

ALTERNATIVAS FISCALES DE LA NUEVA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

Carmen Calderón Patier, calder@ceu.es, Universidad CEU-San Pablo

Gregorio Escalera Izquierdo, gescalera@cce.uned.es, Universidad Nacional de Educación s

ABSTRACT

En este marco, se va a analizar en concreto la fiscalidad de las calificadas como sociedades patrimoniales hasta el 31 de diciembre de 2006, cuyo régimen especial queda derogado a partir del 1 de enero del presente año, 2007, las posibles consecuencias tributarias y económicas que puede implicar este cambio trascendente, que permitan al lector obtener una visión clara de la situación actual de este tipo de entidades.

Key words: tributar por el impuesto de sociedades ,disolución o liquidación.

1.- INTRODUCCIÓN

Las sociedades patrimoniales tienen un peso muy relevante en la economía actual (La Porta et al., 1999; Coleman y Carsky, 1999). Así, en los países europeos, las empresas familiares son las que podríamos considerar empresas patrimoniales y son la mayoría respecto a empresas con otro tipo de propiedad, según demuestra un estudio para ocho países.¹ Según las cifras del Instituto de Empresa, el conjunto de empresas familiares en España representa el 60% del PNB y ocupan aproximadamente a un 65% de la población activa (Cabrera, 1998). Cifras similares a las obtenidas por Gallo y García-Pont (1989), que estiman que estas empresas generan en España una proporción del empleo que oscila entre el 59% y el 66%, al analizar una muestra representativa de empresas españolas.

Por ello, merece la pena ahondar en el conocimiento de este tipo de empresas, tan relevante para la economía y del que se conoce tan poco. Este trabajo pretende contribuir a paliar este déficit de trabajos empíricos debido, muchas veces, a la carencia de datos. En la poca información disponible, además, coinciden muchas veces dos categorías, el pequeño tamaño y el carácter familiar; por lo que en ocasiones no es fácil diferenciar qué rasgos de conducta están relacionados con el tipo de propiedad y cuáles sólo derivan del tamaño de la entidad.

La importancia económica y social de este tipo de empresas hay que buscarla en las ventajas competitivas innatas a su gestión y organización. Y éstas son principalmente las siguientes²: en primer lugar, su actividad está dirigida a segmentos del mercado pequeños (domésticos) y bien definidos, con una capacidad de adaptación muy alta a las demandas del consumidor, lo que unido con una defensa de la calidad de sus bienes y servicios, les permite generar ganancias en pequeñas cantidades o ciclos cortos de producción ante un mercado cambiante.

En segundo lugar, y consecuencia de lo anterior, el incremento del uso de tecnología flexible de manufactura permite combinar a este tipo de empresas las ventajas económicas de la escala y flexibilidad, alcanzando una elevada velocidad de respuesta al cliente (incluyendo sus ciclos rápidos de diseño y distribución del producto).

En tercer lugar, la concentración de la propiedad en pocas manos, que permite la cercanía entre la propiedad del capital y la dirección o gestión (Donnelley, 1964; Kets de Vries, 1993; Harris et al., 1994), evita los denominados “problemas de agencia”. Los incentivos para maximizar la producción y rentabilidad de una organización serán máximas cuando el gestor (toma de decisiones) soporte también el resultado de las mismas, es decir, cuando el principal y el agente coincidan, ya que junto con las labores de coordinación del proceso productivo, asume el riesgo derivado del mismo y tendrá incentivos para aumentar al máximo la productividad, al tener derecho a recibir la renta o excedente residual de la actividad³. Además, los propietarios suelen identificarse con el negocio, sienten compromiso con el mismo, poseen conocimiento y experiencia y lo sienten como algo personal (Calder, 1961; Kets de Vries, 1993; Hoy y Verser, 1994; Donckels y Lambrecht, 1999);

¹ Los ocho países objeto de análisis son: Austria, Bélgica, Alemania Occidental, Finlandia, Francia, Reino Unido, Países Bajos y Suiza, destacando con porcentajes más elevados Austria y Alemania (Donckels, y Fröhlich, 1991). Las empresas controladas por familias en EEUU generan alrededor del 60% del PNB (Kang, 1996). Algunos estudios muestran que en este país el 95% de las empresas son familiares.

² Siguiendo a Nager, R., Ortega et al en “La empresa familiar”, 1998, pp 11 y ss.

³ Alchian, A. y Demsetz, H. (1986), PP 129-155.

Y por último, y no por ello menos importante, su bajo coste del capital financiero, ya que en general, han utilizado la vía de la autofinanciación más que la financiación externa (bolsa, fondos capital-riesgo, bancos...), lo que les ha permitido el ahorro de importantes costes financieros. A ello se une que por lo general estas organizaciones gozan de la independencia de acción que le proporciona el hecho de no tener una presión del mercado de capitales (James, 1999).

