



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA  
EMPRESA FAMILIAR Y DE LA  
EMPRESA DE REDUCIDA  
DIMENSIÓN**

Autor: María Garberí Rivera

5º E-3B

Derecho Tributario

Tutor: José María Cobos Gómez

Madrid  
Junio 2024

## Índice

<b>ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA EMPRESA FAMILIAR Y DE LA EMPRESA DE REDUCIDA DIMENSIÓN</b> .....	1
Introducción.....	5
Objetivos: .....	5
Metodología:.....	5
Análisis del concepto de empresa familiar y empresa de reducida dimensión .....	6
Incentivos fiscales de Empresas de reducida dimensión.....	14
Libertad de amortización.....	15
Ámbito de aplicación.....	15
Amortización acelerada de los elementos nuevos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible .....	18
Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (Arts 13.1 y 104 LIS). .....	22
Reserva de nivelación de las bases imponibles: .....	25
Tipo de gravamen del artículo 29 LIS para entidades de nueva creación: .....	26
Tipo de gravamen del artículo 30 LIS:.....	27
<b>LEGISLACIÓN APLICABLE A LAS EMPRESAS FAMILIARES: IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.</b> .....	27
Concepto de empresa familiar.....	27
Normativa de la empresa familiar.....	28
Exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el patrimonio:.....	29
Reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: .....	33
Aplicar la reducción cuando el causante está casado en régimen económico de gananciales: 34	
Análisis de la reducción del artículo 20.2 c) LISD .....	36
Adquisición mortis causa de empresa individual o negocio profesional.....	36
Adquisición mortis causa de participaciones en entidades.....	37
Adquisición mortis causa de los derechos de usufructo de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades. ....	38
Beneficiarios.....	39
Mantenimiento de la adquisición .....	40
Conciliación del distinto devengo del Impuesto del Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. ....	41
<b>CONCLUSIONES</b> .....	42
<b>BIBLIOGRAFÍA:</b> .....	45

### **Resumen:**

Las empresas familiares representan un papel muy relevante en la economía de una nación. Aumentan el empleo, representan un porcentaje muy elevado del PIB y afectan a la competitividad de los países. Sin embargo, las empresas familiares también se encuentran con importantes retos como la necesaria planificación del relevo generacional de las misma, puesto que a la tercera generación solo llega un porcentaje del 15%.

La preocupación por la sucesión de la empresa familiar está directamente relacionada con las ventajas fiscales que se recogen en diversos impuestos para reducir su carga fiscal y ayudar a su relevo por generaciones. El Impuesto de Sociedades recoge incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión para reducir su carga tributaria y crear más empresas de reducida dimensión porque son las principales generadoras de empleo. También, destacar la exención recogida en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Lo que puede hacer peligrar la supervivencia de la empresa familiar es cuando la adquisición mortis causa se pagan derechos de sucesión o donación que no puede soportar el presupuesto de esa empresa familiar.

Por ello las instituciones y organismos públicos deben desarrollar sus regímenes de manera favorable para la fiscalidad de las empresas familiares otorgándoles beneficios fiscales y estabilidad fiscal y así contribuir a su desarrollo y crecimiento en la economía de los países.

**Palabras Clave:** Empresa familiar, sucesión, incentivos, exención, adquisición, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,

**Abstract:**

Family businesses play a very important role in a nation's economy. They increase employment, represent a very high percentage of GDP and affect the competitiveness of countries. However, family businesses also face important challenges such as the necessary planning of their generational change, since only 15% reach the third generation.

The concern for the succession of the family business is directly related to the tax advantages that are included in various taxes to reduce their tax burden and help them to take over for generations. Corporate income tax includes tax incentives for small companies to reduce their tax burden and create more small companies because they are the main generators of employment. Also, it is worth highlighting the exemption included in the Wealth Tax and the reduction of the Inheritance and Gift Tax. What can jeopardize the survival of the family business is when the acquisition mortis causa is paid inheritance or donation rights that cannot support the budget of that family business.

For this reason, public institutions and government agencies must develop their regimes in a favourable way for the taxation of family businesses, granting them tax benefits and fiscal stability and thus contributing to their development and growth in the economy of the countries.

**Keywords:** Family business, succession, incentives, exemption, acquisition, Wealth Tax, Inheritance and Gift Tax.

## Introducción

### Objetivos:

El objetivo primordial de este trabajo es entender el concepto de empresa familiar y en particular de la empresa de reducida dimensión. Recalcar la importancia que las empresas familiares tienen en la economía de un país, puesto que generan grandes puestos de trabajo, influyen en la producción y en la competitividad. Se pretende analizar los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión en el impuesto de Sociedades y también la exención aplicable a las mismas en el impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

El objetivo de estos beneficios fiscales para las empresas de reducida dimensión es rebajar su tipo impositivo, y conseguir el máximo ahorro fiscal a través de la disminución de impuestos. También se ha querido analizar el Impuesto sobre el Patrimonio, que prevé dos exenciones relacionadas con el patrimonio de las empresas familiares, y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones que establece una reducción en la base imponible de este impuesto, tanto en la adquisición mortis causa como en la Inter vivos. Hay que analizar si se vulneran los principios de neutralidad y de libre competencia al existir estas ventajas fiscales para estas empresas. Y se concluye que puede haber justificaciones basadas en el principio de capacidad económica para introducir ciertas diferencias en el tratamiento de estas empresas, fundamentadas en las particularidades de la formación de su patrimonio y en el papel que desempeñan en la economía.

### Metodología:

En este proyecto de fin de grado, la metodología que he empleado ha consistido en una revisión bibliográfica, analizando la literatura existente sobre los aspectos tributarios de las empresas familiares. He obtenido información de artículos académicos, revistas, manuales, trabajos de fin de grado, tesis). Es por ello que me he basado en una metodología cualitativa. He desarrollado un riguroso análisis jurídico y jurisprudencial a través de la búsqueda de interpretación de leyes y sentencias. También he analizado la doctrina relevante al tema en cuestión analizando las diferentes opiniones de autores.

### Análisis del concepto de empresa familiar y empresa de reducida dimensión

En primer lugar, debemos comenzar definiendo el concepto de empresa familiar y empresa de reducida dimensión. En la actualidad sigue sin existir consenso acerca del término de empresa familiar, por lo que abundan las definiciones todas ellas basadas en diversos criterios, dimensiones o enfoques. La definición acerca del término de empresa familiar puede basarse en dos vertientes: unidimensional y bidimensional.

En primer lugar, las definiciones unidimensionales de la familia son aquellas centradas en la propiedad, en la dirección, en el grado de participación de la familia y en la existencia de un relevo generacional. Por otro lado, tenemos las definiciones multidimensionales que están centradas en (propiedad y dirección) y centradas en propiedad, dirección y la implicación de varias generaciones familiares en una misma empresa. Esto genera que las empresas familiares presenten tanto una dimensión económica como una dimensión social. <sup>1</sup>

DEFINICIONES DE LA EMPRESA FAMILIAR					
DEFINICIONES UNIDIMENSIONALES				DEFINICIONES MULTIDIMENSIONALES	
Propiedad	Dirección	Implicación de la familia	Existencia de relevo generacional	Propiedad y dirección	Propiedad, dirección e implicación de varias generaciones en empresa
Barnes y Hershon (1976), Lansberg y otros (1988) Donckels y Frohlich (1991)	Barry (1975), Dreux (1990), Filbeck y Lee (2000)	Handler (1990), Steier (2001), Astrachan y otros (2002)	Donnelley (1964), Churchill y Hatten (1987), Tan y Fock (2001)	Rosenblatt y otros (1985), Dyer (1986), Donckels y Lambrecht (1999)	Ward (1987), Handler (1989)

Dentro de las unidimensionales, cabe explicar en que consiste la basada en la propiedad. Esto supone que la familia asume el control de la propiedad del capital de la empresa. Esto supone un control total de la propiedad y de la dirección por parte de los miembros de una misma familia. Los autores Donckels y Fröhlich sostienen que para calificar una empresa familiar debe cumplirse que sus miembros dispongan del 60% del patrimonio. <sup>2</sup>

<sup>1</sup> ARANDA GARCIA E. MARTÍN CERDEÑO V.J Y SANTOS DEL CERRO, J. (2021) “Importancia económica de la empresa familiar. Una aproximación desde la política económica” en *International Review of Economic Policy*, vol.3, Núm 1, p. 1-20.

<sup>2</sup> VALLEJO MARTOS, M. C. (2003) *La cultura de la empresa familiar como fuente de ventaja competitiva: una aplicación al sector de concesionarios de automoción*. Tesis doctoral. Jaén

La definición centrada en la dirección implica que una o varias familias y sus miembros asumen la dirección de la empresa lo que supone que influyen en la política de la empresa y en la toma de decisiones y acciones de la misma.

La definición basada en la implicación de la familia, establece la relación existente entre familia y empresa, Lo que supone que los miembros de la familia desempeñan funciones ejecutivas o de otro tipo en la empresa y además pueden existir ejecutivos o empleados no pertenecientes a la familia. Solo se ha considerado suficientemente explícita la definición de Astrachan y otros del 2002 porque en base a ella si se puede explicar el grado de interrelación de los miembros de la familia en la empresa. La definición es la siguiente: “*proponen un modelo para acotar el concepto de empresa familiar construido en torno al grado de implicación familiar materializado en su poder en la compañía, su experiencia y la cultura familiar.*”<sup>3</sup>

Por último, en la dimensión unidimensional esta la definición centrada en la existencia de un relevo generacional. Donnelley (1964)<sup>4</sup> define la empresa familiar cuando en ella se han identificado dos generaciones familiares, y de esta vinculación ha conducido a influir en la política de la empresa y en los objetivos de la compañía. Tan y Fock (2001) en su definición no menciona explícitamente el relevo generacional, pero si de manera implícita, porque considera empresa familiar aquella en la que empresa y familia van siempre de la mano.<sup>5</sup>

En las definiciones multidimensionales hay que destacar dos clases. LA definición centrada en la propiedad y en la dirección. Rosenblatt y otros (1985)<sup>6</sup> apuntan que es una empresa familiar todo negocio en el que la mayoría de la propiedad o control se encuentra en una sola familia y en la que dos o más miembros de ella están implicados en el. Dyer (1986) apunta que las empresas familiares son aquellas en las que la interacción de una o varias familias claramente influye en las decisiones de propiedad y dirección.

Por otro lado, tenemos la definición centrada en la propiedad, dirección e implicación de varias generaciones en empresa. Ward (1987)<sup>7</sup> sostiene que la empresa familiar es aquella empresa donde tanto desde la perspectiva de la propiedad y el control ha sido transmitida a la próxima generación. Handler (1989) la define como aquella organización donde los miembros de la familia que la dirigen influyen en las decisiones y en los planes de sucesión del liderazgo.

---

<sup>3</sup> VALLEJO MARTOS, M. C. (2003) *La cultura de la empresa familiar como fuente de ventaja competitiva: una aplicación al sector de concesionarios de automoción*. Tesis doctoral. Jaén

<sup>4</sup> Donnelley, R. (1964). The family bussiness. Harvard Bussiness Review, 93-105.

<sup>5</sup> GRANATO, L. Y ODDONE N. (2007) “La empresa familiar: el eterno dilema de la supervivencia” *Observatorio Iberoamericano del Desarrollo local y la economía social* Revista académica nº 2 2007, pp 462-473

<sup>6</sup> ROSENBLATT, P. DEMIK, L. ANDERSON R Y JOHNSON P (1985): *The Family in Business: Understanding and Dealing with the Challenges Entrepreneurial Families Face*. Jossey-Bass, San Francisco

<sup>7</sup> Ward, J. (1987). *Keeping the Family Business Healthy: How to Plan for Continuing Growth, Profitability, and Family Leadership*, San Francisco: Jossey-Bass.

De todas estas definiciones los autores se plantearon muchos interrogantes y realizaron muchas investigaciones para tratar de ofrecer una definición de empresa familiar. Para la definición nos guiaremos por la propuesta de Manuel C. Vallejo Martos.

*“Una empresa familiar es aquella en la que los miembros de una misma familia tienen una participación suficiente en el capital para dominar las decisiones propias del órgano de representación de propietarios, tenga este carácter formar o legal o por el contrario sea de naturaleza informal, y en la que, además, existe el deseo o la voluntad de continuidad del negocio en manos de la siguiente generación familiar.”*

Para poder considerar una empresa como tal deben de cumplirse una serie de requisitos<sup>8</sup>:

- La mayoría de los votos deben pertenecer a la persona o personas de la familia que fundaron la empresa, a la persona que posee o ha adquirido el capital social o a sus cónyuges, padres, hijos o herederos directos de los hijos.
- La propiedad mayoritaria puede ser directa o indirecta.
- Al menos un representante de la familia o un pariente debe participar en la gestión o gobierno de la empresa.
- Si la empresa cotiza en bolsa, la persona que fundó la empresa o sus familiares deben poseer el 25% de los derechos de voto que otorga el capital social.

Falta un último punto que es el compromiso de mantener la continuidad para la siguiente generación siendo un objetivo estratégico de la empresa, y los fundadores y sucesores conservaran el control de la propiedad, el gobierno y la gestión de la empresa en manos de la familia.

A pesar de que esta pueda ser una propuesta de definición, actualmente sigue sin existir una definición concreta. Esto genera grandes dificultades a la hora de investigar y analizar las empresas familiares en diferentes entornos.

