DGT, Consulta nº V858/2017 de 6 abril 2017.

DGT, Consulta nº V1673-17 de 29 junio 2017.

DGT, Consulta nº V2317-17 de 13 septiembre 2017.

DGT, Consulta nº V1099-18 de 26 abril 2018.

DGT, Consulta nº V2297-18 de 7 agosto 2018.

DGT, Consulta nº V3169-18 de 12 diciembre 2018.

DGT, Consulta nº V313-19 de 14 febrero 2019.

DGT, Consulta nº V493-19 de 7 marzo 2019.

DGT, Consulta nº V2324-20 de 7 julio 2020.

DGT, Consulta nº V2322-20 de 7 julio 2020.

DGT, Consulta nº V3215-20 de 28 octubre 2020.

DGT, Consulta nº V13-21 de 8 enero 2021.

DGT, Consulta nº V650-21 de 18 marzo 2021.

DGT, Consulta nº V1068-21 de 23 abril 2021.

DGT, Consulta nº V2945-21 de 19 noviembre 2021.

DGT, Consulta nº V2969-21 de 23 noviembre 2021.

DGT, Consulta nº V1672-22 de 14 julio 2022.

DGT, Consulta nº V1915-22 de 8 septiembre 2022.

DGT, Consulta nº V515-23 de 6 marzo 2023.

DGT, Consulta nº V1898-23 de 29 junio 2023.

DGT, Consulta nº V2390-23 de 5 septiembre 2023.

4. OBRAS DOCTRINALES

Antón, M., “La potencialidad económica de la provincia de Alicante”, Rodríguez-Blanco, V. (coord.), *La provincia de Alicante; retos y oportunidades en el 40 aniversario del Estatuto de Autonomía*, Tirant Humanidades, Valencia, 2023, pp. 63 – 74

Bengoechea Sala, J.M. *et al*, *Memento práctico fiscal*, Francis Lefebvre, Madrid, 2024

Corona, J., *La Empresa Familiar en España*, Madrid, 2015

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo”, Diario Oficial de la Unión Europea C 013, 15 de enero de 2016, pp. 08-13

Durán-Sindreu, A., “*Beneficios fiscales aplicables a la empresa familiar*”, Colex, A Coruña, 2022,

Estévez Gudino, E., *Cómo sobrevivir a la Empresa Familiar*, Galland Books, Valladolid, 2021, pp. 27 – 30

Gallo, M. A., *Empresa Familiar*, Praxis Editorial, Barcelona, 1995

Galve Górriz, C., “*Propiedad y gobierno: La empresa familiar*”, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n. 50, 2002, pp. 158-181

Meroño Cerdán, A.L., “Análisis del nivel de profesionalización en la empresa familiar”, *Revista de Estudios Empresariales*, Segunda época, n.2, 2009, pp. 80 - 98

5. RECURSOS DE INTERNET

Agencia Tributaria, “Estadística de los declarantes del Impuesto sobre el Patrimonio”, (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_impuesto_sobre_el_patrimonio.shtml; última consulta 05/04/2024)

Agencia Tributaria, “Manual Práctico de Patrimonio 2020”, (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/patrimonio-2020/capitulo-2-cuestiones-generales/exenciones/exenciones-generales-articulo-4/patrimonio-empresarial-profesional.html>; última consulta 17/02/2024)

Antón, M., “Conoce la Asociación AEFA”, *Asociación de la Empresa Familiar Provincia Alicante* (disponible en <https://asociacionaefa.es/la-asociacion/>; última consulta 18/01/2024)

Antón, M., “Conoce la Asociación Historia”, *Asociación de la Empresa Familiar Provincia Alicante* (disponible en <https://asociacionaefa.es/la-asociacion/>; última consulta 23/01/2024)

Asociación Empresa Familiar de Canarias, “Sobre EFCA”, (disponible en <https://efca.es/sobre-efca>; última consulta 18/01/2024)

European Family Business, “About European Family Business”, (disponible en <https://europeanfamilybusinesses.eu/about-european-family-businesses/>; última consulta 23/01/2024)

European Family Business, “Definition”, (disponible en <https://europeanfamilybusinesses.eu/definition/>; última consulta 14/01/2024)

Instituto de la Empresa Familiar, “Cifras”, (disponible en <https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/>; última consulta 24/01/2024)

Instituto de la Empresa Familiar, “Mapa Autonómico de la Fiscalidad de la Empresa Familiar 2024” (disponible en <https://www.iefamiliar.com/estudios-y-publicaciones?id=index-174189&ucat=135>; última consulta 05/04/2024)

Instituto de la Empresa Familiar, “Quiénes somos”, (disponible en <https://www.iefamiliar.com/quienes-somos/>; última consulta 22/01/2024)

Sastre, E., “Qué es una empresa familiar”, *Instituto de la Empresa Familiar*, 2020 (disponible en <https://www.iefamiliar.com/que-es-una-empresa-familiar/>; última consulta 18/01/2024)

Universidad del País Vasco, “Qué es la empresa familiar”, *Cátedra de la Empresa Familiar*, (disponible en <https://www.ehu.eus/es/web/catedra-empresa-familiar/zer-da-familia-enpresa>; última consulta 18/01/2024)

CAPÍTULO VII: ANEXOS

1. ANEXO I¹⁵⁶

Marco Fiscal de Sucesiones de la Empresa Familiar aprobado por las CC.AA. SITUACIÓN EN 2024

