



Trabajo Fin de Grado

**LA EMPRESA FAMILIAR
ANTE EL IMPUESTO DE
SUCESIONES Y
DONACIONES**

Alumno: Mari Nieves Díaz Cejas

Enero, 2017

ÍNDICE

RESUMEN	1
ABSTRACT	1
PALABRAS CLAVE	1
KEYWORDS:.....	1
INTRODUCCIÓN. METODOLOGÍA Y OBJETIVOS.....	1
1. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EN LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR.....	3
2.2. EL HECHO IMPONIBLE.....	8
2.3. SUJETOS PASIVOS	9
3. CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR EN RELACIÓN A LAS BONIFICACIONES FISCALES.....	10
4. REDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	12
5. REQUISITOS DE LA REDUCCIÓN ESTATAL EN TRANSMISIONES LUCRATIVAS MORTIS CAUSA	17
6. REQUISITOS DE LA REDUCCIÓN ESTATAL EN TRANSMISIONES LUCRATIVAS INTER VIVOS.....	17
7. REGULACIÓN AUTONÓMICA DE LA REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR	19
7.1. CONSIDERACIONES GENERALES	19
7.2. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA	20
7.3. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN	21
7.4. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ASTURIAS	23
7.5. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE BALEARES	23
7.6. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS	24
7.7. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA.....	25
7.8. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA LA MANCHA	27
7.9. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN	28
7.10. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA	29
7.11. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA.....	35
7.12. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA.....	37

7.13. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA.....	39
7.14. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID	42
7.15. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA.....	43
7.16. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE VALENCIA	46
7.17. COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA.....	47
7.18. PAÍS VASCO.....	48
7.18.1 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, PAÍS VASCO: ÁLAVA.....	48
7.18.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, PAIS VASCO: BIZCAIA	49
7.18.3. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, PAÍS VASCO: GIPUZKOA	49
7.19. CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA.....	50
8. JURISPRUDENCIA SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE LA NORMATIVA TRIBUTARIA	50
9. CONCLUSIONES.....	51
BIBLIOGRAFÍA BÁSICA.....	53
NORMATIVA CITADA.....	54
PÁGINAS WEB MÁS CONSULTADAS.....	59

ANEXOS

ANEXO 1: EMPRESA FAMILIAR EN ESPAÑA: ES EL MAYOR GENERADOR DE EMPLEO

ANEXO 2: EMPRESA FAMILIAR EN EL MUNDO

RESUMEN

En este análisis, se ha pretendido abordar un tema que resulta en ocasiones controvertido como es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el diferente tratamiento que se le aplica en atención a la Comunidad Autónoma en la que se resida. Con este ejercicio se trata de disipar algunas dudas sobre sus requisitos y reducciones aplicables, en especial cuando se trata de la sucesión o donación de una empresa familiar, así como las características más relevantes para que dicha entidad se ajuste al concepto de empresa familiar.

ABSTRACT

In this development, we have tried to address an issue that is sometimes controversial as is the inheritance tax, for the different treatment is applied in response to the Autonomous Community in which it resides. With this exercise it is to dispel some doubts about their requirements and applicable reductions, especially when it comes to succession or donation of a family business, as well as the most relevant to that entity fits the concept of family business characteristics.

PALABRAS CLAVE

Sucesiones, donaciones, patrimonio, impuesto, empresa, familia, causante, donante, beneficios fiscales, reducciones.

KEYWORDS:

Successiones, donations, patrimony, tax, business, family, originator, donor, fiscal benefits, reductions.

INTRODUCCIÓN. METODOLOGÍA Y OBJETIVOS

Las empresas familiares son muy relevantes para la economía de un país. Según fuentes del Instituto de empresa familiar¹ se estima que el número de empresas en 2015 es 1,1 millones de empresas en España, supone el 89% sobre el total de las empresas (ANEXO 1).

Esto pone de manifiesto que este tipo de compañías es el mayor generador de empleo en España. Actualmente, crean el 67% del empleo privado, con un total de más de 6,58 millones de puestos de trabajo y son responsables del 57,1 del PIB del sector privado.

¹ <http://www.iefamiliar.com/cifras/1>

Su importancia traspasa fronteras siendo las empresas familiares las estructuras con más capacidad de facturación y generación de empleo a nivel global. Se estima que en la Unión Europea, hay 17 millones de empresas que son familiares y que generan 100 millones de empleos (ANEXO 2). Otro mercado que podemos tomar como referencia es Estados Unidos, las empresas familiares estimadas ocupan el 80% de la red empresarial y generan el 50% del empleo privado.

Tanto es así que el Parlamento Europeo, en una resolución de 8 de septiembre de 2015 sobre las empresas familiares en Europa, analiza y reconoce entre sus considerandos las beneficiosas aportaciones que las empresas familiares han supuesto para la economía europea, tales como el crecimiento económico y el desarrollo social, al reducir el desempleo sobre todo entre los jóvenes. Considera que se debe impulsar para que se lleven a cabo unas políticas dirigidas a fomentar el emprendimiento y animar a las familias europeas a poner en marcha sus propias empresas familiares.

Establece también entre sus considerandos que la fiscalidad directa y el Derecho de sucesiones son competencias de los Estados miembros y que algunos de estos han adoptado medidas destinadas a apoyar a las empresas familiares y dar respuestas a sus preocupaciones.

Piden por ello a los Estados miembros que apoyen en sus regímenes fiscales nacionales en materia de sucesiones y donaciones ya que es muy importante para las empresas familiares.

De ahí la importancia que tiene para la protección de la continuidad de la empresa familiar, la imposición sobre las sucesiones y donaciones, y como recibe un tratamiento distinto, dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que residamos, de ahí que sea el objetivo, por el cual voy a centrarme en su estudio.

Estudio que va a estar estructurado en epígrafes que van a ir abarcando desde cómo ha abordado nuestro sistema tributario, la transmisión de la empresa familiar, hasta la normativa autonómica acerca de la reducción en el impuesto de sucesiones y donaciones cuando de una empresa familiar se trate. Pasando por un análisis pormenorizado de dicho impuesto.

Más concretamente nos encontramos en primer lugar un epígrafe que lleva a cabo un análisis de cómo trata nuestro sistema tributario la transferencia de la empresa entre miembros de la familia y la influencia que ha tenido la Unión Europea al respecto.

Un segundo epígrafe donde se trata el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, su naturaleza, sus elementos.

Un tercero que nos delimita el concepto de empresa familiar en relación a las bonificaciones fiscales, pues la norma tributaria no define el concepto de “empresa familiar”.

El cuarto hace referencia a la reducción que puede llegar a hacerse efectiva en el impuesto objeto de estudio.

Los requisitos para la reducción estatal en la transmisión lucrativa mortis causa e inter vivos se establecen en los epígrafes quinto y sexto respectivamente, así como la regulación autonómica de la reducción por transmisión de la empresa familiar que se haya insertado en el séptimo.

Un octavo epígrafe acerca de jurisprudencia relacionada con el cumplimiento sobre dichos requisitos y que establece la normativa tributaria al respecto y por último mis conclusiones en referencia a este tributo.

Con la metodología utilizada mi pretensión es la de dilucidar y obtener explicaciones veraces acerca del tributo objeto de estudio, cuando se trate de transferir la empresa familiar, para tratar de llegar a una conclusión lo más certera posible, y para ello he utilizado documentación basada en: reseñas históricas, leyes, jurisprudencia, doctrina jurídica, por tanto la metodología ha estado basada en la teoría: comparativa, descriptiva y también normativa, en cuanto he tratado de revelar cómo se trata este impuesto en las distintas Comunidades Autónomas, tratando de exponer lo más relevante del mismo y valorando las normas jurídicas que regulan este tipo de situaciones, teniendo en cuenta que en España tenemos 18 sistemas impositivos distintos, con diferentes tipos y bonificaciones. Concretamente 17 de las Comunidades Autónomas y 1 de régimen común.

1. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EN LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR

El sistema tributario español es considerado como el conjunto de tributos que son reclamados por los distintos niveles de las Haciendas Públicas de España. Distinguimos tres subsistemas tributarios: estatal, autonómico y local. Éste fue concebido para respetar los principios de justicia y equidad, así lo corrobora nuestra Constitución Española en su artículo 31.3 situado en el Título I “De los derechos y deberes fundamentales” que literalmente dice: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*

Igualmente la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 3.1 consagra los principios de justicia, igualdad, generalidad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

Principio de igualdad. Basado en el artículo 14 de la Constitución Española, por el que se entiende que la carga tributaria ha de repartirse de forma equitativa entre todas las personas con igualdad, en cuanto a su capacidad económica. Igualdad que en este caso supone gravar de igual forma a los que están en situaciones de igualdad y de forma desigual a quienes se encuentren en situaciones distintas². Igualdad como valor de justicia, es decir, la idea de justicia en nuestro sistema tributario es el principio de igualdad.

Principio de generalidad. Que viene a decirnos que todos estamos obligados a pagar tributos.

Principio de progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria. Implica que la carga tributaria se distribuya en función de la capacidad económica y contributiva de los ciudadanos.

Principio de no confiscatoriedad. Supone que los ingresos tributarios permiten financiar el gasto público de una manera equitativa y progresiva, sin que se produzcan excesos por parte de los poderes públicos, en el momento de detraer los ingresos tributarios a las economías privadas, implica la prohibición de agotar la fuente de riqueza económica, pues a fin de cuentas el Derecho Financiero, no deja de ser la forma jurídica de repartir la riqueza³.

Principio de capacidad económica. Está fundamentado en el deber de contribuir a la carga pública, por aquellos que tengan capacidad económica para ello⁴.

Nuestro sistema impositivo grava la transmisión de la Propiedad de una generación a otra por medio del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Este tributo se encuentra actualmente cedido a las Comunidades Autónomas. Muchas de ellas han ido estableciendo bonificaciones cuando la sucesión se produce fundamentalmente de padres a hijos. Sin embargo, existen Comunidades Autónomas en las que el impuesto no está bonificado.

Gran parte del sector doctrinal no encuentra fundamento en la discriminación existente entre las transmisiones lucrativas por causa de muerte, puesto que como apunta SIMÓN ACOSTA, el incremento de riqueza (que representa la capacidad económica que se quiere gravar) es el mismo tanto si se produce por donación como si se produce por herencia⁵.

2 Soler Belda, R.R. (2011), “La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario”. Universidad de Jaén. Jaén, p. 281 y s.s.

³ López Espadafor, C.M. (2012), “Reflexiones sobre la no confiscatoriedad e impuesto sobre sucesiones y donaciones”, Revista Quincena Fiscal, Aranzadi, Pamplona, núm. 4, p.8.

⁴ Cortés Domínguez. M. (1985), “Ordenamiento tributario español” Vol. I. Civitas. Madrid, p. 71.

⁵ Simón Acosta, E. (1991) “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias”, en la fiscalidad de las

Incluso, consideran que al tratarse de una sucesión familiar parece mucho más correcto fomentar la transmisión en vida, ya que de ese modo se produciría más fácilmente *la redistribución intergeneracional*⁶ explicado por SIMÓN ACOSTA como “protección de los hijos, distribución de los bienes dentro de la familia e incorporación de los jóvenes al mercado de trabajo y al sistema productivo”⁷.

Precisamente en su relación con el sistema económico, es donde encuentra su razón de ser la reducción que hoy nos ocupa. Tras los “dorados ochenta” de los que, como apunta CRUZ AMORÓS “especialmente el quinquenio 1985-1990 fue un período de esplendor para las economías occidentales”⁸ la década de los noventa llevó a los países desarrollados a una profunda crisis de caracteres estructurales (elevados déficits públicos, fuerte desempleo, bajas cotas de crecimiento económico, etc.).

Tras esta situación, resurge la preocupación de las empresas⁹ por parte de las economías modernas ya que se consideran instituciones básicas de las economías de mercado, para las que había que crear un entorno adecuado para paliar la situación y abandonar la depresión.

A consecuencia de este escenario, se adoptan una serie de medidas legislativas de índole fiscal, por la Unión Europea, entre ellas: la “Agrupación Europea de Interés Económico”¹⁰ la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, o el proyecto de *Estatuto de la Sociedad Anónima Europea*.

sucesiones y donaciones, Valladolid, AAVV, Lex Nova. 2ª ed. , pp. 218 y ss.

CFR. Asimismo Checa González, C. (1996) “La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Madrid, Marcial Pons-IDELCO, pp. 74 y ss.

6 Meade, (1985) “La Economía Justa”, trad. García Durán, Barcelona, Orbis, p. 232

7 Simón Acosta, E. op, cit, “Base liquidable...”, p. 218.

8 Cruz Amorós, M. “El retorno de las pequeñas y medianas empresas” (I), CF, núm. 118, pp. 151.

⁹ Como expone (Corchuelo Martínez-Azua, había sido antes, en la década de los ochenta, cuando empezó a apreciarse una marcada preocupación por las pequeñas y medianas empresas, que pasaron en convertirse en objetivo constante de todas las políticas económicas tanto en el ámbito nacional como en el de la Unión Europea. Buena muestra de ello son la declaración del año 1983 como año europeo de las PYMES, la creación en 1984 de una cartera sobre las PYMES en la Comisión, y en 1992, la del Observatorio Europeo de las PYMES (Corchuelo Martínez-Azua, B. “Beneficios fiscales de las PYMES” impuestos (2002) núm. 1, pp. 19)

¹⁰En Derecho interno español se recoge esta figura en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, parcialmente modificada posteriormente por la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre Sociedades.

De alguna forma, la situación económica había manifestado que el modelo de gran empresa internacional tenía puntos débiles (como la pérdida de puestos de trabajo, los grandes costes y el excesivo endeudamiento), y en cambio las pequeñas y medianas empresas se mostraban como unidades muy dinámicas y muy numerosas en la Unión Europea, que aumentaban y participaban en la creación de empleo. CRUZ AMORÓS describe este acontecimiento como: *“una primera realidad aparece a los ojos de una CEE a la búsqueda de una nueva estrategia de crecimiento, tras el logro del mercado interior, en un marco de sombrías perspectivas e incertidumbres. Esa realidad es la siguiente: las PYMES, cualquiera que sea su definición y límites, constituyen el sustrato económico de la CEE y cualquiera que sea la futura construcción europea, éstas ha de sustentarse en su apoyo y consideración”*¹¹. La inmensa mayoría de las empresas familiares responden al parámetro de las PYMES.