Las primeras investigaciones para estudiar y tratar de establecer un concepto de empresa familiar comenzaron en Estados Unidos. El “American Business Index” refleja que hubo aproximadamente 188 artículos de la empresa familiar desde 1971 hasta 1985. Este creciente interés por la empresa familiar está directamente relacionado a las macromagnitudes económicas. La empresa familiar tiene una gran importancia económica, dado que contribuye al bienestar económico de un país, aportando una parte importante de los resultados económicos.<sup>9</sup>

Las empresas familiares contribuyen en la producción, empleo, competitividad, comercio de los países. Además en la mayoría de los países desarrollados la mayor parte de las empresas son del tipo familiar. En EEUU más del 90% son familiares y en Italia, alcanzan el porcentaje del 98%. En los países desarrollados, las empresas familiares representan entre un 45% y un 70% del PIB de estos países, porcentajes similares al empleo que generan en esas economías. Pero además cabe precisar que, de

---

<sup>8</sup> Instituto de la Empresa familiar (2021) “La empresa familiar”

<sup>9</sup> VALLEJO MARTOS, M. C. (2003) *La cultura de la empresa familiar como fuente de ventaja competitiva: una aplicación al sector de concesionarios de automoción*. Tesis doctoral. Jaén

estas empresas familiares, un alto porcentaje lo componen las empresas de reducido tamaño.<sup>10</sup>

Según el Instituto de empresa familiar (EAE business school), en España 1,1 millones de empresas son empresas familiares (representan el 89% sobre el total de las empresas). En relación al empleo se estima que generan 67% del empleo privado, con más de 6,58 millones de puestos de trabajo. Y generan el 58% del PIB. Las principales razones por las que esto sucede es que las empresas familiares suelen tener costes más reducidos en determinados sectores, porque son prudentes con el gasto de la riqueza familiar. También se benefician de mano de obra barata y de una carga administrativa reducida por las supervisiones directas.<sup>11</sup>

Es por eso que las empresas familiares aportan el doble de puestos de trabajo a la economía que las que no lo son; las Sociedades Anónimas y Sociedades de responsabilidad limitada, y generan más empleo por cada millón de euros facturados. EN las empresas familiares la implicación de los miembros de la familia les otorga una ventaja competitiva para poder adaptarse a los cambios en la plantilla. Puesto que las empresas familiares son más flexibles, ceden a cobrar salarios más bajos en momentos de crisis, preservando así los empleos de los trabajadores.

Cabe analizar también cual es la representación por sectores de las empresas familiares. Las empresas familiares tienen una presencia mayor en los sectores primario y secundario. En la agricultura y ganadería tienen una representación del 86% y la empresa no familiar del 14%. También están muy representadas en el sector secundario, en los suministros suponen un 66%, en la construcción un 88% y en la industria manufacturera un 83%. Y, por último, también tienen una gran implantación en el sector servicios, en los ámbitos de la hostelería, comercio minorista, transportes y concesionarios de automóviles. Es necesario resaltar también que en el periodo entre 1991 y 1999 las empresas familiares disminuyeron su presencia en la industria manufacturera, fundamentalmente debido a variaciones en el entorno económico.

En los sectores donde hay economías de escala suele haber escasez de empresas familiares. Por ejemplificar están los sectores de la construcción naval, el caucho, la metalurgia, la energía eléctrica.

Además, las empresas familiares también tienden a desarrollarse en sectores en nuevos sectores para incrementar su presencia. Estos sectores son aquellos en los que se requieren conocimientos técnicos, habilidad que pasan de generación en generación por medio de la experiencia. También en sectores donde hay una gran relevancia de marcas locales a pesar de la internacionalización. Y en general industrias donde los gastos requeridos para mantener una posición de liderazgo no son excesivamente elevados.

En la empresa familiar encontramos tanto ventajas como desventajas. Las principales ventajas de la empresa familiar son el conocimiento que han acumulado las generaciones que han ido componiendo la empresa familiar y la experiencia adquirida.

---

<sup>10</sup> MARTÍNEZ ECHEZÁRRAGA, J. "Empresas familiares reto al destino. Claves para perdurar con éxito" Ediciones Granica. 2010, 184 p.

<sup>11</sup> Instituto de la Empresa familiar (2021) "La empresa familiar"

También esta que la mayoría de las empresas familiares son creados pensando en la subsistencia a largo plazo, no lo consideran como un negocio para el corto plazo, lo que supone una gran ventaja porque se hacen inversiones que resulten necesarias y además se capitalizan los beneficios generados. La empresa familiar destaca también todas las creencias, valores y visión que comparten los miembros del negocio. Y gracias a la estructura organizativa de las empresas familiares que se caracteriza por ser poco jerárquica hace que puedan tomar decisiones de manera rápida.<sup>12</sup>

Por otro lado, las empresas familiares también tienen ciertas desventajas. La principal es el problema relacionado con la sucesión o el relevo generacional. Es decir que la sucesión del negocio trasciende la vida del fundador y también el relevo a la siguiente generación. Se ha evidenciado que el relevo de la primera a la segunda generación en España ha supuesto que desaparezcan un 70% de las empresas familiares. Y de las empresas que sobreviven con ese paso a la segunda generación, solo llegan a la tercera generación el 50%. Por lo tanto, a la tercera generación solo llega un porcentaje relativamente bajo; un 15%. Es por ello que resulta estrictamente necesario planificar una sucesión de las empresas familiares. Además el fundador de estas empresas suele poner resistencia a la declinación natural y a que sus sucesores puedan situar a la empresa en la misma posición económica que venía estando cuando él estaba.<sup>13</sup>

Debido a la mayor presencia de las empresas familiares en múltiples sectores de la economía, observamos que las empresas familiares tienen una gran relevancia en la actividad económica de cualquier país y por lo tanto influyen en el bienestar de la población. Como hemos destacado anteriormente afectan al empleo, la producción del país y el incremento de la riqueza. En España, generan 67% del empleo privado, con más de 6,58 millones de puestos de trabajo. Y generan el 58% del PIB. También las empresas familiares han desarrollado una conexión bidireccional con las políticas públicas. Las políticas públicas ayudan a las empresas familiares a crecer y evolucionar y a su vez las empresas familiares tratan de influir en la gestión de las políticas públicas. Cuando las empresas familiares se unen y actúan en conjunto pueden desarrollar medidas legislativas, que luego pueden aplicarse y ser impulsadas por los dirigentes políticos, también pueden influir en la dimensión social. También la Unión Europea ha aumentado su interés por el fenómeno de las empresas familiares. En la Unión Europea, aproximadamente hay 14 millones de empresas familiares y crean más de 60 millones de empleos en el sector privado. Dentro de las empresas familiares encontramos varios tipos (grandes, medianas y pequeñas) y en función de sus acciones (cotizadas, no cotizadas). Sin embargo, la mayoría de las empresas familiares son pymes.)<sup>14</sup>

En este trabajo me voy a centrar principalmente en lo que se considera pyme (pequeña y mediana empresa). El concepto económico de pyme supone que son aquellas pequeñas

---

<sup>12</sup> VALLEJO MARTOS, M. C. (2003) *La cultura de la empresa familiar como fuente de ventaja competitiva: una aplicación al sector de concesionarios de automoción*. Tesis doctoral. Jaén

<sup>13</sup> GRANATO L. Y ODDONE N. (2007) "La empresa familiar: el eterno dilema de la supervivencia" en *Observatorio Iberoamericano del desarrollo local y la economía social*, editada por el Grupo Eumed.net de la Universidad de Málaga. Año 1 – Nro. 2 – Octubre, noviembre y diciembre de 2007. pp. 462 – 473

<sup>14</sup> ARANDA GARCÍA E. MARTÍN CERDEÑO V.J Y SANTOS DEL CERRO, J. (2021) "Importancia económica de la empresa familiar. Una aproximación desde la política económica" en *International Review of Economic Policy*, vol.3, Núm 1, p. 1-20.

y medianas empresas donde el número de trabajadores y los ingresos de las empresas son limitados. El derecho interno ha regulado en el real decreto 1515/2007 de 16 de noviembre el plan general de contabilidad para pequeñas y medianas empresas y los criterios contables para microempresas. Esta Plan es de aplicación voluntaria por parte de las empresas que cumplan con los requisitos del artículo 175 de la ley de sociedades anónimas. Para poder agrupar la empresa en las categorías de pequeña, mediana o microempresa hay que tener en cuenta tres criterios; número de trabajadores, volumen de negocio y balance general.<sup>15</sup>

El número de trabajadores hace referencia a los empleados de la empresa durante el periodo de un año, en función del periodo que cada uno de ellos haya estado en la entidad, se hará una media y como resultado saldrá el número de trabajadores para clasificar la empresa según su tamaño. El volumen de negocios, es la suma de las ventas de productos, los ingresos por prestaciones de servicios y la resta de descuentos, Iva, rappels, devoluciones de clientes y otros impuestos que están conectados a la actividad habitual de las empresas. Cuentan con una plantilla de entre 1 y 250 trabajadores. Al concepto de pyme se ha unido otro termino que es el de las microempresas que son aquellas que poseen menos de 10 trabajadores y su volumen de negocio anual no supera los 2 millones de euros. Las pequeñas empresas cuentan con menos de 50 trabajadores y su balance general anual es menor a 10 millones de euros. La mediana empresa ocupa menos de 250 trabajadores y su volumen de negocios es inferior a 50 millones de euros.

El criterio del balance general del año que este compuesto por el activo, el pasivo y el patrimonio neto. EL balance refleja en un momento determinado la situación económica y financiera de la empresa. Para considerar la empresa como microempresa el balance general no podrá exceder de los 2 millones de euros anuales. Para considerarse mediana empresa el balance general debe ser superior a 10 millones, y ser inferior a 43 millones de euros anuales. Por último, la pequeña empresa será aquella que su balance general se encuentre en el rango entre los 2 y 10 millones de euros anuales.

Por lo tanto, una empresa será considerada pyme cuando cumpla con los requisitos del número de trabajadores y con el del volumen de negocio o balance general.

La ley 27/2014 del 27 de noviembre del impuesto sobre sociedades establece una definición del concepto de entidad de reducida dimensión para ver que beneficios fiscales se les pueden aplicar. Así las empresas de reducida dimensión son las que el importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior haya sido inferior a 10 millones de euros, cualquiera que sea el importe neto de la cifra de negocios en el propio ejercicio. El artículo 101 establece una serie de reglas especiales<sup>16</sup>:

2. “Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o

---

<sup>15</sup> Gobierno de España (2021). *Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas*. Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes.

<sup>16</sup> Artículo 101 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación acogida al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último”.

La Subdirección General de apoyo a la Pyme publica el informe mensual de “Cifras pyme” donde recoge varios datos sobre empresas que están inscritas en la seguridad social e informa sobre la cantidad de empresas y cuantos puestos de trabajo generan en España. Según este documento, las pymes alcanzan la cifra de 2.926.955 (que supone un 99,81% sobre el total de empresas). Las grandes empresas ascienden a 5528 (0,19% del total). Contrastándolo con el mes anterior observamos que las pequeñas y medianas empresas se han incrementado en un 0,22%: Las grandes empresas por el contrario han disminuido su cifra en un 0,47%. En relación con el empleo, las pymes con asalariados emplean a 9.436.442 asalariados, porcentualmente significa una disminución del 0,08%, Las grandes empresas emplearon a 6.600.547 suponiendo un cambio mensual del 0,001%. En el ámbito de las pequeñas y medianas empresas con asalariado, el grupo de las microempresas (1-9 asalariados) es donde destaca un notable incremento tanto en la cantidad de compañías (0,61%) como en la creación de empleo (0,88%).<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Ministerio de Industria y turismo (2023). *Cifras Pyme*. Estadísticas y publicaciones sobre Pyme.

Con todos estos datos somos conscientes de la gran relevancia que tienen las pequeñas y medianas empresas en el entorno económico español. Son una de las principales fuentes de creación de empleo en España, por lo que debemos animar a la creación de estas entidades de reducida dimensión. Es por ello que se tiene que constituir un régimen fiscal ventajoso para este tipo de empresas. Por ello la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, creó un régimen especial para las empresas de reducida dimensión. Ello lo hizo para cumplir con un doble fundamento; objetivo y subjetivo. El objetivo obedece a generar un trato a favor de determinados sujetos pasivos del IS para reducir la carga tributaria y promover su sucesión de generación en generación. En el otro lado, el fundamento subjetivo apunta a que estos incentivos fiscales solo se aplicaran a aquellos sujetos donde el importe neto de la cifra de negocios sea menor a 10 millones de euros en ese periodo impositivo con los dos anteriores, que son las entidades de reducida dimensión.

Hay una serie de componentes para determinar el importe neto de la cifra de negocios, por un lado, están los positivos y por otro lado los negativos.

Los componentes positivos son, las ventas y prestaciones de servicios que provienen de la actividad habitual de la empresa. También las transacciones de bienes y servicios realizadas por la empresa a cambio de activos no monetarios o como pagos por servicios que implican un gasto para la empresa. Por último, están las subvenciones basadas en unidades de bienes vendidas y que se integran en el precio de venta<sup>18</sup>

Los componentes negativos, son las devoluciones de ventas, los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios y los descuentos comerciales aplicados a los ingresos que se tienen en cuenta en el cómputo del total anual de ventas.