No cabe duda que estas empresas presentan debilidades importantes, tales como la aversión al riesgo de sus propietarios (Wright et al., 1996); se enfrentan a fuertes limitaciones financieras, dado que suelen tener más dificultades para acceder a los mercados de capitales y generalmente son reacias a permitir el acceso de otros socios, ya que ello implicaría compartir el control (Kets de Vries, 1993). Por ello, la capacidad de desarrollo del negocio se ve limitado por los recursos financieros de que dispone la familia (James, 1999); lo que puede dificultar ciertas estrategias (Friedman y Friedman, 1994; Ward, 1998; Coleman y Carsky, 1999); se puede producir cierto solapamiento de las normas si se establecen criterios de decisión poco claros, que pueden anteponer intereses familiares no basados estrictamente en la racionalidad económica (Lansberg, 1983); las relaciones entre los sucesores pueden ser una fuente de conflictos internos, al igual que ocurre con la falta de interés de los sucesores por el negocio (Calder, 1961; Ward, 1988), que ocasiona ineficiencias en su gestión y graves dificultades para su continuidad. En efecto, la sucesión es un problema crucial en las empresas familiares (Cabrera, 1998; Ward, 1998).

En este contexto, el tratamiento fiscal de este tipo de operaciones incide de forma directa y muy decisiva en la toma de decisiones. Así el ordenamiento tributario español, en línea con la tendencia de la mayor parte de los países europeos, ha adoptado medidas tendentes a la protección tributaria de la empresa familiar que se han materializado en diversas medidas que afectan a diferentes tributos⁴. Este trabajo tiene como objetivo tratar de analizar uno de los elementos clave para la creación, promoción y mantenimiento en el tiempo de la empresa familiar que es su fiscalidad. Optimizar el diseño de la titularidad de bienes y derechos de una empresa familiar permitirá, por una parte, minimizar el coste fiscal que grava las diferentes fases de la riqueza, y por otra, facilitar su control y gestión.

En este marco, se va a analizar en concreto la fiscalidad de las empresas familiares, principalmente las calificadas como sociedades patrimoniales hasta el 31 de diciembre de 2006, cuyo régimen especial queda derogado a partir del 1 de enero del presente año, 2007, las posibles consecuencias tributarias y económicas que puede implicar este cambio trascendente, que permitan al lector obtener una visión clara de la situación actual de este tipo de entidades.

⁴ En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), es el régimen de estimación objetiva aplicable a empresarios y profesionales con un reducido volumen de negocio la medida más llamativa. En el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) se regula un régimen especial para empresas de reducida dimensión con incentivos fiscales muy notables, además de contemplar regímenes especiales de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores que garantizan la neutralidad impositiva y se convierten en instrumento básico de reorganización empresarial.

No obstante es en el ámbito de la imposición patrimonial y sobre las sucesiones y donaciones, donde la legislación fiscal se ha centrado en la concesión de incentivos y ventajas que deben ser aprovechadas por estas instituciones. Es a partir de la Ley 22/1993, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma de régimen jurídico de la función pública y la protección del desempleo, la que amplió las exenciones, especialmente a las pequeñas y medianas empresas, otorgando un tratamiento muy especial para las adquisiciones a título gratuito de las empresas o de las acciones representativas de las sociedades de un grupo familiar, de tal forma que no se perjudique la continuidad de la empresa por el hecho de que se produzca una transmisión gratuita a miembros de dicho entorno.

2.- RÉGIMEN FISCAL DE LA EMPRESA FAMILIAR PATRIMONIAL

Un sistema fiscal con tipo de gravamen fijo en IS y con tipo de gravamen a escala en IRPF, permitía eludir la progresividad fiscal mediante la interposición de sociedades entre la fuente de renta y las personas físicas receptoras. En 1978 se introdujo el régimen especial de transparencia fiscal, con imputación a los socios de los beneficios de la sociedad instrumental. La transparencia fiscal se aplicaba a las sociedades de mera tenencia de bienes, de cartera, de profesionales y de actividades artísticas y deportivas.

En 2003 se sustituyó el régimen de transparencia fiscal por el régimen de sociedades patrimoniales. Las sociedades patrimoniales estaban sujetas al IS, pero tributaban conforme a las normas del IRPF. Hasta el 31 de diciembre del 2006, desde la perspectiva fiscal, las empresas familiares con personalidad jurídica (sociedades) podían dividirse en dos categorías según cumplieran o no determinados requisitos subjetivos en función de la naturaleza de sus socios, y ciertos requisitos objetivos en relación a la composición de su activo o de sus ingresos de explotación: sociedades patrimoniales y sociedades no patrimoniales. Un gran número de empresas familiares estaban acogidas al régimen de sociedades patrimoniales por las importantes ventajas que incorporaba, siendo quizá uno de los colectivos más afectados por la reciente supresión del sistema.

