

TRIBUNA

EMPRESA FAMILIAR

Empresa Familiar

Mayo 2019

¿QUIÉN APLICA LOS INCENTIVOS A LA EMPRESA FAMILIAR?

EL PARENTESCO POR AFINIDAD EN EL ISD

EL CONTROVERTIDO MODELO 720

LA TENENCIA DE BIENES PATRIMONIALES A TRAVÉS DE LA SOCIEDAD FAMILIAR

Editorial

En este número abordaremos diferentes cuestiones fiscales de actualidad, y nos reservaremos otras civiles y societarias para el siguiente.

En primer lugar, comentamos la reciente STS 453/2019, de 3 de abril, que incide sobre la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas para restringir los sujetos pasivos con derecho a la reducción, en la base imponible del impuesto de sucesiones, en los casos de adquisición hereditaria de una empresa familiar.

En segundo lugar, revisamos el tratamiento del parentesco por afinidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Llamamos la atención, en tercer lugar, sobre una pionera sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que, sobre la base de un dictamen de la Comisión Europea, anula la sanción del modelo 720 a un contribuyente, por incumplimiento de la obligación formal de información sobre determinados bienes y derechos en el extranjero, alertando sobre las posibles dudas de ese régimen sancionador por su inadecuación al ordenamiento comunitario.

Y en cuarto y último lugar, los recientes criterios de la Agencia Tributaria (AEAT) sobre el régimen fiscal aplicable a la tenencia a través de sociedades de bienes de uso personal de socios personas físicas nos darán pie para analizar la incidencia que esa tenencia puede tener en la aplicación de los incentivos a la empresa familiar.

Con los temas expuestos, confiamos en haber atendido, una vez más, el interés que nos prestáis.



Eduardo Trigo y Sierra
Empresa Familiar y Clientes Privados

Incentivos fiscales a la empresa familiar. El sujeto con derecho a aplicar la reducción.

Comentario a la STS 453/2019, de 3 de abril de 2019 (rec. cas. 2203/2017)

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2019 confirma la capacidad normativa de una Comunidad Autónoma para restringir, en la adquisición hereditaria de una empresa familiar, el ámbito subjetivo de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones a aquellos sujetos pasivos que en la partición y adjudicación hereditaria resulten beneficiarios efectivos de la empresa familiar.

Gloria Marín. Fiscal. Madrid

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones promueve la continuidad de la empresa familiar estableciendo una reducción del 95 % en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para su transmisión por herencia o donación, cumplida una serie de requisitos.

Una de las cuestiones que puede suscitar alguna duda en la práctica es la identificación del sujeto pasivo con derecho a aplicar esta reducción. Esa duda obviamente no existe cuando se trata de una donación, por cuanto en estos negocios jurídicos está determinado perfectamente quién adquiere la empresa familiar, pero sí, en cambio, cuando se trata de transmisiones hereditarias. Puede suceder así, y de hecho sucede con frecuencia, que formen parte

del caudal hereditario participaciones en una empresa familiar que, sea por disposición testamentaria expresa del causante, sea como resultado de la partición hereditaria, no se destinan por igual a todos los herederos. En tal caso, ¿quiénes tienen derecho a aplicar la reducción por adquisición de la empresa familiar?

En el ordenamiento tributario estatal rige, con carácter general, un principio de igualdad en las participaciones y adjudicaciones hereditarias inspirado en el principio de homogeneidad de los lotes previsto del artículo 1061 del CC. De esta forma, y salvo que el causante haya realizado disposiciones testamentarias expresas, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, se trata a los herederos como si sus respectivas adquisiciones se hu-

