



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2021 / 2022**

**REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE
EMPRESA FAMILIAR EN EL
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES
REDUCTION FOR ACQUISITION OF
FAMILY BUSINESS IN INHERITANCE
TAX**

GRADO EN DERECHO

AUTORA: DÑA. ANDREA PÉREZ GARCÍA

TUTORA: DÑA. MARÍA TERESA MATA SIERRA

ÍNDICE

ABREVIATURAS	3
RESUMEN	5
ABSTRACT	5
PALABRAS CLAVE	6
KEYWORDS	6
OBJETO	7
METODOLOGÍA	8
1. Elección del tema de trabajo	8
2. Búsqueda de información.....	8
3. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo	9
4. Elaboración de la estructura del trabajo	9
5. Redacción del estudio	9
1. LA EMPRESA FAMILIAR EN ESPAÑA.	10
1.1 Concepto y rasgos característicos.	10
1.2 Los problemas en la continuidad de la empresa familiar.....	13
1.3 Exención del Impuesto sobre el Patrimonio.	16
1.3.1 Empresa individual y negocio profesional.	17
1.3.2 Participación en entidades.	19
2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.	20
2.1 La cesión del Impuesto sobre Sucesiones a las Comunidades Autónomas.	20
2.2 Aspectos generales.	23
2.2.1 Naturaleza y objeto.	23
2.2.2 Relación con otros impuestos.	25
2.2.3 Ámbito territorial.	26
2.2.4 Hecho imponible.	26
2.2.5 Sujetos pasivos.	27
2.2.6 Obligados tributarios.	27
2.2.7 Responsables subsidiarios.	31
2.3 Cálculo del Impuesto sobre Sucesiones.	31
2.3.1 Base imponible.	31
2.3.2 Cargas, deudas y gastos deducibles.	33
2.3.4 Base liquidable.	34
2.3.5 Tipo de gravamen.	36
2.3.6 Deuda tributaria.	36

2.4 Devengo.....	37
3. REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA FAMILIAR EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.....	38
3.1 Normativa estatal.....	38
3.2 Normativa autonómica.....	39
3.2.1 Andalucía.....	40
3.2.2 Aragón.....	42
3.2.3 Canarias.....	43
3.2.4 Cantabria.....	44
3.2.5 Castilla-La Mancha.....	45
3.2.6 Castilla y León.....	46
3.2.7 Cataluña.....	47
3.2.8 Comunidad Valenciana.....	49
3.2.9 Extremadura.....	50
3.2.10 Galicia.....	50
3.2.11 Islas Baleares.....	52
3.2.12 La Rioja.....	53
3.2.13 Madrid.....	54
3.2.14 Principado de Asturias.....	54
3.2.15 Región de Murcia.....	56
CONCLUSIONES.....	57
BIBLIOGRAFÍA.....	59
ANEXO.....	62

ABREVIATURAS

Art.: artículo

CA: Comunidad Autónoma

CCAA: Comunidades Autónomas

Cit.: citado

DA 2ª: Disposición Adicional 2ª

DGT: Dirección General de Tributos

D. Leg.: Decreto Legislativo

Et al.: y otros

Ídem: lo mismo

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LIP: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

LSFCA: Ley por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias

Núm.: número

Ob. cit.: obra citada

Pág./págs.: página/páginas

RD: Real Decreto

RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

TFG: Trabajo Fin de Grado

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Vid.: véase

RESUMEN

Las empresas familiares en España tienen un gran peso económico, de ahí que el legislador pretenda remover los obstáculos existentes para asegurar su supervivencia intergeneracional.

En concreto, el Impuesto sobre Sucesiones supone un problema para muchas de estas empresas al no poder hacer frente a su pago debido a una carencia de liquidez, por lo que las Comunidades Autónomas han establecido numerosos beneficios fiscales para intentar asegurar la continuidad de dichas empresas.

El fin último de estos beneficios es garantizar que las empresas continúen perteneciendo a la misma rama familiar, es por eso que se aplican a aquellos sujetos pasivos que tienen un grado de parentesco cercano con el causante.

ABSTRACT

Family businesses in Spain have great economic weight, which is why the lawmaker intends to remove the existing obstacles to ensure their intergenerational survival.

Specifically, the Inheritance Tax is a problem for many of these companies as they cannot afford to pay it due to a lack of liquidity, so the Autonomous Communities have established numerous tax benefits to try to ensure the continuity of these companies.

The ultimate goal of these benefits is to guarantee that the companies continue to belong to the same family branch that is why they are applied to those taxpayers who are closely related to the deceased.

PALABRAS CLAVE

Empresa familiar

Adquisición

Mortis causa

Sucesión

Reducción

Impuesto de Sucesiones

KEYWORDS

Family business

Acquisition

Death cause

Inheritance

Reduction

Inheritance Tax

OBJETO

Por el presente Trabajo Fin de Grado (en adelante, TFG) se ha llevado a cabo un estudio sobre cómo ha regulado las distintas Comunidades Autónomas la reducción por adquisición *mortis causa* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones.

En primer lugar, procede examinar el concepto de empresa familiar y las dificultades a las que deben hacer frente en su transmisión a la siguiente generación ya que se trata de un problema clave para este tipo de empresas. También se analiza la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) para este tipo de entidades, pues es un requisito indispensable para que pueda ser de aplicación la reducción prevista en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).

A continuación, se realiza un análisis del Impuesto de Sucesiones, destacando sus rasgos más característicos, pero sin llegar a profundizar en ellos en la medida en que es solamente el contexto que nos permite analizar correctamente el tema objeto de estudio.

Por último, se hará un análisis comparativo sobre cómo regula cada Comunidad Autónoma la reducción mencionada anteriormente y se pondrá en relación con la normativa estatal.

METODOLOGÍA

Para alcanzar los objetivos planteados con la elaboración de este trabajo, se ha seguido el método propio de investigación jurídica – teórica. Dicho esto, la investigación realizada al efecto se ha desarrollado en las siguientes fases:

1. Elección del tema de trabajo

En primer lugar, para la elección del tema de trabajo, se ha buscado una materia de Derecho Financiero y Tributario que resultase actual e interesante, pues las empresas familiares cada vez cobran más importancia en la economía del país. La búsqueda se centró en analizar a qué problemas se tienen que enfrentar este tipo de empresas a la hora de su transmisión intergeneracional y los beneficios fiscales que contempla el Impuesto de Sucesiones para intentar garantizar su supervivencia en un futuro, una vez producida la transmisión a otro miembro de la familia.

2. Búsqueda de información

La recogida de información se ha efectuado mediante diversos tipos de fuentes, con el fin de llevar a cabo una investigación centrada en los aspectos teóricos, fundamentalmente.

Por un lado, se ha acudido a diversas fuentes legales, destacando la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y las leyes autonómicas que regulan el tema tratado en este trabajo.

Por otro lado, se ha acudido a fuentes doctrinales, entre las que destacan los artículos de revistas especializadas en Derecho Financiero y Tributario, manuales teóricos y monografías. Asimismo, también se ha acudido a páginas web, destacando la página oficial de la AEAT; además, se ha tenido en cuenta la doctrina administrativa enmarcada en varias consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos.

3. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo

Para la elaboración del trabajo fue preciso fijar una serie de objetivos para conseguir la realización de este trabajo. Para lograrlo, fue preciso partir de la normativa estatal referente a la tributación por adquisiciones *mortis causa*, para más tarde incidir de forma más concreta en la normativa autonómica, analizando cómo cada una de ellas ha regulado los beneficios y requisitos necesarios para aplicar la reducción por adquisiciones de empresas familiares.

4. Elaboración de la estructura del trabajo

Antes de iniciar la redacción formal del trabajo, cuando toda la información estaba recopilada, se elaboró un esquema de trabajo estructurado en tres puntos principales para su posterior desarrollo y que recogen las cuestiones más importantes que se pretendían tratar.

5. Redacción del estudio

En último término, se ha llevado a cabo la redacción del trabajo, utilizando toda la información recogida con anterioridad y la que se fue recopilando durante la redacción del mismo, así como el criterio personal de la autora con las oportunas correcciones de la tutora y las consiguientes modificaciones. Finalmente, se ha llegado a la conclusión de que las empresas familiares cada vez van cobrando más importancia para la economía de nuestro país, de ahí que la tendencia de los legisladores en todas las Comunidades Autónomas sea aplicar grandes beneficios fiscales para asegurar su continuidad en el futuro.

Para concluir, quiero agradecer a mi tutora D^a María Teresa Mata Sierra el esfuerzo y dedicación que ha demostrado a lo largo de la realización de este trabajo.

1. LA EMPRESA FAMILIAR EN ESPAÑA.

1.1 Concepto y rasgos característicos.

Resulta claro el papel tan importante que las empresas familiares desempeñan en nuestro país. Sin embargo, a la hora de conocer cuáles son sus características y su funcionamiento nos topamos con dos grandes obstáculos: la ausencia de un concepto legal de qué puede entenderse por empresa familiar y la falta de un conjunto de normas específicas, es decir, un estatuto jurídico propio¹.

En este sentido, y teniendo en cuenta lo que nos preocupará fundamentalmente en este Trabajo de Fin de Grado, la normativa fiscal, que establece una protección especial a las empresas familiares, no ha elaborado el correspondiente concepto de qué ha de entenderse por las mismas, manteniéndose la indefinición de este concepto y dando lugar a que haya de hablarse de ellas de una manera amplia e imprecisa.

Para intentar aclarar qué entendemos por ellas, VAQUERA GARCÍA, A. destaca tres conclusiones en relación con las empresas familiares. La primera es que no existe una regulación específica ni un régimen especial tributario para la empresa familiar; la segunda, que la normativa fiscal contiene distintas disposiciones que están dirigidas, con carácter general, a una actividad económica en la que se incluye un importante elemento de carácter familiar; y, tercera, que el elemento familiar puede encontrarse en diversas manifestaciones, siendo las más habituales la colaboración de familiares² en el desempeño de la actividad (como trabajadores o a través de la realización de funciones de dirección) y su participación en el patrimonio o en los bienes afectos a dicha actividad económica.

Como el término de empresa familiar tiene un significado poco preciso, son numerosas las definiciones que se han dado para describir este tipo de organizaciones que

¹ Cfr. VAQUERA GARCÍA, A. *Régimen tributario de la empresa familiar*. 1ª edición. Madrid: Ed. Dykinson, 2004, pág. 17.

² Debiendo entender que ha de tratarse de familiares con un grado de parentesco próximo entre ellos.

SHANKER, M. y ASTRACHAN, J. clasifican distinguiendo entre definición amplia, intermedia y restrictiva³.

Así, en una definición amplia, para que una empresa sea considerada familiar basta con que el control de las decisiones estratégicas recaiga en los miembros de una familia y exista el deseo explícito de que ese control perdure en el futuro.

En la definición intermedia, las empresas familiares serían aquellas en las que el fundador o sus descendientes controlan la empresa y las decisiones estratégicas y tienen cierta participación directa en su ejecución.

Por último, en la definición restrictiva, solo son empresas familiares aquellas en las que varias generaciones de una determinada dinastía familiar tienen un control y una presencia activa en la gestión.

En España, los autores suelen utilizar el criterio restrictivo; este sería el caso de GALLO LAGUNA DE RINS, M.A. que propone una definición a través de tres adjetivos que nos servirán para clasificar a las empresas como familiares: a) propiedad: la familia controla la mayoría de los derechos políticos o acciones de la empresa; b) poder: uno o varios miembros de la familia dedica toda o una parte significativa de su vida laboral a trabajar en la empresa; y c) continuidad: al menos la segunda generación de la familia se ha incorporado activamente a la empresa, poniendo de manifiesto la voluntad inequívoca de transmisión generacional de la propiedad y el control de la misma y, con ello, la prolongación en la empresa de los valores de la familia⁴.

También se puede citar a CUESTA LÓPEZ, J.V., quien señala dos requisitos para definir la empresa familiar. El primero es de carácter objetivo y consiste en que la propiedad de la empresa esté concentrada en una sola persona, o en un número reducido de personas que se encuentren ligadas por vínculos de sangre, que intervienen en su gestión. El segundo requisito es subjetivo, y consiste en la voluntad de que ese estado de

³ SHANKER, M., ASTRACHAN, J. "Myths and realities: family businesses' contribution to the U.S. economy: a framework for assessing Family business statistics". *Family business review*. 1996. Vol. 9, Nº 2, págs. 107-124.

