

¿TRIBUTA EN EL IRPF LA DONACIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR? COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN DEL TEAC 01501/2020, DE 29 DE MAYO DE 2023

Alex Pié Ventura
Abogado

Resumen

El TEAC establece en esta resolución que el diferimiento de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la donación de la empresa familiar se aplica únicamente de forma parcial, en la proporción del valor de las participaciones que se corresponde con activos afectos a la actividad económica de la sociedad. Respecto al cálculo de esa proporción, la resolución valida la práctica administrativa de determinar la afectación de la tesorería e inversiones financieras con base en la aplicación de ratios financieras estandarizadas.

Palabras clave

IRPF. Donación. Empresa familiar. Activos afectos. Regla de proporcionalidad. Tesorería.

Abstract

In this ruling, the Central Economic-Administrative Court (*TEAC*) concludes that the deferral of the capital gain triggered by the gift of shares in a family business is only partial—applicable only in the proportion of the value of the shares that corresponds to assets used in the economic activity of the company. With regard to the calculation of this proportion, the ruling validates the administrative practice of determining whether cash and financial investments are used in the economic activity based on the application of standardised ratios.

Keywords

Personal Income Tax. Gift. Family business. Assets used in the economic activity. Proportionality rule. Cash.

Cómo referenciar: Pié Ventura, A. (2023). ¿Tributa en el IRPF la donación de la empresa familiar? Comentario a la resolución del TEAC 01501/2020, de 29 de mayo de 2023. *Revista Técnica Tributaria* (143), 197-205

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
 - 3.1. Efecto vinculante de las consultas de la DGT y principio de confianza legítima (FFJJ 3.º y 4.º)
 - 3.2. Aplicación proporcional de la regla de diferimiento en la donación de la empresa familiar (FFJJ 5.º y 6.º)
 - 3.3. Determinación del activo afecto a la actividad económica. Tesorería e inversiones financieras (FJ 8.º)
 - 3.4. Otras cuestiones planteadas en la resolución (FFJJ 7.º y 9.º)
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

De conformidad con el artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF¹, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley del ISD² (comúnmente denominadas empresas familiares). Se trata en realidad de una regla de diferimiento, por cuanto el artículo 36 del mismo texto legal dispone que el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes transmitidos, de modo que la tributación de la plusvalía se difiere hasta la ulterior transmisión por parte del donatario.

En su resolución n.º 00/01501/2020, de 29 de mayo de 2023, el Tribunal Económico-Administrativo Central («TEAC») concluye que esta regla de diferimiento no resulta aplicable sobre la totalidad de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la donación, sino únicamente sobre la proporción correspondiente a los activos de la sociedad que se encuentren afectos a una actividad económica.

A continuación se reproduce literalmente el criterio fijado por el TEAC:

«La aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) exige, en la remisión que éste hace al artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y éste, a su vez, al artículo 4 Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, desarrollado reglamentariamente por el artículo 3 del RD 1704/1999, que los activos que componen el patrimonio de la entidad cuyas participaciones se donan se encuentren afectos a una actividad económica.»

En consecuencia, el diferimiento de tributación de la ganancia patrimonial previsto en el citado artículo 33.3 c) de la LIRPF, no se aplica sobre la totalidad de las ganancias patrimoniales, sino únicamente respecto a las ganancias patrimoniales que se correspondan con el porcentaje de activos afectos sobre la totalidad del patrimonio de la entidad cuya participación se transmite.»

Al tiempo de escribirse este artículo, el criterio fijado en la resolución no ha sido reiterado y, por tanto, no constituye doctrina vinculante en el sentido del artículo 239 de la LGT³.

2. Supuesto de hecho

En el año 2014, el contribuyente donó a sus hijos participaciones en una sociedad familiar. En su declaración del IRPF no declaró la existencia de nin-

1 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 («Ley del IRPF»).

2 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones («Ley del ISD»).

3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT»).

guna ganancia patrimonial, al considerar de aplicación la regla contenida en el artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF.

Previamente, el contribuyente había formulado consulta vinculante ante la Dirección General de Tributos («DGT») en la que solicitaba confirmación sobre su interpretación de la norma, en los términos siguientes:

«La principal cuestión que se le suscita a los consultantes es que, de cumplirse los requisitos previstos en el artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exonera de gravamen la totalidad de la ganancia patrimonial del donante. Es decir, que aunque parte del activo del balance de la sociedad cuyas participaciones son objeto de la donación no esté afecto a actividades económicas, la exención de tributación alcanza a la totalidad de la ganancia patrimonial. Esta parte entiende que la literalidad del Derecho Positivo vigente conduce a la exención total».