En 1993 tras la Decisión del Consejo de 14 de junio, se crea el *Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo*. En él se aportaban numerosas sugerencias fiscales para garantizar el funcionamiento de las PYMES, entre ellas, la de *garantizar su continuidad, evitando que los impuestos aplicables en caso de cesión, especialmente si fuera transfronteriza, pudieran poner en peligro la existencia de la empresa*. Y en base a documentos, comunicaciones, recomendaciones, la Unión Europea, ha ido marcando el camino a seguir por los Estados miembros, comenzando éstos a tomar medidas legislativas en sus ordenamientos internos, para favorecer la competitividad de sus respectivas redes empresariales. En España, la primera modificación en este sentido, vino de la mano de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para 1994, y a consecuencia de un pacto de gobernabilidad en los acuerdos PSOE-CIU. La mencionada Ley estableció en el Impuesto sobre el Patrimonio la exención de determinados activos que estaban unidos a actividades empresariales desarrolladas bien individualmente, bien bajo fórmulas societarias (apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991).

Pero fue en la segunda mitad de la década de los noventa cuando se realizaron en el sistema tributario español las últimas modificaciones respecto a la bonificación fiscal de la transmisión de la empresa familiar. Primero a través del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, la cual tuvo una influencia muy importante para muchos de nuestros impuestos. Esta norma implantó por primera vez en el Derecho tributario español (creando el apartado 5 del artículo 20 de la LISD) el beneficio fiscal que permitía reducir la base

¹¹Cruz Amorós, M. op, cit, “El retorno...”, p. 153.

imponible del Impuesto sobre Sucesiones cuando se transmitía la empresa familiar o la vivienda habitual al cónyuge, descendientes o adoptados del fallecido¹².

2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

2.1. DESCRIPCIÓN DE LOS ELEMENTOS GENERALES

Este impuesto es uno de los tributos que más polémica ha suscitado, ha sido y es muy cuestionado en nuestro sistema tributario, ha sufrido críticas de toda índole, y ello ha provocado discrepancias entre la doctrina, hay parte que se declara a favor de esta imposición, ya que presenta ventajas y otra que más bien inconvenientes¹³, por tanto hay quienes abogan por su mantenimiento y quienes por su supresión.

Está regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, es la vigente actualmente, su Reglamento fue aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, habiendo sido modificado en algunas ocasiones.

El tributo grava los incrementos de patrimonio que se obtienen a título lucrativo, por personas físicas, ya sea mortis causa (sucesión) o inter vivos (donación) grava por tanto la capacidad económica¹⁴.

Este impuesto es:

- Directo. Pues recae sobre una manifestación directa¹⁵ e inmediata de la capacidad económica, al tratarse de una adquisición de bienes y derechos.
- Subjetivo. Se ha de tener en cuenta las características de la persona obligada al pago, a la hora de determinar la cuota del tributo a la que ha de hacer frente.
- Personal. Se determina en relación a una persona en concreto.
- Instantáneo. En cuanto a que el hecho imponible no es periódico, sino más bien todo lo contrario, se trata de un hecho aislado.
- Progresivo. Cuanto mayor sea la base sobre la que recaiga, mayor será el tipo de gravamen aplicado, pero también se ha de tener en cuenta el grado de parentesco y el patrimonio que tuviera el que adquiere. La carga tributaria se fija por tanto en función

¹²En la vivienda, también cuando el adquirente fuera un ascendiente o un pariente colateral mayor de 65 años que hubiera convivido con el causante durante los dos años anteriores a su fallecimiento.

¹³ Martínez Fernández, J; Berdud Seoane, J.M., García Carretero, B., Moyano de la Torre, O. (2015), *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Valencia, Tirant lo Blanch.

¹⁴ Martín Queralt, J, Lozano Serra, C; Tejerizo López, J.M. Casado Ollero, G. (2015), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos.

¹⁵ Merino Jara, I. (2001) “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Actuales”, Navarra, Aranzadi.

de tres criterios: el valor de lo que se hereda, el parentesco con la persona de quien se hereda y el patrimonio preexistente de quien hereda.

2.2. EL HECHO IMPONIBLE

Es un elemento del tributo que podemos encontrar claramente definido en la Ley¹⁶ como el presupuesto de hecho o la circunstancia que fija la ley (de naturaleza jurídica o económica), para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, la satisfacción económica del tributo (pago).

Concreta la capacidad económica del contribuyente, y cuando éste realiza el supuesto que coincida con el hecho imponible que fija la ley, es el momento en que nace la obligación del pago.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el hecho imponible lo constituyen las adquisiciones lucrativas por parte de una persona física¹⁷ de bienes y derechos de contenido económico, “*inter vivos*” o “*mortis causa*”.

El Hecho Imponible en general está integrado por dos elementos:

A) Elemento objetivo, que lo determina el acto o hecho establecido por el legislador para estructurarlo y tiene cuatro aspectos:

- Aspecto material. El cual se manifiesta a través del acto o hecho que se ha de tener para determinar el tributo y es el signo de capacidad económica. Se trata pues de una situación de hecho que en muchos de los supuestos coincidirán con la definición que la ley hace sobre el hecho imponible.
- Aspecto espacial. Advierte del lugar donde se realiza el hecho imponible. La localización efectiva del lugar, nos permite diferenciar los hechos imposables que sean llevados a cabo en territorio español, y por dicho motivo quedan supeditados a nuestro ordenamiento jurídico, de aquellos que se excluyen del ámbito de aplicación de las normas tributarias de nuestro país.

¹⁶ Artículo 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

¹⁷ Martín Fernández, J. (2000) “La sociedad holding familiar y su tratamiento tributario”, *Rev. De Contabilidad y Tributación*, núm. 204, p. 105, señala: “En un primer momento el titular de una empresa familiar suele ser una persona física, pero el inevitable relevo hace que deba acudir a la forma societaria, aunque, en ocasiones, se mantienen ambas conjuntamente. Además suele suceder que el propio desarrollo de la actividad económica obliga a los miembros de la familia a ir constituyendo nuevas sociedades con el objetivo de desarrollar actividades concretas, relacionadas o no con el fin social primitivo. Incluso puede ocurrir que alguna de estas sociedades sea la titular de la mayor parte del patrimonio inmobiliario familia. La composición de los órganos de administración de todo este entramado de sociedades, es de ordinario, casi idéntica”

Por tanto los requisitos territoriales para la realización del aspecto material del hecho imponible permiten distinguir cuando un sujeto está supeditado a un tributo por obligación personal de contribuir y cuando por obligación real y que veremos cuando hagamos referencia a los sujetos obligados al pago de impuestos.

- Aspecto temporal. Demuestra el momento en que debe realizarse el hecho.

El elemento tiempo es determinante en la configuración del hecho imponible, tal es su importancia que genera dos clases de tributos: por un lado los instantáneos donde se contemplan supuestos de hecho que concluyen en un único acto (una muestra de ellos sería el pago del IVA en la adquisición de un inmueble). Por otro lado los periódicos en los que se tiene en consideración una situación cuya tendencia es la de repetirse en el tiempo (por ejemplo el impuesto que grava la obtención de rentas).

- Aspecto cuantitativo. Exterioriza la medida en que se ejecuta el objeto material del presupuesto de hecho del tributo. Como manifiesta SAINZ DE BUJANDA, *“Lo que se le mide, pues, no es el hecho imponible en sí mismo considerado (es decir, la percepción de la renta o la venta del bien, o la titularidad del patrimonio) sino los bienes materiales o inmateriales, que entran a formar parte del presupuesto”*

B) Elemento subjetivo, es el nexo entre el sujeto que ha de abonar el tributo y el hecho que lo motiva, y tiene tres aspectos:

- Aspecto personal (tiene en cuenta la nacionalidad o la extranjería)
- Aspecto territorial (tiene en cuenta la residencia o no residencia)
- Aspecto profesional. Para realizar el hecho imponible se ha de ser empresario o profesional.

El Hecho Imponible está constituido por:

- a) Todos aquellos bienes y derechos adquiridos por herencia, legado o por otro título sucesorio.
- b) Todos aquellos bienes y derechos adquiridos por donación u otro cualquier negocio jurídico, inter vivos, siempre a título gratuito.
- c) Todas las cantidades recibidas por los beneficiarios de contratos de seguro, cuando el beneficiario es persona distinta del contratante del seguro, salvo los supuestos regulados en el artículo 16 (art. 16.2.a) de la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas u otras normas de carácter tributario.

2.3. SUJETOS PASIVOS

Las personas físicas obligadas al pago del Impuesto son:

- Los causahabientes, en las adquisiciones mortis causa.

- El donatario, en las donaciones y demás transmisiones inter vivos a título lucrativo.
 - Los beneficiarios, en los seguros de vida
- La obligación recaerá a título de contribuyente.

No podemos obviar que la ley establece dos modos de contribuir: por un lado la obligación personal y por otro la obligación real. Así contribuirán por obligación personal, los contribuyentes cuya residencia habitual¹⁸ se encuentre en territorio español y serán gravados todos sus bienes con indiferencia del lugar donde se encuentren los mismos. Contribuirán por obligación real las personas físicas cuya residencia habitual se encuentre en el extranjero y hayan adquirido bienes y derechos en España a título de heredero.

En este impuesto el devengo nace tras el fallecimiento de una persona en el caso de las transmisiones mortis causa, y en el caso de transmisiones inter vivos, a partir del día de celebración del acuerdo o bien una vez ejecutada la transferencia.

2.4. BASE IMPONIBLE

La base imponible se constituye por todo el valor neto de lo adquirido, es decir, el valor de lo adquirido, minorado en deudas y gastos que sean objeto de deducción.

3. CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR EN RELACIÓN A LAS BONIFICACIONES FISCALES

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hace mención a la empresa familiar o participaciones en entidades.

En España, el legislador ha tenido que tener en cuenta las instrucciones dadas por la Unión Europea, a pesar de que nuestro ordenamiento en materia tributaria ya contenía regulación para algún tipo de empresas, como en el IRPF o el Impuesto de Sociedades que regula una serie de incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión, éstas aunque con aspectos similares a la empresa familiar¹⁹, no son totalmente identificables.

¹⁸ La residencia habitual se halla por los procedimientos establecidos en los artículos 8 y 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹⁹ El artículo 122 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades define el concepto de “empresa de reducida dimensión” en función del volumen de negocio, esto es, aquella cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior fuera inferior a 250 millones de pesetas. Esta cifra se elevó hasta tres millones de euros por el Real Decreto 3/2000, de 23 de junio, y más recientemente a 5 millones de euros , para

Nuestro legislador español del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se ha solidarizado con la política internacional respecto de la transmisión con carácter lucrativo de las empresas familiares, ya sean individuales o societarias para no impedir de este modo el relevo entre generaciones de las empresas.

Para poder estudiar el concepto de empresa familiar, necesitamos apoyarnos en tres elementos:

1. El *objeto o actividad* de la empresa, CAYÓN GALIARDO²⁰ es fundamental, da igual la actividad que se realice, lo importante es que constituya una real actividad empresarial.
2. La *multiplicidad de relaciones entre el grupo familiar y la empresa* (que se produzcan relaciones laborales entre los miembros familiares)
3. La *vocación de continuidad*, es decir, que la empresa continúe en manos de generaciones posteriores, y por tanto siga perteneciendo en su totalidad a la familia.

Un grupo de expertos consideran que la empresa se apoya en tres elementos: propiedad, gestión e iniciativa para continuar en la empresa²¹.

aquellos períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2002, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

²⁰Cayón Galiardo, A. (2000), *La empresa como objeto de protección de nuestro derecho interno y comparado, en la fiscalidad de la empresa familiar*, AEAF, monografías, núm. 15, de marzo, pp. 17 y 18.

²¹Jiménez Aguilar (Secretario General de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales)

Haciendo un resumen de estas posturas diríamos que para LARA BOSCH (Presidente del Instituto de la Empresa Familiar) es empresa familiar “aquella en la que existe una vinculación clara entre propiedad y gestión, de forma que el gestor involucra todo o parte de su patrimonio en esa empresa”. En opinión de Mato Rodríguez (Presidente de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid) , la empresa familiar está “compuesta por elementos de una sola o varias familias que ponen en marcha un proyecto empresarial cualquiera, remontándose su historia hasta la Edad Media, donde los gremios fueron el embrión de la misma”. De acuerdo con ESCARRES JAUME (Vicepresidente del Grupo Sol Meliá), la empresa familiar “es aquella en la que confluyen en mayor o menor medida la propiedad, la gestión y la familia, y sobre todo, tiene una vocación de continuidad y no es algo que se crea para ser vendida de forma inmediata”. En una línea muy parecida AYALA CALVO (Catedrático del Área de Conocimiento de Economía y Contabilidad de la Universidad de la Rioja) , afirma que “a falta de una definición clara de lo que es una empresa familiar, puede aceptarse que es aquella en la que confluyen la propiedad, la gestión y la familia”, añadiendo como requisito básico, la vocación de continuidad. Para terminar este muestrario de definiciones, siguiendo las pautas del Instituto de Empresa Familiar y del DISCE, de la Universidad de Navarra, BARREIRO FERNÁNDEZ, Directora de Política de la Pequeña y Mediana Empresa, considera como empresas familiares “aquellas que desarrollan actividades económicas participadas de manera significativa por un grupo familiar que actúa con vocación de continuidad bajo una

Y es que la norma tributaria no define lo que se entiende por “empresa familiar”²² y solo se encuentra implícito en dos impuestos: el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y el impuesto que grava el Patrimonio.