⁴ GALLO LAGUNA DE RINS, M.A. *La empresa familiar*. Biblioteca IESE de Gestión de Empresas, Barcelona, Ediciones Folio, 1997.

las cosas perdure en el tiempo, transmitiéndose a los sucesores miembros de la familia tanto la propiedad como el control de la empresa⁵.

A pesar de que son muchas las definiciones que diversos autores, como los que aquí se han nombrado, han dado sobre la empresa familiar, todas ellas tienen en común que lo que verdaderamente las convierte en empresas familiares y que puede sintetizarse en que tienen como objetivo estratégico la continuidad generacional, basada en el deseo conjunto de fundadores y sucesores de mantener el control de la propiedad, el gobierno y la gestión de la empresa en manos de la familia.

Por tanto, se puede afirmar que el eje central del concepto de empresa familiar viene determinado por el control que realiza la familia en la gestión y dirección de la empresa y por la vocación de continuidad, es decir, que dicho control se siga realizando por las generaciones futuras de dicha familia.

Además de todas las definiciones que la doctrina ha ido realizando, cabe destacar que el 7 de abril de 2008 fue acordada una definición oficial del término “empresa familiar” por el entonces Grupo Europeo de Empresas Familiares⁶ y por el Family Business Network (FBN)⁷, las dos principales instituciones internacionales representantes de las empresas familiares en el ámbito de la Unión Europea, y dicha definición fue asumida por las instituciones europeas.

Gracias a esto, existe una definición que puede considerarse comúnmente aceptada en el ámbito europeo, que, además, ha sido adoptada por el Instituto de Empresa

⁵ CUESTA LÓPEZ, J. V. “Mecanismos jurídicos para garantizar la continuidad de la empresa familiar”. *Congreso Nacional de Investigación sobre la Empresa Familiar: ponencias y comunicaciones*. 2001, págs. 229-242.

⁶ El Grupo Europeo de Empresas Familiares (GEEF) fue creado por la Comunidad Europea con la finalidad de tener a un grupo de expertos que ayudara a entender el fenómeno de la empresa familiar e identificar las políticas de soporte más adecuadas. La creación de este grupo supuso el abandono de la idea de que una empresa familiar hacía siempre referencia a pequeñas y medianas empresas, centrándose así en la estructura de la propiedad de la empresa y no en su tamaño.

En la actualidad existe el European Family Business (EFB), que se define como la unión europea de asociaciones nacionales que representan a empresas familiares a largo plazo, incluidas pequeñas, medianas y grandes empresas. Esta organización fue creada en 1997. Asimismo, establece que tiene como objetivo impulsar el crecimiento y la continuidad de las empresas familiares en Europa, a través de un proyecto europeo basado en la libertad, los valores compartidos, el Estado de Derecho, la prosperidad y la justicia social.

⁷ FBN es una organización internacional sin fines de lucro. Es la organización líder mundial de familias empresarias. Fue fundada en 1989 en Suiza. Su finalidad es permitir que las familias empresarias prosperen y se transformen de generación en generación para construir un futuro sostenible.

Familiar en España⁸. De esta forma, se entiende por empresa familiar, sin importar el tamaño que tenga, aquella en la que la mayoría de las acciones con derecho a voto, directo o indirecto, son propiedad de la familia que fundó la compañía, o son propiedad de la persona que tiene o ha adquirido el capital social de la empresa, o son propiedad de sus esposas, padres, hijos o herederos directos del hijo; y, al menos, un representante de la familia o pariente participa en la gestión o gobierno de la compañía.

En el caso de las compañías cotizadas⁹, por sus especiales circunstancias, se las considera empresa familiar si la persona que fundó o adquirió la compañía, o sus familiares o descendientes, poseen el 25% de los derechos de voto a los que da derecho el capital social.

1.2 Los problemas en la continuidad de la empresa familiar.

Desde un punto de vista tributario, esta forma de empresa ha requerido un tratamiento especial, como consecuencia de la gran importancia que su presencia supone para la economía de España.

Para hacernos una idea de lo que implica para la economía española la presencia de este tipo de empresas en nuestro país, el Instituto de Empresa Familiar ha puesto de relieve la importancia que tienen, a través de un estudio realizado en el año 2016. Los resultados y conclusiones alcanzados fueron las siguientes¹⁰:

- Las empresas familiares representan el 90% de las empresas totales, siendo su distribución bastante homogénea.
- Las empresas familiares generan el 60% de Valor Añadido Bruto (VAB)¹¹, encontrándose los porcentajes más elevados en aquellas Comunidades Autónomas con una fuerte tradición de emprendimiento familiar, mientras que en

⁸ El Instituto de Empresa Familiar (IEF) es una organización empresarial independiente, sin ánimo de lucro y de ámbito estatal, que agrupa a un centenar de empresas familiares líderes en sus sectores de actividad. Fue fundado en 1992. Es miembro del EFB.

⁹ Se trata de un tipo de sociedad anónima que, como tal, tiene su capital social dividido en acciones, las cuales son admitidas a negociación en mercados financieros, es decir, las empresas que cotizan en bolsa.

¹⁰ Datos obtenidos del Instituto de Empresa Familiar.

¹¹ El VAB mide el valor económico generado; se calcula descontando al PIB los impuestos indirectos que gravan las operaciones de producción.

otros territorios, en los que se concentra la inversión privada, los datos son más reducidos.

- Las empresas familiares representan el 70% del empleo privado, no habiéndose incluido para obtener estos cálculos a los autónomos que también podrían ser considerados empresas familiares.

Además, cabe destacar que, según los datos del European Family Businesses (EFB), España es uno de los países europeos con mayor presencia de empresas familiares debido al menor tamaño medio de sus empresas¹².

Asimismo, a nivel europeo, en la Resolución del Parlamento Europeo, de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa¹³, se destacó la importancia de las empresas familiares en las economías comunitarias y se reconocían sus valores y características.

Sin embargo, pese a que, como se ha dicho con anterioridad, una de las principales características de las empresas familiares es su continuidad a través de su transmisión por parte del empresario a sus descendientes, la realidad es que solo una pequeña parte de las empresas familiares consiguen llegar a la segunda generación. Concretamente, de 100 empresas familiares, solo 33 superan el tránsito de la primera a la segunda generación y de estas 33, solo 15 pasan a la tercera generación¹⁴.

Tal y como se analiza en el estudio “*Visión europea del proceso de sucesión en la empresa familiar*”, las empresas familiares se enfrentan a dos grandes problemas, independientemente de su localización geográfica:

- Problemas derivados del funcionamiento de la empresa familiar, debidos fundamentalmente a la confusión entre los flujos empresariales y los intereses familiares.
- Problemas de la sucesión, que pueden dividirse en dos subgrupos:

¹² Disponible en <https://europeanfamilybusinesses.eu/about-european-family-businesses/> [Consultado el 16 de mayo de 2022].

¹³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=uriserv:OJ.C..2017.316.01.0057.01.SPA> [Consultado el 16 de mayo 2022].

¹⁴ Cfr. PÉREZ MOLINA, A.I., GISBERT SOLER, V. “La continuidad en la empresa familiar. Análisis de casos”. *3c Empresa: investigación y pensamiento crítico*. 2012, Vol. 1, Nº 1, págs. 7-23.

- a) Problemas fiscales, derivados del pago del IP y del ISD, a los que tienen que hacer frente las empresas familiares cuando llega el momento del traspaso generacional.
- b) Conflictos familiares cuando llega el momento del traspaso generacional, debido en la mayoría de las ocasiones a que el predecesor no estableció un plan de sucesión definido.

Debido a la existencia de estos problemas fiscales, a lo largo de los años se han ido aprobando algunas medidas fiscales que tienden a disminuir la carga tributaria que las empresas familiares tienen que soportar. Se trata, en definitiva, de utilizar el sistema tributario con fines de política económica general¹⁵, de tal modo que se intenta facilitar la posesión y transmisión de esta figura jurídica, a través de diferentes previsiones establecidas en el IP y el ISD, principalmente¹⁶.

Así lo afirma también MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., en relación a los beneficios fiscales de la LIP, quien asegura que *“estamos en presencia de una exención que no responde a criterios de justicia tributaria, sino que persigue claros fines de política económica. Trata de incentivar la inversión empresarial y a través de ella la creación de empleo”*¹⁷.

Todo beneficio fiscal ha de tener un fundamento constitucional que justifique y legitime el tratamiento de favor de estas empresas familiares, ya que, cualquier incentivo fiscal supone una ruptura del principio de igualdad tributaria; los valores que se aduzcan han de tener un grado de protección suficiente que permita hacerlos prevalecer sobre las exigencias derivadas del principio de igualdad. En este caso, los valores constitucionales que podrían invocarse para proteger fiscalmente a la empresa familiar serían: el empleo y la iniciativa económica privada, la diferencia de capacidad económica de estas empresas frente a las no familiares, la familia (art. 39 CE) y la libertad de empresa en el marco de la libertad de mercado (art. 38 CE)¹⁸.

¹⁵ Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general (art. 2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

¹⁶ VAQUERA GARCÍA, A. *Régimen tributario de la empresa familiar*. Ob. cit. Pág. 18.

¹⁷ MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. “La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en sociedades”. *Revista técnica tributaria*. 1998, nº 40, págs. 89 y ss.

¹⁸ LUCHENA MOZO, G.M. “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y las empresas familiares”. *Revista de Estudios Empresariales. Segunda época*. 2009, nº 2, págs. 62-79

En cuanto a los conflictos familiares, para evitar que se produzcan es importante delimitar con precisión el proceso de sucesión, el ingreso en la compañía de los familiares, los objetivos estratégicos de la empresa, las políticas de aplicación de beneficios y las cláusulas de salida de la empresa de los socios familiares.

El Instituto de Empresa Familiar establece que esto podría conseguirse a través de los protocolos familiares, documentos en los que la familia fijase por escrito los temas sobre los que desea tener una reglamentación consensuada en relación con la empresa. Este instrumento permitiría un código de conducta que regulase las relaciones profesionales y económicas entre los miembros de la familia y la empresa.

El Protocolo Familiar puede definirse como un acuerdo marco, firmado por todos los integrantes de la familia, que regula las relaciones económicas y profesionales entre la familia, la propiedad y la empresa, con la finalidad de garantizar la continuidad y viabilidad de la empresa en manos de la familia a lo largo de sucesivas generaciones¹⁹.

La elaboración de un protocolo familiar que aclare la visión y misión de la familia en cuanto a la empresa, y que fije reglas de funcionamiento para los miembros de la familia contribuirá a prevenir y reducir los problemas típicos de la sucesión.

1.3 Exención del Impuesto sobre el Patrimonio.

El IP²⁰ es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas, el cual está formado por el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular la persona física, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder²¹.

Para que resulte de aplicación la reducción prevista para las transmisiones *mortis causa* de las empresas familiares en el ISD, que se analizará más adelante, es necesario

¹⁹ AMATSALAS, J. M., CORONA RAMÓN, J. F. *El protocolo familiar*. 1ª edición. Barcelona: ed. Deusto, 2007.

²⁰ Art. 1 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

²¹ Cfr. ROMERO FLOR, L. M. *Manual de Derecho Financiero y Tributario*. 1ª edición. Madrid: Ed. Delta Publicaciones, 2021. Cfr. PÉREZ ROYO, F. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. 15ª edición. Madrid: ed. Tecnos, 2021. Cfr. ALONSO, GONZÁLEZ, L. M., COLLADO YURRITA, M. A., MORENO GONZÁLEZ, S. *Manual de Derecho Tributario: parte especial*. 6ª edición. Barcelona: ed. Atelier, 2021.

que a dicha empresa individual, negocio profesional o participación en entidad que se transmite le sea de aplicación la exención prevista en el art. 4 Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP).

Concretamente, el citado precepto contiene dos exenciones: por un lado, para la empresa individual y negocio profesional, y, por otro, para la participación en entidades.