En su contestación, el órgano consultivo ofreció una respuesta genérica sobre los requisitos de aplicación del precepto, sin ningún pronunciamiento específico sobre la cuestión suscitada en el texto transcrito.

En el año 2020, tras la sustanciación del correspondiente procedimiento inspector, la Administración tributaria dictó acuerdo de liquidación en el que sostenía que el diferimiento de la ganancia patrimonial resultaba aplicable únicamente respecto al 56,97 % del valor de las participaciones (frente al 100 % declarado por el contribuyente), por considerar que este era el porcentaje del patrimonio afecto a la actividad de la sociedad. La regularización resultante ascendió a un importe de 1.700.106,17 euros.

Disconforme con el criterio de la Inspección, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC *per saltum*.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Efecto vinculante de las consultas de la DGT y principio de confianza legítima (FFJJ 3.º y 4.º)

El TEAC considera que la Administración no se encontraba vinculada por la contestación a la consulta formulada por el contribuyente y que no existe vulneración del artículo 89 de la LGT ni infracción del principio de confianza legítima.

En particular, entiende que para que una contestación de la DGT vincule a los órganos de la Administración se requiere que la pregunta formulada sea clara y concisa y que también lo sea la contestación. En el caso analizado, se señala que, dado el carácter genérico de la respuesta, no existe un criterio claro e inequívoco que vincule a la Administración. Asimismo, tras repasar la jurisprudencia europea y nacional sobre el principio de confianza legítima, concluye que la respuesta de la DGT no representa una manifestación clara que pudiera generar en el obligado tributario una expectativa razonable de que su actuación era ajustada a Derecho.

3.2. Aplicación proporcional de la regla de diferimiento en la donación de la empresa familiar (FFJJ 5.º y 6.º)

En primer lugar, el TEAC sostiene que la aplicación de la regla de diferimiento en proporción a los activos afectos es la interpretación más acorde con la finalidad de la norma. A estos efectos, cita la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 (recurso n.º 171/2014), que analiza la aplicación de este criterio proporcional en relación con la reducción del 95 % del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones («ISD»). La sentencia concluye que, pese al silencio de la Ley del ISD en este punto, la regla proporcional debe aplicarse también para determinar la reducción en la base imponible del ISD, igual que para el cálculo de la exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio («IP») (que en este caso sí prevé expresamente la ley). Y ello basado en una interpretación teleológica según la cual el objetivo perseguido por el legislador «no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación» y «no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial». Para el TEAC, este razonamiento sería también trasladable al IRPF porque el diferimiento en este impuesto serviría al mismo objetivo. Insistiendo en esta línea, considera irrelevante que, a diferencia del ISD y el IP, en el IRPF se prevea únicamente un diferimiento impositivo (y no un beneficio definitivo): el propósito de favorecer la continuidad empresarial justifica en todo caso que la ventaja fiscal de que se trate (exención, reducción o diferimiento) se aplique exclusivamente a los bienes afectos.

En segundo lugar, el TEAC considera que la articulación de la actividad económica de forma directa (en sede de la propia persona física) o indirecta (a través de una sociedad) no debe conducir a diferencias en la aplicación del beneficio fiscal. Por ello, dado que en sede de la persona física este beneficio es predicable solo de los bienes afectos a la actividad (y no del resto de bienes del contribuyente), el TEAC entiende que dicha afectación también debe requerirse en relación con las participaciones.

En tercer lugar, se rechaza que la aplicación de la regla de proporcionalidad pueda producir doble imposición. El contribuyente alegaba que, en la medida en que el artículo 36 de la Ley del IRPF establece la subrogación del donatario en el valor de adquisición que las participaciones tenían para el donante, la parte de la ganancia patrimonial gravada en el momento de la donación volvería a tributar en el futuro cuando el donatario transmitiera las participaciones. El TEAC sostiene, en cambio, que la subrogación resultaría aplicable también siguiendo una norma proporcional, evitándose así la doble imposición alegada por el contribuyente.

