

De nuevo sobre los incentivos a la empresa familiar. Flexibilidad en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia

Las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 8 de abril y 14 de mayo de 2019 se pronuncian sobre cuál debe ser el ejercicio de cómputo de la remuneración para determinar si la retribución que procede de la empresa familiar constituye o no la principal fuente de renta del sujeto pasivo. Por otro lado, en relación con la calificación como actividad empresarial del arrendamiento de inmuebles y el requisito de que para ello es necesario que la actividad exija un empleado con contrato laboral y a jornada completa, la Direcció General de Tributs de la Generalitat de Catalunya mantiene en sus consultas V239/18 y V63/15 una tesis más flexible que la de la Dirección General de Tributos, ya que admite que el requisito se mida en el grupo de empresas y no en cada empresa individualmente considerada.

Álvaro Paniagua. Fiscal. Valencia

Alberto Artamendi. Fiscal. Barcelona

Como hemos tenido ocasión de analizar en números pasados de esta *Tribuna de la Empresa Familiar*, la aplicación de los incentivos en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) a la empresa familiar plantea en la práctica numerosas dudas interpretativas.

En el número de septiembre de 2018, analizábamos el requisito de ejercicio de funciones de dirección y la necesidad de que la remuneración obtenida por ese ejercicio represente más del

50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Señalábamos entonces que una de las cuestiones controvertidas era identificar el ejercicio en que debe entenderse cumplido este requisito cuando se trata de aplicar la reducción en la base imponible del ISD en adquisiciones por herencia o donación: si el último del causante (que finalizaría en la fecha de fallecimiento), o todo el año natural en que se produce el fallecimiento, o el inmediatamente anterior.

La Resolución de la Dirección General de Tributos 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, entendía que, cuando el requisito de remuneración lo cumple el propio causante, había de tomarse el último periodo en el IRPF de este (desde 1 de enero hasta la fecha de fallecimiento). En otros casos, en cambio, se entendía que debía atenderse al ejercicio inmediato anterior al del devengo del ISD. Separándose de este criterio, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 afirmó que en adquisiciones *mortis causa* había que atender en todo caso al ejercicio de fallecimiento del causante.

Pues bien, las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 8 de abril y 14 de mayo de 2019 vuelven a pronunciarse sobre el cumplimiento del requisito de que las rentas derivadas de la empresa familiar sean la principal fuente de renta del sujeto pasivo.

En la de 8 de abril de 2019 se analiza el caso de actividades agrícolas en las que el rendimiento, por la estacionalidad propia de la actividad, se obtiene avanzado el año. Fallecido el causante en julio, antes de la recolección de la cosecha del año, no obtuvo rentas en el ejercicio de su fallecimiento, y en ello se apoyó la Comunidad de Madrid, en criterio después confirmado primero en vía económico-administrativa y después por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, para negar el cumplimiento del requisito de principal fuente de renta.

Pues bien, los criterios interpretativos fijados por el Tribunal Supremo al pronunciarse sobre este caso consisten en una regla general y una excepción. Como regla general, se afirma que *“en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta [...], el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD”*. Como regla especial, se permite tomar en consideración los rendimientos obtenidos en el año inmediatamente anterior al del fallecimiento *“cuando concurren circunstancias excepcionales como a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante”*. Con ello, se deja abierta la posibilidad de que, existiendo otras circunstancias excepcionales, la regla general deba ser exceptuada, con lo que se flexibiliza el cumplimiento del requisito.

Ahora bien, no concurriendo circunstancias excepcionales, la regla que hay que aplicar es la general, incluso cuando no es el causante, sino uno de los descendientes, quien cumple el requisito. En este sentido, en su sentencia de 14 de mayo de 2013, el Tribunal Supremo sienta como criterio interpretativo que, *“salvo supuestos excepcionales”*, el periodo que debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos, cuando aquellos no

concurrir personalmente en el causante, sino en un descendiente, es el del año en que se produce el devengo del ISD, *“debiendo, en particular, acreditarse la cuantía de los ingresos, a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el heredero constituía su principal fuente de renta, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante”*.

Por tanto, aunque en estas sentencias el Tribunal Supremo se reafirma en la interpretación sostenida en su sentencia de 16 de noviembre de 2013, admite una aplicación flexible de la norma en situaciones excepcionales.

A esa misma flexibilidad apuntan las consultas de la Direcció General de Tributs i Jocs de la Generalitat de Catalunya números V239/18, de 17 de septiembre de 2018, y V63/15, de 7 de abril de 2015, en relación con el requisito de empleado (persona contratada con contrato laboral y jornada completa) para valorar si la actividad de arrendamiento de inmuebles reviste o no carácter empresarial.

Como recordarán, en nuestro número de febrero de 2019, denunciábamos cómo el mismo requisito se interpreta de forma diferente según el impuesto de que se trate, en particular, cuando existen varias sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles en un mismo grupo: si debe haber un empleado contratado a jornada completa para la gestión de los arrendamientos en cada sociedad (como sostiene la doctrina administrativa a efectos del IP o del ISD) o si es suficiente con que exista un

único empleado en el grupo, que preste sus servicios a todas las sociedades (como expresamente admite la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades).

En este sentido, recordemos que, pese a que la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades expresamente admite que la existencia de un solo empleado en todo el grupo es suficiente para que el arrendamiento de inmuebles revista carácter empresarial, la Dirección General de Tributos ha seguido exigiendo, en el ámbito del IP y del ISD, que se disponga de un empleado en cada sociedad (muy elocuentes, en este sentido, son las consultas V1999-16 o V5120-16, que expresamente reconocen la discordancia de su tesis con el criterio legal vigente en el Impuesto sobre Sociedades).

Pues bien, en claro contraste con esta interpretación restrictiva, las consultas V239/18 y V63/15 de la Direcció General de Tributs i Jocs aceptan la suficiencia de un único empleado en el grupo para dar por cumplido el requisito en todas las sociedades que lo integran. Afirman así que *“no hace falta que la concurrencia del requisito de persona contratada a jornada completa se produzca en cada una de ellas [las sociedades] dado que puede comportar un grado innecesario de ineficiencia económica; se entenderá cumplido el requisito [de disponer de un empleado contratado a jornada completa] si concurre al menos en una de las entidades del grupo, siempre y cuando se verifique que se dispone de la suficiente capacidad de gestión de las actividades de arrendamiento del resto de entidades”*.

Ha de hacerse notar, no obstante, que el alcance de estas consultas es limitado: se refieren a la interpretación de la mejora sobre la reducción estatal por empresa familiar aprobada por la Generalitat de Catalunya y su eficacia se restringe al ISD. Es preciso recordar, así, que en el IP la exención por empresa familiar es estatal y la Generalitat de Catalunya no tiene com-

petencia para establecer sus propias reducciones, de modo que su opinión no resulta vinculante.

En cualquier caso, y con independencia de su eficacia práctica, estas consultas nos parecen valiosas como exponentes de una interpretación razonable de la norma que confiamos se extienda a otras Administraciones públicas.