1.3.1 Empresa individual y negocio profesional.

Así, se establece que quedarán exentos del LIP “los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta”.

El objeto de la exención es, por tanto, los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o negocio profesional.

En este punto cabe destacar que existe una discordancia terminológica entre la ley que regula este impuesto y el Real Decreto (en adelante, RD) 1704/1999.²² Mientras que en la primera se hace referencia a “*bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*”²³, en la norma reglamentaria se alude a “*bienes y derechos afectos a la actividad empresarial o profesional*”²⁴, que son “*aquellos que se utilicen para los fines de la misma de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge*”.

En virtud de la remisión realizada, debemos acudir al art. 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) y al art. 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF), que establecen que para que un elemento patrimonial se considere afecto al ejercicio de una actividad empresarial o profesional se requiere que: a) sea necesario para el ejercicio de la actividad, y b) se utilice exclusivamente en el desarrollo de la actividad económica,

²² Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

²³ Art. 4. Ocho de la LIP.

²⁴ Art. 2.1 del RD 1704/1999 ya mencionado.

no quedando incluidos los elementos patrimoniales que se destinen simultáneamente para actividad económicas y necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Esta discordancia de términos existente entre la LIP (bienes y derechos *necesarios*) y su reglamento de desarrollo (bienes y derechos *afectos*) debe resolverse en favor de la primera con arreglo al principio de jerarquía normativa²⁵.

En cuanto al concepto de “necesiedad”, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en consulta vinculante de 8 de noviembre de 2005²⁶, señaló que no existe un criterio administrativo único que defina este término, lo que obliga a la Administración Tributaria a valorar *ad hoc* si, en atención a las circunstancias concurrentes, los elementos patrimoniales están afectos al ejercicio de la actividad empresarial o profesional²⁷.

Respecto a las actividades empresariales y profesionales a efectos de la exención, según señala el art. 1.1 RD 1704/1999, han de considerarse como tales “*aquellas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF)*”, estableciéndose que “*se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellas que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios*” (art. 27.1 LIRPF).

En cuanto al arrendamiento de inmuebles, constituye una actividad económica únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, tal y como aparece previsto en el art. 27.2 LIRPF.

²⁵ Cfr. CADENAS OSUNA, D. *La transmisión mortis causa de la empresa familia. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. 1ª edición. Madrid: Ed. Dykinson, 2020, págs. 32 y 33.

²⁶ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2265-05 de 08 de noviembre de 2005. Concretamente, la DGT estableció que “*la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que, como es obvio, este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria*”.

²⁷ Vid. CADENAS OSUNA, D. *La transmisión mortis causa de la empresa familia. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Ob. cit. Págs. 33 y 34.

Otro de los requisitos para que sea aplicable la exención del art. 4 Ocho (LIP) es que el sujeto pasivo ejerza de manera habitual, personal y directa la actividad empresarial o profesional, es decir, ha de ser quien, por sí mismo y de manera prolongada en el tiempo, se encargue de la organización y gestión de la actividad.

CADENAS OSUNA, D. analiza aquí lo que ocurre cuando la empresa que se transmite *mortis causa* es de titularidad conjunta de un matrimonio casado en régimen de gananciales. En caso de que ambos cónyuges ejerzan la actividad empresarial o profesional de forma habitual, personal y directa, resulta aplicable la exención del IP. Si es el cónyuge superviviente quien desarrolla habitual, personal y directamente la actividad empresarial o profesional, el art. 3.1 RD 1704/1999 prevé que la exención será igualmente aplicable *“por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste”*. Así, de esta manera, los elementos patrimoniales que, al fallecer el causante, se adjudiquen a éste en la liquidación de la sociedad de gananciales gozarán de la exención del IP²⁸.

También se exige que dicha actividad empresarial o profesional constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo; para ello, será necesario que, al menos, el 50% del importe de la base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate, tal y como aparece previsto en el art. 3.1 RD 1740/1999.

Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas²⁹.

1.3.2 Participación en entidades.

El art. 4.8 Dos LIP establece la exención del IP para las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, debiendo entenderse por participación *“la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad”*³⁰.

²⁸ Igualmente, sus causahabientes podrán beneficiarse de la reducción prevista en el Impuesto de Sucesiones, siempre que cumplan el resto de requisitos establecidos en su normativa aplicable.

²⁹ Art. 3.2 del RD 1704/1999 ya mencionado.

³⁰ Definición contenida en el art. 4.1 RD 1704/1999 ya mencionado.

Como primer requisito para que resulte aplicable esta exención, la entidad, adopte o no forma societaria, no ha de tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, es decir, ha de ejercer de modo efectivo una actividad económica.

También se exige que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea, al menos, del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado.

El tercer y último requisito consiste en que el sujeto pasivo ha de ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.

2.1 La cesión del Impuesto sobre Sucesiones a las Comunidades Autónomas.

Según el art. 157.1 a) de la Constitución Española, *“los recursos de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) estarán constituidos por impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado”*.

El art. 10 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA)³¹ establece que *“son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma”* (en adelante, CA).

La cesión de tributos por el Estado podrá ser total o parcial, en función de si lo que se ha cedido es la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles contemplados en el tributo de que se trate o solamente la correspondiente a alguno de ellos, también será parcial cuando se ceda parte de la recaudación del tributo³². También

³¹ BOE, núm. 315, de 31 de diciembre de 1996.

³² Art. 10.3 LOFCA

puede distinguirse entre cesión amplia y restringida, en función de las competencias normativas que sean objeto de cesión y de la delegación o no de competencias gestoras³³.

Respecto al ISD, el art. 11 d) LOFCA contempla la posibilidad de que este impuesto pueda ser cedido a las CCAA, siempre que así lo contemple su correspondiente Estatuto de Autonomía.

En la evolución de los modelos autonómicos, el ISD se integra dentro del bloque de impuesto cedidos a las CCAA sobre los que el Estado no solo ha transferido sus rendimientos, sino que ha ido otorgando facultades normativas y de gestión. Este proceso se ha consolidado plenamente a partir de las Leyes 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias y 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía³⁴, las cuales han permitido que estos entes sean competentes para diseñar el tributo en sus territorios, otorgando amplia capacidad para modificar tarifas, reducciones u otros elementos de su estructura.

De este modo, la fiscalidad española que impera en las diferentes CCAA, aunque parte de un mismo tronco común, puede ofrecer diferencias en el tratamiento de estas transmisiones entre distintos territorios. Este marco legal, si bien ahonda en el principio de autonomía financiera, entraña algunos peligros desde el punto de vista tributario, el principal que se generalicen situaciones de falta de equidad o de discriminación de ciudadanos simplemente por razón del territorio cuando entre ellos concurre una capacidad de pago similar³⁵.

En cuanto al punto de conexión, hay que tener en cuenta que se cede a la CA el rendimiento del ISD producido en su territorio; en concreto, el rendimiento relativo a los sujetos pasivos residentes en España corresponde a la CA donde tenga su residencia habitual, en la fecha del devengo, el causante.

³³ Cfr. BARBERÁN LAHUERTA, M. A., GARCÍA GÓMEZ, A. J.: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal”. *Revista Aragonesa de Administración Pública*. 2003, nº 22, págs. 231-257

³⁴ BOE, núm. 313, de 31 de diciembre de 2001.

³⁵ Cfr. BARBERÁN LAHUERTA, M. A.: “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los problemas básicos de la imposición”, *RAE: Revista Asturiana de Economía*. 2005, nº 32, págs. 95-116.

Esta situación provoca una evidente deslocalización del hecho imponible en las adquisiciones *mortis causa* puesto que el rendimiento afluye a las arcas de la CA de residencia del causante con independencia del lugar donde residan los sujetos pasivos del impuesto o de cuál sea la ubicación de los bienes o derechos que se transmiten³⁶.

En relación con esto, el art. 28.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, LSFCA)³⁷, prevé que *“no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos”*.

En la práctica, la Administración será quien tenga la obligación de probar que el cambio de residencia ha tenido como fundamento esencial alcanzar el objetivo de disminuir el coste fiscal.

En este caso, se trata de una cesión que no solo es total, en tanto alcanza a la recaudación íntegra del hecho producido en el territorio de cada CA, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en la ley, sino que además es amplia, por cuanto las CCAA cesionarias asumen en general las competencias de gestión del tributo y disponen de capacidad normativa para regular algunos de los parámetros de liquidación del mismo e incluso las normas relativas a la gestión tributaria³⁸.

Las CCAA podrán asumir competencias normativas sobre los siguientes elementos del Impuesto sobre Sucesiones:

- Reducciones de la base imponible. Podrán crear las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social de las propias CCAA; así como regular las establecidas por la normativa estatal, manteniéndolas en condiciones análogas, mejorándolas y ampliándolas.
- Tarifa del impuesto.
- Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

³⁶ BARBERÁN LAHUERTA, M. A., GARCÍA GÓMEZ, A. J.: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal”. Ob. cit. Pág. 234

³⁷ BOE, núm. 315, de 31 de diciembre de 2009.

³⁸ *Idem*.

- Deducciones y bonificaciones de la cuota y, por último, los aspectos de gestión y liquidación del impuesto³⁹.

En relación con estos parámetros liquidatorios llama la atención la ausencia de límites y condiciones a la capacidad normativa de las CCAA lo que, si bien aumenta su autonomía financiera, también puede propiciar grandes diferencias, entre ellas y respecto de la normativa estatal.

Las CCAA de régimen común tienen en realidad capacidad normativa respecto a aspectos cuantitativos del Impuesto sobre Sucesiones, pero no sobre los denominados “aspectos definitorios”, ya que se trata de un impuesto estatal y la definición de los actos o negocios sujetos, no sujetos o exentos corresponde en exclusiva al Estado⁴⁰.

Será de aplicación para la liquidación de este impuesto la normativa de la CA en que el causante hubiera tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores a la fecha en que se produzca su devengo, que será el día del fallecimiento.

La tendencia en la mayoría de las CCAA en los últimos años ha sido rebajar significativamente la carga del impuesto aumentando las reducciones y bonificaciones de las que pueden disfrutar los contribuyentes⁴¹.

2.2 Aspectos generales.

2.2.1 Naturaleza y objeto.

El ISD se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) y en su Reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Se trata de un tributo, de naturaleza directa y subjetiva, cuyo objeto de gravamen son los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas⁴², siempre que los

³⁹ Art. 19.2 LOFCA

⁴⁰ Cfr. LÓPEZ I CASANOVAS, G., DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”. *Indret: Revista para el análisis del Derecho*. 2008, nº 1.

⁴¹ Cfr. DE PABLOS ESCOBAR, L.: “Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*. 2006, nº 4, págs. 1-62

⁴² Art. 1 LISD

mismos vengán causados por alguno de los presupuestos que configuran su hecho imponible⁴³.

El ISD regula las transmisiones lucrativas que se realicen *mortis causa e inter vivos*, pero en el presente trabajo únicamente se va a hacer referencia a las transmisiones *mortis causa*, es decir, al Impuesto sobre Sucesiones.

Se trata de un impuesto de naturaleza personal, subjetiva y de carácter progresivo, cuyo objeto imponible, como se ha dicho, son los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por las personas físicas⁴⁴.

De ahí se pueden establecer como características principales de este tributo las siguientes:

- a) Directo, grava el aumento de la capacidad económica del contribuyente, recayendo sobre la adquisición de bienes y derechos mediante herencia o legado. En ningún caso este impuesto va a recaer sobre el fallecido.
- b) Personal, porque se establece en relación con una persona determinada, es decir, es el heredero el que deberá hacer frente al pago de dicho tributo, graduándose en función del parentesco entre el transmitente y el adquirente, la edad y otras circunstancias de este último.
- c) Subjetivo, pues para la determinación de la cuantía se tienen en cuenta ciertas circunstancias personales que caracterizan al contribuyente, como el parentesco con el transmitente, su edad o su capacidad económica; también se prevén reducciones para los casos en que se herede la vivienda habitual o una empresa familiar.
- d) Progresivo, porque no hay un porcentaje fijo de gravamen.