La derogación del régimen de transparencia fiscal con efecto para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1-1-2003, vino acompañada del establecimiento de un nuevo régimen especial⁵ en el Impuesto sobre Sociedades denominado “Sociedades Patrimoniales”, que ha sido igualmente derogado a partir del 1 de enero del 2007 con la entrada en vigor de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

2.1. Características y fiscalidad de las Sociedades Patrimoniales hasta 31-12-2006.

Se calificaban como sociedades patrimoniales las siguientes:

- a) Sociedad de cartera: aquella cuyo activo está compuesto en más del 50% por valores.
- b) Sociedad de mera tenencia de bienes: aquella en la que más del 50% de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales.

En ambos casos, durante más de 90 días del ejercicio social debían concurrir las siguientes circunstancias:

- que más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose como tal a aquel grupo de personas unidas por vínculo de parentesco de línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive.
- que más del 50% del capital social pertenezca a 10 o menos socios.

No se aplicaba el régimen de las sociedades patrimoniales en aquellos periodos impositivos en los que concurría alguna de las siguientes circunstancias:

⁵ Recogido en los art.61 a 63 del RDLeg 4/2004 (Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS), que refunde la normativa del Impuesto sobre Sociedades regulada en la L 43/1995, vigente desde 1-1-1996, incorporando los regímenes especiales del impuesto en texto único.

- Que las acciones de la sociedad estuvieran admitidas a negociación en cualquiera de los mercados secundarios oficiales previstos en la L 24/1998⁶.
- Que todos los socios de la sociedad fueran personas jurídicas, siempre que éstas no fueran sociedades patrimoniales.
- Que más del 50% del capital social perteneciera a una persona jurídica de derecho Público

Tanto la inclusión como la exclusión del régimen de sociedades patrimoniales tenían lugar automáticamente en el mismo ejercicio en que la sociedad reuniera las circunstancias establecidas para tributar en el mismo. Era incompatible con el régimen de consolidación fiscal y con el de las entidades de tenencia de valores extranjeros, pero compatible con el régimen de empresas de reducida dimensión.

Las sociedades patrimoniales tributaban por el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) e ingresaban la cuota resultante, en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo del impuesto, pero al determinar la base imponible, el cálculo de la cuota íntegra (tipos de gravamen) y la práctica de las deducciones no se aplican las normas del IS sino las normas del IRPF, ya que la finalidad del régimen era hacer tributar a estas sociedades de la misma forma que si las rentas las hubiera obtenido una persona física.

La base imponible se calculaba según las reglas del IRPF⁷ y se dividía en dos partes: la parte general, compuesta por todos los rendimientos e imputación de rentas recogidos en la normativa del IRPF, y la parte especial integrada únicamente por las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto de la transmisión de elementos patrimoniales, que hayan sido adquiridos con más de un año a la fecha de la transmisión. La integración y compensación de dichas rentas se realizaba de acuerdo con lo previsto en la antigua LIRPF art. 38,39 y 40, dando lugar a la parte general y especial de la base imponible, de manera que las bases imponibles negativas obtenidas por la sociedad se compensarán de acuerdo con lo previsto en el IRPF. La parte general se gravaba al tipo del 40% y la especial al 15% y las deducciones aplicables a la cuota eran las mismas del IRPF.

En definitiva, las Sociedades patrimoniales, desde el punto de vista fiscal tenían una naturaleza híbrida que las situaba en un sistema fiscal mixto, entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta, de hecho sus tipos impositivos especiales eran más similares al Impuesto sobre Sociedades; parte general de la base imponible tributaba al 40%, y la parte especial de la base imponible, compuesta exclusivamente por ganancias y pérdidas patrimoniales, con un periodo de generación superior al año que tributaban hasta 2006, al tipo reducido del 15%.

Por otra parte, la titularidad de bienes y derechos de contenido económico da lugar al hecho imponible de un impuesto progresivo: el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP). Si los socios de la empresa familiar son personas físicas deberán tributar por el IP por el valor de las participaciones o acciones que posean de la entidad. La valoración a efectos del IP de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, será por el mayor de los valores entre el catastral, el de adquisición a efectos de otros tributos o el de adquisición. Si se trata de acciones

⁶ Las condiciones exigidas a las sociedades patrimoniales, como era la obligación de que sus títulos fueran nominativos, no podían cumplirse en sociedades que cotizaran en mercados oficiales de valores, lo cual justificaba la exclusión de la aplicación del régimen.

⁷ La anterior legislación del IRPF era el Real Decreto Legislativo 3/2004 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

sin cotización se utilizará el valor teórico contable de la sociedad si está auditada, y si no lo está se tomará el mayor entre el valor nominal del título, el teórico contable que se desprenda del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al 12,5% el promedio de beneficios de los tres últimos ejercicios anteriores cerrados. Si los socios son personas jurídicas (grupos familiares) no tributarán por el IP al no ser sujetos pasivos del impuesto.