biesen hecho con un reparto de la herencia en estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión (art. 27.1 de la Ley del ISD). Este es el criterio seguido por la Dirección General de Tributos en su Instrucción 2/1999, de 23 de marzo, 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. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1.b) de dicha Instrucción *“la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) anteriormente citado con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible”*. Ese criterio había sido reiterado en las consultas emitidas por la Dirección General de Tributos (v. gr., en consultas números 0039-04, V2784-07, V1610-10 o V0365-17). Por tanto, de acuerdo con esta regla general, y salvo adjudicaciones expresas del testador, la reducción se reparte de forma igualitaria entre los herederos, aunque en la partición solo a uno se le adjudique la empresa familiar. Como excepción a la regla general de igualdad de la partición a efectos fiscales, si existen adjudicaciones expresas del causante en su testamento, la reducción solo beneficiará a los herederos a los que el testador hubiera asignado el bien específicamente en la partición hereditaria.

Alguna normativa autonómica, sin embargo, restringió el ámbito subjetivo de aplicación de la reducción a quien adquiriera efectivamente las participaciones en la empresa familiar, sea por disposición testamentaria del causante, sea como resultado de la partición. En particular, la normativa catalana (Decret 356/1999, de 30 de noviembre) considera que únicamente el heredero o legatario que resulta adjudicatario efectivo de la empresa familiar puede ser beneficiario de la reducción.

Pues bien, en su momento se planteó si una comunidad autónoma tenía competencia normativa para establecer tal regulación. Debe tenerse en cuenta a estos efectos que tanto la Ley 14/1996 como la Ley 22/2009, de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, han permitido que las reducciones estatales establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puedan ser matizadas en su régimen jurídico por una normativa autonómica. El artículo 13.tres de la Ley de cesión de tributos de 1996 (aplicable *ratione temporis*) establecía que *“en el caso de adquisiciones «mortis causa», [las Comunidades Autónomas] podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste”*. La Ley 22/2009 amplía las competencias autonómicas en esa regulación al disponer su artículo 48.1.a) que *“las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las*

establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla". En tales casos, la reducción mejorada sustituye, en esa comunidad autónoma, a la reducción estatal.

En el caso que se ha tenido que resolver recientemente se planteó si lo que había hecho la norma catalana al restringir la aplicación de la reducción a los adjudicatarios efectivos excedía de las competencias normativas de la Generalitat, y a esta cuestión ha venido a dar respuesta negativa la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2019, que interpreta que *"en el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la comunidad autónoma, de Cataluña, puede, manteniendo esa*

reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición". Considera el Tribunal que, cuando la Ley de cesión de tributos condiciona la competencia normativa de las Comunidades Autónomas sobre las reducciones estatales a que estas se mantengan *"en condiciones análogas"*, esa analogía *"no significa igualdad con las del Estado, puesto que no tendría sentido la capacidad normativa autonómica, sino igualdad en cuanto a la naturaleza de la reducción"*.

Con esto, el Tribunal Supremo vuelve a reiterar un criterio que ya expresó en su sentencia de 9 de marzo de 2007.

El parentesco por afinidad en la fiscalidad de herencias y donaciones

La legislación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es imprecisa y restrictiva en el tratamiento del parentesco por afinidad. Aunque los tribunales de justicia y los órganos administrativos han ido saliendo al paso de los principales problemas que suscita esta regulación, aún queda camino por recorrer. En este sentido, la legislación de algunas comunidades autónomas (señaladamente, de la catalana) puede servir como ejemplo de claridad y de sensibilidad social en la regulación de esta cuestión.

Marta Reverter. Fiscal. Barcelona

Javier Arregui. Fiscal. Barcelona

El parentesco por afinidad ha sido definido por nuestro Tribunal Supremo (STS de 14 de julio de 2016, Sala Tercera, Sección 2.^a, rec. 3316/2015) como aquel “*que mediante el matrimonio se establece entre cada cónyuge y los deudos por consanguinidad del otro*” y es concebido como una relación bidireccional (STS de 18 de febrero de 1998, Sala Cuarta, rec. 539/1997): tras el matrimonio, cada cónyuge pasa a ser pariente por afinidad de los familiares consanguíneos del otro cónyuge y estos últimos, a su vez, pasan a ser familiares por afinidad del que se ha convertido en su yerno, cuñada, sobrino político, o incluso en su padrastro o madrastra.