También la política comunitaria y nuestro legislador consideran el objeto de la bonificación atribuida a las empresas familiares, desde dos puntos de vista diferentes, para este último la reducción en el impuesto en cierto modo discriminatorio en relación a las demás empresas, simplemente es por “aliviar el coste fiscal”, pero para la primera el fin es la continuidad de la empresa.

4. REDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, fue el único que en principio estableció una reducción por transmitir la empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, más tarde se estableció una reducción parecida para las donaciones a través de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que comenzó a aplicarse a partir del 1 de enero de 1997.

La actual Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su artículo 20, apartado 2.c) (fue modificado por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) hace mención a las transmisiones “mortis causa”²³.

unidad de decisión y dirección cuando, al menos, uno de los miembros intervengan de manera efectiva en la gestión de la empresa y detente capacidad de decisión en todos los aspectos más relevantes” (Boletín Oficial de las Cortes, Senado, serie I, núm. 312, fecha 23 de noviembre de 2001).

²² Albi Ibáñez, E. (1994) “Fiscalidad y Empresa familiar”, Instituto de Empresa Familiar, p. 19 define a la Empresa Familiar como: “una unidad económica de producción formada por un conjunto de factores productivos cuya función es la creación de riqueza mediante la producción de bienes o de servicios, bajo la dirección, responsabilidad y control de un empresario que ostenta, asimismo, la propiedad de la misma en su nombre o en representación de un colectivo familiar”.

²³ “ En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores,

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Este beneficio fiscal en el ámbito del Impuesto que es el objeto de nuestra investigación, ha supuesto en la aplicación práctica numerosas controversias entre los contribuyentes y la Administración a la hora de interpretar el artículo 20, 2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Las cuestiones analizadas y que han sido las que han suscitado el problema son las que voy a enumerar a continuación y que son tales como:

- Si la reducción del 95 por 100 que determina la Ley, ¿se aplicaría sobre el valor de la empresa o sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la empresa?

La Dirección General de Tributos²⁴ consideró que el valor al que se hace mención corresponde al valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, es decir, al valor real o el comprobado por la empresa, negocio o participaciones una vez hayan sido descontadas las cargas y también y este fue el motivo de la controversia, una vez minorada la parte proporcional que se le asigne a cada uno de los causahabientes como motivo de las deudas y gastos que influyan a todo el caudal hereditario cuya deducción se utiliza para el cálculo del valor neto de los bienes objeto de la transmisión.

El Tribunal Económico Administrativo Central, fue conforme con esa interpretación en repetidas ocasiones, pero fue el Tribunal Supremo²⁵ el que se manifestó en contra de la interpretación que había hecho la Dirección General de Tributos, y expresando que la reducción del 95 por 100 se realiza sobre el valor de la empresa, negocio o participaciones, tomando el valor real sin disminución alguna por cargas o deudas que no le correspondan.

otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100 (...)

²⁴ A partir de su resolución 2/1999 (BOE nº 86, de 10 de abril de 1999)

²⁵ STS de 18 de marzo de 2009 (rec, nº.6739/2004)

La misma interpretación ha sido reiterada por el Tribunal Supremo en otras sentencias²⁶ siendo finalmente también aceptado por el Tribunal Económico Administrativo Central²⁷ que dijo así como que si de participaciones sociales se trataba la reducción debe realizarse sobre el valor comprobado en las participaciones, deduciendo solo las deudas que le atañen a dichas participaciones, dichas deudas podrían consistir en un préstamo solicitado por el causante para adquirir las participaciones, pero bajo ningún concepto debe tenerse en cuenta la parte proporcional de las deudas generales de la empresa.

- ¿Cómo se interpreta la indicación que hace el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones al artículo 4.8 de la Ley sobre el Patrimonio²⁸ por la jurisprudencia más actual?

Por un lado se sostiene en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que la exención afecta solo a bienes o derechos imprescindibles para el desarrollo de la actividad empresarial que se trate, el resto de bienes y derechos quedan desligados del beneficio fiscal.

Pero la duda que se plantea es si la reducción del 95 por 100 que establece el artículo 20.2.c) que se le aplica a empresas, negocios o participaciones, que le sean también de aplicación las exenciones reconocidas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, esa reducción se práctica sobre el valor neto de las mismas en su totalidad o si rige a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la misma condición de proporcionalidad que existe en el Impuesto sobre el Patrimonio, limitándose así la exención exclusivamente a los elementos patrimoniales de la empresa necesarios para el progreso de la actividad profesional o empresarial.

Del artículo 20.2.c) no se deduce que haya de aplicarse tal limitación.

El Tribunal Supremo²⁹ se pronunció ante un recurso de casación para la unificación de doctrina y dijo textualmente: Las normas deben interpretarse de acuerdo a su sentido gramatical y más aún en una normativa en la que está prohibida expresamente la interpretación analógica. De tal manera que cuando el artículo 20.2. c) señala que la reducción del 95 % debe afectar al valor de la empresa familiar

²⁶ STS de 6 de febrero del 2014 (rec, nº. 1451/2013)

²⁷ Resolución 6 de octubre de 2010 (nº 1271/2010)

²⁸ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

²⁹ STS de 16 de julio de 2015 (rec, nº. 171/2014)

adquirida mortis causa debe entenderse que incluye el valor total de la misma pues no se señala que deba ser en relación con el valor de la empresa entendida únicamente respecto de los bienes patrimoniales que están afectos a la citada actividad empresarial. Y es esa la interpretación que corresponde realizar del precepto de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, es un impuesto de carácter eminentemente subjetivo, por ello una bonificación fiscal tan importante, que supone una reducción en la base imponible supone que han de estar muy justificadas la relación familiar entre el sujeto pasivo y el sujeto transmitente y han de estar determinadas las personas que pueden beneficiarse por el trato de favor establecido por el legislador.

Lo que si hemos de tener en cuenta es que hay distinción en la composición de las relaciones familiares según se trate de transmisiones “mortis causa” o “inter vivos” y que la reducción solo es aplicable cuando el sujeto que adquiere se trate de una persona física y no se trate de personas jurídicas, pues en este caso no tendría lugar la tributación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (art. 3.2 Ley 29/1987) tratándose en este caso de una ganancia patrimonial gratuita sometida al Impuesto sobre Sociedades, no previéndose ninguna medida fiscal de este tipo³⁰.

Como señalaba al inicio este impuesto está actualmente cedido, su rendimiento a las Comunidades Autónomas de régimen común a través de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por ella quedan reguladas tanto las medidas fiscales como las administrativas del sistema de financiación. Las competencias normativas cedidas son:

1. Reducciones de la base imponible. Lo que significa que las Comunidades Autónomas podrán asignar las reducciones que crean convenientes tanto para las transmisiones mortis causa como para las inter vivos, incluso pueden llegar a regular las que estén establecidas por la norma estatal, modificando desde su mejora, hasta su mantenimiento, aumentando el importe o variando el tipo de reducción, también

³⁰ Esta cuestión ya ha surgido en la práctica, dando lugar a una Consulta a la DGT (consulta de 1 septiembre, núm. 1469-98) donde el contribuyente pone de manifiesto la discriminación que en este punto sufren las sociedades:

“...Por otra parte, si la donación se hiciera a una sociedad mercantil previamente constituida por los hijos del consultante, ya no procedería la tributación por el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que como establece el propio artículo 3.2 de la Ley reguladora de este impuesto, los incrementos de patrimonio...obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades”.

pueden influir en la ampliación de las personas que pueden beneficiarse de la bonificación e incluso disminuir los requisitos para poder aplicarla.

Ahora bien cuando las Comunidades Autónomas se asignen sus reducciones, se harán a posteriori de las establecidas por la norma estatal. Si la Comunidad Autónoma lo que hace es una mejora de la reducción del Estado, la nueva reducción sustituye a la reducción del Estado.

2. Tarifa del impuesto.
3. Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
4. Deducciones y bonificaciones de la cuota. Cualquier deducción o bonificación será compatible con las del Estado y se aplicarán a posteriori de estas últimas.
5. Gestión y liquidación. Será en este caso el Estado el que determine el régimen de autoliquidación del impuesto de forma obligatoria en las Comunidades que considere oportuno.

Existen Comunidades Autónomas que no disfrutaban de la bonificación de la Comunidad de Madrid (noventa y nueve por ciento en el impuesto entre parientes de hasta segundo grado de parentesco) como son: Andalucía, Cantabria, Castilla y León y Cataluña.

Ahora bien los residentes de estas Comunidades Autónomas gozan de una serie de reducciones, reguladas en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando se trata de la transmisión del patrimonio empresarial, como es la reducción que afecta a la empresa familiar.

La regulación actual de la reducción del 95 por ciento de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando en la misma está incluido el valor de una empresa familiar, se encuentra en los apartados 2 c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esta reducción del 95 por ciento puede llegar a ser de hasta el 99 por ciento, mediante el desarrollo de la normativa autonómica. Para poder aplicar estas mejoras autonómicas, el heredero debe residir en el territorio de la Comunidad Autónoma.

Por poner un ejemplo, una de estas Comunidades Autónomas (que más tarde estudiaremos detalladamente) que sí que gozan de reducciones³¹ importantes en su normativa acerca del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones cuando de la transmisión de patrimonio de empresas se trate, es nuestra Comunidad Andaluza.

³¹ Aparicio Pérez, A. (2014) “Gravámenes sucesorios: Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local”, Madrid, Dykinson, pp. 240-243.

5. REQUISITOS DE LA REDUCCIÓN ESTATAL EN TRANSMISIONES LUCRATIVAS MORTIS CAUSA

Para la aplicación de esta reducción se han de dar una serie de requisitos:

1.- La participación objeto de la transmisión ha de estar exenta de tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio, por tanto la actividad principal de la sociedad no ha de consistir en gestionar un patrimonio.

Por tanto puede tratarse de la transmisión de empresas individuales o negocios profesionales que se hallen exentos del Impuesto sobre el Patrimonio. Y lo que se transmita sea la plena propiedad, nuda propiedad o derecho de usufructo de por vida de las acciones o participaciones en empresas que estén exentas del Impuesto sobre Patrimonio.

2.- La participación en la entidad deberá ser de por lo menos el 5% (o el 20 % si la posesión es conjunta con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta segundo grado)

3.- Obligación de ejercer alguna función de dirección en la entidad y por la que debe percibir una remuneración de al menos el 50% de la totalidad de rendimientos profesionales, empresariales o por trabajo, algún sujeto que cumpla con el tanto por ciento de participación en el capital social de la empresa.

Si se dan estos requisitos, podrán beneficiarse de esta reducción de empresa familiar hasta los herederos de tercer grado de parentesco con el causante, es decir, que afectaría a la adquisición realizada por: cónyuges, descendientes por naturaleza o adopción, si no hubiera, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado de parentesco.

4.- El heredero habrá de mantener las participaciones durante 10 años tras el fallecimiento del causante, algunas Comunidades Autónomas establecen un plazo de 5 años, a excepción del fallecimiento del adquirente durante ese período de tiempo.

5.- No se podrán realizar actos de disposición ni operaciones societarias por las que se produzca una minoración importante del valor de adquisición.

6. REQUISITOS DE LA REDUCCIÓN ESTATAL EN TRANSMISIONES LUCRATIVAS INTER VIVOS

Requisitos adicionales a los mortis causa, ya que se exigen unos requisitos, para el donante y otros para el donatario. Así:

- Los requisitos que se exigen al donante son:
 - Sesenta y cinco años o más o en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
 - No ejercer funciones de dirección y de recibir la remuneración que estaba percibiendo por las mismas.

- Los requisitos que se exigen al donatario son:
 - Tratarse del cónyuge, descendientes por naturaleza o adopción.
 - Ha de mantener la empresa durante al menos 10 años, salvo fallecimiento del donatario
 - Tendrá derecho a la exención del Impuesto sobre Patrimonio al menos durante 10 años, salvo que el donatario fallezca en ese plazo.

De no consumarse dichos requisitos deberá satisfacerse la parte del impuesto que no he haya ingresado como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

La regulación para las transmisiones “inter vivos” es muy parecida a la regulación asignada para las transmisiones “mortis causa” en cuanto a sus elementos esenciales como son: el objeto de la transmisión, beneficiarios favorecidos por la medida, las condiciones de permanencia, así como el resultado en caso de incumplimiento, pero pese a esta similitud entre ambas transmisiones también existen divergencias entre ellas. En el caso que nos ocupa solo el cónyuge y los descendientes (por consanguinidad o adopción, y excluyendo a los afines) son amparados por la norma en cuestión, por tanto quedan excluidos de forma absoluta: los ascendientes, es decir, si un padre recibe de su hijo por donación, una explotación económica, éste no podrá minorar la base imponible del impuesto, aunque sea el continuador de la actividad. Tampoco se contempla a los colaterales de cualquier grado³².

El transmitente debe tener menos de 65 años, o sufrir una incapacidad permanente, bien absoluta o de gran invalidez, es decir estar inhabilitado para todo tipo de profesión u oficio, o requerir de otras personas para ejecutar las actividades esenciales de la vida. Si de incapacidad se tratara, se ha de acreditar mediante un certificado de la Seguridad Social o por parte del organismo de la Comunidad Autónoma a quien corresponda.

Por consiguiente, el requisito de la edad o de la incapacidad son los determinantes para transmitir de forma anticipada un establecimiento familiar.

Navarro Egea, manifiesta: *“el beneficio tributario queda reducido a aquellos casos en que el empresario o profesional se encuentra en los últimos años de su vida activa”*³³.

La ley exige además que el donante no ejerza, si es que lo estaba haciendo y deje de percibir remuneraciones.

³² Así se refleja en la Consulta núm. 0422/2000, de 3 de marzo de 2000, en la que consultada la DGT sobre la procedencia de la reducción en caso de transmisión “inter vivos” a los sobrinos del consultante, de participaciones en una entidad, la respuesta considera evidente que “no siendo descendientes los sobrinos, en caso de donación, no habrá lugar una eventual reducción en la base imponible del impuesto aplicable”.