La segunda fase en la vida de una empresa es la de distribución del rendimiento que se haya generado a los accionistas, que serán en la mayoría miembros de la familia. Las alternativas más comunes de liquidez que se pueden presentar con diferente tratamiento fiscal son las siguientes:

a) **Reparto de dividendos:** La tributación de los socios de la sociedad patrimonial dependía de la naturaleza de los mismos, en concreto:

- Socio persona física: la tributación de los rendimientos obtenidos a través de la sociedad patrimonial se convertía en una tributación definitiva en sede de la sociedad, esto es, los dividendos percibidos por los socios no tributaban, ni las plusvalías obtenidas en la transmisión de la participación en esas sociedades por la parte que se correspondiera con beneficios obtenidos por la sociedad durante el tiempo de tenencia de la participación, dado que el importe de esos beneficios incrementaban el valor de adquisición de la participación.
- Socio persona jurídica: Los dividendos percibidos tributaban en el socio con derecho a una deducción por doble imposición al 50%. Las plusvalías obtenidas en la transmisión de las participaciones en estas sociedades estaban sujetas a tributación en todo caso, aún cuando parte de las mismas se correspondieran con beneficios no distribuidos de la sociedad patrimonial obtenidos durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida.
- Socios no residentes con establecimiento permanente en territorio español: Tenían el mismo régimen que los socios personas jurídicas residentes.
- Socios no residentes sin establecimiento permanente en territorio español: Las rentas derivadas de los dividendos percibidos así como de la transmisión de la participación en estas sociedades estaban sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR) según el régimen general.

b) **Retribución como administrador:** supone la asunción personal y directa de las responsabilidades propias del cargo, según se establece en la normativa mercantil. El miembro de la familia que ejerza como administrador deberá computarse como renta dicha retribución en su IRPF, y estará sometida a una retención del 40%. Por su parte, la empresa considerará esa retribución como gasto fiscalmente deducible, para ello será necesario que su importe no supere el 10% del beneficio de la entidad y tener carácter obligatorio por estatuto.

c) **Establecimiento de relación laboral:** el miembro que lo percibe deberá computarlo como renta en su IRPF, y para la entidad será un gasto fiscalmente deducible. La retribución deberá corresponderse con la prestación real del trabajo.

La última fase de vida de la empresa familiar es su transmisión. La transmisión se caracteriza, en general, por su liberalidad, es decir, transmisión sin contraprestación, ya sea *intervivos* (donación) ya sea *mortis-causa* (sucesión) de su patrimonio.

El coste fiscal de la transmisión de una empresa calificada como patrimonial podía ser muy elevado. Si los herederos (caso de sucesión) o los donatarios (caso de donación), miembros de la familia son personas físicas, debían tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), que es progresivo, incorporando a su base imponible el valor de las participaciones o acciones que reciban. Dependerá la cuantía que reciban, del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del perceptor, pero no podrán gozar de ningún tipo de exención ni reducción en el impuesto.

Por último, los incentivos fiscales aplicables a las empresas de reducida dimensión eran aplicables a las empresas familiares patrimoniales siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello, como es la afectación a explotaciones económicas para poder aplicar la amortización acelerada en los elementos patrimoniales objeto de reinversión (LIS art. 113). Esto es así aún cuando la base imponible de estas sociedades se determinara según las normas del IRPF, en particular, si el rendimiento procede de la realización de actividades económicas, el mismo se determina mediante la modalidad normal del régimen de estimación directa, el cual se remite a las normas del IS para determinar dicho rendimiento lo cual justifica que las sociedades patrimoniales pudieran aplicar los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión solamente por la parte de renta procedente del desarrollo de actividades económicas⁸.

No obstante, no eran de aplicación a las sociedades patrimoniales los dos tipos de gravamen establecidos para las empresas de reducida dimensión, dado que como se señaló anteriormente, para dichas sociedades la LIS establece igualmente un doble tipo de gravamen el cual debe prevalecer dada la especialidad de la determinación de la base imponible general y especial, sobre el que se aplica.

En definitiva, cuando la empresa era una sociedad patrimonial, si bien su tributación se había suavizado respecto al régimen anterior de transparencia fiscal, estaba fuertemente gravada, la generación de riqueza, la distribución entre los accionistas, la titularidad del patrimonio y la transmisión, con lo que su continuidad y supervivencia podría estar seriamente amenazada.

2.2. Tributación de las Sociedades Patrimoniales a partir del 1-1-2007.

A partir del 1 de enero de 2007, las sociedades patrimoniales tienen dos posibilidades: o bien pasan a tributar en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin ninguna especialidad ni ventaja, o bien se disuelven y liquidan. La disposición final segunda, apartado 21, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006) ha añadido dos disposiciones: una disposición transitoria, la vigésima segunda, al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo de

⁸ Esta opinión es la mantenida por la Administración (DGT 03-03-04).