En cuarto y último lugar, el TEAC entiende que su interpretación encuentra acomodo en el segundo párrafo del artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF, que establece que «los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión». A juicio del TEAC, este párrafo —que carecería de sen-

tido en caso de aplicarse el diferimiento sobre toda la ganancia— sería aplicable tanto a la persona empresaria como a las participaciones en entidades, ya que *«el beneficio debe aplicarse de forma igual, ya se realice la actividad por la persona física o a través de una sociedad»*.

3.3. Determinación del activo afecto a la actividad económica. Tesorería e inversiones financieras (FJ 8.º)

En lo que afecta al cálculo de la parte de la ganancia que puede acogerse al diferimiento, el TEAC valida, con carácter general, el método utilizado por la Administración. En concreto, en el análisis relativo a la afectación de las partidas de tesorería e inversiones financieras, la Inspección había acudido a datos estadísticos del Registro Mercantil relativos a pymes, que mostraban el porcentaje de estos elementos sobre el activo total, distinguiendo según el tamaño de la empresa y su código CNAE.

A juicio del TEAC, este es un criterio razonable, puesto que se utiliza una muestra con un número considerable de empresas y tiene en cuenta aspectos fundamentales como su tamaño y tipo de actividad. Se concluye, por tanto, que la valoración es correcta, con la salvedad de algunas entidades participadas, a las que, por su dimensión, no serían trasladables los datos estadísticos relativos a pymes.

3.4. Otras cuestiones planteadas en la resolución (FFJJ 7.º y 9.º)

En el FJ 7.º, el TEAC concluye que la valoración de las participaciones y del porcentaje de afectación debe realizarse en la fecha de devengo, de modo que, si se utilizan balances de situación de fecha distinta, deben realizarse los ajustes necesarios para adaptar la valoración a la que habría correspondido en el momento del devengo.

Asimismo, en el FJ 9.º, el TEAC rechaza la vulneración de la doctrina de actos propios alegada por el contribuyente con base en un procedimiento anterior relativo al IVA. Indica el TEAC que los elementos determinantes para la apreciación de una actividad económica pueden ser distintos en IVA y en IRPF (principio de estanqueidad) y que, además, los ejercicios objeto de comprobación no eran coincidentes.

4. Análisis

Los incentivos fiscales a la empresa familiar han originado en la práctica un elevado número de controversias. La resolución objeto de este análisis aborda dos dudas interpretativas frecuentes, como son la aplicación de la regla de proporcionalidad en el ámbito del IRPF y la consideración de la tesorería e inversiones financieras como elemento afecto y necesario en la actividad económica.

Respecto a la primera cuestión, de entre los incentivos a la empresa familiar (exención en el IP, reducción en la base imponible del ISD y diferimiento en el IRPF), solo la Ley del IP⁴ establece de forma expresa una regla de limitación del alcance del beneficio fiscal, consistente en «*la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad*» (art. 4.Ocho.Dos, *in fine*).

Ni la normativa del ISD (con la salvedad de algunas normas autonómicas)⁵ ni la del IRPF contienen previsiones equivalentes. Por ello, en ambos impuestos ha sido objeto de debate si los correspondientes beneficios fiscales debían aplicarse sobre el valor total de las participaciones o únicamente de forma proporcional.

En el ámbito del ISD, el debate se resolvió mediante la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 a la que alude la resolución del TEAC. El criterio de la sentencia fue posteriormente acogido por el propio TEAC (resolución n.º 00/01485/2016) y por la DGT en varias contestaciones a consultas vinculantes (por todas, V2195-16). Aunque la sentencia del Tribunal Supremo se refiere únicamente al ISD, el TEAC considera en la resolución analizada que también en el IRPF la finalidad de la norma justifica la aplicación de una regla proporcional. No obstante, existen diferencias relevantes que se oponen al automatismo con el cual se traslada el criterio de un impuesto a otro.

Una de ellas es alegada por el propio recurrente: mientras que en el IP se prevé una exención y en el ISD una reducción (ambos, beneficios fiscales definitivos), en el ámbito del IRPF existe solamente una regla de diferimiento. Por tanto, la Administración no pierde la facultad de gravar en el futuro la plusvalía latente en las participaciones donadas una vez que estas sean transmitidas a terceros. El TEAC ofrece como única respuesta a este argumento la repetida referencia a la finalidad de la norma, sin mayores consideraciones, cuando lo cierto es que, lejos de favorecer esa finalidad de continuidad empresarial, el criterio dificulta el relevo generacional en vida, al imponer al donante una carga tributaria que no existe en la sucesión *mortis causa*.