Se establece una tarifa con tipos impositivos progresivos, siendo aplicable un tipo u otro en función de tres factores: el valor de la base liquidable, el grado de

⁴³ Un análisis omnicomprensivo del impuesto puede verse en CAZORLA PRIETO, L. y MONTEJO VELILLA, S.: *El impuesto de sucesiones y donaciones*, Ed. CIVITAS, Madrid, 1991. También pueden consultarse a tal efecto Puede verse a este respecto, GARCÍA GÓMEZ, A.: *Manual de Derecho Tributario*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 2015, [BIB 2015\1877](#) que puede consultarse en Aranzadi Instituciones; MARTÍN QUERALT, J.: "El impuesto sobre sucesiones y donaciones" en MARTÍN QUERALT, J et al.: *Curso de derecho financiero y tributario*. Ed. TECNOS, Madrid, 2018 y CALVO ORTEGA, R: "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Curso de derecho financiero I. Derecho tributario parte general y parte especial II. Derecho presupuestario*. Ed. CIVITAS, Madrid, 2018, 595-603.

⁴⁴ Cfr. GARCÍA DE PABLOS, J. F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemas constitucionales y comunitarios*. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid, Servicio de publicaciones, 2010.

parentesco entre el receptor de la herencia y el causante y, finalmente, el patrimonio previo del beneficiario.

- e) Instantáneo, ya que se trata de un tributo cuyo hecho imponible es un caso aislado que se devenga por la concurrencia de un acto preciso y no periódico, es decir, la sucesión se agota con su realización, no se prolonga en el tiempo.

Este impuesto somete a tributación la transmisión gratuita de la riqueza en su modalidad *mortis causa*, y su existencia se ha venido justificando en sus posibilidades como instrumento redistribuidor de la renta y la riqueza⁴⁵.

Dichos incrementos patrimoniales constituyen un elemento en la capacidad de pago, sobre todo si se tiene en cuenta su consideración como “ganancias sin esfuerzo”, sobre las que existe suficiente consenso en torno a que deben estar gravadas de forma sustancial y diferenciada⁴⁶.

2.2.2 Relación con otros impuestos.

El Impuesto sobre Sucesiones fue diseñado con la intención de que sirviera de impuesto complementario dentro de la estructura tributaria, desempeñando una función de cierre del sistema de la imposición directa, que contribuye a la redistribución de la riqueza al detraer de cada adquisición gratuita un porcentaje a favor del Estado⁴⁷.

Es complementario al IRPF al declarar no sujetos al mismo los incrementos de patrimonio que están dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), es incompatible desde un punto de vista subjetivo, ya que los sujetos pasivos del IS son sociedades y entidades con personalidad jurídica y en el ISD los sujetos pasivos son siempre personas físicas.

Respecto a su conexión con el IP, mientras éste grava el patrimonio en función de su titular, es decir, en su dimensión estática, el impuesto sucesorio somete a gravamen su

⁴⁵ DE PABLOS ESCOBAR, L. “Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Ob. cit. Pág. 7.

⁴⁶ BARBERÁN LAHUERTA, M. A. “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición”. Ob. cit. Pág. 97.

⁴⁷ Cfr. DE ALBERT, M. “Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Foment del Treball Nacional, Informes 8*. Barcelona, 2014, disponible en <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-2.pdf> [Consultado el 2 de junio de 2022].

dimensión dinámica, o sea, la transmisión gratuita de los elementos que componen ese patrimonio o el conjunto de todos ellos.

Y por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la delimitación está en el carácter oneroso o gratuito de la transmisión⁴⁸.

2.2.3 Ámbito territorial.

El Impuesto de Sucesiones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concerto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno⁴⁹.

2.2.4 Hecho imponible.

Tal y como determina el art. 3.1 de la LISD, “constituye el hecho imponible de este impuesto:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario”.

Constituye, de esta forma, el hecho imponible, la entrada en el patrimonio del obligado, y a título gratuito, de bienes o derechos mediante herencia o legado, gravándose la capacidad económica del heredero o legatario, y no la del causante.

Se va a presumir que existe una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que tenga la Administración se haya producido una disminución del

⁴⁸ BARBERÁN LAHUERTA, M. A. “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición”. Ob. cit. Págs. 97 y 98.

⁴⁹ Art. 2.1 LISD

patrimonio de una persona⁵⁰ y, simultáneamente o con posterioridad, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios⁵¹.

2.2.5 Sujetos pasivos.

En cuanto a los sujetos pasivos, el art. 5 de la LISD establece que “estarán obligados al pago del Impuesto, a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

- a) En las adquisiciones *mortis causa*, los causahabientes.
- b) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios”.

2.2.6 Obligados tributarios.

Los contribuyentes pueden quedar sujetos a este impuesto por obligación personal o por obligación real, en virtud de dos criterios: el de la residencia del sujeto pasivo y según la situación de los bienes que integran la masa hereditaria del causante, respectivamente.

- La obligación personal aparece contemplada en el art. 6 de la LISD.

De esta forma, quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España, con independencia de su nacionalidad. Al tratarse de una obligación personal, el pago se exigirá sobre la totalidad de los bienes y derechos que se adquieran, con independencia de dónde se encuentren situados.

El art. 9.1 de la LIRPF establece que “*se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

- a. *Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.*

Para determinar este período se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el

⁵⁰ Se acumulan los *bienes donados al causahabiente por el causante en los cuatro años anteriores*, ficción legal que no admite prueba en contrario y que supone que, si el declarante no incluye estos bienes en la declaración del Impuesto, deberá hacerlo la Administración para evitar la elusión del Impuesto mediante el fraccionamiento de la transmisión.

⁵¹ Art. 4.1 LISD. Se ocupa de tratar esta cuestión expresamente ROZAS VALDÉS. J.A.: *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid. 1988, págs. 11 y ss.

supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

b. Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”.

Además, se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de conformidad con lo señalado, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

- La obligación real aparece contemplada en el art. 7 de la LISD.

Quedan obligados al pago de este impuesto, por obligación real, los contribuyentes que no tengan su residencia fiscal en España, pero que:

- Hayan adquirido bienes y derechos a título lucrativo, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

A este efecto, se consideran situados en territorio español: i) Los bienes inmuebles que en él radiquen; y ii) los bienes muebles afectados de forma permanente a viviendas, fincas o explotaciones industriales situados en territorio español, aunque en el momento del devengo del impuesto se encuentren fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.

- Hayan percibido cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando: i) el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas; o ii) se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

De esta manera, en las obligaciones personales, si el causante fuera un no residente, se aplicaría la legislación estatal comprendida en la LISD, ya que, al no ser residente en España, no quedaría sometido a la legislación autonómica. De igual modo, aunque el causante fuera residente en España, si los sujetos pasivos no lo son, de conformidad con el art. 24.2 de la Ley 21/2001, se aplicaría la legislación estatal. Por ello, la residencia del causante únicamente tenía relevancia para determinar la CA competente para la liquidación y gestión del impuesto de los sujetos pasivos residentes en España.

Y en el caso de las sucesiones en las que hubiera una obligación real de contribuir, sería de aplicación la legislación del Estado, sin que se pudiera aplicar la normativa establecida por las CCAA.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), dictaminó que la normativa española resultaba contraria al principio de libre circulación de capitales previsto en el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por dispensar un tratamiento distinto a los residentes comunitarios⁵².

A raíz de esta sentencia, se aprobó la Disposición Adicional 2ª (en adelante, DA 2ª) de la LISD con el fin de adecuar la normativa española a lo establecido por la sentencia del TJUE, que estableció los puntos de conexión aplicables cuando uno de los sujetos intervinientes fuese residente en un Estado miembro de la Unión Europea.

Y, posteriormente, el Tribunal Supremo español, en diversas sentencias⁵³, dictaminó que la DA 2ª también resulta aplicable a los residentes en países extracomunitarios.

Por tanto, los puntos de conexión quedaron así:

- Si el causante es no residente, podrá aplicarse la normativa de la CA donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.
- Si el causante no tenía ningún bien en España, pero los herederos residen en España y están sujetos al pago del impuesto por obligación personal, se podrá aplicar la normativa de la CA donde residan estos últimos.
- Si el causante es residente, pero sus herederos son no residentes, se puede aplicar la normativa de la CA donde residía el causante.

Además, la DGT en los últimos años ha dictado diversas consultas vinculantes en las que reconoce la aplicación de la normativa autonómica en el ISD a los no residentes⁵⁴.

⁵² ECLI:EU:C:2014: 2130.

⁵³ A modo de ejemplo se pueden citar las Sentencias 550/2018, de 19 de febrero; 1099/2018, de 21 de marzo; y 1098/2018, de 22 de marzo.

⁵⁴ Por ejemplo, la Consulta vinculante V1517-19, de 24 de junio, sobre una herencia de bienes inmuebles y cuentas bancarias repartidas entre Galicia y Valencia, pero residiendo el causante en Suiza; o la consulta vinculante V3151-18, de 11 de diciembre, en la que un residente en Cataluña recibe una herencia de una persona que residía en Andorra.

La siguiente tabla resume lo explicado hasta el momento acerca de la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones:

Cuadro 1: Delimitación de competencias y normativa aplicable Estado/CCAA de régimen común

CAUSANTE	CAUSAHABIENTE (SUJETO PASIVO)	COMPETENCIA	NORMATIVA
Residente	Residente	CCAA de residencia del causante ⁵⁵	CCAA de residencia del causante
Residente	No residente	Estatal	Opción: <ul style="list-style-type: none"> • Estatal • CCAA de residencia del causante
No residente	Residente	Estatal	Opción: <ul style="list-style-type: none"> • Estatal • CCAA con el mayor valor de los bienes situados en España, y si no hay bienes en España, CCAA en la que es residente
No residente	No residente	Estatal	Opción: <ul style="list-style-type: none"> • Estatal • CCAA con el mayor valor de los bienes situados en España

(*) Cuadro elaborado por la Agencia Tributaria

⁵⁵ Se entiende como residencia habitual aquella en la que hubiese residido el causante un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo (art. 28. 1. 1º b) LSFCA).

2.2.7 Responsables subsidiarios.

El art. 8 de la LISD establece un listado de responsables subsidiarios del pago del impuesto, que son los siguientes:

- a) “En las transmisiones *mortis causa* de depósitos, garantías, cuentas corrientes, de ahorro, o cuentas especiales, los intermediarios financieros y las demás entidades o personas que hubiesen entregado el metálico y valores depositados o devuelto las garantías constituidas.
- b) En las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos de seguro, las entidades aseguradoras que las verifiquen.
- c) Los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.
- d) El funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, tanto directa como indirectamente, una adquisición gravada por el ISD y aquél no hubiera exigido previamente la justificación del pago del impuesto.”

2.3 Cálculo del Impuesto sobre Sucesiones.

2.3.1 Base imponible.

La base imponible cuantifica el hecho imponible y constituye el primer paso del proceso liquidatorio del impuesto.

En cada sucesión, la base imponible representará el valor neto de los bienes y derechos que los destinatarios reciban. Es necesario conocer el valor individual de la participación de cada beneficiario en la herencia.

Estará constituida, en las transmisiones *mortis causa*, por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos que formen el caudal relicto, minorado por las

cargas, deudas y gastos que fueran deducibles. En los seguros sobre la vida, la base imponible estará formada por las cantidades percibidas por el beneficiario⁵⁶.

Como regla general, los bienes y derechos se valorarán conforme a su valor de mercado⁵⁷. Y en el caso de bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor del inmueble declarado por los interesados sea superior a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará aquel como base imponible; si no existiera valor de referencia o no pudiera ser certificado, la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

Bienes del caudal relicto.

El caudal relicto se integra por:

- a) Los bienes que integran jurídicamente la herencia del fallecido, que los interesados declaren como tales.
- b) Los denominados bienes adicionales.
- c) Los que formen parte del ajuar doméstico⁵⁸.

Respecto al ajuar doméstico, el art. 15 de la LISD establece aquél formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.

Bienes adicionales.