2004), titulada “Régimen transitorio de las sociedades patrimoniales. Tributación por régimen general”, y la vigésimo cuarta del mismo texto titulada “Disolución y liquidación de sociedades patrimoniales” cuyos apartados 1 y 2, letra a) regulan el régimen.

2.2.1. Régimen transitorio de las sociedades patrimoniales. Tributación por régimen general

Según este precepto, la base imponible de las sociedades patrimoniales cuyo periodo impositivo se haya iniciado dentro de 2006 se determinará, en su caso, aplicando las normas del TRLIRPF, según redacción vigente a 31 de diciembre; es decir aplicando lo que hasta el momento hemos entendido como régimen aplicable a las sociedades patrimoniales descrito en el apartado anterior. Por el contrario, cualquier sociedad que pudiera cumplir los requisitos para ser patrimonial que iniciase su ejercicio en 2007 tributará por las rentas que obtenga por el régimen general.

El pase de las sociedades patrimoniales a la tributación por este régimen general implica tener que preguntarse cuales serán las consecuencias fiscales del cambio de referencia, entre otros aspectos, a la integración de rentas devengadas y no incorporadas a la base imponible de los periodos en que la sociedad ha venido tributando por el régimen de sociedades patrimoniales, a las bases imponibles negativas pendientes de compensación o a las deducciones en cuota pendientes de aplicar.

El régimen transitorio que se determina para dar respuesta a todas estas cuestiones es el siguiente:

- Respecto a las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los periodos impositivos en los que la sociedad tributó en el régimen de las sociedades patrimoniales, su integración se realizará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer ejercicio impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007. Por el contrario, las rentas que se hayan integrado en la base imponible del sujeto pasivo en aplicación del régimen de sociedades patrimoniales no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo.

- Por lo que se refiere a las **bases imponibles negativas** generadas en periodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales que estuviesen pendientes de compensar al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, podrán ser compensadas en las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de esta ley, es decir, que podrán ser compensadas, siempre que se hallen convenientemente justificadas, en el plazo general de 15 años.

- Las **deducciones por doble imposición de dividendos** a que se refiere el artículo 81 del TRLIRPF, generadas en periodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales y que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir, al 50 ó 100%, en las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 30 de esta ley, lo que supone que puedan deducirse en función del grado de participación que se tenía en la sociedad patrimonial en el momento en que se generó el dividendo⁹.

⁹ Recordemos que, con independencia del grado de participación, los socios personas jurídicas de una sociedad patrimonial sólo tienen derecho a deducir el 50%.

- Las **deducciones en la cuota íntegra** a que se refiere el artículo 69.2 del TRLIRPF, generadas en periodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales y que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir en las condiciones y requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta ley.

- La entidad que distribuya **beneficios** obtenidos por sociedades patrimoniales en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen especial de estas sociedades recibirá el siguiente tratamiento, independientemente del momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades receptoras en dicho momento:

a) Cuando el receptor sea contribuyente del IRPF: los dividendos y participaciones en beneficios no se integrarán en la renta del periodo impositivo de dicho impuesto. Por ello, la distribución del dividendo no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

b) Cuando el receptor sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente: los beneficios percibidos se integrarán, en todo caso, en la base imponible, y darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos en los términos establecidos en los apartados 1 y 4 del artículo 30 de la TRLIS.

c) Cuando el receptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente: los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RD legislativo 5/2004, de 5 de marzo).

- Por último, las rentas obtenidas en la **transmisión de la participación** en sociedades que se correspondan con reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento:

a) Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, a efectos de la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial se aplicará lo dispuesto en el artículo 35.1.c) del TRLIRPF, aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, vigente al 31 de diciembre de 2006. Por tanto, en el cómputo del valor de adquisición cabrá seguir adicionando el coste de titularidad de las participaciones (beneficios que ya han sido objeto de tributación a través del régimen de sociedades patrimoniales y que no han sido distribuidos por la entidad de la que se transmiten los títulos).

b) Cuando el transmitente sea una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente, en ningún caso podrá

aplicar la deducción para evitar la doble imposición sobre plusvalías de la fuente interna en los términos establecidos en el apartado 5 del artículo 30 de la LIS¹⁰.

c) Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

2.2.2. Disolución y liquidación de sociedades patrimoniales

La posibilidad de poder llevar a cabo la disolución y liquidación de las actuales sociedades patrimoniales viene regulada en la Disposición transitoria vigésimo cuarta, al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, titulada “Disolución y liquidación de sociedades patrimoniales”. Para que el régimen establecido en esta disposición resulte aplicable deberán concurrir las siguientes circunstancias:

- a) Que hubieran tenido la consideración de sociedades patrimoniales en todos los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005 y que la mantengan hasta la fecha de su extinción.
- b) Que los primeros seis meses desde el inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2007 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

Así pues, con carácter general, las sociedades que tengan un periodo impositivo coincidente con el año natural, deberán adoptar el acuerdo de disolución antes de 30 de junio de 2007 e inscribir su liquidación con anterioridad a que acabe el citado año.