La trascendencia fiscal de esta cuestión se proyecta con especial intensidad en el ISD, en cuya normativa se prevén determinados beneficios fiscales cuya aplicación depende en

mayor o menor medida del grado de parentesco entre el donante o causante y el donatario o heredero. La aplicación de estos beneficios a los parientes afines ha dado lugar a cierta conflictividad, cuyo origen se encuentra en una normativa algo ambigua y que responde solo parcialmente a las necesidades de una sociedad como la actual. Los tribunales de justicia, atendiendo a la realidad social, han ido remediando estas situaciones por medio de una interpretación dinámica, y en cierto modo sociológica, de la normativa, de acuerdo con las nuevas realidades no contempladas por el legislador en el año 1987.

La finalidad de estas líneas es señalar aquellos aspectos de la Ley del ISD en los que cobra relevancia el parentesco para analizar el tratamiento que en tales casos se ha dado a las relaciones por afinidad en la práctica foren-

se, así como en alguna legislación autonómica (en especial la catalana) que ha abordado expresamente la cuestión.

LOS PARIENTES POR AFINIDAD Y LOS GRUPOS DE PARENTESCO

La Ley del ISD contiene diversas reglas para la determinación de la cuota tributaria a ingresar cuya aplicación depende del grupo de parentesco en el que se encuadra el adquirente (heredero o donatario) respecto del transmitente (causante o donante), distinguiéndose los siguientes cuatro grupos¹:

- Grupo I: descendientes y adoptados menores de veintiún años.
- Grupo II: descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.
- Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.
- Grupo IV: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

Conforme a una interpretación literal de la anterior clasificación por grupos, los ascendientes y descendientes por afinidad (por ejemplo, suegros, nueras, yernos, hijastros y padrastros, etc.) están comprendidos en el Grupo III, mientras que los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad (los cuñados y los tíos y sobrinos políticos) quedarían

en cambio comprendidos en el Grupo IV. Esta interpretación literal se alinea con algunos precedentes legislativos de la norma, pues el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 15 de enero de 1959 asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños. Hay que recordar, en este sentido, que los efectos fiscales de pertenecer a uno u otro grupo son sustancialmente distintos. Por una parte, los parientes del Grupo III pueden aplicar la reducción por parentesco en adquisiciones hereditarias, mientras que los parientes de Grupo IV (los primos y familiares más lejanos o quienes no guardan vínculo alguno de parentesco) no pueden beneficiarse de ninguna reducción. Por otra, el coeficiente multiplicador aplicable para determinar la cuota tributaria, tanto en donaciones como en herencias, es mayor para el Grupo IV que para el Grupo III.

Pues bien, pese a esa interpretación literal y los precedentes normativos, el Tribunal Supremo ha admitido en diversas sentencias (SSTS de 14 de julio de 2016, Sala Tercera, Sección 2.ª, rec. 3316/2015, y de 18 de marzo de 2003, Sala Tercera, Sección 2.ª, rec. 3699/1998, entre otras) que los parientes colaterales de segundo y tercer grado por afinidad se consideren comprendidos en el Grupo III, junto con los ascendientes y descendientes por afinidad, por entender, en una interpretación finalista, que *“el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967”*. Los órganos administrativos han alineado su criterio con el del alto tribunal (DGT, CV0713-17 de 17 de

1.- Art. 20.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley del ISD).

marzo de 2017; Consulta 93E/12, de 21 de mayo de 2012 de Tributos de Cataluña).

En relación con este punto, algunas Comunidades Autónomas han abordado directamente la cuestión, mejorando el tratamiento estatal. Así, señaladamente, el artículo 60 de la Ley del ISD catalana equipara los hijastros a los hijos de sangre, incluyéndolos en los grupos I o II en función de su edad.