Por otro lado, la regla de proporcionalidad tiene un peor encaje en el literal de la normativa del IRPF que en el de la Ley del ISD. Se hace particularmente difícil inferir del literal del artículo 36 («*el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes*») la interpretación propugnada por el TEAC, conforme a la cual dicha subrogación es parcial y afecta únicamente a la proporción del valor de las participaciones que se corresponde con activos afectos.

Aunque pueda convenirse en que esta regla de subrogación parcial permitiría salvar la doble imposición que en otro caso se produciría, arbitrar este mecanismo debería ser una opción dada al legislador, que ha dispuesto de varias décadas de vigencia de la norma para introducir las modificaciones oportunas, particularmente una vez el Tribunal Supremo extendió el criterio legal del IP al

4 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5 El artículo 10 de Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del ISD en Cataluña, reproduce el mismo literal de la Ley del IP.

ISD bajo una interpretación teleológica. La forma de aplicar esta subrogación parcial carece de cualquier regulación positiva, y esta laguna normativa es difícil de integrar con la mera apelación a la finalidad de la norma.

En el mismo sentido, una interpretación finalista no debiera justificar la extensión del párrafo segundo del artículo 33.3.c) más allá de sus estrictos términos, habida cuenta de la prohibición de analogía en el ámbito tributario. Este precepto, en el que para el TEAC subyace la regla de proporcionalidad, establece un plazo mínimo de cinco años para que los bienes afectados *«por el contribuyente»* a la actividad económica con posterioridad a su adquisición puedan considerarse afectos. De la literalidad de la norma se desprende que esta regla es aplicable a *«los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»* (art. 4.Ocho.Uno de la Ley del IP) y no a las participaciones en entidades (art. 4.Ocho.Dos). El TEAC sostiene, en cambio, que *«no cabe pensar, como parece intuirse en el escrito de alegaciones, que dicho párrafo sólo sea de aplicación a la persona empresaria»* y ello con la sola justificación de que *«el beneficio debe aplicarse de forma igual, ya se realice la actividad por la persona física o a través de una sociedad»*. Esta declaración de principio no parece suficiente para exigir en la donación de participaciones el cumplimiento de un plazo de afectación de cinco años (para determinados activos), con base en una norma diseñada para la transmisión de empresas individuales. Por otro lado, la resolución prescinde del análisis sobre el cumplimiento en el caso concreto del referido plazo de cinco años.

En definitiva, si se confirma el criterio de la resolución mediante un nuevo pronunciamiento del TEAC, es de esperar que su adopción por la Administración origine una elevada litigiosidad ante las dudas que plantea su aplicación práctica. No olvidemos, además, que el criterio tendrá efecto en todas las comunidades autónomas al tratarse el IRPF de un tributo de carácter estatal (con independencia, por tanto, de las particularidades de cada territorio en el tratamiento fiscal de las donaciones en el ISD).

La segunda cuestión recurrente sobre los beneficios de la empresa familiar que se aborda en la resolución es la relativa a la tesorería e inversiones financieras. A este respecto, constituye una práctica extendida en la Administración acudir a la aplicación de ratios estandarizadas para analizar la consideración de este tipo de partidas como activos afectos y necesarios en la actividad. Esta práctica se valida en la resolución.

No obstante, la aplicación de ratios financieras no debería sustituir el análisis individualizado sobre la realidad de cada sociedad, mediante una justificación razonada de la necesidad de las partidas con base en circunstancias específicas de la compañía, como sus necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito (criterios mencionados en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2022, recurso n.º 1563/2020). En este contexto, la utilización de ratios estandarizadas puede representar una orientación general, pero tiene limitaciones evidentes al realizarse con abstracción de las circunstancias concretas de la compañía analizada.

Finalmente, la resolución merece una última consideración desde la óptica de la seguridad jurídica deseable en la aplicación de las normas tributarias. Difícilmente puede aceptarse el respeto a dicho principio en un supuesto en el

que el contribuyente sometió expresamente a confirmación de la Administración la interpretación de la norma que posteriormente aplicaría en su autoliquidación. El contribuyente, ante la claridad de la cuestión planteada y la falta de corrección expresa en la respuesta, bien pudo pensar aquello de que quien calla, si debió hablar, otorga («*qui tacet consentire videtur si loqui debuisset ac potuisset*»). No parece aceptable que ese silencio tácito acabara resultando en una liquidación por importe superior a 1,7 millones de euros.