

Sociedades patrimoniales e incentivos fiscales a la empresa familiar

La aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar está condicionada, entre otros requisitos, a que la empresa familiar sea una sociedad activa, no patrimonial. La falta de coherencia normativa e interpretativa en la determinación del contenido y alcance de este requisito plantea en la práctica no pocas dudas interpretativas que sería conveniente aclarar.

Gloria Marín y Sara Asensio. Fiscal. Madrid

La aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar (exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) se encuentra condicionada al cumplimiento de varios requisitos. Uno de los más complejos técnicamente es el que exige que la sociedad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; esto es, que se trate de una sociedad que desarrolle una actividad económica y no sea una sociedad puramente patrimonial. A estos efectos, la norma considera que una sociedad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por tanto, no tiene derecho a los incentivos fiscales cuando, durante más de 90 días del ejercicio social, más de la mitad de su activo está constituido por valores, o más de la mitad de su activo no está afecto a actividades económicas.

La complejidad técnica de este requisito deriva a menudo de la falta de coherencia entre las diversas normas que en nuestro ordenamiento establecen cuándo sí y cuándo no una sociedad desarrolla una actividad empresarial. Este es el caso, por ejemplo, de la calificación como actividad económica del **arrendamiento de bienes inmuebles**. Según el artículo 27.2 de la Ley del IRPF, “se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”. Idéntica disposición se encuentra también en el artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si bien en este precepto se señala también que “en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de

Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo”. Este último inciso posibilita que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, cuando el arrendamiento de inmuebles se desarrolla en el seno de un grupo de empresas, el cumplimiento del requisito del empleado por una de las sociedades del grupo permita predicar la existencia de actividad económica en el resto de las sociedades.

¿Puede extrapolarse ese criterio para la aplicación de los incentivos a la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones? La doctrina administrativa (DGT, consultas números V3475-15, V1999-16 y V-5120-16), en un razonamiento basado en la apelación al espíritu de la ley que no terminamos de compartir, entiende que no. Nótese en este sentido que, si bien la exigencia de cumplimiento individual del requisito había sido respaldada en el pasado por el TEAC (resoluciones de 23.03.2011 y de 30.06.2010), se apelaba entonces a razones de seguridad jurídica y a la falta de apoyo normativo a la tesis de posibilitar el cumplimiento por el grupo; en palabras del TEAC “sería difícilmente entendible que tras dos décadas de rigurosa aplicación de la exigencia de local y empleado para caracterizar el arrendamiento y compraventa de inmuebles como actividad económica se pasara ahora, *sin modificación normativa alguna*, a considerar tal exigencia cumplida por el hecho de que tal estructura mínima se situara en una entidad

vinculada”. Tras la entrada en vigor en 2015 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente, ese respaldo normativo sí existe, aunque se encuentre ubicado sistemáticamente en el Impuesto sobre Sociedades, y no en el IRPF, al que expresamente se remite la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio cuando establece los incentivos a la empresa familiar. ¿Tiene sentido una interpretación asimétrica de cuándo sí y cuándo no el arrendamiento de bienes inmuebles reviste carácter empresarial? A nuestro juicio, no; pero ese es el estado de la cuestión en la doctrina administrativa actual.

Dicho esto, la cuestión en la práctica pierde relevancia por cuanto la doctrina administrativa (RTEAC de 28 de mayo de 2013; DGT, CV2699-13) también ha señalado que el cumplimiento de este requisito es condición necesaria de la existencia de actividad económica, pero no suficiente si el puesto de trabajo no está justificado por la carga de trabajo, y el Tribunal Supremo ha entendido (SSTS de 28.10.2010, 8.11.2012 y 18.09.2014) que la actividad empresarial debe definirse por la actividad desarrollada y que la existencia de empleados (o su ausencia) es un dato a tener en cuenta, pero no lo esencial. La existencia de empleado con contrato laboral y a jornada completa, por tanto, no es por sí solo garantía de actividad empresarial.

La falta de coherencia normativa también se halla en las conocidas como normas para evitar la patrimonialidad sobrevenida; esto es, las normas para evitar que una sociedad pueda ser calificada como patrimonial por el hecho de que rentas obtenidas en el desarrollo de

actividades empresariales puedan invertirse de forma transitoria en inversiones financieras. En aplicación de estas normas, y a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, se excluyen de la consideración de activos no afectos el dinero o los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o de determinados valores, realizadas en el propio período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores. A los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, en cambio, la exclusión del cómputo se produce para cualquier activo no afecto (no solo dinero o derechos de crédito) cuyo “precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad” y siempre que dichos beneficios (i) “provengan de la realización de actividades económicas” (considerándose como tales los dividendos que procedan de participaciones en una entidad en la que se mantenga una participación superior al 5 %, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas) y (ii) con el límite temporal del importe de los beneficios obtenidos “tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores”.