En la disolución con liquidación de estas sociedades debe diferenciarse el régimen fiscal de la sociedad y de sus socios a los que se les adjudica el patrimonio de la sociedad liquidada.

2.2.2.1. Régimen fiscal de la sociedad

- Exención en el ITP y AJD concepto “operaciones societarias”, por el hecho imponible de la disolución de sociedades (art. 19.1.1º del RDL 1/1993).
- No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de la adjudicación a los socios de los inmuebles que tenga la sociedad. En la posterior transmisión de estos inmuebles que realicen los socios, a efectos de calcular este impuesto, se entiende

¹⁰ En la determinación de estas rentas, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendría a efectos del Impuesto sobre Patrimonio, o por el valor normal de mercado si fuere inferior. Tampoco se aplicará la deducción en los supuestos a los que se refiere el apartado 3 del artículo 30 de esta ley (operaciones societarias de fusión, escisión, disolución, aportación no dineraria, etc.).

que los mismos fueron adquiridos por los socios en la misma fecha en los que los adquirió la sociedad patrimonial que se extingue¹¹.

- No se devenga renta alguna en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad patrimonial como consecuencia de su liquidación y adjudicación de bienes y derechos a sus socios personas físicas o jurídicas, siempre que éstos sean residentes en territorio español¹².

2.2.2.2. Régimen fiscal de los socios

Los socios de la sociedad que se disuelve que reciben un patrimonio, mobiliario o inmobiliario, tanto a efectos de tributación en el IRPF como en el IS o en el IRNR, deberán proceder de la siguiente forma:

- El valor de adquisición, y en su caso de titularidad (beneficios imputados y no distribuidos) de las acciones o participaciones de la sociedad que se disuelve se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado: Precio de adquisición + coste de titularidad + deudas adjudicadas – créditos y dinero adjudicados.
- Si el resultado es negativo, se considerará ganancia patrimonial sometida a tributación. Si el resultado es positivo, será el importe por el que los bienes adjudicados entrarán en el patrimonio del socio, repartiéndose entre cada elemento proporcionalmente a su valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue. Por último, si el resultado fuera cero, no se tributará nada por “ganancia patrimonial” y los bienes recibidos entrarán en el patrimonio con valor cero.

En los elementos patrimoniales adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, la fecha de adquisición de los mismos será la fecha de adquisición por la sociedad, sin que en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales resulte de aplicación la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Señalar que durante los periodos impositivos que concluyan hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación en los plazos anteriormente señalados, continuará aplicándose, tanto para las sociedades patrimoniales como para sus socios, la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006 (régimen de sociedades patrimoniales), excepto en el tipo aplicable a la parte especial de la base imponible (ahora ya parte del ahorro) que será del 18% en vez del 15%. Cuando la cancelación se realice sobrepasado dicho plazo, será de aplicación el régimen general del impuesto sobre Sociedades.

3.- RÉGIMEN FISCAL DE LA EMPRESA NO PATRIMONIAL

Las empresas con personalidad jurídica no patrimoniales, tributarán al 32,5% (tipo general del IS) aplicándose la normativa del citado impuesto, que como es bien sabido, es menos limitativa en cuanto a la deducibilidad de ciertos tipos de gastos que el IRPF. Si cumple las condiciones previamente enunciadas para las empresas de

¹¹ El efecto práctico es un simple diferimiento dado que el importe de dicho impuesto está relacionado con el incremento de valor de los terrenos experimentado desde la adquisición hasta su transmisión.

¹² Si los socios son personas físicas o jurídicas no residentes en territorio español, la sociedad patrimonial está sujeta por las plusvalías latentes en el patrimonio adjudicado a sus socios no residentes, determinándose dicha renta según las normas generales del IRPF, por diferencia entre el valor de mercado de los elementos entregados a los socios y su valor de adquisición. A efectos de los socios, como beneficios no distribuidos debe considerarse la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la sociedad patrimonial en su liquidación (DGT CV 26-06-06).

reducida dimensión, se aplicará el tipo del 25% y todos los incentivos que implica el régimen especial de las PYMES.