³³ Navarro Egea, M (1999) Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Marcial Pons, p. 91.

En la transmisión “mortis causa” no se hace referencia a si el causante llegado el momento se encontraba al margen o no de la actividad, por tanto, en ambos casos tendrá lugar la transmisión. Es irrelevante en este caso el ejercicio o no de la actividad para que se produzca el beneficio por transmisión “mortis causa”.

7. REGULACIÓN AUTONÓMICA DE LA REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR

7.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Según el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, éstas pueden asumir competencias normativas en lo referente a los tributos cedidos entre ellos el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Pueden establecer reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión³⁴.

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 (reforma de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre) Reconoce la cesión del rendimiento del tributo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a las Comunidades Autónomas. Se entiende por rendimiento cedido, el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los diferentes hechos imposables cedidos (art. 26 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

Esta Ley nos dice que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas en relación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, tanto para las transmisiones inter vivos como para las mortis causa, además de otros conceptos, sobre las reducciones de la base imponible.

La potestad legislativa puede ejercitarse:

-creando nuevas reducciones, aquellas que la Comunidad Autónoma considere oportuna en función de su situación económica o social (en este caso las reducciones autonómicas se aplicaran con posterioridad a las establecidas por el Estado, siempre desde el punto de vista de la liquidación)

³⁴ BOE del 13 de junio de 2015

-regulando las reducciones que ya han sido elaboradas por la normativa del Estado, podrán mantenerlas en condiciones análogas o mejorarlas. En caso de mejora de las condiciones, la reducción autonómica sustituirá a la estatal.

Por ello las reducciones estatales son compatibles con las reducciones autonómicas nuevas, pero no con las mejoras efectuadas sobre ellas.

La Ley obliga a que la norma autonómica especifique si la reducción es propia o constituye una mejora de la del Estado³⁵.

Vamos, a proceder al estudio individualizado de la regulación que las Comunidades Autónomas han ejecutado sobre las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por transmisión de la empresa familiar, de forma breve.

7.2 COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

En nuestra Comunidad Autónoma a partir del año 2009 hubo una renovación³⁶ en la minoración de la base imponible “mortis causa” de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades regulada en la normativas del Estado, disminuyéndose de 10 a 5 años el tiempo de permanencia para las adquisiciones “mortis causa” que se establece como requerimiento a quien tenga que tributar en Andalucía.

El Decreto-Ley 1/2010, de 9 de marzo, de Medidas Tributarias de Reactivación Económica, estableció mejoras para la donación del negocio familiar o las participaciones, en los mismos términos que en la sucesión mortis causa.

Uno de estos progresos obtenidos de los que participan tanto las adquisiciones “mortis causa” como “inter vivos” cuando de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades se trate y siempre que manifiesten cumplir con las condiciones requeridas por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículos 20.2.c) y 20.6, tendrán potestad para aplicarse una bonificación del 99% todas las personas que aun no teniendo vínculo de parentesco con el cedente, cumplan con los requerimientos justo en el momento en que se lleve a cabo la adquisición.

A quienes vayan a adquirir se les exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que se hallen en posesión de un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que se encuentre vigente en el momento del

³⁵ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, artículo 43.1

³⁶ Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

fallecimiento del mismo, o de la donación, y poder demostrar una antigüedad de 10 años en la empresa o negocio, como mínimo.

-Tener delegadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha del fallecimiento del finado o, en su caso, de la donación, y 5 años de antigüedad mínima en la realización de dichas tareas.

Se contempló también una reducción propia del 99% cuando se produzca una donación de dinero a favor de parientes cuando se vaya a crear o ampliar una empresa individual o negocio profesional. Le corresponde a los donatarios que reciban dinero de parientes tales como: ascendientes, adoptantes y de colaterales hasta tercer grado por consanguinidad o afinidad cuando se den los siguientes requisitos:

-Que el montante total de la donación tenga como fin la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional.

-La empresa tenga domicilio social o fiscal en Andalucía.

-Que la constitución o ampliación se debe formalizar en 6 meses desde que se produce la donación del dinero.

-Que se haga constar en documento público y se indique la finalidad de la donación.

-Que la actividad no tenga por objeto la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

-Que la empresa individual o negocio profesional, que hayan sido generados o ampliados a través de la donación de dinero, se mantenga durante 5 años, contados a partir de la fecha de la escritura pública de donación, con la salvedad de que el donatario falleciera dentro de dicho plazo.

Esta reducción no podrá ser superior a 120.000 Euros, aunque cuando se trate de personas discapacitadas, este límite alcanza los 180.000 Euros.

Y posteriormente también en 2010 se añade³⁷ que esta reducción será aplicable a cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del causante, así se aumenta el número de beneficiarios de la bonificación.

7.3. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

En esta Comunidad se produce un incremento de la reducción estatal³⁸ cuando se trata de adquisiciones “mortis causa” de empresas individuales, negocios profesionales o

³⁷ Conforme al artículo 21 de la Ley 8/2010, de 14 de julio, de Medidas tributarias de Reactivación Económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOJA núm.144 de 23 de julio de 2010)

³⁸ Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.

participaciones en entidades cuando se trate del cónyuge o descendientes de la persona fallecida³⁹.

Si no existieran descendientes, podría ser utilizada por ascendientes y colaterales hasta tercer grado.

Procede la reducción cuando los bienes asignados a las tareas de la profesión hayan estado liberados en el Impuesto sobre el Patrimonio en alguno de los 2 años anteriores al fenecimiento del causante, se requiere un mantenimiento de los bienes y derechos recibidos durante los 5 años posteriores, a excepción de que se produzca el fallecimiento del adquirente.

Si la empresa o negocio adquiridos se incluyen en una sociedad y las participaciones recibidas cumplen con las condiciones exigidas en la exención, tampoco se pierde el derecho a la reducción, que podrá llegar a ser de hasta el 99 por ciento si se dan los requisitos exigibles en el Impuesto sobre el Patrimonio, ahora bien si solo se tuviera derecho a parte de la exención, ésta se aplicará proporcionalmente.

Para efectuar el cálculo del porcentaje del 20 por ciento de participación en la sociedad por parte del conjunto familiar se incluyen como miembros del conjunto al cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta el cuarto grado del finado, siempre y cuando la entidad no aleje su actividad, así como su dirección y control de la Comunidad Autónoma de Aragón, habrá de mantenerse la adquisición durante un plazo mínimo de cinco años, pues así lo determina la normativa estatal.

Así, si como resultado de una operación societaria consistente en una fusión, canje de valores, aportaciones distintas a las dinerarias o escisión, no pudieran mantenerse las participaciones adquiridas no se perderá tampoco el derecho a la reducción, salvo que como hemos mencionado en el párrafo anterior la entidad se alejase de la Comunidad Autónoma de Aragón en los términos expuestos. Además, el parentesco por afinidad en este caso no se perderá por muerte del cónyuge ya que sirve de unión, excepto que se consolidaran posteriores nupcias.

Si de la transmisión de la vivienda habitual del finado se tratara, la reducción se hará efectiva siempre y cuando la adquisición permanezca durante 5 años posteriores a la muerte del mismo, salvo que la persona que adquiere también falleciera en el mismo período de tiempo.

³⁹ “ se aplicará una reducción del 99% sobre el valor neto, que incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes”(artículo131-3 de la Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón)

7.4. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ASTURIAS

Tendrá lugar en esta Comunidad, una reducción del 4 por ciento, cuando en la base imponible de una adquisición “mortis causa” se halle el importe de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, y se hallen localizados dentro del Principado de Asturias, dicho porcentaje de reducción se efectuara sobre dicho importe.

Dicha reducción se puede compatibilizar con la expuesta en la norma estatal. Ahora bien para ello existen una serie de condiciones:

- La adquisición debe llevarse a cabo por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptados y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado del finado⁴⁰
- Ha de poder aplicarse la exención contemplada en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- No podrá ser el valor de la entidad (empresa, negocio o participación) superior a los 5 millones de euros.
- La actividad ha de estar inserta dentro de la Comunidad Autónoma.
- Se requiere que el patrimonio adquirido, así como el domicilio fiscal o social de la entidad, se mantenga por parte del adquirente durante al menos los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.

El 4 por ciento de bonificación se extiende también para las transmisiones “inter vivos” de igual forma que para las adquisiciones “mortis causa”, pero con la exigencia de dos requisitos extraordinarios a los ya contemplados como son:

- Que la actividad principal no puede tratarse de la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Y el donante ha de tratarse de un sujeto mayor de 65 años, o sufra una incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Además si ejerciera funciones de dirección, tendría que abstenerse de ejercerlas y de recibir retribuciones en el momento mismo de la transmisión.

En caso de transmisión de participaciones, las reducciones se realizarán conforme a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

7.5. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE BALEARES

Manifestar que la Comunidad Autónoma de Baleares, no posee reducciones distintas a las ya

⁴⁰ Así lo prevé la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003 (BOPA, 31 de diciembre de 2002) a los efectos de las reducciones en la base imponible insertas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se establece la mejora consistente en equiparar las parejas estables a los cónyuges, las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptados y las personas que realicen un acogimiento familiar o permanente o preadoptivo de los adoptantes.

establecidas, por la normativa estatal para las adquisiciones “mortis causa”, ahora bien el disfrute de dichas reducciones quedarán sometidas al mantenimiento durante 5 años (de la adquisición) posteriores al fallecimiento del causante, siempre y cuando el adquirente no fallezca en este período de tiempo.

Esta Comunidad establece una reducción autonómica propia del 95 por ciento que influye en las adquisiciones “mortis causa” cuando se trate del cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, de participaciones en sociedades si su activo lo constituyen parcelas donde como mínimo el 33 por ciento de la superficie se encuentre en espacio de suelo rústico protegido, o superficies de gran importancia ambiental o zonas con un interés agrario privilegiado, siempre en relación a determinados límites.

Las mejoras respecto a la reducciones estatales en el caso de transmisiones “inter vivos” se basan en exigir que el donante supere los 60 años de edad o que se halle incapacitado de forma permanente, gran invalidez y que el donatario no se enajene de lo adquirido y durante los 5 años siguientes a haberse constituido la escritura pública de donación, tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre Patrimonio, salvo fallecimiento del donatario durante el plazo referido de 5 años.

Si en las transmisiones “inter vivos” el donatario (cónyuge o descendientes) de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, mantiene los puestos de trabajo, podrá disfrutar de una reducción propia del 99 por ciento siempre que la entidad o participación posea la exención que reconoce el Impuesto sobre el Patrimonio.

7.6. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

En el Archipiélago canario en las adquisiciones “mortis causa” se aplicará la reducción contemplada por los preceptos estatales, en la base imponible para obtener la base liquidable, además otra⁴¹ del 99 por ciento cuando los sucesores sean: cónyuges, descendientes o adoptados de la persona finada, cuando se incluye el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de derechos de usufructo sobre el valor de las entidades mencionadas, o de derechos económicos provenientes del cese del usufructo.

Si no hubiera descendientes o adoptados, se aplicará la bonificación a las adquisiciones llevadas a cabo por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta tercer grado.

El cónyuge supérstite siempre se beneficiara del 99 por ciento de minoración.

⁴¹ Decreto Legislativo 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. Artículo 22 y artículo 22 bis.

Pero existe una serie de requisitos⁴² que han de darse para que pueda ser de aplicación dicha reducción como es:

- la exención prevista en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los dos años anteriores al fallecimiento cuando se trate de una empresa individual, negocio profesional o participaciones sociales.

- el mantenimiento de la adquisición por parte del adquirente, en su haber durante los 5 años posteriores a la defunción, salvo que este último falleciera en ese período de tiempo⁴³.

- Siempre y cuando la entidad (empresa individual, negocio profesional o entidad cuyas participaciones se transmiten) no aleje su actividad económica, dirección y control de Canarias en el momento de la defunción del causante y se mantenga aquí durante 5 años con posterioridad al fallecimiento del mismo, igual requerimiento se precisa, para el caso de que los entes o participaciones se aporten a una sociedad, en su constitución o ampliación de capital.

- el valor máximo de la empresa individual o de las participaciones sociales no puede exceder de tres millones de euros y el negocio profesional no puede exceder de un millón de euros.

La reducción por adquisición por participaciones en entidades cuando en la base imponible de una adquisición “mortis causa” se hallen cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, será de un 99 por ciento del importe de las participaciones en entidades sin cotización en mercados organizados.

En caso de la no existencia de descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado, la reducción a la que podrán acogerse es del 95 por ciento. El cónyuge supérstite siempre se beneficiara del 99 por ciento de minoración.

Para la aplicación de la reducción se estará a lo dispuesto en los requisitos establecidos⁴⁴.

7.7. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA

En esta Comunidad cuando en la base imponible se halle comprendido el valor de una empresa individual, negocio profesional, también aquellos relacionados con la producción y

⁴² Artículo 22. 4 del Decreto Legislativo 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.

⁴³ “No se perderá el derecho a la reducción si la empresa, negocio o participaciones adquiridos se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención prevista en el IP durante el plazo señalado”

⁴⁴ Artículo 22 bis 2. Decreto Legislativo 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.

comercialización dentro del sector: ganadero, agrario y pesquero, o se trate de participaciones en entidades, a los que se pueda aplicar la exención contemplada por el Impuesto sobre el Patrimonio, o de derechos de usufructo sobre ellos, siempre que se trate cónyuges, descendientes o adoptados del finado, para la obtención de la base liquidable, además de las reducciones previstas se podrá llevar a cabo otra reducción del 98 por ciento del valor, ahora bien se habrá de mantener lo adquirido por un período no inferior a 5 años, salvo que el adquirente perdiera la vida ⁴⁵.

Si no existiesen los familiares mencionados, dicha reducción puede aplicarse a las adquisiciones hechas por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado.

El cónyuge supérstite⁴⁶ siempre tendrá la reducción del 98 por ciento.