Las diferencias entre una y otra norma son evidentes, pero en este caso es claro que la referencia normativa para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar ha de ser la segunda, cuya interpretación ha sido un foco tradicional de controversias.

Se ha planteado, así, en primer lugar, si pueden calificarse como beneficios procedentes de la realización de actividades económicas los obtenidos en la venta de un elemento del inmovilizado afecto a la actividad. La duda surge porque en el IRPF quedan excluidos del rendimiento de las actividades económicas las ganancias de patrimonio obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales, aunque se encuentren afectos a la actividad, y porque, a efectos contables también reciben un tratamiento específico y no se incluyen como ingresos de la explotación. En resoluciones de 10 de julio de 2008 y 27 de septiembre de 2007, el TEAC mantuvo que la ganancia obtenida en la venta del activo afecto no se podía computar como procedente de actividades empresariales, mientras que en resoluciones posteriores el criterio parece ser incluirla como parte del beneficio empresarial (RTEAC de 5 de junio de 2014). Este último criterio podría quedar respaldado si se admitiese la disposición que existe en la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades como pauta interpretativa.

En relación con la asimilación que hace la norma de los dividendos al beneficio empresarial, se ha planteado también, en segundo lugar, si esa asimilación ha de extenderse a las plusvalías obtenidas en la venta de la participada. Sobre esta cuestión, la doctrina administrativa se mostró en el pasado favorable a asimilar las plusvalías obtenidas por la venta de valores que cumplan los requisitos del

apartado anterior a los beneficios no distribuidos (DGT, V0487-06, V1321-07 y 1334-07). Este criterio no se infería de la literalidad de la Ley del IP, que únicamente se refiere a los dividendos obtenidos de la entidad participada; no obstante, era relativamente pacífico conforme a la doctrina administrativa.

Sin embargo, el criterio más reciente (DGT, consulta V1240-17) resulta contrario a esa asimilación. Este cambio de posición responde, a su vez, a la postura adoptada en esta materia por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 febrero de 2017 (sentencia n.º 341/2017, rec. 852/2016), que resuelve de manera desfavorable a dicha asimilación, si bien a otros efectos (no se estaba enjuiciando la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar). De nuevo, si se admitiese como criterio interpretativo la disposición que existe en la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, la conclusión debería ser otra.

En cualquier caso, ha de tenerse en cuenta que, según la doctrina administrativa (RTEAC de 31 de enero de 2011; DGT V0852-11, V1571-11 y V2302-11), los bienes y derechos a los que resulte de aplicación esta norma deben considerarse afectos a la actividad únicamente para dilucidar si más de la mitad del activo se encuentra o no afecto a la actividad (es decir, para determinar si la participación mantenida en la sociedad relevante podría tener acceso o no a la exención en el IP).

En este sentido, resulta destacable que en la propia consulta que propicia el cambio de criterio señalado (DGT, consulta V1240-17), la DGT parece concluir que, si el efectivo obteni-

do en la venta de una sociedad participada que cumple los requisitos para no ser considerada patrimonial se reinvierte por la sociedad transmitente en participaciones en una SICAV (o, con esta lógica, se podría plantear su extensión a participaciones en cualquier fondo de inversión o activos financieros similares) y el precio de adquisición de este activo no supera el importe de los beneficios no distribuidos de la propia entidad, en los términos establecidos en la Ley del IP, dicha participación en la SICAV quedaría excluida del cómputo a efectos del acceso a la exención del IP.

En relación con este extremo, habrá que estar a los nuevos pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales sobre esta materia, ya que esta interpretación parece recuperar un criterio antiguo de la DGT (consultas generales 2298-00 y V0895-01), cuyo encaje y fundamento en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio no resulta evidente (de hecho, el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, entiende que las participaciones en instituciones de inversión colectiva son activos no afectos por definición).

En todo caso, una vez analizado el acceso a la exención, habrá que determinar en qué proporción resultará aplicable, para lo que se tendrá que atender a la naturaleza de los bienes de la entidad y, por tanto, previsiblemente, la mayoría se calificarán como activos no necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial. Y, para no variar, si se admitiese como criterio interpretativo la disposición que existe en la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, la conclusión —de nuevo— debería ser otra.