Resulta relevante señalar que existe una incongruencia entre el régimen aplicable a las sociedades que se especializan en el arrendamiento de viviendas y los beneficios fiscales de las ERD. Por lo tanto, las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (arts 48 y 49) deberán elegir entre aplicar los incentivos fiscales de las ERD o el régimen regulado para las entidades de arrendamiento de vivienda.<sup>19</sup>

Sin embargo, diversos autores han manifestado que este régimen tributario especial de las empresas de reducida dimensión puede vulnerar los principios de neutralidad y de libre competencia, por las diferencias que puede ocasionar respecto a otras entidades. Alonso Alonso y Presa Leal, apuntaron que para preservar el principio de neutralidad resultaba importante que el tamaño de la entidad no determinara las disparidades en la tributación efectiva, aunque se reconocen las simplificaciones necesarias en los deberes formales para las entidades de reducida dimensión.<sup>20</sup> Sin embargo, vemos que el principio de neutralidad no tiene valor absoluto, por lo que se debe considerar

---

<sup>18</sup> FERNÁNDEZ DE LA CIGOÑA, J. R. (2024). *Cifra de negocios: Qué es y cómo se calcula*. Sage. Finanzas

<sup>19</sup> JUAN NAVARRO, A. (2022) *Aspectos prácticos del régimen especial de las Entidades de Reducida Dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*. Dirigido por= Juan Benito Gallego López. Trabajo fin de Máster. Elche: Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

<sup>20</sup> Checa González, C. (1997). Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, nº 14-15, 49-88.

establecer un régimen ventajoso a las pequeñas y medianas empresas porque estas no podrían hacer frente a sus obligaciones fiscales en el IS de la misma manera que otras entidades, dado el número de trabajadores y el volumen de la cifra de negocios que es inferior respecto a otras empresas.

Por otro lado, a las pymes también se les otorgan en la Unión Europea un régimen mas beneficios en cuanto a las ayudas estatales, ya que no todas estas afectan al comercio y a la competencia entre Estados miembros, como en las empresas de reducida dimensión. También bajo la jurisdicción de autoridades locales y regionales, por lo que nos lleva a considerar que estas ayudas son acordes a las normativas del mercado único. Sin embargo, esta postura plantea un nuevo dilema desde el punto de vista tributario: ¿no va en contra de los principios de capacidad económica, igualdad y generalidad?<sup>21</sup>

El principio de capacidad económica viene recogido en el artículo 31 de la Constitución española y viene a establecer la obligación de todos los ciudadanos a la contribución de los gastos públicos según su capacidad económica, a través de un sistema tributario justo basado en los principios de igualdad y progresividad. Este principio prohíbe al legislador la creación de impuestos en los que la base imponible no represente una forma real de riqueza. No se pueden gravar riquezas que sean ficticias, que no representen capacidad económica. Sin embargo, se sostiene que este principio no puede ser la piedra angular de la justicia en el sistema tributario.<sup>22</sup> Por lo tanto, se concluye a cuando hay dos manifestaciones de capacidad económica, puede gravarse una u otra no siempre que este justificado en base a la igualdad del artículo 31 CE. Por ello se concluye que es posible constituir un régimen ventajoso en favor de las empresas de reducida dimensión, porque el sistema tributario no solo se utiliza para sufragar los gastos públicos sino también para atender a otros objetivos constitucionales como cambiar las condiciones económicas.

### Incentivos fiscales de Empresas de reducida dimensión

En el impuesto de sociedades se detallan en los artículos 102-105 los incentivos fiscales que se aplican a las empresas de reducida dimensión. Los incentivos fiscales establecidos son la libertad de amortización, la amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado

---

<sup>21</sup> Checa González, C. (1997). Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, nº 14-15, 49-88.

<sup>22</sup> Véanse al respecto las consideraciones de, entre otros, Palao Taboada, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», Estudios jurklicos en homenaje al profesor Federico de Castro, Tecnos, Vol. II, Madrid, 1976, pág. 415 y ss.; de Martín Delgado, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española», Hacienda Pública Española, n.2 60, 1979, pág. 66, y «El control constitucional del principio de capacidad económica», El Tribunal Constitucional, 1.E.F., Madrid, 1982, pág. 1577; de Lejeune Valcárcel, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional tributario, AA.VV., Edersa, Madrid, 1980, pág. 121; de Casado O11ero, «El prinéipio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I) », Civitas, R.E.D.E, n. 2 32, 1981, págs. 565 y 573; de Agullo Ag üero, «Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva», Civitas, R.E.D.E, n. 2 37, 1983, pág. 55; de Cortés Domínguez, Ordenamiento Tributario Español, 1, Civitas, 4. 4 ed., Madrid, 1985, pág. 72, y de Lozano Serrano, Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario, Civitas, Madrid, 1990,. pág. 24 y ss.

intangible, las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores y la reserva de nivelación de bases imponibles.

### Libertad de amortización

El régimen general sostiene que por medio de la libertad de amortización el contribuyente tiene la facultad de amortizar el activo en el momento en que elija, pudiendo acelerar la amortización hasta su máximo, llegando a depreciar el valor del activo en un solo periodo contable. Por lo tanto, lo que se realiza es adelantar un gasto fiscalmente y se hace un ajuste fiscal sobre el resultado contable de la empresa.<sup>23</sup>

Según González Poveda,<sup>24</sup> la libertad de amortización es un retraso de la carga fiscal cuanto mayor sea la vida útil fiscal del inmovilizado, por lo que hay una discriminación positiva a favor de los activos de larga vida útil. Rojñi y Rodríguez apuntan que este beneficio fiscal se aplica a los activos fijos de la empresa y también apuntan que cuando se utiliza la amortización libre, se genera un desajuste entre el gasto fiscal y el gasto contable que se resuelve mediante ajustes adicionales fuera de los registros contables durante el plazo de amortización de los elementos del inmovilizado.

En el artículo 102 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del impuesto sobre sociedades se recoge el incentivo fiscal de la libertad de amortización. En este artículo se establece que las ERD apliquen la libertad de amortización para los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101. Para que lo señalado en este artículo se aplique es necesario que dicha entidad facilite la creación de empleo y su mantenimiento.

Este requisito de la conservación de empleo no ha variado desde el comienzo y además señala que estos elementos se amortizarán libremente, *siempre que dentro de los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en el que los bienes entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un periodo adicional de otros 24 meses.*<sup>25</sup>

### Ámbito de aplicación

#### *Concepto de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias*

En la ley no encontramos una definición acerca del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. Debemos de apuntar la definición que deja el Plan General de Contabilidad sobre ambos términos

El plan general de contabilidad sostiene que las inversiones inmobiliarias son activos no corrientes que son inmuebles y se tienen para adquirir rentas, plusvalías o las dos, y no se empleen para su uso en la producción de bienes o servicios o para fines administrativos y tampoco será inversión inmobiliaria cuando la venta de inmuebles forme parte del

---

<sup>23</sup> López, R. I. F. (2011). La progresiva pérdida de identidad del régimen de las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 89-120.

<sup>24</sup> Impuesto sobre Sociedades, Pirámide, Madrid 1988. Pág 177

<sup>25</sup> Artículo 102 Ley 27/2014 del 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

curso ordinario de sus actividades, por lo que el inmueble no sería inversión inmobiliaria sino existencias. Forman parte del subgrupo 22. Por lo tanto, la inversión inmobiliaria son aquellos terrenos o edificaciones que la entidad disponen para conseguir ingresos por su alquiler o beneficios por la venta, sin necesidad de tener una conexión con otros elementos patrimoniales de la entidad<sup>26</sup>. La libertad de amortización podrá aplicarse cuando la inversión sea dentro del país o en el extranjero, siempre que suponga una creación de empleo en España. Sin embargo, los terrenos al no amortizarse, no pueden gozar del régimen especial de los beneficios fiscales que se aplican a las empresas de reducida dimensión.

También encontramos los elementos del inmovilizado material. EL plan general de contabilidad lo define como *elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22*. Se consideran inmovilizado material los siguientes elementos: terrenos y bienes naturales, construcciones, instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje, mobiliario, equipos para procesos de información, elementos de transporte y otro inmovilizado material.

#### *Concepto de elemento nuevo*

La DGT apunta que un elemento es nuevo cuando todavía no ha entrado en funcionamiento, será empleado y por primera vez se pondrá en funcionamiento, independientemente del periodo de tiempo que haya pasado desde su construcción o fabricación. Por lo tanto, el inmovilizado no podrá haberse utilizado anteriormente.

#### *Afectación a actividades económicas*

El legislador establece un requisito adicional para los nuevos elementos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias: para beneficiarse de las ventajas fiscales de la amortización, es necesario que estén directamente relacionados con actividades económicas. En el caso de los elementos del inmovilizado material, no hay ambigüedad en la interpretación de este requisito; implica simplemente utilizar estos bienes para generar ingresos empresariales.

Para el caso de las inversiones inmobiliarias la DGT ha apuntado cuando existe afectación a actividades económicas.<sup>27</sup> En el artículo 5 de la LIS se detalla el concepto de actividad económica y entidad patrimonial. <sup>28</sup>La actividad económica se produce cuando existe “*la ordenación por cuenta propia de los 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*”. Para arrendar bienes inmuebles, la actividad económica se produce cuando para su ordenación, existe una persona contratada a través de un contrato laboral y a jornada completa.

Pero existe una excepción. Cuando se realiza una inversión, en obras adicionales o en la rehabilitación de un inmueble, no es obligatorio que los elementos afectados estén

---

<sup>26</sup> Plan General Contable. Inmovilizaciones materiales.

<sup>27</sup> Consulta de la DGT núm. V0150-10 del 03/02/2010.

<sup>28</sup> Artículo 5 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

vinculados a actividades económicas. Se necesita únicamente que estos elementos constituyan el inmovilizado material o una inversión inmobiliaria y obedezcan a los criterios en el caso concreto.

El artículo 102 LIS sigue así:

*2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.*

*3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa.*

*4. En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.*

*El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.*

*5. Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.*

#### *Elementos encargados según el contrato de ejecución de obra*

Está recogido en el artículo 102.2 de la Ley del impuesto sobre sociedades. La dirección general de tributos sostiene que la ejecución de obra supone al final se produce un bien diferente a los bienes que se han utilizado para su obtención. La operación puede ser de prestación de servicios o de entrega de bienes. El contrato de la ejecución de obra debe suscribirse en el periodo en el que la empresa sea de reducida dimensión, siempre y cuando elementos encargados en ese contrato de ejecución se ponen a disposición del destinatario como máximo en el plazo de los 12 meses siguientes a la finalización del periodo impositivo. Sin embargo, la disposición de los elementos del contrato de la ejecución de obra si puede realizarse en un momento en el que la entidad le falten ciertos requisitos para considerarse de reducida dimensión.<sup>29</sup>

#### *Elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa*

El artículo 102 apartado 3 recoge que para los elementos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias construidas por la propia empresa se aplicará lo mismo que en los contratos de ejecución de obra, los elementos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias.

---

<sup>29</sup> Artículo 102.2 Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

La empresa debe ser clasificada como una ERD en el año fiscal en que comienza la construcción de los elementos, y estos deben estar disponibles para la empresa dentro de los doce meses siguientes al inicio de la construcción. No es necesario que la empresa continúe cumpliendo con los requisitos de una ERD en el momento en que los elementos estén disponibles. Sin embargo, según la interpretación previa, el requisito de disponibilidad dentro de los doce meses siguientes al inicio de la construcción no será necesario si la empresa sigue cumpliendo con los requisitos de una ERD en ese momento. En este caso, la empresa podrá amortizar los elementos de manera libre de acuerdo con las disposiciones generales establecidas en el apartado 1 del artículo 102 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Para ilustrar mejor esta explicación conviene poner un ejemplo práctico.<sup>30</sup>

La entidad TORRES S. A (considerada de reducida dimensión) adquiere una nave industrial el 1 de enero de 2015 por un precio de 490.000 euros (300.000 de construcción y 190.000 del valor del suelo). El coeficiente de amortización de la nave industrial es del 3% porque se engloban dentro de la categoría de edificios industriales.

Entidad Torres S. A tuvo una plantilla media de trabajadores durante el 2020 de 7 trabajadores.

En 2021, la plantilla media de trabajadores aumento hasta 10 trabajadores, manteniéndose constantes hasta 2022.

Se quiere ver si se puede llevar a cabo la libertad de amortización, en que cuantía.

1. Ahorro fiscal: La entidad de reducida dimensión puede hacer uso de esta libertad de amortización del artículo 102 LIS hasta la cuantía de:  
120.000 euros\* (10 trabajadores-7 trabajadores): 360.000 euros  
Amortizamos libremente los 360.000 euros de la nave industrial.

La conclusión que sacamos de esto es que podrá imputarse íntegramente como gasto del ejercicio los 300.000 que corresponden a la amortización del total de la construcción y tiene la posibilidad de amortizar libremente hasta 60.000 euros más, de cualquier inversión inmobiliaria o elemento nuevo del inmovilizado material puesto a disposición en el ejercicio que corresponda.

La plantilla media de los años 2021 y 2022 debe superar a la del 2020, que son 7 trabajadores. Además, el número de trabajadores debe permanecer constante durante 2022 y 2023.

[Amortización acelerada de los elementos nuevos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.](#)

Artículo 103 LIS<sup>31</sup>:

---

<sup>30</sup> Supercontable (2019) Ejercicio Económico en que puede aplicarse la Libertad de Amortización en el Impuesto sobre Sociedades

<sup>31</sup> Artículo 103 Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias contruidos o producidos por la propia empresa.

4. El régimen de amortización previsto en este artículo será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

5. Los elementos del inmovilizado intangible a que se refiere el apartado 3 del artículo 13 de esta Ley, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado.

En relación al artículo anterior vemos que hay una serie de **requisitos** para aplicar la amortización acelerada:

Deben ser elementos nuevos, de inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y material que se utilizan en la actividad económica del sujeto pasivo (ERD) y son indispensables para su desarrollo<sup>32</sup>

- Estos elementos pueden ser obtenidos de terceros y que pasan a formar parte de la empresa de reducida dimensión, cuando tiene esta condición la empresa.
- El inmovilizado podrá ser contratado a través de un contrato de construcción firmado durante el período fiscal en el que la empresa tiene la clasificación de pequeña en tamaño y entregados a la empresa dentro de los 12 meses posteriores a la finalización del contrato.
- También la propia empresa de reducida dimensión podría producirlos según los plazos fijados en los dos puntos precedentes.