	Requisitos para calificar como empresa familiar					Derecho a reducción
	Reducción de Empresa Familiar	Bonificación en cuota	Plazo mantenimiento de las acciones	Porcentaje participación familiar	Se considera la propiedad hasta	Beneficiarios de la familia hasta
ANDALUCIA	99%	99%	3 años	20%	6º grado	3er grado
ARAGON	99%	0%	5 años	10%	4ª grado	3er grado
ASTURIAS	99%	0%	5 años	20%	2º grado	3er grado
BALEARES	95%	100%	5 años	20%	2º grado	3er grado
CANARIAS	99%	99,90%	5 años	20%	3er grado	3er grado
CANTABRIA	99%	100%	5 años	20%	2º grado	4º grado
CASTILLA LA MANCHA	99%	100%	5 años	20%	2º grado	3er grado
CASTILLA Y LEON	99%	99%	5 años	20%	4ª grado	3er grado
CATALUÑA	95%	0%	5 años	20%	3er grado	3er grado
COM. VALENCIANA	99%*	99%	5 años*	20%	2º grado	3er grado
EXTREMADURA	99%	99%	5 años	20%	3er grado	3er grado
GALICIA	99%	0%	5 años	50%-20%	6º grado	3er grado
LA RIOJA	99%	99%	5 años	20%	4ª grado	4º grado
MADRID	95%	99%	5 años	20%	2º grado	3er grado
MURCIA	99%	99%	5 años	20%	4ª grado	4º grado
NAVARRA	100%	0%	5 años	20%	2º grado	3er grado
ÁLAVA	95%	0%	5 años	20%	2º grado	4º grado
VIZCAYA	95%	0%	5 años	20%	2º grado	3er grado
GUIPÚZCOA	95%	0%	5 años	20%	4ª grado	4º grado

* solo pymes

Fuente: Departamento de Economía y Empresa del Instituto de la Empresa Familiar y Cuatrecasas

¹⁵⁶ Instituto de la Empresa Familiar, “Mapa Autonómico de la Fiscalidad de la Empresa Familiar 2024” (disponible en <https://www.iefamiliar.com/estudios-y-publicaciones?id=index-174189&ucat=135>; última consulta 05/04/2024)

2. ANEXO II¹⁵⁷

Marco Fiscal de Donaciones de la Empresa Familiar aprobado por las CC.AA. SITUACIÓN EN 2024

	Reducción de Empresa Familiar	Bonificación en cuota	Requisitos para calificar como empresa familiar				Derecho a reducción
			Plazo mantenimiento de las acciones	Porcentaje participación familiar	Se considera la propiedad hasta	Edad del donante para acceder a la reducción	Beneficiarios de la familia hasta
ANDALUCIA	99%	99%	3 años	20%	6º grado	65	3er grado
ARAGON	99%	0%	5 años	20%	2º grado	65	Cónyuge y descendientes
ASTURIAS	99%	0%	5 años	20%	2º grado	65	3er grado
BALEARES	99%*	-	5 años	20%	2º grado	60	Cónyuge y descendientes
CANARIAS	95%	99,90%	5 años	20%	3er grado	65	Cónyuge y descendientes
CANTABRIA	99%	100%	5 años	20%	2º grado	65	4º grado
CASTILLA LA MANCHA	99%	95%	5 años	20%	2º grado	65	Cónyuge y descendientes
CASTILLA Y LEON	99%*	99%	10 años	20%	2º grado	65	Cónyuge y descendientes
CATALUÑA	95%	0%	5 años	20%	3er grado	65	3er grado
COM. VALENCIANA	99%	0%	5 años**	20%	2º grado	60***	Cónyuge y descendientes
EXTREMADURA	99%	99%	5 años	20%	3er grado	65	3er grado
GALICIA	99%	0%	5 años	50%	6º grado	65	3er grado
LA RIOJA	99%	99%	5 años	20%	4º grado	65	4º grado
MADRID	95%	99%	10 años	20%	2º grado	65	Cónyuge y descendientes
MURCIA	99%	99%	5 años	20%	4º grado	65	4º grado
NAVARRA	100%	0%	5 años	20%	2º grado	60	3er grado
ÁLAVA	95%	0%	5 años	20%	2º grado	60	Cónyuge y descendientes
VIZCAYA	95%	0%	5 años	20%	2º grado	65	Cónyuge y descendientes
GUIPÚZCOA	95%	0%	5 años	20%	4º grado	60	4º grado

* mantenimiento plantilla; ** solo pymes; *** reducción 90% si donante entre 60 y 64 años. En Baleares la bonificación en cuota se calcula según la fórmula $CI - (BL \times 0,07)$, donde CI y BL son la Cuota íntegra y la Base liquidable, respectivamente. Las CCAA que han introducido modificaciones (reducción edad donante, plazo de mantenimiento, aplicación a

Fuente: Departamento de Economía y Empresa del Instituto de la Empresa Familiar y Cuatrecasas

¹⁵⁷ Instituto de la Empresa Familiar, “Mapa Autonómico de la Fiscalidad de la Empresa Familiar 2024” (disponible en <https://www.iefamiliar.com/estudios-y-publicaciones?id=index-174189&ucat=135>; última consulta 05/04/2024)