LOS PARIENTES POR AFINIDAD Y LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR

Otro ámbito de la fiscalidad sucesoria en el que el grado de parentesco puede ser de suma importancia es el de la reducción en base imponible por la transmisión de la “empresa familiar”. En esta materia, la normativa (apartados 2.c y 6 del artículo 20 de la Ley del ISD) enumera explícitamente aquellos parientes que pueden aplicar este beneficio fiscal, a saber: los cónyuges y los descendientes o adoptados.

Pues bien, para la aplicación de este incentivo, y a pesar de que la norma no hace mención expresa a los parientes por afinidad, la doctrina administrativa (DGT, CV0713-17 de 17 de marzo de 2017; CV1432-05 de 14 de julio de 2005) se ha pronunciado en favor de la inclusión de yernos y nueras (y también de hijastros e hijastras), en cuanto que descendientes de primer grado por afinidad, como posibles beneficiarios de estas reducciones. Nótese que en este punto se equipara por completo a los descendientes afines y los descendientes consanguíneos, en lo que interpretamos como

un guiño a la tendencia social de integrar a yernos, nueras e hijastros o hijastras en la gestión de las empresas de ámbito familiar y, en algunas ocasiones, en la línea de sucesión junto a (o en defecto de) los descendientes consanguíneos.

Algunas Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias normativas, han mejorado el ámbito subjetivo de aplicación de esta reducción. Así, por ejemplo, la legislación catalana, probablemente porque se trata de una comunidad en la que la empresa familiar tiene enorme raigambre social, incluye expresamente no solo a los descendientes por adopción y por afinidad, sino también a los ascendientes y colaterales hasta el tercer grado del transmitente tanto por consanguinidad como por afinidad². La legislación andaluza también amplía el ámbito subjetivo de esta reducción en el mismo sentido que la catalana, mientras que la legislación murciana lo hace de forma aún más amplia, al incluir a todos los comprendidos en los grupos I, II y III, así como en el IV hasta colaterales de cuarto grado.

¿Y HASTA CUÁNDO SE PROLONGA EL PARENTESCO POR AFINIDAD?

La prolongación del parentesco por afinidad ha sido históricamente una cuestión controvertida que el Tribunal Supremo ha resuelto determinando que el vínculo de afinidad subsiste tras la muerte del cónyuge que servía de enlace entre los parientes afines, pero que, en cambio, se extingue en caso de divorcio o nulidad

2.- Arts. 6,10, 38 y 41 de la Ley del ISD catalana.

matrimonial (SSTS de 20 de marzo de 2018, Sala Tercera, Sección 2.^a, rec. 115/2017, y de 24 de marzo de 2017, Sala Tercera, Sección 2.^a, rec. 887/2016, entre otras). Para la doctrina administrativa (DGT, CV3194-18, de 14 de febrero; Tributos de Cataluña, consulta núm. 74/18, de 30 de enero de 2019), también se extingue la afinidad si tras el fallecimiento del

cónyuge que servía de nexo, el cónyuge viudo contrae un nuevo matrimonio. Por tanto, poniendo por caso que fallece una persona casada, los padres y el hermano del fallecido conservarán el vínculo de afinidad que les une al cónyuge viudo hasta que eventualmente este contraiga matrimonio con otra persona.

El cuestionado modelo 720 de declaración de bienes y derechos en el extranjero.

A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018 (recurso 144/2018)

El TSJ de Castilla y León ha emitido una sentencia en la que manifiesta sus dudas acerca de la desproporción del régimen sancionador del modelo 720 y anula la sanción impuesta a un contribuyente. El Tribunal se basa en el dictamen de la Comisión Europea, cuyo contenido se ha hecho público recientemente, que declara no compatible con el Derecho de la Unión el régimen de declaración de bienes y derechos en el extranjero.