En el caso de las transmisiones “inter vivos” cuando se le pueda aplicar la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio y se trate de participaciones a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, de un negocio profesional también aquellos relacionados con la producción y comercialización dentro del sector: ganadero, agrario y pesquero, o se trate de participaciones en entidades, se le aplicara una reducción del 95 por ciento del valor de la adquisición, pero se han de dar una serie de requisitos:

-El donante debe tener una edad igual o superior a los 65 años, o incapacitado permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

-Si el donante ejerciera funciones de dirección, debe dejarlas de ejercer y de recibir remuneraciones por dichas funciones desde el mismo momento en que se lleve a cabo la transmisión. El pertenecer al Consejo de Administración de la Sociedad no se entiende función de dirección.

-En cuanto al tiempo requerido para hacer efectiva la reducción, por el donatario, tras la adquisición es de 10 años siguientes a la fecha de escritura pública de la donación, salvo muerte del adquirente, durante ese período de tiempo.

La Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero (BOC 30 de diciembre de 2009), crea⁴⁷ para cuando la donación no supere los 60.000 euros (tanto si se trata de una única donación como si de sucesivas lo fueran y provengan del mismo ascendiente o diferentes), una bonificación sobre la cuota tributaria del

⁴⁵ Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cantabria, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. Artículo 4.3 y 4.7

⁴⁶ Se equiparan cónyuges y parejas de hecho.

⁴⁷ Artículo 10.4 de la citada ley.

95 por ciento si de donaciones de metálico se tratara, cuando éstas sean a favor de descendientes y adoptados, con objeto de iniciar una actividad económica, o bien para adquirir una que no sea de nueva creación o de participaciones en entidades, cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) La donación ha de constar en documento público, es necesario mencionar el dinero procedente de la donación, que será aquel que se invertirá para crear o adquirir su primera empresa individual, negocio profesional o participaciones sociales
- b) el adquirente no podrá superar los 35 años de edad.
- c) La adquisición de la empresa individual, negocio profesional, o de las participaciones sociales debe ejecutarse antes de transcurridos seis meses desde que la donación se formalizó.
- d) La renta familiar del donatario no podrá superar 4 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) anual.
- e) Deberá tratarse de una PYME, cuando tenga lugar una adquisición de empresa.
- f) Cuando el metálico proveniente de la donación se invierta en la adquisición de participaciones, estas deberán corresponder a entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio. El donatario deberá ejercer las funciones de dirección en la empresa, donde sean adquiridas las participaciones de manera efectiva.
- g) El domicilio social y fiscal de la entidad creada o participada ha de mantenerse en la Comunidad Autónoma de Cantabria por un plazo de tiempo que no podrá ser inferior a 5 años.
- h) El adquirente durante como mínimo 5 años siguientes a la fecha de formalización de la donación, debe mantener lo adquirido y tener derecho a la exención contemplada por el Impuesto sobre el Patrimonio, así como no llevar a cabo actos de disposición que den lugar a detracciones de lo adquirido, salvo fallecimiento del mismo en ese tiempo.

7.8. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA LA MANCHA

Esta Comunidad solo tiene una diferencia respecto a la normativa del Estado y dicha diferencia radica en que se han de mantener las donaciones durante 5 años cumpliendo las condiciones reconocidas en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las transmisiones “inter vivos” cuando se realizan a favor de cónyuges, descendientes o adoptados, de derechos que recaen sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

7.9. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN

Se aplica⁴⁸ en esta Comunidad la ampliación de la reducción estatal, mediante una reducción propia del 99 por ciento en las adquisiciones “mortis causa” cuando se trate del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida de empresa individual, o de negocio profesional. Para las participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados cuyo domicilio social y fiscal se encuentren situados en la Comunidad Autónoma de Castilla y León, el grupo familiar se amplía hasta los colaterales de cuarto grado (mejora del legislador autonómico respecto del legislador estatal) así la normativa no considera a los parientes afines, es decir, la reducción solo podrá realizarse por colaterales consanguíneos.

La reducción mencionada, en Castilla y León no solo se llevan a cabo cuando de la adquisición de empresa individual, o de negocio profesional, o de participaciones en entidades se trate, sino también por adquisición de explotaciones agrarias, condicionadas a que estén situadas en el territorio de Castilla y León y permanezcan durante un período de tiempo igual o superior a 5 años, y además en el caso de las explotaciones agrarias, el causante debería al día de su fallecimiento haber sido agricultor profesional.

Resulta aplicable una tercera reducción propia de igual porcentaje condicionada por una serie de requisitos establecidos en el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, para las adquisiciones “mortis causa” por parte del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales por consanguinidad, hasta el tercer grado del finado de participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados, domiciliadas en Castilla y León.

Los requisitos a que se limita el disfrute de esta bonificación fiscal son similares a los establecidos por la norma estatal, aunque con ciertas matizaciones.

El adquirente habrá de mantener la adquisición en su patrimonio durante los 5 años posteriores a la transmisión (salvo que falleciese dentro de este plazo)

La actividad ha de realizarse de forma habitual, directa y personal.

Los ingresos percibidos por la realización de la actividad deben estar constituidos al menos por el 50 por ciento de la suma de sus rendimientos de actividades económicas y rendimientos de su trabajo personal.

⁴⁸ Decreto Legislativo 1/2008, de 25 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 cedidos por el Estado.

7.10. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA

Hasta no hace mucho tiempo, esta Comunidad objeto de estudio mantenía una minoración por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales hasta tercer grado con un contenido análogo en lo esencial, al de la normativa estatal, estableciendo una mejora en cuanto al tiempo de mantenimiento de las adquisiciones que se disminuía a 5 años.

Ahora bien a partir de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se crean y modifican preceptos.

Se elabora una reducción propia, de la que podrán beneficiarse personas que sin tener relación de parentesco con el finado, si mantienen con el mismo vínculos laborales o profesionales, con la entidad y tiempo de permanencia en la misma como para merecer dicha reducción en caso de transmisión de bienes y derechos, afectos a una actividad económica o participaciones en entidades, siempre y cuando dichos bienes y derechos permanezcan en el patrimonio de los beneficiarios por un tiempo no inferior a cinco años.

Por ello el término de reducción “de la empresa familiar”, se amplía para que el beneficio fiscal, permita la continuidad del tejido empresarial en su camino intergeneracional, con el propósito de motivar lo que supone una gran fuente de riqueza y empleo.

Otra novedad que presenta la Ley, es la incorporación de tres reducciones inéditas:

- la primera, cuando para constituir una empresa individual, negocio profesional o adquisición de participaciones en entidades se realice una donación de efectivo a favor de descendientes.
- la segunda, cuando se lleve a cabo una donación hacia terceras personas, sin nexo de parentesco con el donante de bienes y derechos asociados a una actividad económica o de participaciones en entidades.
- por último, contribución a patrimonios protegidos.

En la normativa de la Comunidad Autónoma de Cataluña las siguientes reducciones que pasamos a detallar corresponden a la empresa familiar.

En primer lugar en las adquisiciones “mortis causa” podrá aplicarse una reducción del 95 por ciento a:

- al valor de la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, y dichas adquisiciones correspondan al cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado del fallecido, por consanguinidad o adopción y también por afinidad.

-a los bienes del finado, cuando éstos hayan sido utilizados para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional ejercida por el cónyuge, siempre y cuando se le hayan adjudicado los bienes en la partición de la herencia, o hayan sido asignados por el fallecido.

-personas que sin tener el vínculo de parentesco que se requiere para estas adquisiciones, cumplan una serie de condiciones, en el momento de fallecer el causante y que son:

a. poseer nexo laboral o prestación de servicios con la empresa o negocio profesional del causante, y se pueda acreditar una antigüedad de al menos diez años.

b. tener acreditadas la realización tareas, durante cinco años mínimo, en la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización en el régimen general de la Seguridad Social o tener un apoderamiento especial otorgado por el finado para llevar a cabo funciones de gestión en la empresa de forma habitual.

El poder disfrutar de este beneficio fiscal está condicionado al mantenimiento durante 5 años posteriores a la muerte del causante: de la actividad empresarial, profesional y del patrimonio del adquirente (de los bienes y derechos, afectos a la actividad), salvo fallecimiento de este último en dicho plazo.

En segundo lugar, la reducción que podrá aplicarse por adquisición de participaciones en entidades, será del 95 por ciento del valor de las participaciones, se aplicará a la base imponible, y tanto si las mismas son con cotización o por el contrario sin cotización en mercados organizados⁴⁹ siempre que se atribuyan al cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta tercer grado del fallecido, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, por la parte proporcional de los activos necesarios que le corresponda para el ejercicio de la actividad, disminuido el importe de las deudas atribuidas a dicha actividad empresarial o profesional y el valor del patrimonio neto, siempre con los requisitos establecidos en la Ley⁵⁰.

El poder disfrutar de este beneficio fiscal está condicionado al mantenimiento durante 5 años posteriores a la muerte del causante del patrimonio del adquirente (de los bienes y derechos, afectos a la actividad), salvo fallecimiento de este último en dicho plazo.

A estas reducciones, hay que sumar una tercera, que influye en las adquisiciones por fallecimiento, y a personas que aun sin tener vínculo de parentesco con el finado adquieren participaciones en entidades, ya sean con cotización o sin ella en mercados organizados. La

⁴⁹ La reducción no se aplica a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

⁵⁰ Véase artículo 11 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

reducción aplicable consistirá en un 95 por ciento del importe de las participaciones adquiridas⁵¹ (Artículo 15.1 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Ahora bien, la ley exige además de los requisitos para hacer efectiva la reducción para los parientes (artículo 11 de la ley a la que hago remisión, con anterioridad), que el adquirente, haya tenido una relación laboral o de prestación de servicios con la entidad, por la que tiene lugar a la reducción, de al menos 10 años de antigüedad, y haber estado ejerciendo funciones de dirección en la misma durante al menos 5 años, con anterioridad siempre a la fecha del fallecimiento del causante. Otra exigencia añadida, es que tiene que poseer más del 50 por ciento de las participaciones del capital de la entidad, si de una sociedad laboral se tratara, solo se exige que la participación sea superior al 25 por ciento.

Otra reducción a tener en cuenta en las adquisiciones “mortis causa” que son comunes también a otras Comunidades Autónomas, consiste en una reducción propia del 95 por ciento, a la base imponible, cuando las adquisiciones son de bienes que el causante ha utilizado en las explotaciones agrarias, pero en este caso la reducción solo tiene lugar si quienes adquieren es el cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado del fallecido, tanto por consanguinidad o adopción, como por afinidad.

Podrán gozar también de la misma reducción, las personas jurídicas a las que se refiere el artículo 6 de la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, cuando las explotaciones agrarias se hallen a su cargo, si participa en la misma el adquirente que resulte adjudicatario de los bienes.

Asimismo también disfrutarán de la reducción contemplada hasta el momento, las personas que sin tener la relación de parentesco mencionada (cónyuge, descendientes o adoptados...), pero cumpliendo con los requisitos y condiciones exigidas, tengan una relación laboral dentro de la explotación agraria mantenida en el tiempo o sean titulares de la misma, durante 10 años mínimo, al día de la muerte, dicha antigüedad ha de estar acreditada.

Para poder beneficiarse de la reducción en todo caso, han de darse una serie de requisitos como son:

- Que el adquirente tenga reconocida la condición de agricultor profesional.
- Que la persona jurídica tiene que tener solo por objeto la realización de la actividad agraria.

⁵¹ “por la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad.”

-Que todo lo adquirido ha de permanecer en el patrimonio del adquirente durante los 5 años posteriores al fallecimiento del causante y solo podrá utilizarlo en la explotación agrícola, a excepción de que el causahabiente falleciera durante el mencionado plazo de tiempo. Otra observación al respecto es que el adquirente ha de mantener la condición de agricultor durante el mismo plazo, es decir, 5 años, contabilizados de igual modo.

La Ley contempla también una reducción adicional para los contribuyentes del grupo I (descendientes menores de 21 años) y del grupo II (descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes) cuando de una adquisición por muerte se trate y consiste en que podrán reducir el exceso de base imponible en un 50 por ciento, con unos máximos que la propia ley establece. Y otra reducción para el caso en que un bien se transmita en dos o más ocasiones en plazo inferior a 10 años, sobre el valor del bien. La reducción será mayor, cuanto menos tiempo haya transcurrido entre las distintas sucesiones.

Por lo que respecta a las donaciones u otro negocio jurídico de carácter gratuito “inter vivos” cuando se ejecute a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado de parentesco con el donante, y tanto si es por consanguinidad o adopción, como por afinidad, pueden beneficiarse de una minoración del 95 por ciento sobre la base imponible del valor neto del total de todo el conjunto afecto a la actividad empresarial o profesional de la persona transmitente, podrán beneficiarse de la misma reducción, personas que aun sin tener el vínculo de parentesco, al que hemos hecho referencia, cumplan con una serie de condiciones tales como: que el adquirente, haya tenido una relación laboral o de prestación de servicios con la entidad, de la que ha lugar a la reducción, de al menos 10 años de antigüedad, y haber estado ejerciendo funciones de dirección en la misma durante al menos 5 años.

Tener acreditadas la realización de dichas tareas, durante cinco años mínimo, en la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización en el régimen general de la Seguridad Social o tener un apoderamiento especial otorgado por el donante para llevar a cabo funciones de gestión en la empresa de forma habitual.

Pero la Ley exige que para la obtención de dicha reducción se hayan de reunir otra serie de circunstancias:

-La actividad empresarial o profesional ha de realizarla el adquirente de forma habitual, personal y directa o lo que es similar y así lo manifiesta el legislador que el ejercicio de dicha actividad la haya realizado con vocación de perdurabilidad y continuidad personal en el

tiempo. La haya ejecutado por sí mismo y haya realizado el control de manera efectiva sin intermediarios, estando al frente de las funciones de gestión y organización de la actividad⁵².

-El donante ha de tener una edad superior a los 65 años, edad en que cesa su actividad, o bien que el cese se produjera de forma anticipada en una actividad agrícola, en los términos establecidos en el Reglamento (CE) 1257/1999 del Consejo, o se encuentre en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

-Las rentas obtenidas de la realización de la actividad ya sea empresarial o profesional, que componen el patrimonio afecto y que son objeto de donación, deben aportar al menos el 50 por ciento del total de los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario, así como las actividades económicas a efectos del IRPF.