En las adquisiciones *mortis causa*, a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, el art. 11.1 de la LISD establece la presunción *iuris tantum* de que forman parte del caudal hereditario:

- a) Los bienes de todas clases que hubieran pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba de que tales bienes fueron transmitidos por aquel y se hallan en poder de persona distinta de un heredero,

⁵⁶ Art. 9.1 LISD

⁵⁷ El valor de mercado es el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas (art. 9.2 LISD)

⁵⁸ Art. 23.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE, núm. 275, de 16 de noviembre).

- legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.
- b) Los bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.
 - c) Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio.
 - d) Los valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieran endosado y los valores nominativos que hubieran sido igualmente objeto de endoso.

2.3.2 Cargas, deudas y gastos deducibles.

En cuanto a las cargas deducibles del valor de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, tal y como regula el art. 12 de la LISD.

A efectos de determinar el valor neto patrimonial, también podrán deducirse las deudas contraídas por el causante, siempre que se acredite su existencia, salvo que las deudas existentes sean a favor de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos del causante. Asimismo, serán deducibles las cantidades adeudas por el causante por razón de tributos del Estado, de CCAA o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario⁵⁹.

Por último, se podrán deducir los gastos que se ocasionen cuando la testamentaría o abintestato adquieran carácter litigioso y los gastos de última enfermedad, entierro y funeral⁶⁰.

⁵⁹ Art. 13 LISD

⁶⁰ Art. 14 LISD

2.3.4 Base liquidable.

La base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las CCAA⁶¹.

Las reducciones pueden realizarse en base a circunstancias personales del adquirente o por la naturaleza que tengan los bienes y derechos objeto de transmisión.

⁶¹ Art. 20.1 LISD

		REDUCCIONES ESTATALES AL IS	
ADQUISICIONES MORTIS CAUSA (nivel estatal) (si la CA no hubiese regulado las reducciones aplicables o si no resulta aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones)	SEGÚN GRUPO PARENTESCO		
	POR MINUSVALÍA	(dependiendo del grado mayor o menor del 65%)	
	POR PERCEPCIÓN DE SEGUROS SOBRE VIDA		
	POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA INDIVIDUAL, NEGOCIO PROFESIONAL O PARTICIPACIONES EN ENTIDADES		
	POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL		
	POR ADQUISICIÓN DE BIENES INTEGRANTES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO		
	POR TRANSMISIÓN CONSECUTIVA MORTIS CAUSA DE UNOS MISMOS BIENES		
	POR ADQUISICIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS		<u>Ley 19/1995, de 4 de julio</u> de modernización de las explotaciones agrarias

(*) *Elaboración propia*

Además, se aplican reducciones autonómicas en la medida en que las CCAA conforme al modelo de financiación pueden:

- Crear reducciones “propias” que consideren convenientes, siempre que correspondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad autónoma de que se trate.
- Establecer reducciones “análogas” o “mejorar las estatales”. Es decir, las podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe

o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o a la disminución de los requisitos para poder aplicarla

Si las CCAA crean sus propias reducciones se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado y si lo que hacen es mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esta Comunidad, a la reducción estatal (para lo cual las CC.AA., al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado).

Cuando las CCAA no hubiesen hecho uso de sus competencias o no resulte aplicable la normativa propia de la CA, se aplican las reducciones previstas para el Estado en la LISD.

2.3.5 Tipo de gravamen.

Con la LISD se afianza la progresividad del tributo, y en este sentido la propia exposición de motivos destaca que la mayor novedad viene dada por la tarifa, en la que se recogen avances técnicos para conseguir “la progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal, acentuándose de esta forma la función social que persigue este impuesto”. La técnica elegida consiste en el establecimiento de una tarifa progresiva en función de la cuantía neta de la adquisición individual; tarifa única con tipos progresivos que opera para todo tipo de adquirentes⁶². La tarifa única se distribuye en distintos escalones por tramos de base, es decir, en función de la cuantía de la base liquidable, con independencia del parentesco o vínculo que pueda existir con el transmitente.

2.3.6 Deuda tributaria.

Para obtener la deuda tributaria, es decir, el resultado total de lo que se debe ingresar en concepto de imposición hereditaria, habrá que calcular la cuota íntegra y la cuota tributaria.

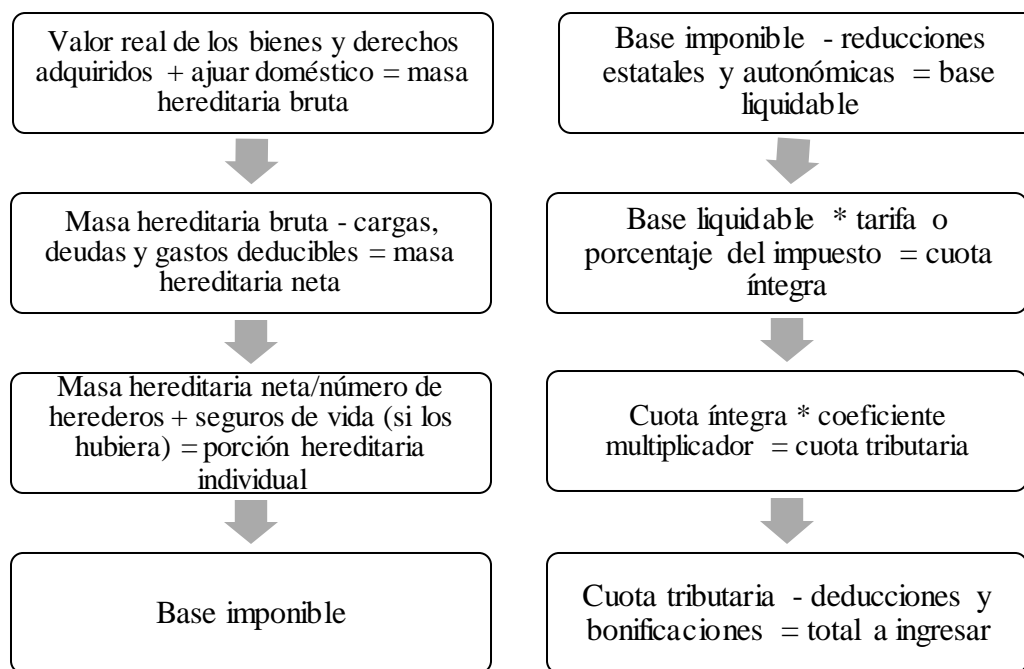
La cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base liquidable de una escala o tarifa única de carácter progresivo. La cuota íntegra se calcula aplicando a la base liquidable la

⁶² Cfr. MARTÍN MORENO, J. L.: “Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Teoría y Derecho. revista de pensamiento jurídico*. 2020, nº 1, págs. 169-190

escala que haya sido aprobada por la CA conforme a la Ley 21/2001. Art. 21.1 LISD. Si la CA no hubiese aprobado la escala o si no hubiese asumido competencias normativas en materia de este impuesto o no resultase aplicable la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán los tipos contenidos en el art. 21.2 de la LISD.

El art. 22 de la LISD establece que para obtener la cuota tributaria se aplica a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y del grado de parentesco, que haya sido aprobado por cada CA conforme a la Ley 21/2001. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, el contribuyente tendrá derecho a la deducción por doble imposición internacional. Asimismo, si el contribuyente tiene su residencia habitual en Ceuta y Melilla, se efectuará una bonificación del 50% de la cuota, tal y como aparece regulado en los arts. 23 y 23 bis de la LISD.

Cuadro 2: Cálculo del Impuesto de Sucesiones



(*) Elaboración propia

2.4 Devengo.

El devengo del impuesto aparece contemplado en el art. 24 de la LISD, el cual se produce, en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el día

del fallecimiento del causante o del asegurado, o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente.

Cuando la efectividad de la adquisición quede suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

3. REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA FAMILIAR EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.

3.1 Normativa estatal.

La normativa estatal⁶³ prevé una reducción del 95% de la base imponible cuando en una adquisición *mortis causa* esté incluido el valor de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades⁶⁴, a los que sea de aplicación la exención del IP, lo que supone que va a ser necesario que se cumplan los requisitos establecidos en el art. 4. Ocho de la LIP⁶⁵, a saber:

- a) Que la actividad empresarial o profesional se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta⁶⁶.
- b) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea, al menos, del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

⁶³ Art. 20.2 c) de la LISD.

⁶⁴ Cfr. TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Aplicación práctica de los beneficios fiscales por la transmisión de empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 12/2019, BIB 2019\5807

⁶⁵ Este apartado se introdujo por medio de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre de Medidas fiscales.

⁶⁶ Sobre esta cuestión puede verse Cfr. GIL MACIÁ, L.: “Principales deficiencias del marco fiscal de la empresa familiar: una reforma necesaria”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20/2018 parte Estudios. BIB 2018\13659.

- d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Los beneficiarios de esta reducción serán los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida. Se exige que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera dentro de ese plazo.

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos⁶⁷.

3.2 Normativa autonómica.

A continuación, se va a analizar la normativa de cada CA, centrándonos en las de régimen común⁶⁸, descartando, por su singularidad el análisis de las Comunidades de Régimen Foral⁶⁹,

⁶⁷ La doctrina ha mostrado un buen interés en el estudio de estos requisitos. Prueba de ello la encontramos en los trabajos de ADAME MARTÍNEZ, F.: “La titularidad de participaciones sociales por la persona que ejerce funciones de dirección en grupos familiares a efectos de la reducción por transmisión de empresas en ISD [Análisis de la STS de 26 de mayo de 2016 (RJ 2016/26619)”. *Estudios financieros*, núm. 401–402, 2016, págs. 137–146; GRAU ULLASTRES, R.: “Beneficios fiscales para la tenencia y la transmisión de empresas familiares”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 2, 2003, págs. 246–271; COLAO MARÍN, P.A.: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la transmisión de la empresa familiar”, *Revista Quincena fiscal*, núm. 6, 2007, págs. 39–55 y también GIL MACÍA, L.: “Requisitos de la exención del patrimonio empresarial y profesional en el IP”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 16, 2006, págs. 3 a 29.

⁶⁸ En la actualidad, la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común se rige por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Como culminación de un proceso de negociación entre el Estado y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el Consejo de Política Fiscal y Financiera en su reunión de 15 de julio de 2009 adoptó, a propuesta del Gobierno de la Nación, el Acuerdo 6/2009, para la reforma del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía cuya puesta en práctica exigió llevar a cabo una serie de reformas legales. La citada Ley acomete las reformas que no requirieron el rango de Ley Orgánica, complementando así la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) efectuada por la Ley orgánica 3/2009.

⁶⁹ En el régimen foral (aplicable a la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra) el sistema de financiación se caracteriza porque los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario. Ello implica que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de la mayoría de los impuestos estatales (actualmente todos, excepto los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido) corresponde a cada uno de los tres

y de las ciudades autónomas⁷⁰, y haciendo referencia únicamente a las diferencias existentes con la norma estatal.

3.2.1 Andalucía.

En las adquisiciones de empresa individual, negocio profesional⁷¹ o participaciones en entidades⁷² está previsto un incremento de la reducción hasta el 99%

Para ser beneficiario de esta reducción, se requiere que el adquirente esté comprendido en los Grupos I, II y III⁷³, indistintamente, lo que supone que los ascendientes y colaterales puede aplicar esta reducción aun existiendo descendientes.

Se reduce el plazo de permanencia en el patrimonio del adquirente de los bienes y derechos y de las participaciones adquiridas a 3 años, a contar desde la fecha de fallecimiento del causante.

La normativa andaluza también contempla una ampliación del ámbito subjetivo para la aplicación de esta reducción a aquellos adquirentes que estén comprendidos en el Grupo IV⁷⁴, cuando cumplan los siguientes requisitos: a) tengan un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional que esté vigente a la fecha de fallecimiento del causante y con una antigüedad mínima de 5 años, y b) tengan

Territorios del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra. La recaudación de estos impuestos queda en poder de dichos territorios y por su parte, la Comunidad Autónoma contribuye a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas a través de una cantidad denominada "cupos" o "aportación". En el año 2002 se renovó el régimen aplicable al País Vasco y en 2003 el aplicable a Navarra.

