
ELS BENEFICIS DE L'EMPRESA FAMILIAR A L'IMPOST SOBRE SUCCESIONS I DONACIONS I LA PROPIETAT TEMPORAL



Fa anys que es reconeix la importància de l'empresa familiar i que s'han introduït bonificacions, tant a l'Impost sobre el Patrimoni com a l'Impost sobre Successions i Donacions, perquè la seva tinença i la seva transmissió no suposin una càrrega excessiva per a la família. Els objectius principals d'aquestes bonificacions són mantenir un teixit empresarial, que aquest teixit estigui arrelat al país, preservar llocs de treball que podrien desaparèixer si es tanca l'empresa per haver de suportar un cost massa elevat en la seva transmissió (o si es redueix la seva dimensió per aquest motiu) i preservar empreses amb uns valors i una filosofia més propers a la persona, a l'entorn i a la família fundadora que no pas els que tenen les grans corporacions.

Encara que actualment es discuteix el manteniment d'aquestes bonificacions per alguns sectors, la nostra postura és favorable al seu manteniment. Cal no oblidar, a més, que s'ha

estès l'aplicació d'aquestes bonificacions quan qui adquireix l'empresa no és un membre de la família sinó els seus treballadors.

Essencialment, els requisits per poder gaudir d'aquests beneficis són que es faci una activitat empresarial certa i que la família propietària estigui vinculada efectivament amb la direcció de l'empresa; i, en aquests casos, la bonificació s'aplicarà als béns afectes a l'activitat empresarial, però no a d'altres béns que siguin estalvi o que no estiguin afectes a aquesta activitat. En el cas de societats, la vinculació de la família s'aconsegueix si algun membre del grup familiar fa tasques de direcció i suposen més de la meitat dels seus ingressos del treball i d'activitats econòmiques. En el cas d'empreses individuals, qui ha d'estar vinculat a l'empresa és el propietari i n'ha d'obtenir la seva principal font de renda.

Habitualment, amb una bona planificació es poden acomplir els requisits, però hi ha situacions en què, malgrat donar-se tots els requisits entesos de manera filosòfica i finalista, el redactat literal de la llei pot dificultar que s'apliquin les bonificacions. Aquesta dificultat pot condicionar la transmissió de l'empresa per l'empresari de la manera que ell hauria volgut. Ens referim a les situacions de propietat temporal que suposen els fideïcomisos i les donacions amb clàusula de reversió impròpia.

Aquestes dues institucions (sobretot, els fideïcomisos, però també les donacions reversivals impròpies per la seva proximitat amb aquests) tenen una gran tradició en el nostre dret civil i es segueixen utilitzant.

A través d'un fideïcomís, el testador disposa dels seus béns a favor d'algú, l'hereu fiduciari, i, a més, disposa a qui hauran de passar quan aquest mori, el fideïcomissari, de manera que l'hereu fiduciari és propietari de forma temporal. La segona transmissió es produeix des del testador directament al segon beneficiari o fideïcomissari, sense que l'hereu fiduciari o propietari temporal hi intervingui. Però això no vol dir que el propietari temporal no en sigui el propietari, ja que ho és a tots els efectes, tret del dret de disposar dels béns (ara bé, en el moment d'instituir el fideïcomís es poden establir a favor del fiduciari o propietari temporal les facultats que es considerin convenientes, com per exemple la venda o la distribució de l'empresa entre els fideïcomissaris a la seva voluntat) i per això es considera una situació de propietat temporal.

En la donació de l'empresa amb pacte de reversió impropia, la transmissió no es fa en morir l'empresari, sinó en vida seva a través d'una donació i s'estableix a qui passarà l'empresa quan s'acompleixi una determinada condició (habitualment, la mort de qui ha rebut la donació). Al transmetre's a favor d'una persona diferent al donant, aquesta figura es coneix com a reversió impròpia ja que, estrictament, la reversió hauria de ser a favor del donant. Mentre no s'acompleixi la condició, el donatari que ha rebut la donació és ple propietari... de forma

temporal i amb la facultat de disposició limitada. La regulació d'aquesta figura és més reduïda i es remet a la regulació del pacte reversional de l'herència (quan la reversió és a favor del donant, el seu cònjuge o parella i els seus hereus) o bé a la regulació dels fideïcomisos (quan el beneficiari de la reversió és un tercer aliè a aquest grup reduït, com podria ser un net).