Al igual que la amortización libre, la amortización acelerada pretende crear un sistema favorable para el entorno económico; propiciando la inversión y la generación de

---

<sup>32</sup> Checa González, C. (1997). Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, nº 14-15, 49-88.

empleo y además es beneficioso para el sujeto pasivo, porque difiere su carga tributaria respecto al Impuesto de sociedades. Ambos tipos de amortización contrarrestan el principio de inscripción contable del artículo 11.3. 1º LIS<sup>33</sup>, según el cual se señala que *“no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente”*. Así otorga una ventaja a las empresas de reducida dimensión al permitirles que se deduzcan como gasto fiscal el exceso de amortización, en este caso del aumento de los coeficientes de amortización lineal máximos, que no ha tenido el reflejo contable.<sup>34</sup>

Para este tipo de empresas supone un beneficio fiscal, porque se reduce la base imponible del impuesto de sociedades en los primeros años de la vida útil del elemento amortizado. Sin embargo, en momentos anteriores a la baja contable del elemento, se produce un aumento de la base imponible del IS. El empresario consigue ir posponiendo el pago de impuestos para ejercicios futuros sin incurrir en el pago de intereses de demora.

Este tipo de incentivo en las empresas de reducida dimensión es de carácter fiscal y no contable. El inmovilizado, deberá amortizarse según la vida útil de los bienes de un modo sistemático.

Posteriormente vamos a analizar el importe de la amortización que resulta fiscalmente deducible. Para ello debemos distinguir entre los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y los elementos del inmovilizado intangible. Como regla general para el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, la cuantía de la amortización que es deducible fiscalmente es la que resulta de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo, que está en las tablas de amortización. Los elementos del inmovilizado intangible que tiene vida útil indefinida y han sido adquiridos cuando la entidad era ya considerada de reducida dimensión, se podrá reducir la entidad un 150 por ciento sobre el valor amortizado según el artículo 12.2 LIS. Según el apartado de este artículo cuando la vida útil no puede establecerse correctamente para estos elementos del inmovilizado intangible y también para el caso de la amortización del fondo de comercio se dedica hasta un 150 por ciento del importe.

Para el caso de amortizaciones aceleradas de elementos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas y que sean objeto de reinversión, la disposición transitoria vigésima octava de la LIS ha fijado un régimen transitorio. Este régimen permite a las empresas de reducida dimensión que ya aplicaran lo previsto en el artículo 113 del TRLIS en periodos antes del 1 de enero de 2015, les permite seguir aplicando los requisitos de ese artículo<sup>35</sup>:

- Es en los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que están en uso para actividades económicas donde se utiliza la amortización

---

<sup>33</sup> Artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>34</sup> López, R. I. F. (2011). La progresiva pérdida de identidad del régimen de las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 89-120

<sup>35</sup> Artículo 113 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.

acelerada mencionada anteriormente. En estos elementos se materializa la reinversión de los fondos que se obtienen por la venta de otros elementos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias afectos también a fines <sup>36</sup>económicos durante el año fiscal en el que se cumplen los requisitos del artículo 108 del RDLeg 4/2004.

- La cantidad de amortización que se puede deducir fiscalmente se calcula cuando al valor amortizable le aplicamos un coeficiente que resulta de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo fijado en las tablas de amortización oficiales.
- La reinversión debe ocurrir dentro de un período que abarca desde el año anterior a la fecha en que se ponen a disposición los activos vendidos hasta tres años después. Se considera que la reinversión se ha realizado en el momento en que acontece la puesta a disposición de los activos en los que se ha reflejado el importe obtenido por la venta.
- Si la cantidad reinvertida es mayor o menor que la cantidad obtenida por la venta, la amortización acelerada solo se imputa a la cuantía de la venta que se reinvierte.

#### Ejemplo de Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material<sup>37</sup>

Don Jose es el propietario de una empresa dedicada al sector textil, para producir ropa de cama en España.

En el ejercicio de 2022 el volumen de la cifra de negocios de su empresa ascendió a 3.000.000 euros.

En mayo de 2023 adquirió una máquina nueva tejer pinzas para tela de rizo por 30.000 euros. Esta maquina se puso a disposición de don José en septiembre de 2023 y entro en funcionamiento en octubre de 2023.

Establecer la amortización acelerada de esa máquina de tejer pinzas para tela de rizo durante el periodo de 2023.

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Maquinaria	12%	18 años

Coeficiente de amortización acelerada=  $2 \times 12\% = 24\%$

Coeficiente lineal máximo de amortización= 12%

<sup>36</sup> JUAN NAVARRO, A. (2022) *Aspectos prácticos del régimen especial de las Entidades de Reducida Dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*. Dirigido por= Juan Benito Gallego López. Trabajo fin de Máster. Elche: Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

<sup>37</sup> Iberley (2022). Caso práctico: Amortización acelerada del inmovilizado material. Contabilidad de la diferencia temporaria imponible

*Importe de la amortización acelerada:*

Ahora el 24% de 30.000= 7200

$7200 * 3 / 12 = 1800$  euros (serían 3 meses)

*Importe de la amortización por régimen general:*

$30000 * 12\% * 3 / 12 = 900$

La diferencia que resulta de la amortización fiscal y la amortización contable es lo que da lugar al ajuste negativo.

<b>Año</b>	<b>Amortización contable</b>	<b>Amortización fiscal</b>	<b>Ajuste en base imponible</b>
<b>1</b>	900	1800	-900
<b>2</b>	3600	7200	-3600
<b>3</b>	3600	7200	-3600
<b>4</b>	3600	7200	-3600
<b>5</b>	3600	7200	-3600
...			
<b>18</b>			
<b>TOTAL</b>	30000	30000	0

**Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (Arts 13.1 y 104 LIS).**

El artículo 13.1.3 LIS no admite la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores. Sin embargo, cuando la empresa tenga la condición de entidad de reducida dimensión se le reconoce en el artículo 104 el incentivo fiscal de deducir las pérdidas por deterioro de los créditos para cubrir las posibles insolvencias de clientes o deudores hasta un límite del 1% sobre el total de deudores al finalizar el periodo impositivo. Con esto se permite que las entidades de reducida dimensión cuando los deudores no puedan hacer frente a las deudas, la entidad no tenga dificultades con la liquidez.

Hay una serie de exclusiones sobre la cuantía que se utiliza para calcular esa dotación global.

En primer lugar debemos excluir a todos aquellos deudores que se encuentren en cualquiera de las situaciones del artículo 13.1 LIS.<sup>38</sup>

*1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.*

---

<sup>38</sup> Artículo 13.1 LIS

- b) *Que el deudor esté declarado en situación de concurso.*
- c) *Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.*
- d) *Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.*

*No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:*

- 1.º *Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.*
- 2.º *Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.*
- 3.º *Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.*

Por tanto, las empresas de reducida dimensión pueden considerar como pérdidas por deterioro de créditos para añadirles a la estimación global, aquellas que no representen un riesgo evidente de cobro o que no estén debidamente justificadas, como aquellas en las que no haya transcurrido el plazo mínimo desde la conclusión de la obligación o cuando el deudor no esté oficialmente en situación de concurso. En consecuencia, estas pérdidas no podrán ser contabilizadas como provisiones individuales según lo establecido en el artículo 13.1.

También resulta necesario hablar del importe que los deudores pueden provisionar globalmente al finalizar el periodo impositivo. El importe de la dotación no puede superar el 1 por ciento del saldo de aquellos al concluir el periodo impositivo. Esto lo recoge el artículo 104 LIS<sup>39</sup>. En el saldo no se encuentran los deudores sobre los que se constituye la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias recogida en el artículo 13.1 LIS, ni tampoco aquellos en los que sus pérdidas por deterioro no serán consideradas deducibles según el mismo precepto de la LIS.

Por último, puede darse la situación de que la empresa pierda la denominación de considerarse entidad de reducida dimensión. En ese caso las pérdidas por deterioro globales nuevas que se practiquen (las del artículo 13.1 LIS) cuando la entidad ya no es de reducida dimensión, no serán deducibles. Ahora se pregunta sobre qué sucederá con la provisión global que se doto en ejercicios anteriores. Lo que se produce es un aumento gradual de la base imponible, reduciendo los gastos deducibles, sin necesidad de aumentar los ingresos. Por lo que el sujeto pasivo deberá ir revertiendo lentamente a medida que surjan créditos que necesiten ser dotados con pérdidas por deterioro

---

<sup>39</sup> Artículo 104 LIS

individuales, se seguirá haciéndolo hasta que se llegue al saldo total de pérdidas por deterioro aplicado globalmente cuando se clasificó como ERD.<sup>40</sup>

Caso práctico: <sup>41</sup>

La Sociedad Rótulos S.L tenía la consideración de empresa de reducida dimensión durante los años 2010, 2011, 2013 y 2014. Durante esos años doto la cantidad de 20.000, 10.000, 30.000 y 15000 euros respectivamente a perdidas por deterioro de riesgo de insolvencias.

En 2015 deja de ser ERD y llega a reunir una deuda por la cuantía de 140.000 euros.

Importe perdido por deterioro es el resultado de la suma:

$$20.000+10.000+30.000+15.000= 75000$$

$$\text{Solo se deduce el aumento del crédito de la deuda}= 140.000-75.000= 65.000$$

Al dotar la deuda total de 140.000 se hace un ajuste extracontable positivo

$$\text{Gasto Contable}= 140.000 \text{ euros}$$

$$\text{Gasto fiscal}= 65000 \text{ euros}$$

$$\text{Ajuste positivo: } +75.000 \text{ euros}$$

2º Caso práctico:

Sociedad Plásticos S.A recoge en la cuenta de Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales”, las siguientes cuantías:

b) 40.000 que le adeuda una entidad de derecho público en 2015 objeto de un procedimiento judicial sobre la cuantía.

En este caos los 40.000 euros si son fiscalmente deducibles, porque es objeto de un procedimiento judicial sobre la cuantía, por lo que no procede ningún ajuste extracontable.

$$40.000 \text{ euros (contable)}-40.000 \text{ euros (fiscal)}= 0 \text{ euros (ajuste)}.$$

---

<sup>40</sup> <sup>40</sup> JUAN NAVARRO, A. (2022) *Aspectos prácticos del régimen especial de las Entidades de Reducida Dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*. Dirigido por= Juan Benito Gallego López. Trabajo fin de Máster. Elche: Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

<sup>41</sup> <sup>41</sup> JUAN NAVARRO, A. (2022) *Aspectos prácticos del régimen especial de las Entidades de Reducida Dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*. Dirigido por= Juan Benito Gallego López. Trabajo fin de Máster. Elche: Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

### Reserva de nivelación de las bases imposables:

La reserva de nivelación es un incentivo fiscal regulado en el artículo 105 LIS<sup>42</sup>. Este incentivo está previsto para aquellas entidades que cumplan con los requisitos del artículo 101 LIS para ser denominadas de reducida dimensión que no se consideren entidades patrimoniales y además tienen el gravamen del artículo 29.1 LIS que es el 25% a partir de la fecha del 1 de enero del 2015.<sup>43</sup>

Con este incentivo fiscal, las entidades pueden disminuir su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su cuantía. Esto se da cuando se cumplen dos condiciones: primero, hay un máximo en la cuantía de la reducción de 1 millón de euros anuales y en segundo lugar hay que dotar una reserva indisponible por ese importe reducido. Esta reserva será indisponible hasta el periodo impositivo donde se adicione a la base imponible todas las cuantías a las que nos referimos en el siguiente párrafo. Por lo tanto favorece que la empresa lleve a cabo la autofinanciación.<sup>44</sup>

Esta reserva permite que la base imponible de un periodo fiscal disminuya en relación con las bases imposables negativas que se generen en los 5 años posteriores. Esto se hará para que se agoten las cantidades reducidas o las bases imposables negativas. El excedente de la base imponible negativa, una vez realizadas las reducciones, será objeto del sistema de compensación general descrito en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Las cantidades reducidas no utilizadas para compensar bases imposables negativas se sumarán a la base imponible positiva después de haber pasado 5 años desde que se efectuó la reducción. De esta manera, la disminución de nivelación constituye:<sup>45</sup>

Si la empresa no genera bases imposables negativas en los cinco años siguientes, se produce un aplazamiento de cinco años en el pago de impuestos sobre los importes reducidos.

Si la empresa genera bases imposables negativas durante ese período, las reducciones previas (que todavía no se hayan sumado) se añadirán a dichas bases imposables negativas, disminuyendo su cuantía. En este contexto, estas minoraciones funcionan como una compensación anticipada de bases imposables negativas. El importe residual de la base imponible negativa, tras este ajuste, se someterá al mecanismo general estipulado en el artículo 26 de la LIS.<sup>46</sup>

Este incentivo es diferente a los métodos de carry forward y carry back. El “carry forward” permite a las empresas restar esas pérdidas de las ganancias futuras, y reduce la tasa de impuesto a pagar por parte del sujeto pasivo. Es decir el sujeto pasivo puede

---

<sup>42</sup> Artículo 105 LIS

<sup>43</sup> Artículo 101 LIS

<sup>44</sup> Lasarte López, R., & Jiménez Cardoso, S. M. (2015). La reserva de nivelación en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. *Cuestiones prácticas tributarias y contables. Crónica tributaria*, 155, 111-132.