⁷⁰ De acuerdo con lo previsto en el artículo 144.b) de la Constitución Española, las ciudades de Ceuta y Melilla, sin dejar de ser Entidades Locales, disponen de sendos Estatutos de Autonomía aprobados, respectivamente, por las Leyes Orgánicas 1/1995 y 2/1995, de 13 de marzo. Estas ciudades, a su vez, participan de algunos mecanismos de financiación de las Comunidades Autónomas. La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece en su disposición adicional primera las especialidades en la aplicación del sistema de financiación a Ceuta y Melilla. En el caso concreto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: se aplica una bonificación del 50% en la cuota cuando el causante es residente en Ceuta o Melilla, elevándose el porcentaje de bonificación al 99% cuando los causahabientes son el cónyuge, ascendientes o descendientes.

⁷¹ Art. 30 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

⁷² Art. 31 de la Ley 5/2021, cit.

⁷³ Aparecen previstos en el art. 20.2 a) de la LISD. En el Grupo I quedan integrados los descendientes y adoptados menores de 21 años; en el Grupo II se encuentran los descendientes y adoptados de 21 años o más; y en el Grupo III están comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.

⁷⁴ En este Grupo quedan incluidos los colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños (arts. 20.2 a) de la LISD).

encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de fallecimiento del causante con una antigüedad mínima de 3 años.

En el caso de empresa individual o negocio profesional, es necesario que el causante haya ejercido la actividad empresarial o profesional de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento; sin embargo, a diferencia de la normativa estatal, aquí no se exige que los rendimientos de la actividad empresarial o profesional constituyan la principal fuente de renta del causante, sino que bastará con que percibiera rendimientos derivados de la misma.

En el supuesto de que el causante se encontrase jubilado o en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha del fallecimiento, dicha actividad empresarial o profesional deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por cualquiera de las personas mencionadas anteriormente, ya sea mediante contrato laboral remunerado con el titular de la empresa o negocio, o mediante la explotación directa de éstos, percibiendo rendimientos por dicha actividad.

En el caso de adquisición de participaciones, sobre el requisito relativo a la participación del causante en el capital de la entidad, se amplía el grupo de parentesco para el cómputo del porcentaje de participación, llegando hasta el sexto grado colateral.

Y en relación al requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección, no se exige que la remuneración represente al menos el 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, sino que será suficiente con que ejerza funciones de dirección y perciba remuneración por ello.

Asimismo, se prevé una ampliación del ámbito objetivo de la reducción, al poder aplicarse ésta a la tesorería, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y a la cesión de capitales a terceros.

En último lugar, cabe destacar que, a efectos de esta reducción, las parejas de hecho inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad de Andalucía o en registros análogos de otras administraciones públicas se equiparan a los cónyuges. Así como las personas objeto de acogimiento familiar permanente y guarda con fines de

adopción se equiparan a los adoptados; y las personas que realicen un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se equiparan a los adoptantes⁷⁵.

3.2.2 Aragón.

En las adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades⁷⁶, se incrementa la reducción aplicable a la base imponible al 99%.

Los beneficiarios de la reducción van a ser el cónyuge o los descendientes y, en el supuesto de que no existan descendientes, los ascendientes y colaterales hasta el tercer grado; aquí no se hace referencia a los adoptados ni adoptantes.

En el caso de empresa individual o negocio profesional, los bienes recibidos han de haber estado exentos del IP en alguno de los 2 años anteriores al fallecimiento. Además, se ha de mantener la afectación de dichos bienes a una actividad económica durante los 5 años siguientes al fallecimiento, por lo que en esta CA también queda reducido el plazo de permanencia.

Por su parte en lo que se refiere a las participaciones en entidades, se han de cumplir los requisitos para la exención del IP en la fecha de fallecimiento (si se tiene parcialmente derecho a la exención la reducción será aplicable en la misma proporción). Asimismo, se exige el mantenimiento de las participaciones en el patrimonio del adquirente, quedando el plazo reducido a 5 años. También se contempla la prohibición de que el adquirente pueda realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

Por último, en cuanto al requisito del porcentaje de participación en la entidad, éste será del 10% y se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la CA de Aragón.

⁷⁵ Art. 26 de la Ley 5/2021, cit.

⁷⁶ Art. 131-3 Decreto Legislativo (en adelante, D. Leg.) 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Además de lo expuesto, Aragón contempla una reducción propia para los casos en que la adquisición *mortis causa* de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades se realice por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes⁷⁷. En este supuesto, la reducción será de un 50%.

En estos casos, deberán cumplir los requisitos mencionados hasta el momento y también los siguientes:

- Que la empresa, el negocio o la entidad desarrollen una actividad económica y que no tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en ninguno de los 3 años anteriores a la adquisición.
- Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición durante un período de 5 años.

A efectos de esta reducción, se asimilan a los cónyuges los miembros de parejas estables no casadas siempre que se cumplan las siguientes condiciones⁷⁸:

- a) Que la pareja estable no casada se encuentre inscrita, al menos con 4 años de antelación al devengo del impuesto, y se mantengan en dicho momento los requisitos exigidos para su inscripción, en el Registro Administrativo de parejas estables no casadas.
- b) Que se encuentre anotada o mencionada en el Registro Civil competente cuando así lo exija la legislación estatal.
- c) Que no exista entre los miembros de la pareja estable no casada relación de parentesco en línea recta por consanguinidad o adopción, ni como colaterales por consanguinidad o adopción hasta el segundo grado.

3.2.3 Canarias.

En caso de adquisición de empresa individual o negocio profesional⁷⁹, Canarias también mejora la reducción estatal, estableciendo que ésta será del 99%. Dicha reducción

⁷⁷ Art. 131-6 del D. Leg. 1/2005, cit.

⁷⁸ Disposición Adicional única del D. Leg. 1/2005, cit.

⁷⁹ Art. 22 del D. Leg. 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

será aplicable en el mismo porcentaje a las participaciones en entidades⁸⁰ que no coticen en mercados organizados.

Los beneficiarios de dicha reducción son los cónyuges, descendientes o adoptados. Cuando no existan descendientes o adoptados, podrán beneficiarse de esta reducción los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado, pero siéndoles de aplicación una reducción del 95%.

Los bienes y derechos han de mantenerse por el adquirente en su patrimonio, quedando el plazo reducido a 5 años, desde que se produzca el fallecimiento.

La empresa individual o el negocio profesional han de haber estado exentos del IP, en alguno de los 2 años anteriores al fallecimiento.

La actividad económica, dirección y control de la empresa individual o de negocio profesional que se transmiten han de radicar en el territorio de la CA de Canarias en el momento del fallecimiento y ha de mantenerse en el propio territorio de la CA durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

Por último, es necesario que el valor de la empresa individual no exceda de 3 millones de euros y, en el caso de negocio profesional, que no exceda del millón de euros.

Y en el caso de participaciones, se amplía el grupo de parentesco hasta el tercer grado para el cómputo sobre la participación del causante en el capital de la entidad.

Terminamos señalado que, a efectos de esta reducción, se equiparan los miembros de las parejas de hecho a los cónyuges⁸¹.

3.2.4 Cantabria.

En Cantabria, por la adquisición *mortis causa* de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades⁸², a los que sea aplicable la exención en el IP, se incrementa el porcentaje de reducción hasta el 99%.

⁸⁰ Art. 22 bis del D. Leg. 1/2009, cit.

⁸¹ Art. 41 del D. Leg. 1/2009, cit.

⁸² Art. 5. A) 4 del D. Leg. 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado.

Los beneficiarios de la reducción serán las personas que pertenezcan al Grupo de parentesco I y II; y, en caso de no existir, la reducción será de aplicación a los adquirentes hasta el cuarto grado, lo que supone una ampliación del grado de parentesco en la aplicación de esta reducción.

Se requiere un período de permanencia de los bienes y derechos adquiridos en el patrimonio del adquirente, el cual se ha reducido a 5 años, a contar desde la muerte del causante. Además, el adquirente no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición⁸³.

En último lugar, a efectos de esta reducción, se equiparan las parejas de hecho inscritas en el Registro de la CA a los cónyuges⁸⁴.

3.2.5 Castilla-La Mancha.

Castilla La-Mancha establece una reducción propia del 4% por adquisición *mortis causa* de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades⁸⁵ que no coticen en mercados organizados a los que fuese de aplicación la reducción establecida en el art. 20.2 c) de la LISD. Asimismo, es necesario que les sea de aplicación la exención del IP.

Los beneficiarios van a ser el cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado; por lo que en esta CA tampoco se requiere la inexistencia de descendientes o adoptados para que se pueda aplicar la reducción a los ascendientes, adoptantes y colaterales.

Se reduce el requisito de permanencia de los bienes y derechos en el patrimonio del adquirente a 5 años.

La empresa, el negocio o las entidades han de tener su domicilio fiscal y estar ubicadas en la CA de Castilla La-Mancha y mantenerse en el territorio durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante.

⁸³ Art. 5. A) 8 del D. Leg. 62/2008, cit.

⁸⁴ Art. 5. B) 4 del D. Leg. 62/2008, ídem.

⁸⁵ Art. 14 apartados 1 y 2 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

En cuanto a las equiparaciones, a efectos de esta reducción, los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los 2 años anteriores a la fecha de devengo del impuesto se asimilan a los cónyuges. Asimismo, las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptados, y las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptantes⁸⁶.

3.2.6 Castilla y León.

Por la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades⁸⁷, se mejora la reducción de la base imponible hasta un 99%, siempre que la empresa individual o negocio profesional estén situados en Castilla y León; y, en el caso de participaciones en entidades, que éstas no coticen en mercados organizados y su domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León.

Los beneficiarios serán el cónyuge, los descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida.

El adquirente ha de conservar los bienes y derechos en su patrimonio durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, quedando así reducido el plazo de permanencia. En el caso de adquisición de participaciones en entidades, se ha de mantener el domicilio fiscal de la actividad en el territorio de Castilla y León durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

Y se establece que no se considerará incumplido este requisito por la transmisión de los mismos bienes que sean consecuencia de una expropiación forzosa o la realizada a favor de cualquiera de las personas que hubieran podido gozar de esta reducción, en cuyo caso, el nuevo adquirente deberá mantener lo adquirido hasta completar el plazo de 7 años desde la primera transmisión.

Al igual que en la normativa estatal, es necesario que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa y que sus ingresos procedentes de esta

⁸⁶ Apartados 2 y 3 del art. 8 de la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos.

⁸⁷ Apartados 1 y 2 del art. 17 del D. Leg. 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

actividad supongan al menos el 50% de la suma de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

En relación con el requisito relativo a la participación del causante en el capital de la entidad, se amplía el grupo de parentesco para el cómputo del porcentaje de participación conjunto, llegando hasta el cuarto grado colateral.

Como puede verse, Castilla y León regula esta reducción de una manera sustancialmente similar a la normativa estatal.

A efectos de esta reducción, se equiparan los miembros de uniones de hecho a los cónyuges, siempre que hayan tenido convivencia estable durante, al menos, los 2 años anteriores al devengo y la unión se haya inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de la CA⁸⁸.

3.2.7 Cataluña.

Cataluña mantiene el mismo porcentaje de reducción a la base imponible que la LISD para los supuestos de adquisición de bienes o derechos afectos a una actividad empresarial o profesional⁸⁹, es decir, se aplica un 95% de reducción. Ese mismo porcentaje es aplicable cuando se trate de una adquisición de participaciones en entidades, independientemente de que dichas entidades coticen en mercados organizados o no. En el caso de participaciones en sociedades laborales la reducción es del 97%⁹⁰.

Los beneficiarios son el cónyuge, los descendientes o adoptados, ascendientes o adoptados o los colaterales hasta el tercer grado.

Se regula esta reducción con un contenido sustancialmente similar al establecido en la normativa estatal, pero el período mínimo de mantenimiento de los bienes en el patrimonio del adquirente se reduce a 5 años.

La aplicación de la reducción en el caso de empresas individuales o negocios profesionales se extiende a personas que, sin tener relación de parentesco con el causante, sí que tienen determinados vínculos laborales o profesional con la empresa o negocio, siempre que acrediten una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio y que

⁸⁸ Art. 22.1 a) del D. Leg. 1/2013, cit.