No són casos de laboratori, sinó que es poden produir amb més freqüència de la que podríem suposar d'antuvi. Pensem en aquell empresari que vol instituir hereu un fill o filla però vol evitar que, si mor, l'empresa passi a mans de la seva parella que no agrada a la família, o que no vol que l'empresa vagi a les mans d'algun net tarambana o a qui considera no apte per dirigir l'empresa, o que vol assegurar-se que, al menys, en dues transmissions l'empresa quedi dins de l'àmbit de la família, o que vol que l'empresa vagi passant de germà a germà abans d'arribar a tots o algun dels nets (per exemple, si l'empresari té diversos fills, però només té nets d'un d'ells). Si ara substituïm com a hereu el fill o filla pel cònjuge de l'empresari, les possibilitats es multipliquen, el dret testamentari és riquíssim en situacions i possibilitats i poden haver-hi molts més supòsits en que es vulgui aprofitar una d'aquestes dues figures.

El dret de successions té resposta per ambdues situacions, ja que les regula, però el dret fiscal les ignora. Tant sols l'article 54 del reglament estatal de l'impost estableix que en els fideïcomisos admesos pel dret civil català es liquidarà l'impost de l'hereu fiduciari com a ple propietari. Però cap article de la normativa estatal ni de l'autonòmica no preveu què passa amb les bonificacions de l'empresa familiar quan hi ha un fideïcomís sobre una empresa familiar. Això no afecta especialment a la primera transmissió a favor del fiduciari, doncs acabem de dir que se'l considera ple propietari a efectes fiscals i podrà aplicar les bonificacions de l'empresa familiar si s'acompleixen els requisits.

En el cas dels "segons hereus", els hereus fideïcomissaris, no hi ha cap previsió a la normativa i es podria donar el cas que se'ls impedís l'aplicació d'aquests beneficis. I és especialment rellevant el requisit d'intervenir directament en la gestió de l'empresa, ja que s'ha de donar en el causant o en algun dels membres del seu grup familiar si és una societat i hi té participació. En la segona transmissió, recordem que els béns passen directament des del "primer" testador als hereus fideïcomissaris, sense que hi hagi cap disposició específica que hagi de dur a terme l'hereu fiduciari. Si es tracta d'una empresa de la que l'hereu fiduciari n'ha sigut propietari durant un període prou llarg, haurà estat ell qui l'haurà dirigit i qui, habitualment, acomplirà el requisit de direcció efectiva. Però la llei parla del causant i es podria entendre que no es tracta d'ell, sinó del "primer" testador.

En els casos de societats, una bona planificació (per exemple, amb la tinença d'alguna participació per part dels hereus fideïcomissaris i que aquests també estiguin involucrats en la direcció de l'empresa), degudament revisada periòdicament, pot evitar aquesta interpretació restrictiva. Però en els casos en què no s'hagi previst això expressament o en els casos d'activitats empresarials directes (la més senzilla d'imaginar, una activitat empresarial de lloguer d'immobles feta directament per les diverses generacions de la família) hi ha un buit legal.

Per aplicar les bonificacions de l'empresa familiar s'ha d'acudir a una interpretació de la normativa que atengui a la seva finalitat, considerant que, en els casos de propietat temporal, quan la llei es refereix al causant es refereix al propietari temporal, ja que la desaparició d'aquest és el fet legal causant de la transmissió al fideïcomissari. Però això no és segur que es comparteixi per qui hagi de validar l'aplicació de les bonificacions (ja sigui l'administració tributària o els tribunals) i seria molt desitjable que s'establís expressament per la normativa fiscal. D'aquesta manera es preservarien institucions tradicionals del nostre dret civil, s'ajudaria a mantenir empreses familiars arrelades al nostre país i, en definitiva, s'obririen més possibilitats als emprenedors a l'hora d'establir la seva successió.