-El donante debe de haber cesado en la actividad y haber dejado de percibir rendimientos por la misma, en la fecha en que tenga lugar la donación.

El poder beneficiarse de esta minoración está limitada, solo será real si el adquirente mantiene el ejercicio de la actividad durante los 5 años posteriores a la transmisión o al negocio jurídico equiparable, salvo fallecimiento del donatario en este período de tiempo, también habrá de tener en su patrimonio durante el mismo período de tiempo, los elementos, objeto de donación.

Una segunda reducción autonómica que afecta a este tributo es por donación de participaciones en entidades. Al valor de las participaciones en entidades con o sin cotización en mercados organizados, por la parte correspondiente proporcionalmente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad, reducidos en el importe de las deudas procedentes de dicha actividad, se les podrá aplicar una reducción del 95 por ciento, 97 por ciento si se tratara de sociedades laborales cuando se donen u otro negocio jurídico gratuito que se pueda equiparar a las donaciones “inter vivos” , minoración que se llevara a cabo en la base imponible, siempre y cuando se trate del: cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado de parentesco del donante, igualmente si es por consanguinidad o adopción como por afinidad.

Los requisitos:

- Que haya cumplido el donante los 65 años de edad, o que su estado sea de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.
- La actividad principal de la entidad no puede tratarse de la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

⁵² Artículo 39.2 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- El donante ha de participar con un 5 por ciento mínimo en el capital de la entidad, si se computa de forma individual, o si se computa conjuntamente con los familiares descritos objeto del beneficio, la participación mínima ha de ser de un 20 por ciento.
- El donante debe haber llevado a cabo funciones de dirección de forma efectiva en la entidad y percibido retribuciones de cómo mínimo el 50 por ciento del total de las rentas obtenidas en las actividades económicas y trabajo personal⁵³.
- El donante debe de haber cesado en la actividad y haber dejado de percibir rendimientos por la misma, en la fecha en que tenga lugar la donación.

Para poder obtener la reducción descrita es condición necesaria, el mantenimiento de los elementos objeto de la donación en el patrimonio del adquirente, durante un período de tiempo no inferior a los 5 años siguientes a la donación o a cualquier negocio jurídico similar, salvo fallecimiento del donatario en ese plazo de tiempo.

Una tercera reducción que influye en este impuesto son las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito que se pueda equiparar, realizadas a personas sin vínculo de parentesco, pero que adquieren participaciones en entidades, ya sea con o sin cotización en mercados organizados y por ello pueden beneficiarse de una reducción del 95 por ciento del valor de las participaciones transmitidas, por la parte correspondiente proporcionalmente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad, reducidos en el importe de las deudas procedentes de dicha actividad, y el valor del patrimonio neto de cada entidad.

Para poder beneficiarse de la mencionada reducción se precisan una serie de requisitos, además de los ya exigidos para las donaciones de participaciones en entidades, como son:

- Que el adquirente, haya tenido una relación laboral o de prestación de servicios con la entidad, de la que ha lugar a la reducción, de al menos 10 años de antigüedad, y haber estado ejerciendo funciones de dirección en la misma durante al menos 5 años.
- Que el donatario haya participado en el capital de la entidad sobre la que ha recaído la donación de un porcentaje superior al 50 por ciento.

El mantenimiento de la reducción está condicionado a la conservación de los elementos objeto de la donación en el patrimonio del donatario durante los 5 años posteriores a la donación, o al negocio jurídico que se le asemeje, salvo fallecimiento en ese período de

⁵³ Para tal circunstancia no deben computar los rendimientos procedentes de la realización de funciones de dirección en otras entidades, como rendimientos del trabajo personal, siempre y cuando se manifiesten las condiciones exigidas en la norma autonómica.

tiempo. Además debe ejercer funciones de dirección en la entidad, durante el mismo tiempo y con las mismas excepciones.

Finalmente, la Ley también regula otra reducción relacionada con las donaciones de efectivo cuando de descendientes se trate y para la construcción o adquisición de una empresa individual o negocio profesional, también para la adquisición de participaciones en entidades, siempre y cuando su domicilio fiscal y social esté ubicado en Cataluña. La reducción contemplada es del 95 por ciento, pero establece un máximo de 125.000 euros y en caso de donatarios con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento un máximo de 250.000 euros. Estos máximos se tendrán en cuenta tanto si se trata de una única donación, como si de donaciones sucesivas se tratara, son acumulables.

Para obtener el disfrute de la reducción es necesario que se dé una serie de requisitos que van desde la formalidad de escriturar públicamente la donación, a la exigencia de que el donatario no tenga una edad superior a los 40 años, en el momento de la formalización, etc. Igual que ocurre en todos los casos para el disfrute definitivo de la reducción, se dan una serie de condicionamientos tales como que el donatario ha de continuar ejercitando las funciones de dirección durante los 5 años siguientes a la donación, o negocio jurídico equiparable, salvo que éste fallezca en ese período de tiempo, y tiene la obligación de mantener los bienes que han sido obtenidos por la donación, durante ese mismo plazo.

7.11. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA

En esta Comunidad Autónoma, cuando de una adquisición “mortis causa” de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias, se trate, gozarán de una reducción propia del 100 por cien del valor de la adquisición⁵⁴.

Sometida a los siguientes requisitos:

- Que se le pueda aplicar la exención regulada en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- Que la actividad se realice en la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- Que la adquisición, sea asumida por el cónyuge⁵⁵, descendientes, pero si hubiera inexistencia de estos, ascendientes y colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado.

⁵⁴ Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, 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.

⁵⁵ Los miembros de las parejas de hecho inscritas en el Registro regulado por la Ley 5/2003, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura, se equiparan a los cónyuges, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Se ha mantener tanto la transmisión como el domicilio fiscal en esta Comunidad, al menos durante 10 años siguientes a la muerte del causante.

Solo podrá aplicar dicha reducción, en el caso de la transmisión de empresa individual o negocio profesional, el causahabiente. Si de participaciones en entidades societarias se tratara, solo los adjudicatarios de las mismas.

La Ley contempla también una mejora cuando de explotaciones agrarias se trate⁵⁶ hasta el 100 por cien.

En las adquisiciones “inter vivos” desde 2009, se viene aplicando una reducción propia del 99 por ciento, cuando de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias sin cotización en mercados organizados se trata, pero cuando:

- Se le pueda aplicar la exención regulada en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- La actividad se realice en la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- Haya cumplido el donante los 65 años de edad, o que su estado sea de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.
- El donante abandone el ejercicio de funciones de dirección, debe dejar de ejercerlas e igualmente dejar de percibir retribuciones, desde el momento en que tenga lugar la transmisión.
- La adquisición sea asumida por el cónyuge o descendientes y se mantenga durante los 10 años posteriores a la donación.
- Se produzca el mantenimiento del domicilio fiscal si se trata de una empresa o negocio, así como el domicilio fiscal y social de una entidad societaria durante al menos 10 años, después de la transmisión, en el territorio de la Comunidad descrita.
- Se trate de participaciones societarias, el donatario debe poseer como mínimo el 50 por ciento del capital social bien de forma individual o de forma conjunta con: Cónyuge, descendientes, ascendientes o parientes colaterales hasta tercer grado por consanguinidad.

En el caso de las adquisiciones “mortis causa” está previsto también una minoración del 99 por ciento cuando la donación se realice a favor de descendientes y cónyuge, cuando de una explotación agraria se trate, siempre y cuando la misma está situada dentro de

⁵⁶ Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Extremadura, también derechos de usufructo de la explotación, para los supuestos reconocidos en la Ley⁵⁷.

Casi podemos decir actualmente puesto que ha sido en 2011 cuando se ha aprobado una nueva bonificación⁵⁸ del 99 por ciento que le afecta a los 120.000 euros iniciales, y que se le aplicara a las transmisiones realizadas a favor de descendientes sobre cantidades satisfechas a la hora de construir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades. Siempre relegada a condiciones que abarcan desde la formalización de la donación en escritura pública, hasta el requerimiento de la mayoría de edad del donatario o en su defecto la emancipación del menor, así como la exigencia de que el patrimonio del adquirente no supere los 402.678,11 euros, en todo caso desde la fecha de la escritura pública.

Si se trata de la donación de una empresa individual no podrá superarse el valor de 3 millones de euros, 1 millón si se trata de un negocio profesional.

Se establece un mantenimiento desde la fecha de la escritura pública de 10 años en la Comunidad del domicilio fiscal o social de la empresa, negocio o entidad societaria.

Hay que hacer referencia también a otra reducción que de forma indirecta influye en la empresa familiar y es la minoración del 99 por ciento sobre los 120.000 euros iniciales cuando la donación se realiza a descendientes, por inmuebles que vayan a ser destinados a ejecutar una actividad empresarial o negocio profesional, cuando su constitución se lleve a cabo durante los seis primeros meses desde la fecha de formalización en escritura pública.

7.12. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA

En la Comunidad Autónoma de Galicia es de aplicación⁵⁹ en las adquisiciones “mortis causa” una reducción propia del 99 por ciento, cuando se verifique que se trata de una empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades o derechos de usufructo sobre los mismos, siempre y cuando el domicilio fiscal de la entidad y el centro de gestión principal de la empresa o negocio, se encuentren ubicados en Galicia y se mantenga durante 5 años con posterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

⁵⁷ Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Artículos: 9; 10; 11 y 20.

⁵⁸ Ley 19/2010, de 28 de diciembre, ya citada anteriormente.

⁵⁹ Decreto Legislativo 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. (“DOG” núm. 201, de 20 de octubre de 2011)

La adquisición ha de ser a favor del cónyuge, descendiente o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales por consanguinidad hasta tercer grado.

Debe estar exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 5 años siguientes, a excepción de muerte del adquirente o transmisión en virtud de pacto sucesorio conforme a lo recogido en la Ley de Derecho Civil de Galicia.

Cuando de la explotación de explotaciones agrarias o elementos afectos hablemos, podemos aplicar el 99 por ciento de reducción propia a las transmisiones efectuadas siempre y cuando estos se hallen situados en la Comunidad Autónoma y se cumplan con las siguientes circunstancias:

- o La adquisición ha de ser a favor del cónyuge, descendiente o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales por consanguinidad hasta tercer grado.
- o Que tanto el causante como su cónyuge⁶⁰ han de ostentar la condición de agricultor profesional.
- o La explotación agraria deberá haber estado realizando, de forma efectiva, actividades agrarias y el agricultor profesional (haya sido profesional real) durante un período de tiempo de 2 años anteriores al devengo del impuesto.

Otra reducción objeto de mención, es la aplicable en caso de adquisición “mortis causa” de bienes destinados a crear o constituir una empresa o negocio profesional, cuando sean a favor de hijos e hijas y por descendientes. Siempre que la transmisión sea de un bien que esté destinado al objeto de la reducción, podrá llevarse a cabo una bonificación del 95 por ciento de la base imponible, con unos límites que establece la ley⁶¹.

La misma reducción y por la misma causa que la reconocida en el párrafo anterior, pero cuando de la transmisión “inter vivos” se trate, y siempre con los requisitos⁶².

En lo referente a las adquisiciones “inter vivos” hemos de tener en cuenta la reducción del 99 por ciento cuando se produzca una transmisión de participaciones de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades se trate, dicha reducción se aplicara en la base imponible, pero se requieren una serie de condiciones:

⁶⁰ El cónyuge se añadió por la Ley 9/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad autónoma de Galicia para el 2010. (DOG 30 de diciembre de 2009).

⁶¹ Decreto Legislativo 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. (“DOG” núm. 201, de 20 de octubre de 2011). Artículo 7.8.2.

⁶² Artículo 8.8.2 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, ya mencionado.

- La persona que dona ha de tener una edad superior a los 65 años o ha de encontrarse en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- El donante abandone el ejercicio de funciones de dirección, debe dejar de ejercerlas e igualmente dejar de percibir retribuciones, desde el momento en que tenga lugar la transmisión.
- El centro principal de gestión de cualquiera de las actividades, debe estar ubicado en Galicia y ha de permanecer así durante los cinco años siguientes a la fecha del devengo del impuesto.
- A la fecha del devengo del impuesto, la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, han de estar exentas del Impuesto sobre el Patrimonio.

En transmisiones “inter vivos” y cuando se trate de una explotación agraria ubicada en Galicia y sea objeto de donación, así como todos sus elementos, podrá serle de aplicación una bonificación del 99 por ciento sobre la base imponible, cuando se den los siguientes requisitos:

- La persona que dona ha de tener una edad superior a los 65 años o ha de encontrarse en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que ostente la condición de agricultor profesional, en la fecha de devengo, condición que pierde por el hecho de ejecutar la donación.
- El adquirente ha de ser el cónyuge, descendientes o adoptados y colaterales hasta tercer grado de consanguinidad.
- Es condición, el mantenimiento de la donación durante los 5 años siguientes, salvo muerte o transmisión por pacto sucesorio.
- La explotación agraria, ha debido estar ejerciendo realmente su actividad durante 2 años anteriores al devengo del impuesto.

7.13. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA

Esta Comunidad Autónoma goza igualmente de reducciones propias tanto en adquisiciones “mortis causa” como en las “inter vivos”.

En cuanto a las “mortis causa” se establece⁶³ una reducción propia cuando se trate de adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, en la base imponible del 99 por ciento, cuando concurren una serie de circunstancias:

- El objeto de la adquisición ha de estar exento del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁶³ Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016.

- La adquisición debe corresponder al cónyuge o pareja de hecho inscrita en algún registro oficial de uniones de hecho, descendientes, adoptados o personas que puedan ser objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado del causante.
- La transmisión debe permanecer durante al menos 5 años en el patrimonio de la persona que adquiere, siempre contados desde la fecha de fallecimiento del finado, salvo que falleciese la persona adquirente en ese plazo, asimismo esta última no podrá realizar actos de disposición ni operaciones societarias que puedan minorar el valor de adquisición ya sea de forma directa o indirecta.
- El domicilio fiscal y social de la entidad debe permanecer La Rioja durante el mismo tiempo en que ha de mantenerse la adquisición, es decir, 5 años mínimo.