Miguel Mateo Herrera. Fiscal. Barcelona

Desde 2013, tras su introducción por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, los contribuyentes que tienen determinados bienes y derechos en el extranjero están sujetos a una obligación formal de información cuya infracción viene acompañada de un régimen sancionador extremadamente riguroso —con multas pecuniarias fijas que pueden ascender hasta los 5000 euros por dato omitido— en caso de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de la obligación.

Uno de los aspectos más controvertidos del régimen normativo que acompañó la introducción de esta obligación formal de información (a la que se da cumplimiento mediante la presentación del famoso modelo 720) fue la calificación como ganancias patrimoniales no

justificadas imputables al periodo impositivo no prescrito más antiguo del impuesto sobre la renta en su caso aplicable la titularidad de bienes y derechos situados en el extranjero que no hubiesen sido declarados en plazo en el modelo 720, sin que cupiese alegar haberlos adquirido en ejercicios prescritos. El régimen sancionador asociado estableció una sanción muy grave por el hecho de no declarar bienes y derechos en el extranjero equivalente a una multa proporcional del 150 % de la cuota íntegra resultante de la ganancia de patrimonio no justificada.

Aunque oficialmente el régimen se justificaba en la prevención del fraude y la evasión fiscal, desde un primer momento planeó una sombra de sospecha en torno a su adecuación al or-

denamiento comunitario que fue confirmada cuando, en fechas recientes, ha trascendido a la opinión pública el dictamen motivado — Infracción n.º 201/4330— que la Comisión Europea notificó el 16 de febrero de 2017 en el marco del procedimiento de infracción que se abrió frente al Reino de España por esta obligación de información.

En su dictamen, la Comisión Europea no discute el derecho de España de imponer obligaciones de información respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero, pero sí el diferente nivel y alcance de la información que la Administración tributaria española exige en función del lugar en el que esté situado el bien o derecho, así como el diferente régimen sancionador asociado al incumplimiento o cumplimiento tardío o defectuoso de esta obligación por comparación con el de otras obligaciones de información del ordenamiento. Esta diferencia de trato constituye, de acuerdo con la Comisión, una restricción a las libertades de los Tratados de la Unión Europea que va más allá de lo necesario para dar cumplimiento a sus objetivos y que, consecuentemente, no resulta compatible con el Derecho de la Unión.

Esta desproporción se manifiesta, entre otras cuestiones, en la imposición de multas pecuniarias fijas por incumplimiento o incumplimiento tardío de una obligación formal muy superiores a las establecidas para infracciones similares en la Ley General Tributaria; o en el tratamiento como ganancias patrimoniales no justificadas de los bienes y derechos situados

en el extranjero en caso de incumplimiento o cumplimiento tardío de la obligación y, en particular, en la imposibilidad de probar que la propiedad de los activos se mantiene desde un determinado ejercicio fiscal que ha prescrito; o, en fin, en el importe de la multa pecuniaria proporcional sobre las ganancias patrimoniales no justificadas, notablemente superior al de las multas progresivas aplicadas cuando los bienes y derechos están situados en España.

Pues bien, precisamente en este dictamen de la Comisión Europea se apoya la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en su sentencia de fecha 28 de noviembre (recurso 144/2018), para concluir que el régimen sancionador del modelo 720 es desproporcionado. En este supuesto en concreto, el contribuyente había presentado fuera de plazo la declaración de información sobre bienes en el extranjero, y posteriormente se abrió un procedimiento de comprobación que terminó con la imposición de una de las sanciones previstas en la disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria. Frente a los intentos de reclamación del contribuyente, que alegaba la desproporcionalidad de la norma aplicada apoyándose en el dictamen de la Comisión Europea, obtuvo el silencio tanto de la Administración tributaria como del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, que se limitaron a referenciar en sus resoluciones la normativa aplicable para fundamentar la imposición de la sanción. La Sala entiende que la sanción es inmotivada por no haber sometido

do a consideración las alegaciones del contribuyente, y por ello la anula.