<sup>45</sup> JUAN NAVARRO, A. (2022) *Aspectos prácticos del régimen especial de las Entidades de Reducida Dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*. Dirigido por= Juan Benito Gallego López. Trabajo fin de Máster. Elche: Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

<sup>46</sup> Lasarte López, R., & Jiménez Cardoso, S. M. (2015). La reserva de nivelación en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. *Cuestiones prácticas tributarias y contables. Crónica tributaria*, 155, 111-132.

compensar bases imponible negativas de un ejercicio con bases imponibles positivas futuras. Esta regulado en el artículo 26 de la LIS y este es el que se empleaba en España. Por otro lado, está el carry back en el que el sector público reembolsa al contribuyen una cantidad resultante de multiplicar las pérdidas sufridas en el periodo fiscal por el tipo impositivo correspondiente. Es destacable que ciertas bases imponibles negativas pueden transformarse en créditos recuperables ante la Administración tributaria según el artículo 130 de la LIS. EL legislador considera que el incentivo fiscal de la nivelación de bases imponibles es más ventajoso para las entidades que el carry back o el forward lo que respecta a bases imponibles negativas, porque beneficia al contribuyen más eficiente, con más bases imponibles positivas y no ha presentado bases imponibles negativas.<sup>47</sup>

Por último cabe señalar que sucede si se incumple lo señalado en el precepto del artículo 105 de la LIS. Casos de incumplimiento serian que no se dote la reserva disponible o hacerlo pero de manera incompleta. En el artículo 105.6 se señala que si se incumple por parte del contribuyente deberá integrar en la cuota integra del periodo impositivo donde se haya producido el incumplimiento, la cuota integra de las cantidades sobre las que se ha producido la reducción, aumentándolas en un 5 por ciento y junto con los intereses de demora. El artículo 105.3<sup>48</sup> establece que hay tres supuestos donde se establece que no ha habido disposición de la reserva y no se produce incumplimiento:

- a) *Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.*
- b) *Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*
- c) *Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.*

Entendemos que este incentivo trata de ayudar a las entidades de reducida dimensión a que retengan un porcentaje de sus beneficios y así ante situaciones de perdidas o falta de liquidez o insolvencia puedan sobrellevarlas y anticiparse.

#### **Tipo de gravamen del artículo 29 LIS para entidades de nueva creación:**

El artículo 29<sup>49</sup> de la ley del impuesto sobre sociedades recoge el tipo general de gravamen para los sujetos pasivos en estos impuestos. El tipo es del 25% salvo para las empresas que el volumen de la cifra de negocios del periodo impositivo anterior no alcance la cifra de 1 millón de euros; en este caso el tipo de gravamen será del 23 por ciento.

---

<sup>47</sup> Lasarte López, R., & Jiménez Cardoso, S. M. (2015). La reserva de nivelación en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas tributarias y contables. Crónica tributaria, 155, 111-132.

<sup>48</sup> Artículo 105.3 LIS.

<sup>49</sup> Artículo 29 LIS.

Al 15 por ciento tributarán las entidades de nueva creación que lleven a cabo actividades económicas en el primer periodo impositivo y con base imponible positiva. No se considerará que ha dado comienzo una actividad económica:

*Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.*

*b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.*

Cuando la entidad sea considerada patrimonial no se aplicarían los gravámenes del 23 por ciento ni del 15 por ciento.

El apartado 2 del artículo 29 de la LIS señala que las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas se les aplica el tipo del 20%, salvo los resultados extra cooperativos, que tributan al 25%. Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributan al tipo general.

El artículo 29.3 de la LIS dice que las entidades que se les aplique el régimen de entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo tributan al 10%.

Y al 1% tributan las sociedades de inversión de capital variables según la ley 35/2003 de 4 de noviembre de Instituciones de Inversión Colectiva.

#### Tipo de gravamen del artículo 30 LIS:

El artículo 30 de la LIS<sup>50</sup>, define los conceptos de la cuota íntegra y la cuota líquida. La cuota íntegra es la cantidad que surge al multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen. Para el caso de las entidades que sigan las disposiciones del artículo 105 de esta ley, la cuota íntegra se calculará aplicando el tipo de gravamen a la base imponible reducida o incrementada, según la cuantía señalada en ese artículo 105, que se corresponde con la reserva de nivelación. Esta reserva de nivelación del artículo 105 LIS establecía que las entidades de reducida dimensión se les permitía reducir su base imponible positiva hasta un 10% de su cuantía. Esa reducción tenía como límite 1 millón de euros.

Por otro lado hay que ver como se origina la cuota líquida. Ésta se crea al aplicar las bonificaciones y deducciones correspondientes sobre la cuota íntegra que la minoran como resultado. La cuota líquida en ningún caso puede dar una cuantía negativa.

### LEGISLACIÓN APLICABLE A LAS EMPRESAS FAMILIARES: IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

#### Concepto de empresa familiar.

Numerosos autores definen la empresa familiar de maneras muy diversas por lo que en nuestro derecho todavía no existe consenso acerca de una definición clara de lo que es la empresa familiar.

---

<sup>50</sup> Artículo 30 LIS

El derecho del trabajo apunta a una definición de empresa familiar desde el prisma del empleador. En el <sup>51</sup>RD 171/2007 de 9 de febrero, el concepto de empresa familiar esta referido cuando dice *“gran parte del tejido empresarial español está integrado por sociedades de carácter familiar en sentido amplio, es decir, aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí”*.

Un estudio llevado a cabo por Mandl en 2008 en nombre de la comisión europea trato de definir el termino de empresa familiar analizándolo en diferentes estados europeos (Islandia, Noruega, Turquía, Croacia, Macedonia), donde había definiciones muy diversas. Sin embargo se identificaron rasgos comunes en todas ellas: la influencia de la familiar en la tenencia de la empresa, su implicación en la dirección estratégica y operativa, la involucración de los miembros familiares en las operaciones diarias de la empresa y el deseo de garantizar la continuidad generacional del negocio. <sup>52</sup>

Además cabe apuntar la relevancia que tienen las empresas familiares tanto a nivel internacional como en el contexto nacional. Esto es así porque las empresas familiares influyen favorablemente en la economía y en el empleo de los países y también representan una gran singularidad al equilibrar eficientemente los aspectos empresariales y familiares. Todo ello justifica que se revise y actualice su marco legal para adecuarlo a las nuevas realidades.

Debido a esta definición ha permitido orientar al régimen legal en España, para crear un régimen fiscal de las empresas familiares, al que se le suman las legislaciones propias de cada comunidad autónoma en el impuesto de sucesiones y donaciones.

#### Normativa de la empresa familiar

A medida que ha progresado la legislación en materia tributaria vinculada a las empresas familiares, el legislador español ha tenido la oportunidad de incluir la opción de eximir la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio de ciertos activos y participaciones esenciales para la operatividad de una actividad empresarial, siempre y cuando se satisfagan los requisitos establecidos por la Ley 19/1991 de 6 de junio.

Real Decreto 7/1996 de 7 de junio que versara sobre medidas relevantes para las transmisiones mortis causas de empresas familiares en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones. <sup>53</sup>

La ley 13/1996 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden social<sup>54</sup>, se permitió la exención de las participaciones de entidades que cotizan en bolsa y se vinculó a la disminución del ISD a la exención del Impuesto sobre el patrimonio. Se introdujo la opción de fijar un porcentaje mayor al 20 por ciento en conjunto con el grupo familiar, y finalmente se agregó la posibilidad de aplicar a las transmisiones de empresas familiares a través de actos gratuitos inter vivos, una reducción del 95 por ciento.

---

<sup>51</sup> RD 171/2007 de 9 de febrero, Empresa familiar.

<sup>52</sup> Sánchez Pulido, L. (2021). La empresa familiar: Marcos teóricos y estado del arte. Cuadernos Prácticos de Empresa Familiar, 8. Càtedra d'Empresa Familiar de la Universitat de Lleida.

<sup>53</sup> Real Decreto 7/1996 de 7 de junio

<sup>54</sup> Ley 13/1996 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden social

El Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre deroga el 2481/1994. El Real Decreto 1704/1999 marco un endurecimiento en cuanto a la definición de “cartera de control”. Luego el Consejo de ministros aprobó el Real Decreto 25/2000<sup>55</sup> que detalla los requisitos y condiciones que deben cumplir las participaciones en entidades para poder aplicar las exenciones dispuestas en el Impuesto sobre el Patrimonio. La Ley 62/2003<sup>56</sup> de medidas fiscales fue la que amplió la exención en este impuesto al usufructo vitalicio de las participaciones.

<sup>57</sup>Ley 66/1997 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, extendió los beneficios fiscales a las actividades profesionales y también amplió la exención a los bienes que tuviera en común con el cónyuge, sin necesidad de que este se dedicase a una actividad empresarial, pero la actividad del ejerciente le influía. Se implanto la disminución del 95% en el ISD en el usufructo de bienes y acciones.

Por último tenemos la ley 14/1996 y la ley 21/2001 del 27 de diciembre, que establece medidas fiscales y administrativas para el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, se ha ampliado la autonomía normativa de las comunidades autónomas en el ámbito del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones (ISD). Esto ha generado una variedad de regulaciones del Impuesto de sucesiones, lo que tendrá un impacto negativo en la competencia fiscal de las Comunidades autónomas.

#### Exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el patrimonio:

Primeramente es necesario destacar que las entidades calificadas como “empresas familiares” son aquellas que operan bajo una estructura de sociedad mercantil con una base asociativa. Por este motivo, la exención en el impuesto sobre el patrimonio (IP) también resulta aplicable a participaciones en entidades empresariales o profesionales, independientemente de si cotizan o no en mercados organizados específicos, mientras que se cumplan los requisitos estipulados en la normativa. <sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> Real Decreto 25/2000

<sup>56</sup> Ley 62/2003 de medidas fiscales

<sup>57</sup> Ley 66/1997 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social ley 21/2001 del 27 de diciembre, que establece medidas fiscales y administrativas para el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas

<sup>58</sup> Artículo 4.2 LIP: *La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:*

*a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:*

*Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores.*

*Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.*

*A los efectos previstos en esta letra:*

*Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

El artículo 4 apartado 8 de la ley del Impuesto sobre el patrimonio establece una exención que se aplica sobre la propiedad, nuda propiedad y usufructo vitalicio de participaciones en entidades, sean cotizantes o no, cumpliendo unos requisitos que mencionaré a continuación.<sup>59</sup>

Para ello cabe analizar en detalle una serie de requisitos, por un lado objetivos y por otro lado subjetivos.

En primer lugar, la empresa se debe dedicar a una actividad económica que no sea patrimonial, que no consista en gestionar un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se considera que la entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario cuando

---

*Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.*

*A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:*

*1.º No se computarán los valores siguientes:*

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

*Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.*

*Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*

*Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.*

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

*b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente 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.*

*c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.*

*A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.*

*Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.*

*La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.º de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.*

<sup>59</sup> Artículo 4.8 LIP

durante más de 90 días del ejercicio social se cumplan algunos de estos requisitos: cuando más de la mitad de su activo esta formado por valores o cuando más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para saber si hay actividad económica o si existe un elemento patrimonial afectado a ella debemos acudir al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es el artículo 29 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la renta de las Personas físicas.<sup>60</sup>

Los activos o valores que no están afectos a actividades económicas son valores destinados a obedecer mandatos legales, los que dispone una empresa por su actividad económica, los valores vinculados a derechos de crédito generados por esa actividad y los que concedan menos del 5% de derechos de voto, y se poseen para administrar esa participación. Para terminar los valores cuyo costo de adquisición no excede los beneficios no distribuidos sí que están afectos a actividades económicas. Sin embargo, estos últimos tienen un límite basado en los beneficios conseguidos tanto en el año actual como en los últimos diez años.

El sujeto pasivo o contribuyente, titular de las participaciones debe poseer individualmente al menos un 5% de la entidad. Puede poseer también el 20% si esa participación forma parte de la propiedad conjunta del contribuyente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, con independencia del origen de parentesco.

Si la participación del contribuyente en la empresa es compartida con cualquiera de las personas mencionadas anteriormente, al menos una de ellas en el grupo de parentesco debe ejercer tareas de dirección, aunque todos tengan derecho a la exención por igual.

Además, el propio contribuyente debe desempeñar de manera efectiva funciones de dirección y gestión en la entidad (la "empresa familiar"). Por lo tanto, los cargos empresariales dentro de la sociedad que pueden asumir estas funciones incluyen presidente, director general, Gerente, Administrador, directores de Departamento, consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano equivalente. Estos cargos deben implicar una participación efectiva en la toma de decisiones de la empresa.

Y por último, es necesario que el contribuyente reciba una compensación que represente más del 50% del total de sus ingresos netos provenientes del trabajo y de actividades económicas del año anterior, como resultado de las responsabilidades de dirección y gestión que desempeña.

No obstante, para calcular este porcentaje, no se incluyen los ingresos provenientes de actividades económicas que el contribuyente desarrolle de manera habitual, directa y

---

<sup>60</sup> Artículo 29 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges".

personal, si los bienes y derechos relacionados con estas actividades ya están exentos de dicho impuesto.

Una vez se hayan cumplido estos requisitos, la exención puede aplicarse efectivamente al titular de la plena propiedad, acciones y participaciones en la entidad, así como al titular del derecho de usufructo vitalicio sobre estos, según la situación en el momento en que se devenga el impuesto.