La transmisión de la empresa, las acciones o participaciones de la misma podrán disfrutar de una reducción en su tributación del 95% de la base imponible del ISD siempre que se cumplan una serie de circunstancias simultáneamente:

1º.- Tratarse de acciones o participaciones en entidades que cumplan todos los requisitos necesarios para disfruta de la exención en el IP del causante o donantes decir:

- que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Esta condición se entiende automáticamente satisfecha si la entidad realiza una actividad empresarial que suponga la exclusión de la calificación de sociedad patrimonial¹³.
- que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea, al menos, del 15% a nivel individual o del 20% conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado¹⁴. Las acciones sin voto se computarán como ordinarias y las acciones en autocartera no se tendrán en cuenta para calcular el porcentaje de determinación.
- que el sujeto pasivo perciba remuneraciones por el ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, que representen más del 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Cuando la participación sea conjunta, y sin perjuicio de que todas las personas del grupo de parentesco tengan derecho a la exención, al menos una de ellas deberá ejercer las funciones de dirección y percibir las remuneraciones correspondientes en la cuantía antes indicada.

2º.- El heredero o donatario debe ser el cónyuge, un descendiente o un adoptado del causante o donante. Cuando no existan éstos, será de aplicación a los ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado.

3º.- El heredero o donatario mantenga lo adquirido durante los 10 años siguientes a la fecha del fallecimiento del causante o de la donación, sin realizar actos de disposición que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

4º.- En el caso de transmisión lucrativa ínter vivos, donación, además se exige:

- que el donante debe tener 65 años ó más años o encontrarse en situación de incapacidad permanente.
- que el donante deje de ejercer funciones de dirección y de percibir la remuneración correspondiente. Si podrá continuar siendo miembro del Consejo de Administración.

¹³ Hay que recordar que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tiene la consideración de actividad empresarial, si su desarrollo cuenta con un local y si su gestión la desempeña una persona empleada con contrato laboral.

¹⁴ Cataluña, en el ámbito de su capacidad normativa ha reducido el porcentaje de participación individual al 5%.

En definitiva, este régimen tributario pretende eximir prácticamente de tributación la transmisión de la empresa familiar al cónyuge, descendientes y adoptados, siempre que se garantice su continuidad. No obstante, cuando el causante o donante no los tenga, puede originarse una carga tributaria muy elevada que dificulte la continuidad del negocio.

Por otra parte, hay que considerar que la reducción del 95% de la base imponible está condicionada a la exención de las acciones en el IP, por tanto, en el caso de no reunir el requisito de porcentaje de participación (15%) será aconsejable interponer una entidad no transparente (normalmente patrimonial) para poder disfrutar de la reducción en el ISD.

Por último, en el caso de las donaciones, el donante cuando transmite las acciones o participaciones de entidades familiares se le genera una alteración patrimonial por la diferencia entre el coste de adquisición y el valor real del bien transmitido, sin perjuicio de la reducción que, en su caso, pudiera disfrutar el donatario en el ISD. La Ley del IRPF, considera que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas que el donante realice en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de participaciones en sociedades en las que les sea de aplicación la reducción del 95% en el ISD. Exige, además, en relación con los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, que hubieran estado afectos de manera ininterrumpida a la actividad durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de transmisión.

Son aplicables la totalidad de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión¹⁵ que recogen los artículos 108 al 113 de la LIS, tales como: mantener de forma permanente el beneficio de la libertad de amortización para inversiones que realicen creación de empleo; permitir la libertad de amortización para bienes de escaso valor; admitir que la parte de recuperación del coste fiscalmente deducible en los contratos de arrendamiento financiero sea el triple de los porcentajes de amortización de las tablas; permitir la dotación de una provisión adicional para insolvencias hasta el límite del 1% de los saldos deudores que mantenga la sociedad; acelerar las amortizaciones de los elementos del inmovilizado material en los que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión onerosa de otros elementos de esta naturaleza y aplicación de un tipo de gravamen reducido del 25% hasta un cierto límite.

4.- CONSIDERACIONES FINALES

La fiscalidad puede ser un importante instrumento de estímulo para la permanencia y mejora de la competitividad de las empresas en general, en este contexto el tratamiento fiscal favorable a las empresas patrimoniales se revela como uno de sus principales mecanismos de apoyo.

Los vigentes incentivos tributarios del ISD se limitan a reducciones en la base imponible de los parientes del transmitente. Además se condiciona la exención del 95% a que la adquisición de la empresa se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del transmitente. En una sociedad donde los cambios en el accionariado de las empresas vienen impuestos por una coyuntura económica y de mercado extremadamente movible, la

¹⁵ Para periodos impositivos que se inicien a partir del 1-1-2005 se entiende por empresa de reducida dimensión aquella cuyo importe neto de cifra de negocio en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.

citada exigencia resulta excesiva. Por otra parte, en el Impuesto sobre Patrimonio, para tener derecho a la exención, se exige que al menos el 15% del capital de la sociedad pertenezca a un solo accionista, o que el 20% del capital de la sociedad pertenezca a miembros de la misma familia y no sea sociedad patrimonial. Sería preciso ampliar el conjunto de personas favorecidas por el beneficio fiscal hasta los colaterales del cuarto grado (primos-hermanos).