Obiter dicta, la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León aprovecha para manifestar sus dudas acerca de la desproporción del régimen sancionador del modelo 720. Su tesis descansa precisamente en la existencia del dictamen motivado de la Comisión Europea, abrazando los argumentos que contiene y haciendo especial inciso en las ya destacadas diferencias entre el régimen sancionador conexo al modelo 720 y el establecido para otros supuestos de no presentación o presentación extemporánea de autoliquidaciones o declaraciones.

Como pionera, esta sentencia abre la veda a nuevos pronunciamientos en relación con la declaración de bienes y derechos en el extranjero y su régimen sancionador conexo. Habrá que estar muy pendientes a cómo evoluciona la cuestión, aunque sería deseable que el criterio sentado por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León marcara el camino a seguir en los pronunciamientos que puedan venir, al menos mientras no obtengamos una solución final a la problemática planteada. Mientras no se adecue la normativa de conformidad con el requerimiento efectuado por la Comisión en su dictamen motivado o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se pronuncie sobre la cuestión, habrá incertidumbre acerca de lo que pueda ocurrir.

En este sentido, es probable que tengamos novedades relevantes en breve. Y es que, siguiendo el curso habitual establecido para estos supuestos, recientemente se ha hecho público que la Comisión Europea remitirá al Tribunal una demanda contra el Reino de España ante la inactividad del Estado desde que recibió el requerimiento.

Para terminar, es oportuno anticiparse a las consecuencias de la eventual emisión por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de una sentencia que declare la incompatibilidad de la normativa española con el Derecho comunitario. En ese caso, es razonable suponer que se abriría la puerta a que los contribuyentes reclamen las cuantías indebidamente pagadas, tanto por la calificación como ganancia de patrimonio no justificada de los bienes y derechos en el extranjero, cuando proceden de ejercicios prescritos, como por las sanciones que en su día les fueron impuestas. Dada la vigente configuración de la acción de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, cuyo accionamiento se restringe a los casos en los que el contribuyente haya obtenido una sentencia firme desestimatoria de un recurso en el que se hubiera alegado infracción del Derecho de la Unión, resulta aconsejable valorar la posibilidad de impugnar desde ya las liquidaciones y las sanciones impuestas sobre la base de la vulneración de las libertades fundamentales del Derecho de la Unión.

El mantenimiento de bienes de uso personal del socio a través de la empresa familiar. A propósito de la Nota de la AEAT de 25 de febrero de 2019

La Nota de la AEAT sobre interposición de sociedades por personas físicas da pie a hacer algunas advertencias sobre el mantenimiento de bienes de uso personal del socio a través de la empresa familiar.

Gloria Marín. Fiscal. Madrid

El pasado 25 de febrero, la Agencia Tributaria (AEAT) publicó una nota que, tras el eco de ciertos casos mediáticos y entre otras cuestiones, deja claro el régimen fiscal que resulta aplicable cuando se interponen sociedades para la tenencia de bienes de uso personal de socios personas físicas. Según señala esta Nota, la titularidad de elementos patrimoniales de uso personal (viviendas, vehículos, embarcaciones, obras de arte, etc.) a través de sociedades no es de por sí una cuestión que deba ser objeto de regularización, salvo cuando mediante el uso de estas estructuras no se tributa conforme a la naturaleza de las operaciones.

En particular, se entiende que pueden surgir contingencias regularizables en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre el Valor Añadido y sobre el Patrimonio cuando el socio utiliza sin contraprestación bienes que son titularidad de la sociedad, mientras que la sociedad registra y

deduce en su IS los gastos asociados al uso por el socio de dichos bienes, así como las cuotas de IVA soportadas por gastos no relacionados con una actividad empresarial.