A nivel jurisprudencial una cierta aproximación la encontramos en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo central del 2 de julio de 2015, en él se explica detalladamente la exención en el impuesto sobre el patrimonio a las participaciones indirectas en entidades. Detalla dos requisitos *“cómputo de la exención en proporción a sus activos afectos. Efectos en dicho cómputo de la regla de la transparencia sobrevenida. La aplicación de esta exención se ejecuta en dos países. Primero hay que determinar si la sociedad en cuestión cumple los requisitos exigidos por las letras a), b) y c) del mencionado art. 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991 (Ley IP). En este paso la regla de la transparencia sobrevenida servirá para verificar si la sociedad participada es patrimonial y eso impide la aplicación de la exención. Después, si se han cumplido esos requisitos, se debe determinar la cuantía de la exención, esto es, el porcentaje de la participación que resultará exenta, a tenor del grado de afectación de los activos de la sociedad a la actividad económica. En este paso, la regla de la «transparencia sobrevenida» del Impuesto sobre Sociedades no tiene ninguna incidencia. Aquí se atiende a la afectación efectiva y real de los distintos activos, sin que sea aplicable la regla de la «transparencia sobrevenida»<sup>61</sup>.*

EL Real Decreto 1704/1999 también regula la exención del valor de las participaciones en entidades. Esta recogida en el artículo 5 donde se establecen las condiciones para que se aplica la exención a las participaciones en entidades y en el artículo 6 se detalla como se valorarán esas participaciones y cómo se va a establecer el importe de la exención.

Cabe plantearse la relación de esta exención de las participaciones en entidades con los principios de justicia tributaria, en particular con el principio de progresividad. Para ello debemos acudir a las cifras que ofrece la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Las participaciones exentas gracias a este artículo tienen un valor promedio mas alto (5.250000 euros) que las que no lo están (755.000 euros). Esto nos conduce a la conclusión de que la exención está diseñada para beneficiar a los sujetos pasivos de patrimonio mobiliario superior, ya sea el individual o el conjunto con sus familias. Algunos de los contribuyentes obtienen beneficios de la exención, porque meten las participaciones en el computo conjunto familiar, en lugar de realizar funciones de dirección en la empresa.

Es lógico que a medida que aumenta el patrimonio en acciones de estos contribuyentes, mayores sean las posibilidades de aplicar la exención. Esto se debe a que, por un lado, incrementan las oportunidades de obtener el control individual o conjunto de una entidad, lo cual facilita ocupar puestos remunerados y ejercer funciones de dirección. Por otro lado, también aumentan las posibilidades de que los familiares "capitalistas"

---

<sup>61</sup> Resolución 2185/2012 del 2 de Julio de 2015. Tribunal Económico Administrativo. *IP. Exenciones. Participaciones en entidades.*

inviertan en participaciones de entidades dirigidas por un pariente. Además sabemos que el patrimonio de las personas físicas esta fundamentalmente constituido por el conjunto de derechos que forman parte de la riqueza mobiliaria. Y son las acciones en entidades cotizadas o no en mercados organizados que suponen mas del 50% de la riqueza mobiliaria, y estas acciones son las que forman parte del patrimonio neto que constituye el índice de capacidad económica que se somete a gravamen por el IP.

Según Emilio Cencerrado, los postulados constitucionales de justicia tributaria no requieren que las fuentes de riqueza sean gravadas y en esta situación es el legislador el que dice de gravar o no el patrimonio de los contribuyentes. Pero si se decidió gravar ese patrimonio, no es lógico eximir casi la mitad de este (invertido en acciones o participaciones en entidades). Esto contraria el principio de igualdad tributaria, dado que muchas personas, con mas patrimonio tributan menos que aquellas con menos patrimonio.<sup>62</sup>

#### Reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

El artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la reducción por la adquisición de empresa familiar, que incluye empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades es aplicable tanto a las adquisiciones por causa de muerte (art 20.2 c) como a las adquisiciones lucrativas e inter vivos (art 20.6). Por lo tanto, el artículo 20.2 c) se aplica después de producirse el hecho imponible de “*la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio*” (3.1 a)). Por otro lado, el artículo 20.6 resulta de aplicación cuando se cumpla el hecho imponible recogido en el 3.1 b), “*adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “intervivos”*”.<sup>63</sup>

El artículo 20 de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye un prerequisite fundamental para que se cumpla la exención del impuesto sobre el patrimonio. En concreto el artículo 20.2 c señala que en las adquisiciones mortis causa el donatario tiene que conservar la adquisición durante 10 años siguientes a la muerte del causante, a menos que el adquirente fallezca dentro de este plazo, lo que requerirá una liquidación complementaria en caso de incumplimiento del período de permanencia. Esta exigencia consiste en mantener la adquisición durante 10 años, pero no seguir realizando la actividad que hacia el fallecido.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> Cencerrado Millán, E. (2021). Incentivos fiscales y justicia tributaria. Análisis de las exenciones de los bienes afectos a las actividades económicas y de determinadas participaciones en entidades contenidas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Navarro Faure, Amparo (dir.). Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Reflexiones sobre la obra de la Profesora María Teresa Soler Roch.

<sup>63</sup> Barbeito, P. Á. (2021). La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente: Análisis de las Consultas de la DGT V1788/2020, V1790/2020 y V1792/2020, de 5 de junio. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 141-146.

<sup>64</sup> Artículo 20 LISD:

*En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo*

Se requiere mantener el valor de la adquisición y una actividad, aunque no sea la misma que la del fallecido, pero no conservar la titularidad de todos los bienes, lo que implica que lo que se prohíbe no es la venta, sino la realización de acciones que disminuyan significativamente su valor. Para saber qué supone una reducción significativa de su valor, hay que estar a las circunstancias de cada entidad tomando el valor que la participación tenía cuando se adquirió por causa de fallecimiento.

- Se mantiene una reducción de capital si representa una parte mínima del valor teórico contable que, no supere el 2% del valor de adquisición con el que se realizó la reducción sucesoria. <sup>65</sup>
- "Si la asignación de la prima de asunción entre los socios de una empresa disminuye el valor contable teórico de las acciones, igualándolo al valor en el momento de la herencia, no se afecta el requisito de mantener el valor de adquisición, ya que este no sufriría ninguna reducción. <sup>66</sup>

Por lo tanto, los herederos no necesitan disfrutar de la exención en su Impuesto sobre el Patrimonio después de la herencia, ni perderán la reducción aplicada si, debido a una operación corporativa como una fusión o escisión, dejan de ser propietarios de las acciones heredadas y adquieren las recibidas a cambio, siempre que se mantenga el valor de adquisición y se cumplan los demás requisitos.

Previamente a analizar los requisitos necesarios para que se aplique la reducción del artículo 20.2 c) ISYD debemos detallar una serie de cuestiones anteriores que son fundamentales para entender esta reducción de la empresa familiar.

#### Aplicar la reducción cuando el causante está casado en régimen económico de gananciales:

Una de las causas de disolución del matrimonio es la muerte del causante (artículo 85 CC), lo que supone que se termine la sociedad de gananciales, y después de la liquidación se da paso a la sucesión, donde se incorporan al patrimonio hereditario del fallecido el conjunto de derechos y obligaciones que se le asignen cuando se liquide la sociedad de gananciales. *Por lo tanto* vemos que se producen dos fenómenos jurídicos: la disolución del régimen de gananciales y el inicio del fenómeno sucesorio que se analizan de manera separada ambos. <sup>67</sup>

El cónyuge supérstite y los herederos adquirirán los bienes tras la liquidación de la sociedad de gananciales. Pero de los bienes que disponga el cónyuge no están sujetos a las reglas del impuesto de sucesiones y donaciones, porque ahora los disfruta de manera personal. Por este motivo, la reducción solo se imputa a la cuantía de los elementos patrimoniales que forman parte de la herencia del fallecido, después de que se haya deducido la parte correspondiente de los gananciales que corresponden al viudo.

---

<sup>65</sup> DGT CV 28-6-13.

<sup>66</sup> DGT CV 16-11-07

<sup>67</sup> Osuna, D. C. (2020). La transmisión mortis causa de la empresa familiar. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Dykinson.

Como sabemos que no se aplican las normas sucesorias, sino la del régimen matrimonial, Martínez Lafuente (1994) <sup>68</sup> apunta que *el Derecho Tributario no contiene norma alguna que entorpezca o cambie de sentido la voluntad de los intervinientes en la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, que son libres para entregar al cónyuge viudo bienes y derechos en pago del haber ganancial, sin tener que entregarle obligatoriamente el 50% de todos y cada uno de los bienes que fueron comunes del matrimonio, conforme nos dice el Tribunal Económico-Administrativo Central » su Resolución de 16 de diciembre de 2003* <sup>69</sup>

Esto se encuentra incluido en la Resolución de la Dirección general de Tributos 2/1999 apartado 1.1 <sup>70</sup> a) *“Tras la disolución del régimen económico-matrimonial, la reducción deberá calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante. Si, como consecuencia de la disolución del régimen económico de gananciales se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual sólo se aplicará la reducción sobre dicha mitad. Si, por el contrario, se atribuye a aquél la totalidad de la vivienda habitual, la reducción operará sobre el valor total de la misma”*.

Por último, si se asigna toda la vivienda habitual al cónyuge superviviente como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales, los herederos no pueden utilizar la reducción, porque la vivienda no conforma el patrimonio hereditario del fallecido.

En esta investigación vamos a centrarnos en lo que detalla el artículo 27 LISD, que es el principio de igualdad en la partición. <sup>71</sup> Este artículo no se puede aplicar en la liquidación de la sociedad de gananciales, porque este artículo hace referencia, como bien apunta su apartado 1 a las sucesiones por causa de muerte, que no puede aplicarle a la disolución de la sociedad de gananciales. Analizando este artículo y su posibilidad de utilizarse en sociedad de gananciales vemos que se producen dos sucesos; en primer lugar, aplicando esa norma se entiende que a cada conyuge se el asigna la mitad de cada bien que forme parte del patrimonio de la comunidad ganancial, y no la mitad de su valor total y en segundo lugar, defendiendo la no aplicabilidad de esa norma, se atribuyen a cada cónyuge bienes completos en la liquidación de la sociedad.

La no aplicación del artículo 27.1 en la sociedad de gananciales es la regla más común en la jurisprudencia. Sin embargo esta no aplicabilidad del artículo 27.1 puede tener consecuencias poco óptimas porque se infravalorarían los bienes y derechos del cónyuge supérstite para que el patrimonio del causante tenga el valor mas reducido. Si se aplicase el art 27.1 en la sociedad de gananciales, se adjudicaría a cada cónyuge la

---

<sup>68</sup> Lafuente, A. M. (1994). El impuesto sucesorio y la adjudicación en pago de gananciales. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 10(2), 59-68.

<sup>69</sup> Garde, M. M. (2005). Planificación fiscal en la liquidación de la sociedad de gananciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 3-50.

<sup>70</sup> Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

<sup>71</sup> Artículo 27.1 LISD: *En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos»*

mitad de los bienes que forman parte del patrimonio gananciales, sin infravalorar los bienes y derechos del cónyuge superviviente.<sup>72</sup>

Para ver como compatibilizar el artículo 27.1 con la reducción del 20.2 LISD se establecen 2 criterios. Uno de ellos que es el respaldado por la mayoría de la doctrina, establece calcular el 95% solo para los beneficiarios que reciban los bienes y según lo que les corresponda. Y el segundo criterio establece que la liquidación de los herederos se debe hacer según el valor de la parte que les corresponde por derecho por ley, por testamento, por pacto sucesorio, y sin tener en consideración las adjudicaciones realizadas por los interesados de los derechos que forman parte del patrimonio hereditario.<sup>73</sup>

### Análisis de la reducción del artículo 20.2 c) LISD

Los requisitos principales de esta reducción que después vamos a detallar con más profundidad son remisión a la exención en el Impuesto sobre el patrimonio y la muerte del causante para ver cuando concurre la exención. El artículo 20.2 C) refleja la deducción a la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, por lo que solo quedarán reducidos los bienes que en el momento de la muerte del causante estén exentos del IP porque se cumplen los criterios del art 4.8 del Impuesto sobre el patrimonio. Y por lo tanto solo se reducirán en el 20.2 si cumplen con la exención del Impuesto sobre el Patrimonio.<sup>74</sup>

### **Adquisición mortis causa de empresa individual o negocio profesional.**

El Real Decreto 1704/1999 dice que los términos de empresa individual y negocio profesional debe acomodarse a lo que establece la legislación del IRPF. En esta legislación nos encontramos con los rendimientos de actividades económicas, que engloba los rendimientos de actividades empresariales y profesionales. Por lo tanto se establece como una unidad económica donde el contribuyente organiza de manera individual los medios de producción y los medios humanos para participar en la producción y distribución de bienes y servicios con el fin de conseguir unas ganancias de la actividad de capital y del personal.

Cabe plantearse la situación en la que solo un cónyuge realiza la actividad empresarial, pero tiene bienes comunes con el otro. Cuando el cónyuge que fallece era el que realizaba esa actividad, se verifican todas las condiciones del artículo 20 de LISD con el fin de aplicar la reducción a la porción heredada por el otro cónyuge y los demás herederos. Pero en el

---

<sup>72</sup> Osuna, D. C. (2020). La transmisión mortis causa de la empresa familiar. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Dykinson.

<sup>73</sup> Vérguez, J. C. (2007). La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas. Revista técnica tributaria, 3(78), 45-90.

<sup>74</sup> Vérguez, J. C. (2007). La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas. Revista técnica tributaria, 3(78), 45-90.

caso contrario cuando el que fallece es el cónyuge que no realizaba la actividad, hay que acudir al Impuesto sobre el Patrimonio. Puesto que el artículo 20 nos conduce a la exención de ese impuesto, y habrá que ver si se aplica el beneficio al último heredero del artículo 4.8 LIP.<sup>75</sup>

A tenor del artículo 20 LISD<sup>76</sup> la cuantía de la reducción asciende a 95% de la porción de la base imponible que se refiere al valor de las empresas individuales o negocios profesionales adquiridos mortis causa. El valor se refiere al conjunto de bienes y derechos afectados por la actividad, disminuido por la cuantía de las deudas de esa actividad, evaluando los pasivos y activos según el Impuesto del Patrimonio. La fórmula sería= conjunto de bienes y derechos afectados por la actividad-deudas resultantes de la actividad= valor de la empresa.