En cualquier caso, se recomienda a las empresas llevar a cabo una planificación fiscal con la suficiente antelación, que les permita el ahorro en los costes fiscales, especialmente ante una sucesión en la propiedad.

5.- BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana García-Quintana, C. (1998): “Aproximación a un concepto de empresa familiar”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 43. Octubre-diciembre.
- Alchian, A. y Demsetz, H. (1986): Production, Information Cost, and Economic Organization, en J.B. Barney y W.G. Ouchi (EDS.): *Organizational Economics*, Jossey Bass, San Francisco, pp. 129-155.
- Aguilar, E. (1998): “Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones”. *Colección de Estudios e Informes* núm. 13 del Servicio de Estudios de la Caixa.
- Cabrera, M.K. (1998). Factores determinantes del éxito y el fracaso del proceso de sucesión en la empresa familiar. Tesis Doctoral Universidad de las Palmas de Gran Canaria.
- Calder, G.H. (1961). “The peculiar problems of a family business”. *Business Horizons*, 4, pp.93-102.
- Casado, F. (1996). “Estrategia y resultados de la empresa familiar en España. De la PYME a la gran empresa familiar”. *Economía Industrial*, 310, pp.91-98.
- Coleman, S. y Carsky, M. (1999). “Sources of capital for small family-owned business: evidence from the national survey of small business finances”. *Family Business Review*, 12, pp. 73-85.
- Danco, L.,; Nager, R.; Ortega, A. y Poza, E (1999): *La empresa familiar por dentro*. Editorial Universitaria para la Empresa Familiar. Cleveland, Ohio, USA.
- Donckels, R. y Fröhlich, E. (1991). “Are family business really different? European experiences from STRATOS”. *Family Business Review*, 2, pp. 149-160.
- Donckels, R. y Lambrecht, J. (1999). “The re-emergence of family-based enterprises in East Central Europe: what can be learned from family business research in the Western World?” *Family Business Review*, 12, pp. 171-188.
- Donnelley, R.G. (1964). “The family business”. *Harvard Business Review*, 42, pp. 93-105.
- Fama, E.F. and Jensen, M.C. (1983). “Separation of ownership and control”. *Journal of Law y Economics*, 26, pp. 301-325.
- Fernandez, Z. y Nieto, M.J. (2002). “La estrategia de internacionalización de la pequeña y mediana empresa familiar”. Documento de Trabajo de la Universidad Carlos III de Madrid, 02-18(11).
- Friedman, M. y Friedman, S. (1994). *How to run a family business*. Better Way Books.
- Galende, J. y Suárez, I. (1999). “A resource-based analysis of the factors determining a firm’s R&D activities”. *Research Policy*, 28, pp. 891-905.
- Gallo, M.A. y García-Pont, C. (1989). “La empresa familiar en la economía española.” *Papeles de Economía Española*, 39, pp. 67-85.

- Gallo, M.A. (1998): "La sucesión en la empresa familiar". *Colección de Estudios e Informes* núm. 12 del Servicio de Estudios de la Caixa.
- Gudmundson, D., Hartman, E.A. y Toser, C.B. (1999): Strategic orientation: differences between family and nonfamily firms". *Family Business Review*, 12, pp. 27-39
- Harris, D., Martinez, J.I. y Ward, J.L. (1994). "Is strategy different for the family-owned business?" *Family Business Review*, 7, pp. 159-174.
- Hoy, F. y Verser, T. (1994). "Emerging business, emerging field: entrepreneurship and the family firm". *Entrepreneurship Theory and Practice*, 19, pp. 9-23.
- James, H.S. (1999). "What can the family contribute to business? Examining contractual relationship". *Family Business Review*, 12, pp.61-71.
- Kang, D.L. (1996). The impact of ownership type on organizational performance. Tesis Doctoral Universidad de Harvard.
- Kets de Vries, M.F.R. (1993). "The dynamics of family controlled firms". *Organizational Dynamics*, 21, pp. 59-71.
- Lansberg, I.S. (1983). "Managing human resources in family firms: the problem of institutional overlap". *Organizational Dynamics*, 12, pp. 39-46.
- La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F. y Shleifer, A. (1999). "Corporate ownership around the world". *Journal of Finance*, 54, pp. 471-517.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD)
- Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio.(LIP)
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006).
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) (BOE de 11 de marzo de 2004)
- Real Decreto Legislativo 3/2004 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).
- Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.(RIS)
- Ward, J.L. (1988). "The special role of strategic planning for family business". *Family Business Review*, 1, pp.105-117.
- Ward, J.L. (1998). "Growing the family business: special challenges and best practices". *Family Business Review*, 10, pp. 323-337.
- Wright, P., Ferris, S.P., Sarin, A. y Awasthi, V. (1996). "Impact of corporate insider, blockholder, and institutional equity ownership on firm risk taking". *Academy Management Journal*, 39, pp. 441-463.