⁸⁹ Art. 6 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

⁹⁰ Arts. 10 y 11 de la Ley 19/2010, cit.

tengan encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de las mismas con una antigüedad en su ejercicio de al menos 5 años⁹¹.

En el caso de participaciones, se amplía el grupo de parentesco hasta el tercer grado para el cómputo conjunto sobre la participación del causante en el capital de la entidad.

Por último, hay que destacar que Cataluña regula una reducción propia del 95% por adquisición de participaciones en entidades por parte de personas que, sin tener relación de parentesco con el causante, sí que tienen determinados vínculos laborales o de prestación de servicios con la entidad⁹², siempre que acrediten una antigüedad mínima de 10 años en la entidad y que hayan ejercido funciones de dirección en la misma con una antigüedad en su ejercicio de, al menos, 5 años. Asimismo, además de estos requisitos, deberán cumplir también los siguientes:

- Que la participación del causahabiente en el capital de la entidad resultante de la adquisición sea de más del 50%, o del 25% tratándose de sociedades laborales.
- Mantenimiento de los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes.

En cuanto a las equiparaciones, a efectos de esta reducción, se establece la equiparación de las uniones estables de pareja a los cónyuges⁹³. Las relaciones entre un cónyuge o un conviviente en pareja estable y los hijos de su cónyuge o del otro miembro de la pareja quedan asimiladas a las relaciones entre ascendientes e hijos⁹⁴. Y las relaciones entre una persona que esté o haya estado en acogimiento y la persona o personas acogedoras, quedan asimiladas a las relaciones entre hijos y ascendientes⁹⁵.

Y se establece que las referencias a los ascendientes y a los descendientes se aplican indistintamente, y con los mismos efectos, a los que lo son por naturaleza y a los que son por adopción⁹⁶.

⁹¹ Art. 6.3 de la Ley 19/2010, cit.

⁹² Arts. 15 y 16 de la Ley 19/2010, ídem.

⁹³ Art. 59 de la Ley 19/2010, cit.

⁹⁴ Art. 60 de la Ley 19/2010, ídem.

⁹⁵ Art. 60 bis de la Ley 19/2010, cit.

⁹⁶ Disposición Adicional 2ª de la Ley 19/2010, cit.

3.2.8 Comunidad Valenciana.

En las adquisiciones de empresa individual, negocio profesional⁹⁷ o participaciones en entidades⁹⁸, se incrementa el porcentaje de reducción, llegando hasta un 99%.

Los beneficiarios serán el cónyuge, los descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado del causante.

El período de permanencia de los bienes en el patrimonio del adquirente se reduce a 5 años a partir del fallecimiento del causante.

La actividad ha de ejercerse por el causante de forma habitual, personal y directa y tiene que constituir su mayor fuente de renta.

En el caso de que el causante, en el momento de su fallecimiento, se encontrase jubilado de la actividad de la empresa o negocio, o si estuviera jubilado en los casos en que el causante tuviera participación individual en la entidad, los requisitos deberán cumplirse por alguno de los parientes adquirentes de la empresa. En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al pariente que ejerza la actividad y por la parte en que resulte adjudicatario. Si, en el momento de la jubilación, el causante tuviera entre 60 y 64 años se aplicará una reducción del 90%, y del 99% si hubiera cumplido los 65 años.

En cuanto a la adquisición de participaciones, se requiere que el importe neto de la cifra de negocios de la entidad posibilite la aplicación de los incentivos fiscales para entidades de reducida dimensión. Y sobre el requisito de la participación del causante en el capital de la entidad, se regula igual que en la normativa estatal, no ampliando el ámbito subjetivo.

En último lugar, a efectos de esta reducción, se equiparan a los cónyuges los miembros de parejas de hecho cuya unión cumpla los requisitos establecidos en la Ley 5/2012, de 15 de octubre, de Uniones de Hecho Formalizadas de la Comunidad Valenciana siempre que se encuentren inscritas en el Registro de Uniones de Hecho Formalizadas de la Comunidad Valenciana⁹⁹.

⁹⁷ Art. 10. Dos. 3º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

⁹⁸ Art. 10. Dos. 4º de la Ley 13/1997, cit.

⁹⁹ Art. 12 quáter de la Ley 13/1997, cit.

3.2.9 Extremadura.

Extremadura extiende la aplicación de la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades¹⁰⁰ a personas sin relación de parentesco con el causante, por lo que el porcentaje que se aplica en estos supuestos va a ser de un 95%.

Para su aplicación es necesario que dichas personas cumplan con dos requisitos: a) tengan un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o el negocio que esté vigente en la fecha de fallecimiento y acrediten una antigüedad mínima de 5 años en la empresa o negocio, y b) tengan encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o el negocio a la fecha del fallecimiento y con una antigüedad mínima en su ejercicio de 3 años.

Se equiparan a los cónyuges las parejas de hecho que, en el momento del devengo del impuesto, estén inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la CA¹⁰¹.

3.2.10 Galicia.

Por la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, se mejora el porcentaje de reducción a la base imponible, llegando hasta el 99%¹⁰².

Los beneficiarios serán el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercero grado inclusive del causante¹⁰³.

El centro principal de gestión de la empresa o negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, ha de encontrarse situado en Galicia y ha de mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha del devengo del impuesto.

¹⁰⁰ Art. 19 del D. Leg. 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

¹⁰¹ Art. 31 del D. Leg. 1/2018, cit.

¹⁰² Art. 7. Cuatro del D. Leg. 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

¹⁰³ Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: “A vueltas con la fiscalidad de los pactos sucesorios”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2022, (BIB 2022\701).

A la empresa individual, negocio profesional o a las participaciones les tiene que ser aplicable la exención del IP en la fecha del devengo del impuesto.

En cuanto a la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad, ésta debe ser:

- Con carácter general, del 50% como mínimo, ya sea de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado de la persona fallecida.
- Cuando se trate de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión¹⁰⁴, la participación será del 5% computado de forma individual, o de 20% conjuntamente, ampliando el ámbito subjetivo hasta el sexto grado colateral.

El adquirente ha de mantener lo adquirido y cumplir los requisitos de la exención del IP durante los 5 años siguientes al devengo, salvo que dentro de ese plazo fallezca el adquirente o transmita la adquisición en virtud de pacto sucesorio, con arreglo a lo previsto en la Ley de Derecho Civil de Galicia.

La empresa individual o la entidad ha tenido que estar ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un período superior a los 2 años anteriores al devengo.

Por último, a efectos de esta reducción, se equiparan al matrimonio las uniones de dos personas mayores de edad, capaces, que convivan con la intención o vocación de permanencia en una relación de afectividad análoga a la conyugal y que la inscriban en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia, expresando su voluntad de equiparar sus efectos a los del matrimonio¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Una empresa de reducida dimensión es aquella que obtenga por importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior menos de 10 millones de euros (art. 101.1 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades).

¹⁰⁵ Art. 12 del D. Leg. 1/2011, cit.

3.2.11 Islas Baleares.

Las Islas Baleares establecen el mismo porcentaje de reducción que la LISD en los casos de adquisición de una empresa individual, negocio profesional¹⁰⁶ o participaciones en entidades¹⁰⁷ a los que sea de aplicación la exención del IP: 95%

Los beneficiarios serán el cónyuge o los descendientes de la persona fallecida, y en caso de no existir estos últimos, la reducción se aplicará a los ascendientes y colaterales hasta el tercer grado. Cabe destacar que aquí no se hace referencia en ningún caso a los adoptados o adoptantes.

El requisito de mantenimiento de la adquisición en el patrimonio de la persona adquirente queda reducido a un plazo de 5 años a contar desde el fallecimiento del causante¹⁰⁸.

Durante este plazo, los beneficiarios de la reducción no podrán realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Se establece una mejora de la reducción aplicable cuando se trate de bienes y derechos afectos a una empresa cultural, científica, de desarrollo tecnológico o deportiva, llegando al 99%. La misma reducción será aplicable cuando sean participaciones sociales de entidades culturales, científicas, de desarrollo tecnológico o deportivas.

Por último, a efectos de esta reducción, se establece la equiparación de los miembros de las parejas estables o de hecho a los cónyuges, siempre que los convivientes verifiquen todos los requisitos y las formalidades requeridas en la Ley 18/2001, de 19 de diciembre, de Parejas Estables, incluida la inscripción en el Registro de Parejas Estables de las Islas Baleares¹⁰⁹.

El conviviente que sobreviva al miembro de la pareja premuerto tendrá los mismos derechos y obligaciones que los que la Compilación de Derecho Civil de las Islas Baleares prevé para el cónyuge viudo.

¹⁰⁶ Art. 25 del D. Leg. 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidades Autónoma de las Islas Baleares en materia de tributos cedidos por el Estado.

¹⁰⁷ Art. 26 del D. Leg. 1/2014, cit.

¹⁰⁸ Art. 27 del D. Leg. 1/2014, cit.

¹⁰⁹ Art. 60 del D. Leg. 1/2014, cit.

3.2.12 La Rioja.

En las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, se mejora la reducción aplicable a la base imponible, llegando hasta un 99%¹¹⁰.

Los beneficiarios son el cónyuge, los descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado, de la persona fallecida.

Es necesario que la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones estén exentos del IP.

El plazo en que el adquirente debe mantener los bienes y derechos adquiridos se reduce a 5 años. El adquirente no podrá realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

También se exige que se mantenga el domicilio fiscal y social de la empresa individual, negocio profesional o de la entidad en el territorio de La Rioja durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

Si la empresa o negocio profesional está incluida dentro del concepto de empresa cultural¹¹¹, la reducción de la base imponible será del 99,5%.

A efectos de esta reducción, se asimilan a los cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los 2 años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión se encuentre inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de La Rioja¹¹².

¹¹⁰ Apartados 1 y 2 del art. 35 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

¹¹¹ Aparece definida en el art. 2.2 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

¹¹² Art. 42 de la Ley 10/2017, cit.

3.2.13 Madrid.

Madrid aplica, al igual que la LISD, una reducción del 95% a las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención del IP¹¹³.

Los beneficiarios serán el cónyuge, descendientes o adoptados, y, en caso de que no existan estos últimos, la reducción será de aplicación a los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado; se observa una regulación idéntica a la norma estatal.

El requisito de permanencia queda reducido a un plazo de 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

A efectos de esta reducción, se asimilan a los cónyuges los miembros de las uniones de hecho¹¹⁴.

3.2.14 Principado de Asturias.

El Principado de Asturias establece una reducción propia del 4% a la base imponible para las adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que se encuentren situados en el territorio de la CA y a los que sea de aplicación la exención del IP¹¹⁵.

Los beneficiarios serán el cónyuge, los descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida.

El domicilio fiscal de la empresa individual, negocio profesional o entidad tiene que radicar en el Principado de Asturias y mantenerse durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

El plazo de permanencia de los bienes y derechos en el patrimonio del adquirente queda reducido a 5 años, a partir del fallecimiento del causante. El adquirente no podrá

¹¹³ Art. 21.3 del D. Leg. 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

¹¹⁴ Art. 26 del D. Leg. 1/2010, cit.

¹¹⁵ Art. 18 del D. Leg. 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Esta reducción es compatible, para una misma adquisición, con la aplicación de las reducciones previstas en el art. 20.2 c) de la LISD y se aplicará con posterioridad.

Asimismo, la normativa de Asturias prevé una reducción del 95% cuando la adquisición corresponda a herederos sin grado de parentesco con el causante¹¹⁶.

Los beneficiarios serán aquellas personas que, sin tener relación de parentesco con el causante: a) tengan una vinculación laboral o de prestación de servicios que esté vigente a la fecha de devengo del impuesto con una antigüedad mínima acreditada de 10 años en la empresa individual o negocio profesional, y b) tengan encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa individual, negocio profesional o entidad a la fecha de devengo, con una antigüedad mínima de 5 años.

Deberán cumplir los mismos requisitos que los establecidos para los herederos con grado de parentesco y, además, tendrán que mantener la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición durante un período de 5 años.

El requisito de permanencia de los bienes y derechos adquiridos será, igualmente, de 5 años.