Para calcular el valor sobre el cual cada contribuyente aplicará la reducción, primero se debe determinar el valor de la empresa o negocio profesional. Luego, según lo establecido en la Resolución 2/1999<sup>77</sup>, este valor debe disminuirse por la parte proporcional correspondiente a las deudas y gastos deducibles del total del patrimonio heredado, siempre y cuando estas deudas y gastos deban integrarse en la base imponible del contribuyente. Es importante tener en cuenta que las deudas vinculadas a la empresa o negocio no pueden incluirse nuevamente como deudas deducibles de la herencia, ya que estas ya fueron consideradas al determinar el valor neto de la empresa o negocio, formando parte integral de este.

Finalmente, al restar del valor de la empresa o negocio la parte proporcional de las deudas y gastos deducibles de la herencia, se obtiene la cantidad sobre la cual se aplicará la reducción para cada contribuyente.<sup>78</sup>

### **Adquisición mortis causa de participaciones en entidades**

Este requisito es fundamental para poder aplicar la exención. Se basa en dos operaciones. Primero, se debe determinar el valor de las participaciones que disfruten de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Según el artículo 6 del RD 1704/1999,<sup>79</sup> la exención en este impuesto solo abarca el valor de las participaciones en la proporción que exista entre los activos destinados a la realización de una actividad económica, disminuidos por el monto de las deudas derivadas de dicha actividad, y el valor del patrimonio neto de la entidad. La fórmula resultante es la siguiente: valor de

---

<sup>75</sup> Vérguez, J. C. (2007). La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas. Revista técnica tributaria, 3(78), 45-90.

<sup>76</sup> Artículo 20 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>77</sup> Resolución 2/1999

<sup>78</sup> Vérguez, J. C. (2007). La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas. Revista técnica tributaria, 3(78), 45-90.

<sup>79</sup> Artículo 6 RD 1704/1999

las participaciones  $\times$  (valor de los activos afectos – deudas de la entidad) / valor del patrimonio neto de la entidad.<sup>80</sup>

Es importante destacar que la reducción solo se aplica a la parte del valor de las participaciones que corresponde al valor neto resultante de una actividad económica, excluyendo la porción relativa a bienes, derechos y deudas no afectos a dicha actividad.

Una vez determinado el valor de las participaciones que son susceptibles de reducción, y antes de aplicar el porcentaje, este valor debe reducirse en la parte proporcional correspondiente a las deudas y gastos deducibles del total del patrimonio hereditario, según lo establecido en la Resolución 2/1999.

Finalmente, sobre el valor resultante, se aplicará el porcentaje del 95%, obteniéndose así el importe de la reducción aplicable.

### **Adquisición mortis causa de los derechos de usufructo de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades.**

El artículo 20.2.c) de la Ley del ISD<sup>81</sup>, modificado por la Ley 66/1997, estableció que el beneficio fiscal se aplicaba al valor de los bienes patrimoniales o a los derechos de usufructo sobre estos. Sin embargo, para que el cónyuge supérstite pudiera obtener el derecho de usufructo, o los herederos la nuda propiedad correspondiente, y para que se consolidara el dominio cuando el cónyuge falleciera, era necesario que los bienes hubieran gozado del derecho al beneficio fiscal según el artículo 4.Ocho de la Ley del IP. En los casos de adquisición del usufructo, tanto en el primer caso (por parte del cónyuge supérstite) como en el segundo caso (por parte de los herederos de la nuda propiedad), se debía cumplir este requisito en la persona del causante, cuyo cónyuge supérstite adquiriría dicho derecho real. En los supuestos de consolidación del dominio, esta condición debía cumplirse en la persona del viudo.<sup>82</sup>

En el artículo vemos que se emplea el término “valor de derechos de usufructo”, puesto que son valores los que se incluyen en la base imponible del ISD y no derechos. También el artículo hace referencia a un nuevo supuesto generador de beneficios fiscales relacionado con los derechos económicos derivados de la terminación de un usufructo. Esto aplica siempre que, debido al fallecimiento, se consolide la plena propiedad en el cónyuge, descendientes o adoptados, o que estos reciban los derechos resultantes de la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.

Otra de las modificaciones más significativas introducidas en el artículo 20.2 de la Ley es la extensión de la reducción del 95%. Esta reducción se aplica a los casos en que, en

---

<sup>80</sup> Vérguez, J. C. (2007). La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas. Revista técnica tributaria, 3(78), 45-90.

<sup>81</sup> Artículo 20.2 LISD

<sup>82</sup> Vérguez, J. C. (2007). La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas. Revista técnica tributaria, 3(78), 45-90.

la base imponible de una adquisición mortis causa para el cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida, esté incluido el valor de los derechos económicos derivados de la extinción de un usufructo sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones societarias exentas en el IP.

Para que esta reducción sea aplicable, es necesario que, debido al fallecimiento, se haya consolidado la plena propiedad en el cónyuge, descendientes o adoptados, o que estos hayan recibido los derechos resultantes de la terminación del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.

## **Beneficiarios**

El artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) establece que, para que la reducción sea aplicable, el adquirente mortis causa de la empresa familiar debe ser el cónyuge, descendiente o adoptado del fallecido. En ausencia de descendientes o adoptados, la reducción también es aplicable al adquirente que sea ascendiente, adoptante o colateral hasta el tercer grado del causante. En relación con este grupo familiar, es necesario hacer ciertas observaciones.

Respecto grupo de parentesco que recoge el artículo 20. C) LISD pueden ocurrir que haya individuos que pese a cumplir con los requisitos del grupo no puedan hacer uso de la reducción en la base imponible del ISD porque no disfrutaban del derecho a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio. Respecto al grupo de parentesco cabe citar la Resolución del 16 de octubre de 2018 (Tribunal Económico-Administrativo Central) donde se menciona que el “ *grupo de parentesco debe referirse concretamente a la persona del causante, quedando limitado, desde él, a los parientes que se señalan - cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado-, por lo que, si las condiciones se dan sólo en la persona de un sobrino del fallecido no existirá derecho a la reducción sobre las acciones de éste transmitidas en su herencia.* ” En el ISD debemos de hablar de causante y no de sujeto pasivo como hace la ley del patrimonio, porque el impuesto sobre sucesiones esta devengado con el fallecimiento de una persona, por lo que el sujeto pasivo es el heredero que sobrevive y así el beneficio fiscal se refiere al conjunto de bienes y derechos en manos del causante y no al sujeto pasivo.<sup>83</sup>

Cunado el adquirente mortis causa sea el cónyuge (lo es en el momento de fallecimiento del causante), pueden intervenir cualquiera de los parientes del 20.c) LISD y mantienen el derecho a la reducción- Sin embargo, cuando el adquirente sea un adoptante, un ascendiente o un colateral hasta el tercer grado del causante, no podrá disfrutar de la reducción si hay descendiente o adoptados aunque hayan repudiado la herencia.<sup>84</sup>

Por el otro lado, sobre mención a los ascendientes, descendientes y colaterales del artículo 20.2 c) LISD cabe plantearnos sobre si los parientes por afinidad del fallecido pueden hacer uso de la reducción en la base imponible del ISD. Partimos del supuesto de que el cónyuge del causante sobrevive, ya que, de lo contrario, el parentesco por

---

<sup>83</sup> Resolución 16 de octubre de 2018: ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual.

<sup>84</sup> Vérguez, J. C. (2007). La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas. Revista técnica tributaria, 3(78), 45-90.

afinidad se extinguiría con su muerte. Calvo Vérez se opone a la aplicación de la reducción a los parientes por afinidad del fallecido, argumentando que, desde una perspectiva de lógica jurídica, se excluiría a los parientes por afinidad porque, una vez fallecido el causante, también se extingue la relación con los familiares del cónyuge.

Sin embargo el argumento empleado no se puede sostener total certeza, porque con la muerte del causante no solo se extingue el parentesco por afinidad, sino también el parentesco por consanguinidad, ya que este se mantiene hasta el fallecimiento de cualquiera de las dos personas implicadas. Sin embargo, consideramos aplicable, con las debidas adaptaciones, la conclusión de la doctrina administrativa sobre la aplicación del mínimo por descendientes y ascendientes en el IRPF (artículos 58 y 59 de la LIRPF), que excluye a los parientes por afinidad en los casos donde la Ley no los incluye explícitamente.

### **Mantenimiento de la adquisición**

El artículo 20.2 C LISD exige que la adquisición se mantenga durante un plazo de 10 años siguientes al fallecimiento del causante. Este requisito se refiere a que lo que se debe mantener es el valor de la adquisición durante 10 años, así como una actividad, pero no necesariamente tiene que ser la misma actividad que desarrollaba el causante. Tampoco resulta necesario mantener la titularidad de todos los bienes. Por lo que no está permitido la realización de actos de disposición o otras operaciones societarias que minoren el valor de la adquisición.<sup>85</sup>

Para determinar qué se entiende por una disminución sustancial, es necesario considerar las circunstancias específicas de cada entidad (DGT CV 16-11-07), tomando como referencia el valor que la participación tenía en el momento de su adquisición por causa de muerte. En consecuencia:

- Se permite una reducción de capital que represente una parte mínima del valor teórico contable, por ejemplo, que no supere el 2% del valor de adquisición utilizado para la reducción sucesoria (DGT CV 28-6-13).
- Si la distribución de la prima de emisión entre los socios de una entidad reduce el valor teórico contable de la participación, igualándolo con el valor de las participaciones en el momento de su adquisición por causa de muerte, no se considera que el requisito de mantener el valor de adquisición se vea afectado, ya que no se produce ninguna reducción en dicho valor (DGT CV 16-11-07).

Por lo tanto, no se requiere que los herederos disfruten de la exención en su correspondiente Impuesto sobre el Patrimonio (IP) después de la adquisición, ni pierden la reducción aplicada si, como resultado de una operación societaria como una fusión o escisión, dejan de poseer las participaciones heredadas y asumen las recibidas a cambio, siempre que se conserve el valor de la adquisición y se cumplan los demás requisitos.

---

<sup>85</sup> Osuna, D. C. (2020). La transmisión mortis causa de la empresa familiar. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Dykinson.

Para apoyar esto nos basamos en el Apartado 1.2.d) de la Resolución de la DGT 2/1999<sup>86</sup> que establece que *la “Ley solo obliga a mantener la adquisición durante diez años, sin requerir la continuidad en la misma actividad que realizaba el fallecido. Por lo tanto, es necesario conservar el valor de la adquisición y mantener alguna actividad, aunque no sea la misma que desarrollaba el causante. Sin embargo, no es obligatorio conservar la titularidad de todos los bienes.”* Por eso lo que se debe mantener durante 10 años es el valor de la adquisición, pero sin contar con la exigencia de reinvertir la parte de valor de esos bienes y derechos que luego excediera de ese valor.

### Conciliación del distinto devengo del Impuesto del Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El impuesto del Patrimonio es un impuesto instantáneo, por lo que se devenga anualmente el 31 de diciembre de cada año. Mientras que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también es instantáneo pero el devengo se produce el día del fallecimiento del causante. Hay que plantear dos situaciones<sup>87</sup>:

- Cuando el fallecimiento del causante ocurre en una fecha distinta al 31 de diciembre, consideramos que no es necesario esperar hasta esa fecha (momento en el que se devenga el IP correspondiente a ese año) para aplicar la reducción en otro impuesto diferente y de devengo instantáneo como el ISD. Las reducciones se aplican en la fecha de devengo del ISD, siempre que en esa fecha se hayan cumplido todos los requisitos legales para disfrutar de la exención en el IP. En otras palabras, las obligaciones de la exención en el IP deben referirse al momento del devengo del ISD, sin importar si el 31 de diciembre anterior se tenía derecho o no a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- Respecto al requisito de que el contribuyente, por sus funciones de dirección, reciba una remuneración que represente más de la mitad de todos sus ingresos empresariales, profesionales y laborales (nº 6885 s.), debe considerarse los ingresos percibidos durante el último período fiscal, que es el ejercicio de renta que, con devengo anticipado, se ha producido con la muerte del causante. Esto significa el período comprendido entre el primer día del año y la fecha del fallecimiento.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> Resolución de la DGT 2/1999 Apartado 1.2 d)

<sup>87</sup> Osuna, D. C. (2020). La transmisión mortis causa de la empresa familiar. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Dykinson.

<sup>88</sup> Sentencia del Tribunal Supremo del 16 de diciembre de 2013, EDJ 256936 y Tribunal Superior de Justicia de Madrid del 20 de septiembre de 2017, EDJ: 231040

## CONCLUSIONES

Este trabajo de investigación tenía la finalidad de estudiar el concepto de empresa familiar y dentro de la misma el término de empresa de reducida dimensión. Analizar cuál es la finalidad para establecer un conjunto de incentivos fiscales a favor de estas empresas, con el objetivo de reducir su carga tributaria y así favorecer su desarrollo y creación. También se pretende analizar si con estos incentivos fiscales se vulneren los principios de neutralidad y de libre competencia por las disparidades que podía existir respecto a otras entidades.