Cuando se trate de participaciones en entidades es obligado que estas no coticen en mercados organizados y admiten una reducción del 99 por ciento sobre el valor de las participaciones, que se aplicará sobre la base imponible, para obtener la base liquidable, siempre y cuando las entidades se hallen en La Rioja (tanto su domicilio fiscal como el social) y se cumplan con los requisitos establecidos anteriores.

La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, a efectos de aplicar esta reducción, el porcentaje del 20 por ciento previsto⁶⁴ se computará con los familiares objeto de la reducción, en la adquisición (cónyuge o pareja de hecho inscrita...).

En caso de explotaciones agrarias, tendrá lugar la aplicación de una reducción propia del 99 por ciento, siempre que se trate de adquisiciones “mortis causa” siempre que:

- El fallecido tenga la condición de agricultor profesional en el momento del fallecimiento.
- El adquirente está obligado a conservar en su patrimonio la explotación agraria, durante un período no inferior a 5 años desde la fecha de fallecimiento del finado, salvo que en ese período de tiempo falleciera igualmente el causahabiente.
- También es una condición, que el adquirente sea agricultor profesional cuando se produzca el devengo del impuesto y debe ser titular de una explotación agraria, donde se trasladen los elementos de la explotación que transmiten, así como poseer el domicilio fiscal en La Rioja.

⁶⁴ Artículo 4.Ocho.Dos.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

- La adquisición debe realizarse a favor del cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho; descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo; ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo; y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado de la persona fallecida.

Cuando de adquisiciones “inter vivos” se trate, es de aplicación una reducción propia del 99 por ciento a las empresas individuales, negocio profesional o participaciones en entidades siempre y cuando no coticen en mercados organizados, ahora bien conforme a los mismos requisitos que se establecen para las adquisiciones “mortis causa”.

De igual forma para las adquisiciones de explotaciones agrarias, es decir, misma reducción e idénticos requisitos que para las adquisiciones “mortis causa”, pero en este caso hay que añadir que tendrá lugar un requisito añadido que consiste en que el donante ha de tener o superar los 65 años de edad o enfrentarse a una incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.

Se crea una nueva reducción también en las adquisiciones “inter vivos” del 100 por cien, cuando tenga lugar una donación dineraria de padre a hijos, cuando esta sea destinada a crear una empresa individual, negocio profesional o entidad societaria, siempre que se cree autoempleo o bien empleo por cuenta ajena, siempre que se confirme la existencia de las siguientes condiciones:

- La donación debe constar en escritura pública y de forma expresa ha de reflejar que el adquirente va a destinar el dinero a crear una nueva empresa.
- La nueva empresa no puede tener como misión principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario⁶⁵, tampoco dedicarse al arrendamiento de inmuebles, por tanto deberá ejercer una actividad económica.
- La reducción será aplicable siempre y cuando el patrimonio donado no supere los: 200.000 euros, 250.000 euros en caso de personas con discapacidad igual o superior al 65 por ciento.
300.000 euros en caso de contratación laboral, a jornada completa y alta en Seguridad Social, a una persona domiciliada en La Rioja, 350.000 euros en caso de personas con discapacidad igual o superior al 65 por ciento.
- El dinero transmitido deberá dedicarse a la creación de la empresa y crear el empleo, en un plazo máximo de 3 meses, desde la fecha del devengo del impuesto.

⁶⁵ Conforme al artículo 4. Ocho. Dos. a), de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

- Ha de mantenerse la actividad de la empresa durante los 5 años siguientes desde la fecha de creación, con los puestos de trabajo creados y el nivel de inversión. Y habrá de mantener durante ese tiempo su domicilio fiscal y social en La Rioja, no podrá hacer actos de disposición, ni operaciones societarias que puedan reducir el valor de la empresa objeto de creación, bien directa o indirectamente.
- Solo podrá beneficiarse de la donación, el donatario, que ha de tener una edad superior a los 18 años y estar en situación legal de desempleo seis meses antes de la fecha de devengo, si tuviera patrimonio debe ser inferior a 400.000 euros en el momento de la escritura pública y debe mantener el domicilio fiscal, los cinco años siguientes desde el momento de la donación en la Comunidad Autónoma de la Rioja.
- El adquirente debe ejercer funciones de dirección en cualquiera de las entidades que haya creado y las retribuciones percibidas por dicha actividad han de suponer su principal fuente de renta.

7.14. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID

En esta Comunidad, cuando en la base imponible de una adquisición “mortis causa”, se encuentre el valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, que gocen de la exención contemplada en la Ley sobre el Impuesto de Patrimonio, y siempre que dicha adquisición vaya dirigida al cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida, se aplicará⁶⁶ además de las que procedan, una minoración del 95 por ciento a la base imponible, sobre el valor neto, siempre que la adquisición se mantenga durante 5 años siguientes a la muerte del causante, salvo fallecimiento del adquirente en este mismo período de tiempo.

En caso de inexistencia de las relaciones de parentesco enumeradas con anterioridad, la reducción podrá ser aplicada a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado y con los requisitos anteriores. Ahora bien el cónyuge supérstite siempre tendrá la reducción del 95 por ciento.

En cuanto a las adquisiciones “inter vivos” no hay reducción vigente.

⁶⁶ Decreto Legislativo 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 (BOCM de 25 de octubre de 2010) que incorpora las modificaciones efectuadas por la Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y Racionalización del Sector Público. (BOCM de 29 de diciembre de 2010).

7.15. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA

En la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia se crea⁶⁷ una reducción propia del 99 por ciento cuando de las adquisiciones “mortis causa” se trate y contengan el valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en dicha Comunidad, y además cuenten con la exención prevista en el artículo 4, apartado octavo, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio e intervengan una serie de requisitos:

- El causante debe de poseer una participación mínima en la entidad del 5 por ciento siempre que sea de forma individualizada, si lo fuera conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, por consanguinidad, afinidad o adopción, la participación mínima correspondiente será del 20 por ciento.
- Habrá de mantenerse la inversión, por un período de 5 años, igual plazo para el mantenimiento del patrimonio por el adquirente y también para la permanencia del domicilio fiscal y social de la empresa, negocio o entidad en la Comunidad. Período a contabilizar con posterioridad al fallecimiento del causante.

Se contempla, asimismo una reducción propia⁶⁸, cuando se adquiera dinero, y este vaya a ser destinado a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que el domicilio fiscal se halle ubicado en la Comunidad, dicho beneficio será del 99 por ciento, hablamos de adquisiciones “mortis causa”, cuando se planteen una serie de circunstancias:

- Los contribuyentes que pueden aplicar esta bonificación son los situados en el grupo I y II de parentesco.
- La adquisición debe constar en escritura pública y de forma expresa ha de reflejar que el adquirente va a destinar el dinero a crear una nueva empresa.
- El objeto al que va destinado la reducción propia, ha de efectuarse en el plazo máximo de 6 meses, desde el día en que la donación se formalizó, y se han de mantener en el patrimonio del adquirente durante al menos 5 años siguientes a la fecha del documento público de formalización de la adquisición del dinero, siempre y cuando no se produzca el fallecimiento del adquirente.

⁶⁷ Decreto Legislativo, 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.

⁶⁸ Artículo 48.1.a) 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.

- La actividad principal de la empresa individual, negocio profesional o entidad no puede dedicarse a la gestión de un patrimonio ni mobiliario, ni inmobiliario.
- En caso de adquirir una empresa individual o negocio profesional, existe un límite contemplado, y es que el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado, no podrá superar:
 - Los tres millones de euros si el objeto de la transmisión es una empresa individual.
 - Un millón de euros si el objeto de la transmisión es un negocio profesional.
- Si lo que se adquiere con el dinero son participaciones, estas deben representar el 50 por ciento del capital social de la entidad, como mínimo y la persona que adquiere tiene que ejercer funciones de dirección dentro de la misma.

El mismo artículo de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, (remisión pie de página 56) considera otra reducción propia para aplicar en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se adquieran “mortis causa” explotaciones agrarias siempre que estén localizadas en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, dicha minoración será del 99 por ciento del valor de la explotación, siempre claro está y como venimos detallando reiteradamente cuando se cumplan unas circunstancias:

- El pleno dominio de una explotación agrícola ha de serlo en su totalidad, cuando a una adquisición nos referimos.
- Ha de ser a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, enmarcados en los grupos I y II⁶⁹.
- La adquisición debe constar en escritura pública y de forma expresa se ha de reflejar la asunción por parte del adquirente de mantener en su patrimonio, así como ejercitar la actividad agraria personalmente y de forma directa, como agricultor, durante los siguientes 5 años, salvo fallecimiento del mismo, durante ese plazo.

El mismo artículo de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, (remisión pie de página 56) considera otra reducción propia del 99 por ciento, para aplicar en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se adquieran “mortis causa” bienes inmuebles, cuya misión consiste en ejecutar una actividad empresarial o negocio profesional, a favor de contribuyentes catalogados en los grupos I y II de parentesco, siempre bajo el cumplimiento de:

-Que la adquisición se escribure públicamente, y de forma expresa se revele el destino del inmueble, que no puede ser otro que la constitución o ampliación de una empresa individual,

⁶⁹ Artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

negocio profesional o adquisición de participaciones sociales en entidades que cumplan con las condiciones que estamos analizando. Dicha constitución o ampliación o adquisición se habrá de realizar en los 6 meses siguientes a la formalización de la adquisición en escritura pública y su actividad principal no puede consistir en la gestión de un patrimonio mobiliario, ni inmobiliario, conforme al artículo 4. Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

-El inmueble debe permanecer en la actividad, los 5 años siguientes desde el día de su adquisición, salvo muerte del adquirente durante ese período de tiempo. Igualmente durante el mismo período de tiempo ha de permanecer el domicilio fiscal de la empresa, negocio o sociedad instalado en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

-Si se adquieren participaciones de una entidad, las mismas tienen que como mínimo suponer el 50 por ciento del capital social de la entidad.

-La persona que adquiere ha de realizar funciones de dirección dentro de la entidad.

En lo referente a las adquisiciones “inter vivos” se aplicará una reducción propia del 99 por ciento, cuando se transmita una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que se encuentren dentro de la Comunidad, para obtención del beneficio es imprescindible:

- Que la transmisión se efectúe a favor del cónyuge, descendiente o adoptados pertenecientes a grupos I Y II.
- La persona que realice la donación debe tener una edad superior a los 65 años o debe encontrarse en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez y ejerciera funciones de dirección en la entidad, y las remuneraciones que tuviera atribuidas constituyan su fuente de renta principal, no pudiendo superar el 50 por ciento de participación en el capital social.
- El adquirente debe mantener el patrimonio adquirido durante los siguientes 5 años desde el momento de la donación, también el derecho a la exención determinada en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Mismo período de tiempo deberá permanecer el domicilio fiscal y social dentro de la Comunidad, tiempo contabilizado desde la fecha de formalización de la donación.

En caso donaciones de explotaciones agrícolas, se reconoce una reducción propia del 99 por ciento para las transmisiones que se produzcan en la Comunidad Autónoma de La Región de Murcia, pero siempre que se cumplan con los requisitos que paso a detallar:

- El pleno dominio de una explotación agrícola ha de serlo en su totalidad, cuando a una adquisición nos referimos.

- Ha de ser a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, enmarcados en los grupos I y II⁷⁰.
- La adquisición debe constar en escritura pública y de forma expresa se ha de reflejar la asunción por parte del adquirente de mantener en su patrimonio, así como ejercitar la actividad agraria personalmente y de forma directa, como agricultor, durante los siguientes 5 años, salvo fallecimiento del mismo, durante ese plazo.
- El donante y los donatarios deben desarrollar la profesión de agricultor.

Cuando el objeto de la donación sea dinero cuya finalidad sea la adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, se aplicara la misma reducción propia y los mismos requisitos que en la adquisición de dinero “mortis causa” solo añadir que en el momento de formalización de la donación, el patrimonio neto del donatario no podrá exceder de 500.000 euros.

Cuando la donación tenga por objeto un inmueble destinado a la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, se aplicara la misma reducción propia y los mismo requisitos que en la adquisición de bienes inmuebles “mortis causa” a dichos requisitos hay que sumarle que en el momento de formalización de la donación, el patrimonio neto del donatario no podrá exceder de 500.000 euros, al igual que en las donaciones de metálico.

7.16. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE VALENCIA

En el territorio mencionado, se aplica una reducción propia⁷¹ cuando exista una adquisición “mortis causa” de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades del 95 por ciento con la salvedad de que si el fallecido hubiera estado jubilado la reducción pasaría a ser de un 90 por ciento, en este último caso se aplicaría dicha reducción al cónyuge o descendientes, siempre que cumplan con las condiciones entre ellas una permanencia de 5 años. Se extiende a las adquisiciones de empresa individual agraria a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del finado. Con la exigencia de las condiciones que en este caso son:

- La actividad no se podrá considerar como la principal fuente de renta de la persona fallecida y deberá haber estado ejercitando la citada actividad habitualmente, personalmente y directamente.

⁷⁰ Artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁷¹ Se contiene en la Ley 11/2202, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana.

- La adquisición de la empresa ha de permanecer en el patrimonio del causahabiente durante 5 años posteriores al fallecimiento de éste, salvo que también fallezca el adquirente.

Confirmar la existencia de una bonificación del 99 por ciento añadida en el supuesto de adquisiciones “mortis causa” a favor de parientes del fallecido considerados en el grupo I y II.

En las transmisiones “inter vivos” también se contempla una reducción del 95 por ciento a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, cuando se trate de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, si estos no existieran (descendientes o adoptados) la aplicación de la reducción corresponderá a padres o adoptantes.