Para la aplicación de esta reducción se exigirá el desarrollo efectivo de actividades económicas, sin que sea suficiente para su acreditación la contratación de una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Por último, a efectos de esta reducción, se establecen las siguientes equiparaciones¹¹⁷:

- Las personas unidas de hecho inscritas en el Registro de Parejas de Hecho se equiparan a los cónyuges.
- Las personas objeto de acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptados.
- Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptantes.

¹¹⁶ Art. 18 ter del D. Leg. 2/2014, cit.

¹¹⁷ Art. 24 del D. Leg. 2/2014, cit.

3.2.15 Región de Murcia.

Se mejora la reducción aplicable a la base imponible a un 99% en las adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención del IP y cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en la CA de la Región de Murcia¹¹⁸.

Los beneficiarios de esta reducción serán los adquirentes incluidos en los Grupos I, II y III, así como en el Grupo IV hasta colaterales de cuarto grado.

Se amplía el grado de parentesco hasta el cuarto grado para el cómputo de la participación del causante en la entidad.

También será necesario que se mantenga la inversión en los mismos activos o similares por un período de 5 años. No se considerará incumplido el requisito de mantenimiento y posesión durante los plazos establecidos en caso de que se transmitan los bienes y derechos y se reinviertan en otros de análoga naturaleza con destino empresarial.

El adquirente no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Además, deberá mantenerse el domicilio fiscal y social de la empresa, negocio o entidad en el territorio de la CA durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

Por último, a efectos de esta reducción, las parejas de hecho se equiparan a los cónyuges, siéndoles de aplicación, en materia de sucesiones, las reducciones de la base imponible previstas por la normativa autonómica y por la normativa estatal.

Asimismo, en las reducciones autonómicas la equiparación será también aplicable a efectos de la determinación de la participación del causante en el capital de la entidad de forma conjunta con el grupo de parentesco, con independencia del miembro de dicho grupo que resulte beneficiario de la reducción¹¹⁹.

¹¹⁸ Art. 3. Uno del D. Leg. 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.

¹¹⁹ Art. 3. Seis del D. Leg. 1/2010, cit.

CONCLUSIONES

Primero. - Como regla general, la mayoría de las CCAA han incrementado el porcentaje de reducción aplicable a las adquisiciones *mortis causa* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, llegando hasta el 99% aprovechando las competencias normativas que les brinda el actual modelo de financiación autonómica en el Impuesto de Sucesiones, pues es un impuesto totalmente cedido a las mismas.

En el caso de Cataluña, Baleares, Madrid y Asturias aplican una reducción del 95%, por lo que, en este aspecto, no han mejorado el porcentaje aplicable a este tipo de adquisiciones respecto a la normativa estatal, lo que en el contexto general resulta una rareza.

Segundo. - En cuanto a quiénes serán los beneficiarios de esta reducción, después de analizadas las normativas de las diferentes CCAA de régimen común, se puede observar que, efectivamente, esta reducción está pensada para aplicarse a aquellos adquirentes que tengan un cierto grado de parentesco cercano con el causante, con la intención clara de favorecer el mantenimiento de la empresa en el ámbito familiar.

Al igual que la normativa estatal, CCAA como Canarias o Madrid contemplan la aplicación de esta reducción a los cónyuges, descendientes o adoptados, y, en defecto de estos últimos, a los ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado. En cambio, CCAA como son Castilla y León, Galicia o Asturias, contemplan como beneficiarios a estas mismas personas mencionadas, pero se encuentran todas al mismo nivel, es decir, no va a ser necesario la inexistencia de descendientes para que, por ejemplo, un colateral de segundo grado pueda beneficiarse de la reducción; a cualquiera de ellos, indistintamente, se les va a poder aplicar.

Hay que destacar que únicamente son cuatro las CCAA que han ampliado el grado de parentesco. En el caso de Cantabria y Murcia contemplan aplicar también esta reducción a los colaterales de cuarto grado. En cuanto a La Rioja, amplía igualmente el ámbito subjetivo hasta el cuarto grado e incluye los supuestos de acogimiento familiar y guarda con fines de adopción. Por último, Andalucía es la CA que más ampliación ha realizado en este aspecto, pues incluye a los adquirentes que se encuentren en el Grupo

IV, quedando comprendidos de esta forma los colaterales hasta el cuarto grado, grados más distantes y extraños, pero les añade unos requisitos extra, que ya han sido analizados.

Tercero. - Respecto al requisito de permanencia de los bienes y derechos adquiridos en el patrimonio del adquirente a efectos de que se mantenga la reducción aplicada, prácticamente todas las CCAA han disminuido ese período de tiempo de 10 a 5 años. Como excepción a esta opción, que es la generalizada, se encuentra Andalucía, que solamente exige un plazo de 3 años de mantenimiento.

Cuarto. - Pese a que, como se ha dicho, esta reducción está pensada para los parientes más cercanos del causahabiente, ya son tres las CCAA que también prevén su aplicación a otro tipo de personas. Extremadura y Cataluña extienden su aplicación a aquellas personas que no tengan una relación de parentesco con el causante, pero sí una relación laboral o de prestación de servicios. Y en el caso de Asturias, se aplica a los herederos que no tengan grado de parentesco.

Quinto. - Por último, con todo ello, se puede afirmar que la tendencia de las CCAA es aplicar grandes beneficios fiscales a las empresas familiar para así garantizar su permanencia a lo largo de los años y que el pago del Impuesto de Sucesiones no sea la causa principal por la que dichas empresas se vean obligadas a desistir de continuar su actividad en el tráfico jurídico, en el bien entendido en que las empresas familiares representan la base de nuestro sistema económico.

BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA. *Capítulo IV. Resumen de medidas vigentes en tributos cedidos. Ejercicio 2022*. [consultado el 11 de junio de 2022]. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-IV-Tributacion-Autonomica-2022.pdf>

BAÑEGIL PALACIOS, T. M., et al. “El protocolo familiar y sus instrumentos de desarrollo en las empresas familiares de Extremadura”. *Tourism & Management Studies*. 2012, nº 8, págs. 139-150

BARBEITO ROIBAL, S., et al. “Visión europea del proceso de sucesión en la empresa familiar”. *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*. 2004, nº 2822, págs. 27-37

BARBERÁN LAHUERTA, M. A. “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los problemas básicos de la imposición”. *RAE: Revista Asturiana de Economía*. 2005, nº 32, págs. 95-116

BARBERÁN LAHUERTA, M. A., GARCÍA GÓMEZ, A. J. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal”. *Revista Aragonesa de Administración Pública*. 2003, nº 22, págs. 231-257

CADENAS OSUNA, D. *La transmisión mortis causa de la empresa familiar. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. 1ª edición. Madrid: Ed. Dykinson, 2020

CALVO VÉRGEZ, J. “La exención relativa a la titularidad de las participaciones en la empresa familiar dentro del Impuesto sobre el Patrimonio: análisis de las condiciones necesarias para su aplicación”. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*. 2006, nº 32, págs. 105-136

CARBAJO NOGAL, C. “La potestad reguladora de las Comunidades Autónomas en materia de ISD y su reflejo en las transmisiones de empresas familiares”. *Pecunia: revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*. 2011, nº 12, págs. 149-190

CENCERRADO MILLÁN, E. “Incentivos fiscales y justicia tributaria. Análisis de las exenciones de los bienes afectos a las actividades económicas y de determinadas

participaciones en entidades contenidas en el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario: reflexiones sobre la obra de la profesora María Teresa Soler Roch*. 2021, págs. 49-98

CUESTA LÓPEZ, J.V. “Mecanismos jurídicos para garantizar la continuidad de la empresa familiar”. *Congreso Nacional de Investigación sobre la empresa familiar, ponencias y comunicaciones*. 2000, págs. 229-242

DE ALBERT, M. “Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Foment del Treball Nacional, Informes 8*. Barcelona, 2014

DE PABLOS ESCOBAR, L. “Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*. 2006, nº 4, págs. 1-62

FERNÁNDEZ ARRIBAS, G., HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. “Los obstáculos de la regulación española sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*. 2014, nº 49, págs. 973-995

GALLO LAGUNA DE RINS, M.A. *La empresa familiar*. Biblioteca IESE de Gestión de Empresas, Barcelona, Ediciones Folio, 1997.

GALLO LAGUNA DE RINS, M.A. “La sucesión en la empresa familiar”. *Colección de estudios e informes*. Nº 12, Barcelona, La Caixa: Caja de ahorros y pensiones de Barcelona, 1998.

GÁLVE GÓRRIZ, C. “Propiedad y gobierno: la empresa familiar”. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*. 2002, nº 50, págs. 158-181

GÁLVE GÓRRIZ, C., SALAS FUMÁS, V. *La empresa familiar en España. Fundamentos económicos y resultados*. 1ª edición. Bilbao: ed. Fundación BBVA, 2003.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemas constitucionales y comunitarios*. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid, Servicio de publicaciones, 2010

GARCÍA DE PABLOS, J. F. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma”. *Crónica tributaria*. 2011, nº 139, págs. 79-106

LÓPEZ I CASANOVAS, G., DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”. *Indret: Revista para el análisis del Derecho*. 2008, nº 1.

LUCHENA MOZO, G.M. “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y las empresas familiares”. *Revista de Estudios Empresariales. Segunda época*. 2009, nº 2, págs. 62-79

MARTÍN MORENO, J. L. “Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Teoría y Derecho. revista de pensamiento jurídico*. 2020, nº 1, págs. 169-190

MATA SIERRA, M. T. “La incidencia del parentesco en la aplicación de la bonificación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la transmisión de una empresa familiar (al hilo de la sentencia núm. 465/2007, de 25 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª)”. *Pecunia: revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*. 2011, nº 12, págs. 191-208

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. “La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en sociedades”. *Revista técnica tributaria*. 1998, nº 40, págs. 89 y ss.

PÉREZ MOLINA, A.I., GISBERT SOLER, V. “La continuidad en la empresa familiar. Análisis de casos”. *3c Empresa: investigación y pensamiento crítico*. 2012, Vol. 1, nº 1, págs. 7-23

SHANKER, M., ASTRACHAN, J. “Myths and realities: family businesses’ contribution to the U.S. economy: a framework for assessing Family business statistics”. *Family business review*. 1996. Vol. 9, Nº 2, págs. 107-124.

VALLEJO MARTOS, M. C. “Cuando definir es una necesidad. Una propuesta integradora y operativa del concepto de empresa familiar”. *Investigaciones europeas de dirección y economía de la empresa*. 2005. Vol. 11, nº 3, págs. 151-171

VAQUERA GARCÍA, A. *Régimen tributario de la empresa familiar*. 1ª edición. Madrid: Ed. Dykinson, 2004

ANEXO

LEGISLACIÓN

BOA, núm. 128, de 28 de octubre de 2005. [BOA-d-2005-90006](#)

BOC, núm. 77, de 23 de abril de 2009. [BOC-j-2009-90008](#)

BOCL, núm. 180, de 18 de septiembre de 2013. [BOCL-h-2013-90254](#)

BOCM, núm. 255, de 25 de octubre de 2010. [BOCM-m-2010-90068](#)

BOCT, núm. 128, de 2 de julio de 2008. [BOCT-c-2008-90028](#)

BOE, núm. 29, de 3 de febrero de 2015. [BOE-A-2015-945](#)

BOE, núm. 35, de 10 de febrero de 2014. [BOE-A-2014-1368](#)

BOE, núm. 83, de 7 de abril de 1998. [BOE-A-1998-8202](#)

BOE, núm. 144, de 17 de junio de 2011. [BOE-A-2011-10542](#)

BOE, núm. 148, de 19 de junio de 2018. [BOE-A-2018-8159](#)

BOE, núm. 160, de 2 de julio de 2014. [BOE-A-2014-6925](#)

BOE, núm. 165, de 8 de julio de 2010. [BOE-A-2010-10829](#)

BOE, núm. 263, de 3 de noviembre de 2021. [BOE-A-2021-17915](#)

BOE, núm. 279, de 19 de noviembre de 2011. [BOE-A-2011-18161](#)

BOE, núm. 289, de 28 de noviembre de 2017. [BOE-A-2017-13750](#)