Refiriéndonos a la empresa familiar en España, el Instituto de Empresa familiar afirma que de las empresas en España el 80% son empresas familiares. Generan el 67% del empleo privado español. Y, respecto al PIB representan un 58%. Es por ello que tienen una gran importancia en el entorno económico. Pero además de los beneficios económicos que aportan, también generan destacados beneficios para sus miembros, porque destaca la identidad de las creencias y valores de los mismos, gran compromiso y dedicación. Y también destacan por desarrollar una mayor responsabilidad social empresarial

A pesar de estas ventajas, la empresa familiar resulta más compleja. Son más complicadas en términos de gobierno, porque los miembros son de la familia. Y además, también en la empresa familiar, los miembros pueden desarrollar diversas actividades en la misma lo que puede generar ineficiencias en los resultados de la actividad y desalinear los incentivos. Todo ello puede llevar a dificultades en la sucesión de las empresas familiares.

Una solución que se plantea para mejorar el relevo generacional de las empresas familiares es ofrecerles unos incentivos fiscales con el objetivo de reducir su carga tributaria. En el impuesto de sociedades, se recogen en los artículos 102-105 los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión. En primer lugar tenemos la libertad de amortización, donde se adelanta un gasto fiscalmente y se hace un ajuste fiscal sobre el resultado contable de la empresa que pretende que estas empresas lo apliquen para los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101. Para que lo señalado en este artículo se aplique es necesario que dicha entidad facilite la creación de empleo y su mantenimiento.

El segundo incentivo fiscal en el impuesto de sociedades se encuentra en el artículo 103 y define la amortización acelerada de los elementos nuevos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible que se emplean en la actividad del contribuyente y son necesarios para su desarrollo. Este incentivo consigue

diferir la carga tributario del sujeto pasivo respecto al Impuesto de sociedades. Tanto la amortización celerada como la libre contrarrestan el principio de inscripción contable, otorgándoles a estas entidades una ventaja porque les permite deducirse como gasto fiscal el exceso de amortización, del incremento de los coeficientes de amortización lineal máximos, sin reflejo contable. este tipo de empresas obtiene una ventaja fiscal al disminuir la base imponible del impuesto sobre sociedades en los primeros años de uso del activo amortizado. No obstante, antes de eliminar el activo de los registros contables, la base imponible del impuesto sobre sociedades aumenta. Esto permite al empresario aplazar el pago de impuestos a futuros períodos sin tener que pagar intereses por el retraso.

EL tercer incentivo fiscal está recogido en el artículo 104 de la LIS que consiste en conceder a la entidad de reducida dimensión el incentivo de deducir las pérdidas por deterioro de los créditos para cubrir las posibles insolvencias de clientes o deudores hasta el límite del 1% sobre el total de deudores al finalizar el periodo impositivo. Con esto consiguen que cuando los deudores no pueden pagar sus deudas con respecto a la entidad, esta tenga suficiente liquidez para hacerlo frente. Las que se consideran pérdidas por deterioro serán las que no representen un riesgo evidente de cobro o que no estén debidamente justificadas como aquellas en la que el deudor no este de manera oficial en concurso. Y por último hay que plantearse la situación de que la entidad pierda su condición de ser de reducida dimensión y en este caso las perdidas por deterioro que se practiquen no serán deducibles. Y respecto a la provisión global dotada en periodos anteriores sobre qué sucederá con la provisión global que se doto en ejercicios anteriores lo que se produce es un aumento gradual de la base imponible, reduciendo los gastos deducibles, sin necesidad de aumentar los ingresos.

Y el ultimo incentivo fiscal regulado en el Impuesto de Sociedades es el recogido en el artículo 105, que se denomina la reserva de nivelación de las bases imponibles. Este incentivo está previsto para aquellas entidades que cumplan con los requisitos del artículo 101 LIS para ser denominadas de reducida dimensión que no se consideren entidades patrimoniales y además tienen el gravamen del artículo 29.1 LIS que es el 25% a partir de la fecha del 1 de enero del 2015. Con este inventivo las entidades pueden disminuir su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su cuantía. Esto se da cuando se cumplen dos condiciones: primero, hay un máximo en la cuantía de la reducción de 1 millón de euros anuales y en segundo lugar hay que dotar una reserva indisponible por ese importe reducido. Esta reserva será indisponible hasta el periodo impositivo donde se adiciones a la base imponible todas las cuantías a las que nos referimos en el siguiente párrafo. Por lo tanto favorece que la empresa lleve a cabo la autofinanciación. Esta reserva permite que la base imponible de un periodo fiscal disminuya en relación con las bases imponibles negativas que se generen en los 5 años posteriores. Esto se hará para que se agoten las cantidades reducidas o las bases imponibles negativas. Si la empresa no genera bases imponibles negativas en los cinco años siguientes, se produce un aplazamiento de cinco años en el pago de impuestos sobre los importes reducidos.

Como hemos mencionado anteriormente, dada la importancia de la empresa familiar a nivel internacional como a nivel nacional en la generación de empleo y la contribución al PIB, el legislador español ha incluido la opción de eximir la tributación de estas en el

Impuesto sobre el Patrimonio (artículo 4.8) de ciertos activos y participaciones siempre que se cumplan con los requisitos de este impuesto. La exención en el impuesto sobre el patrimonio se aplica sobre la propiedad, la nuda propiedad y usufructo vitalicio de participaciones en entidades, sean cotizantes o no. Para ello se deben cumplir unos requisitos que son que la empresa se debe dedicar a una actividad económica no patrimonial. También, el sujeto pasivo o contribuyente, titular de las participaciones debe poseer individualmente al menos un 5% de la entidad. Puede poseer también el 20% si esa participación forma parte de la propiedad conjunta del contribuyente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado. El propio contribuyente debe desempeñar de manera efectiva funciones de dirección y gestión en la entidad. Y por último, es necesario que el contribuyente reciba una compensación que represente más del 50% del total de sus ingresos netos provenientes del trabajo y de actividades económicas del año anterior, como resultado de las responsabilidades de dirección y gestión que desempeña. Cumplidos estos requisitos la exención se aplica al titular de la plena propiedad, acciones y participaciones en la entidad, así como al titular del derecho de usufructo vitalicio sobre estos, según la situación en el momento en que se devenga el impuesto. Como conclusión esta exención está diseñada para beneficiar a los sujetos pasivos de patrimonio mobiliario superior, ya sea el individual o el conjunto con sus familias. Esto se debe a que, por un lado, incrementan las oportunidades de obtener el control individual o conjunto de una entidad, lo cual facilita ocupar puestos remunerados y ejercer funciones de dirección. Por otro lado, también aumentan las posibilidades de que los familiares "capitalistas" inviertan en participaciones de entidades dirigidas por un pariente.

Por último en este trabajo de fin de grado se ha querido explicar la reducción por adquisición mortis causa de la empresa familiar y participaciones en entidades en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Esta reducción recogida en el artículo 20 y se aplica tanto a las adquisiciones por causa de muerte, como a las adquisiciones lucrativas inter vivos. Esta reducción y la exención del impuesto sobre el patrimonio están relacionados porque el artículo 20 de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye un prerrequisito fundamental para que se cumpla la exención del impuesto sobre el patrimonio. Este artículo refleja la deducción a la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, por lo que solo quedarán reducidos los bienes que en el momento de la muerte del causante estén exentos del IP porque se cumplen los criterios del art 4.8 del Impuesto sobre el patrimonio. Se exige que la adquisición se mantenga durante un plazo de 10 años siguientes al fallecimiento del causante. Este requisito se refiere a que lo que se debe mantener es el valor de la adquisición durante 10 años, así como una actividad, pero no necesariamente tiene que ser la misma actividad que desarrollaba el causante. Por último hay que saber cuándo se produce la muerte del causante para ver cuando concurre la exención. Las obligaciones de la exención en el IP deben referirse al momento del devengo del ISD, sin importar si el 31 de diciembre anterior se tenía derecho o no a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

## BIBLIOGRAFÍA:

Agencia tributaria (2023) *Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible*. Manual Práctico de Renta 2020. Ministerio de Hacienda.

ARANDA GARCIA E. MARTÍN CERDEÑO V.J Y SANTOS DEL CERRO, J. (2021) “Importancia económica de la empresa familiar. Una aproximación desde la política económica” en *International Review of Economic Policy*, vol.3, Núm 1, p. 1-20.

Barbeito, P. Á. (2021). La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente: Análisis de las Consultas de la DGT V1788/2020, V1790/2020 y V1792/2020, de 5 de junio. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 141-146.

CASADO ARIAS, C. (2023) *El régimen especial de entidades de reducida dimensión en el impuesto de sociedades*”. Tutor: Felipe Alonso Murillo. Trabajo fin de grado. Valladolid: Facultad de Comercio, Universidad de Valladolid.

Cencerrado Millán, E. (2021). Incentivos fiscales y justicia tributaria. Análisis de las exenciones de los bienes afectos a las actividades económicas y de determinadas participaciones en entidades contenidas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Navarro Faure, Amparo (dir.). Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Reflexiones sobre la obra de la Profesora María Teresa Soler Roch. Valencia: Tirant lo Blanch; Alicante: Universidad de Alicante, 2021. ISBN 978-84-1397-646-4, pp. 49-97

Checa González, C. (1997). Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, nº 14-15, 49-88.

Donnelley, R. (1964). The family bussiness. *Harvard Bussiness Review*, 93-105.  
ECONOMIPEDIA. *Pyme pequeña y mediana empresa*

España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE, 28 de noviembre de 2014, núm. 288.

Garde, M. M. (2005). Planificación fiscal en la liquidación de la sociedad de gananciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 3-50.

Gil Castro, L. F. (2019) Libertad de amortización en los contratos de ejecución de obra. INEAF Business School.

GRANATO L. Y ODDONE N. (2007) “La empresa familiar: el eterno dilema de la supervivencia” en *Observatorio Iberoamericano del desarrollo local y la economía social, editada por el Grupo Eumed.net de la Universidad de Málaga*. Año 1 – Nro. 2 – Octubre, noviembre y diciembre de 2007. pp. 462 – 473.

Impuesto sobre Sociedades, Pirámide, Madrid 1988. Pág 177

Juan Navarro, A. (2021-2022) *Aspectos prácticos del régimen especial de las Entidades de Reducida Dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*. Trabajo de Fin de Máster. Universidad Miguel Hernández.

JUAN NAVARRO, A. (2022) *Aspectos prácticos del régimen especial de las Entidades de Reducida Dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*. Dirigido por= Juan Benito Gallego López. Trabajo fin de Máster. Elche: Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Lasarte López, R., & Jiménez Cardoso, S. M. (2015). La reserva de nivelación en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas tributarias y contables. *Crónica tributaria*, 155, 111-132.

Libertad de amortización en empresas de reducida dimensión. *SuperContable*.

Copyright RCR Proyectos de Software.

López, R. I. F. (2011). La progresiva pérdida de identidad del régimen de las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 89-120.

MARTÍNEZ ECHEZÁRRAGA, J. “Empresas familiares reto al destino. Claves para perdurar con éxito” Ediciones Granica. 2010, 184.

MINISTERIO DE INDUSTRIA Y TURISMO. *Estadísticas y publicaciones sobre pyme*.

Morán Guerrero, A (2016). *Aspectos prácticos de la Tributación de las Empresas*. Trabajo de Fin de grado. Universidad Miguel Hernández.

Mozo, G. M. L. (2009). La supresión del impuesto sobre el patrimonio y las empresas familiares. *Revista de Estudios Empresariales. Segunda época*, (2), 62-79.

Mozo, G. M. L. (2014). Fiscalidad de las empresas familiares: situación actual y perspectivas de futuro. *Revista técnica tributaria*, 1(104), 29-81.

Osuna, D. C. (2020). La transmisión mortis causa de la empresa familiar. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. *Dykinson*.

Parlamento Europeo (2021). Estado de Unión de las Pymes.

Pascual, L. A. M. (2017). Liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2016. Régimen especial de empresas de reducida dimensión. Valoración y registro del gasto–ingreso–devengado por el impuesto sobre beneficios (Caso práctico). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 1-54.

PELLEGRINI, M (2017) “Definición y descripción del concepto de Pyme” en *Responsabilidad Social Pyme*.

- QUEJADA PÉREZ R.F. Y ÁVILA GUTIÉRREZ J. (2016) “Empresas familiares: Conceptos, teorías y estructuras” en *Revista Escuela de Administración de Negocios*. (81), 149–158.
- Ramírez, V. H. M., & Ospina, D. E. R. (2011). Sucesión en empresas familiares. Análisis desde la teoría de la agencia. Caso: Caldas. *Criterio Libre*, 9(15), 193-212.
- ROSENBLATT, P. DEMIK, L. ANDERSON R Y JOHNSON P (1985): *The Family in Business: Understanding and Dealing with the Challenges Entrepreneurial Families Face*. Jossey-Bass, San Francisco
- Ruano Plaza, N. (2020) *Incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión*. Trabajo de Fin de grado. Universidad Miguel Hernández
- Sánchez, A. D. (2016) *Las especialidades en la amortización del inmovilizado en el régimen de entidades de reducida dimensión*. Trabajo de fin de grado. Universidad de Zaragoza.
- VALLEJO MARTOS, M. C. (2003) *La cultura de la empresa familiar como fuente de ventaja competitiva: una aplicación al sector de concesionarios de automoción*. Tesis doctoral. Jaén
- VÉLAZ NEGUERELA, J.L. (2005) “Especial problemática de la empresa familiar” en *Actualidad jurídica Aranzadi*. nº 678 p. 1-6.
- Vérgez, J. C. (2007). La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas. *Revista técnica tributaria*, 3(78), 45-90.
- Ward, J. (1987). *Keeping the Family Business Healthy: How to Plan for Continuing Growth, Profitability, and Family Leadership*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Westreicher, G. (2020). “Pyme- Pequeña y mediana empresa” *Economipedia*