No dice la Nota, sin embargo, de qué forma hay que abordar técnicamente esa regularización. En el caso más habitual, entendemos que esa regularización pasa por aplicar la normativa sobre operaciones vinculadas, ajustando la base imponible de la sociedad por la remuneración a mercado del uso personal que de los bienes de la sociedad ha hecho el socio, así como considerar como dividendo en especie, en sede del socio, esa falta de remuneración. Esos ajustes pueden venir acompañados de la denegación de la deducción de gastos en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, así como de ajustes al alza, en el caso más grave, en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio del socio si se entiende que la interposición de la sociedad es simulada o ficticia y las normas de valoración de los bie-

nes usados por el socio arrojan un resultado diferente al de las normas aplicables a la valoración de la participación en sociedades. Es una pena que no se haya aprovechado la ocasión para aclarar esas cuestiones técnicas, pues en la práctica no es infrecuente encontrar criterios a veces dispares sobre algunas de las cuestiones que plantean este tipo de regularizaciones, que hubiera sido bueno aclarar si se quiere favorecer la regularización espontánea de aquellos contribuyentes que se encuentran a día de hoy con este tipo de estructuras.

En cualquier caso, cuando la sociedad a través de la que se mantienen los bienes de uso personal del socio es una empresa familiar, ha de tenerse en cuenta también que esa tenencia puede tener un efecto relevante en la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar. Como hemos apuntado en Tribunas anteriores, los incentivos fiscales a la empresa familiar tienen por finalidad facilitar el relevo generacional, evitando que una carga tributaria excesiva ponga en peligro la propia continuidad de la actividad económica desarrollada por la empresa, con riesgo de pérdida de puestos de trabajo directos e indirectos. La realización de una actividad empresarial y la determinación de cuáles son los bienes afectos a ella es, por tanto, una cuestión clave en la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar.

Recordemos, en este sentido, que la aplicación de los incentivos fiscales queda excluida cuando durante más de 90 días del ejercicio social la sociedad tiene más de la mitad de su activo no afecto a actividades económicas y que, cumplidos todos los requisitos para la aplicación de los incentivos, estos solo alcan-

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

Pues bien, la delimitación entre activos afectos y no afectos es una cuestión que debe abordarse en el caso concreto con arreglo a los siguientes criterios:

Se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica a) los inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, b) los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal, y c) cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

Se consideran de bienes no afectos, como regla general, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión de capitales a terceros, así como los destinados al uso particular del titular de la actividad económica, como los de esparcimiento y recreo. Como excepción, pese a su posible calificación como activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión de capitales a terceros, se tratan en todo caso como bienes afectos los valores siguientes:

- a. Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales esta-

blecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

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

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

automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, no cabe en principio utilización para necesidades privadas sin perder el carácter de bien afecto, aunque la norma admite ciertas excepciones (uso accesorio y notoriamente irregular de vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, al transporte de viajeros mediante contraprestación, a la enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación o a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, así como los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad).

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

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

Empresa Familiar y Clientes Privados

MADRID



Eduardo Trigo

Socio. Procesal
+34 915860458
eduardo.trigo@uria.com



Fernando Calbacho

Socio. Mercantil
+34 915860158
fernando.calbacho@uria.com



Gloria Marín Benítez

Socia. Fiscal
+34 915860736
gloria.marin@uria.com



M.ª Encarnación Pérez-Pujazón

Counsel. Procesal
+34 915864525
mariaencarnacion.perez-pujazon@uria.com

BARCELONA



Luis Viñuales

Socio. Fiscal
+34 934165174
luis.vinuales@uria.com



Carlos Durán

Socio. Fiscal
+34 934165132
carlos.duran@uria.com

VALENCIA



Sergio Sánchez Gimeno

Socio. Procesal

+34 963531772

sergio.sanchez@uria.com



Carlos García-Olías

Socio. Fiscal

+34 963531762

carlos.garcia-olias@uria.com

BILBAO



Javier Balza

Socio. Procesal

+34 944163796

javier.balza@uria.com

BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
CIUDAD DE MÉXICO
LIMA
SANTIAGO DE CHILE
BEIJING