Cuando se transmita una empresa individual de carácter agrícola a hijos o adoptados y si no existiesen éstos, a padres o adoptantes del donante. Plazo de permanencia requerido 5 años.

Si el hijo donatario fallece, se extiende la aplicación de la reducción a los nietos, si el fallecimiento se produjera antes de la fecha de devengo del impuesto. Plazo de permanencia requerido 5 años. El porcentaje de aplicación se reducirá cuando el donante se encuentre jubilado y tenga una edad superior a 60 años e inferior a 65, pasando a ser del 90 en lugar del 95 por ciento establecido con carácter general.

Al igual que hemos tratado en las adquisiciones “mortis causa” confirmar la existencia también de una bonificación del 99 por ciento añadida en el supuesto de transmisiones “inter vivos” cuando se realicen para favorecer a hijos o adoptados y padres del donante con ciertos límites en la cuantía.

7.17. COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Se aplica en este ámbito territorial⁷² una reducción del 95 por ciento, que se aplicara sobre la base imponible del impuesto, cuando de la adquisición “mortis causa” de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades se trate, siempre y cuando les sea de aplicación la exención prevista en la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio y a favor del cónyuge o pareja de hecho, ascendientes y descendientes o adoptantes y adoptados, o colaterales hasta tercer grado, los colaterales solo si no existen descendientes o adoptados. Se requiere el mantenimiento de la adquisición durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente muera en este período de tiempo.

⁷² Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 43. Reducciones por razón de parentesco.

Esta reducción también será aplicable a la adquisición de los derechos de usufructo sobre la empresa, negocio o participaciones objeto de la reducción contemplada con anterioridad.

Misma reducción para las adquisiciones “inter vivos”, en los mismos casos, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- La persona que realice la donación debe tener una edad superior a los 65 años o debe encontrarse en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- Si ejerciera funciones de dirección en la entidad debe dejar de ejercerlas y de recibir remuneraciones, desde que se realice la donación.
- El adquirente, está obligado a retener lo adquirido y ha de tener derecho a la exención contemplada en la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, 5 años después de formalización de la donación, salvo que falleciera durante ese período. Tampoco podrá efectuar actos de disposición y operaciones societarias que puedan disminuir el valor de la adquisición de forma sustancial.

7.18. PAÍS VASCO

El País Vasco cuenta con unas características propias, el sistema tributario y financiero es una muestra de ello. Esta Comunidad cuenta con régimen tributario propio, y goza de capacidad normativa y de gestión autónoma, establecidas en el sistema de Concierto Económico.

Su competencia tributaria corresponde a sus tres Territorios Históricos: Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Todos los impuestos los gestionan y los recaudan las Haciendas Forales.

7.18.1 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, PAÍS VASCO: ÁLAVA

Cuando hacemos referencia a adquisiciones “mortis Causa” de una empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre ellos, podemos aplicar una reducción⁷³ del 95 por ciento a la base imponible del impuesto siempre que se le pueda aplicar la exención contemplada⁷⁴, cuando la transmisión se ejecute a favor del cónyuge o pareja de hecho, ascendientes y descendientes o adoptantes y adoptados o por colaterales hasta el tercer grado, pero los colaterales, si no existen descendientes o adoptados, pero habrá de mantenerse la adquisición en el patrimonio del

⁷³ Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁷⁴ Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio. Artículo 6. Dos.

causahabiente durante 5 años mínimo, a excepción de que el adquirente falleciera durante ese período de tiempo.

7.18.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, PAIS VASCO: BIZCAIA

En el territorio mencionado, podrán disfrutar de una reducción⁷⁵ del 95 por ciento en las adquisiciones “mortis causa” de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, siempre y cuando se les pueda aplicar la exención que se establece en la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, a favor del cónyuge o pareja de hecho, ascendientes y descendientes o adoptantes y adoptados, o por colaterales hasta el tercer grado, éstos solo si no hubiera descendientes o adoptados. Se aplicará en la base imponible, para el cálculo de la base liquidable del Impuesto, con la condición de que habrá de mantenerse la adquisición 5 años después del fallecimiento del causante, a excepción de que el adquirente también falleciera en ese plazo.

Igual que para las adquisiciones “mortis causa” cabe para las “inter vivos” con la salvedad de que estas últimas requieren una serie de requisitos como son:

1. La persona que realice la donación debe tener una edad superior a los 65 años o debe encontrarse en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
2. Si ejerciera funciones de dirección en la entidad debe dejar de ejercitarlas y de recibir remuneraciones, desde que se realice la donación.
3. El adquirente, está obligado a retener lo adquirido, 5 años después de formalización de la donación, salvo que falleciera durante ese período. Tampoco podrá efectuar actos de disposición que puedan disminuir el valor de la adquisición de forma sustancial.

7.18.3. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, PAÍS VASCO: GIPUZKOA

En este territorio cuando se adquiriera “mortis causa” una empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades o derechos de usufructo sobre ellos y puedan gozar con la minoración prevista⁷⁶ siempre que la transmisión sea favorable al cónyuge o pareja de hecho, ascendientes o adoptantes, descendientes o adoptados o colaterales hasta el tercer grado, podrán beneficiarse de una reducción⁷⁷ del 75 por ciento, que se aplicara sobre la base imponible del impuesto, cuando lo adquirido se mantenga en el patrimonio de la persona que

⁷⁵ Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁷⁶ Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. Artículo 27.

⁷⁷ Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

lo adquirió durante como mínimo 10 años después de la muerte del causante, a excepción que fallezca la persona que adquirió en ese mismo espacio de tiempo.

7.19. CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA

En ambas ciudades rige el sistema tributario estatal, pero con algunas modificaciones.

En cuanto al impuesto sobre sucesiones y donaciones, en general, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en su artículo 23 bis establece una bonificación de la cuota para Ceuta y Melilla, que consiste en un 50 por ciento de la cuota, siempre y cuando en el caso de las adquisiciones “mortis causa” el causante tuviera establecida su residencia habitual en Ceuta o Melilla durante los cinco años anteriores a la fecha de devengo, en el caso de adquisiciones “inter vivos” se aplicará una bonificación del 50 por ciento de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

8. JURISPRUDENCIA SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

A la hora de aplicar la reducción en la transmisión de empresas familiares a título lucrativo, se ha dado la circunstancia de si se cumplen o no los requisitos que exige la legislación tributaria al respecto, lo que ha propinado su planteamiento ante los tribunales de justicia de nuestro país y ello ha dado lugar a diversos pronunciamientos, concretamente la Sentencia del Tribunal Supremo 1328/2014, de 31 de marzo de 2014, el alto tribunal reconoce que se cumple con el requisito de ejercer funciones de dirección, independientemente de que el cargo que se está desempeñando en la administración de la entidad, se ejecuta gratuitamente, ya que por sus funciones, el causante intervenía de manera esencial en el desarrollo habitual de la empresa.

Esta sentencia establece que con independencia de la expresión que utilicemos para identificar la calificación de las funciones desempeñadas en una entidad mercantil, lo realmente importante es que las funciones impliquen la administración, gestión, coordinación y funcionamiento de la organización.

Otros pronunciamientos:

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de fecha 9 de junio del 2014 establece que no se cumple con el ejercicio de funciones de dirección, ya que no dedica el tiempo requerido a estas tareas, puesto que solo realiza dos horas semanales al desempeño de dichas tareas, quedando probado.

El Tribunal Supremo en su sentencia (STS 3342/2015, de 16 de julio) ha implantado límites a los beneficios fiscales de las empresas familiares, en dicha sentencia ha establecido que la obligación de tributar por el 5 % de la herencia, ya que el 95 % constituye una reducción que podía aplicarse a todos los activos, porque la Ley no contemplaba otra cosa, ahora solo podrá aplicarse a los activos, que estén relacionados con la actividad profesional. Y es que la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones lo que si hace es remitir al Impuesto sobre el Patrimonio, éste considera beneficios fiscales para las empresas familiares, pero solo para las participaciones imprescindibles para continuar con la actividad. El Alto Tribunal estima que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha de regirse por los mismos requisitos.

Parece ser que el Tribunal pretende evitar que las empresas familiares sean una forma de eludir el pago de impuestos al heredar.

Desde el punto de vista de la doctrina administrativa, se ha de tener en cuenta determinadas consultas vinculantes a la Administración, en las que se formularon los siguientes supuestos:

¿En el caso de donar participaciones sociales de una entidad holding⁷⁸ (son entidades financieras que poseen la mayoría de acciones y lleva la administración de un conjunto de empresas que se dedican a diversas actividades económicas o industriales) se puede aplicar estas ventajas fiscales?

No es relevante que los donantes lleven a cabo la realización de actividades directivas en delegaciones del grupo en su condición de sujetos de los órganos de administración sin percepción de retribución; lo que es preceptivo es que ya no se ejerzan actividades directivas en la sociedad que ha sido donada. (CV0560-14).

No se puede aplicar la reducción ni del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni tampoco existe la posibilidad de dispensar el Impuesto Sobre Patrimonio cuando se trate de acciones de una SOCIMI (Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión Inmobiliaria).(CV1125-14).

9. CONCLUSIONES

Después del estudio realizado sobre las medidas favorables adoptadas, como son la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se transmite la empresa

⁷⁸ Pérez-Fandón Martínez, J.J., (2005), La Empresa Familiar, Fiscalidad, Organización y Protocolo Familiar, Valencia, CISSPRAXIS, S.A.

familiar, tengo que decir que me parece discriminatorio, el que existan estas medidas a favor de familiares de titulares de empresas y que se nieguen a otros contribuyentes empresarios, que han estado velando por constituir un patrimonio y llegado el momento de su retirada no tenga sucesor en la familia y no se obtengan beneficios fiscales por transmisión de la empresa, por ejemplo a otras personas sin parentesco, como podría ser a trabajadores, realmente se debería en todo caso primar la continuidad de las empresas sean o no familiares. Pues este grupo de personas, considero que no perjudican en modo alguno a la economía nacional, si el valor a proteger como he apuntado es mantener la viabilidad de la empresa, en materia de tratamiento fiscal, el trabajador debería ser a tales efectos casi sinónimo de familiar o pariente. Aunque en alguna Comunidad Autónoma como la de Andalucía y recientemente en la Comunidad de Cataluña, si lo contemplan.

Es cierto que se ha tratado de justificar este trato discriminatorio favorable a las empresas familiares, manifestando que se lleva a cabo: para aliviar el coste fiscal, cuando la transmisión se efectuaba a favor de parientes, que es con la intención de continuar en el ejercicio de la actividad para mejora de la economía nacional, realmente el objetivo fundamental de la empresa no ha de ser la transmisión a los familiares sino la creación de empleo y riqueza de manera estable. Se alega a juicio de Banaloché Palao, Carmen en su libro: “Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones” que es por razón de interés general, que permite que una vulneración clara del principio constitucional de igualdad tributaria, garantizado a través del artículo 31.1 de la Constitución Española, no resulte artificiosa o injustificada, y por tanto supere el juicio de constitucionalidad (véase STC 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990,76)).

Como algo positivo destacar que la minoración de la carga fiscal, en cuanto al relevo generacional, en cierto modo favorece la conservación de la empresa, en un momento crítico, cuando de la empresa familiar se trata, al no existir la exención del tributo en su totalidad. Por tanto el traspaso generacional de la empresa ha recibido un trato de favor por parte de los preceptos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que con posterioridad se ha visto favorecido por la normativa de algunas Comunidades Autónomas.

Este tratamiento favorecedor es muy llamativo en algunas Comunidades Autónomas como es el caso de la Comunidad de Madrid, en la que recientemente hemos podido conocer que el actual Presidente del Corte Inglés, va a poder beneficiarse de una reducción genérica y una bonificación de la cuota tributaria que puede alcanzar hasta el 30 por ciento, sobre el valor de las acciones heredadas de su pariente, más concretamente de su tío, no tratándose de empresa individual, negocio profesional, ni participaciones en entidades, no

correspondiéndole la reducción del 95 % sobre la base imponible además de por los motivos mencionados, porque el causante tenía descendientes por adopción y existiendo parientes con este vínculo la norma excluye a un colateral de tercer grado, sin embargo, se trataba de un directivo y su sucesor empresarial. En la Comunidad Autónoma de Madrid, en cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hay establecidas unas reducciones genéricas en la base imponible por parentesco que para el grupo III: colaterales de segundo y tercer grado (hermanos, tíos y sobrinos) y ascendientes y descendientes por afinidad (art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) ascienden a 8.000 €. Existen del mismo modo bonificaciones en la cuota tributaria que no se contemplan en la norma estatal.

Desde mi perspectiva, la finalidad de dicha reducción debería recaer en todo caso en la supervivencia de la empresa excluyendo cualquier tipo de vínculo familiar.

He de apuntar que en general el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, me parece injusto, pues tanto los bienes, como el patrimonio han sido objeto a lo largo de su vida de gravamen, por tanto el hecho de que se transmitan, no debe dar lugar a ser gravados de nuevo.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- Albi Ibáñez, E. (1994) “Fiscalidad y Empresa familiar”, Instituto de Empresa Familiar, p. 1
- Álvarez Barbeito, P. (2015) “Determinación del valor sobre el que se aplica la reducción por transmisión mortis causa de la empresa familiar”(http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/determinacion-del-valor-sobre-el-que-se-aplica-la-reduccion-por-transmision-mortis-causa-de-la-empresa-familiar.pdf)
- Aparicio Pérez, A. (2014) “Gravámenes sucesorios: Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local”, Madrid, Dykinson, pp. 240-243.
- Banalache Palao, C. (2002), *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Navarra, Aranzadi.
- Camarero, J.M. (2014), “Impuesto de sucesiones, herede como los ricos: claves para pagar a Hacienda lo menos posible”, *Inversión & finanzas*, (http://www.finanzas.com/noticias/economia/fiscalidad/20141003/herede-como-ricos-claves-2770123.htm)
- Cayón Galiardo, A. (2000), *La empresa como objeto de protección de nuestro derecho interno y comparado, en la fiscalidad de la empresa familiar*, AEAF, monografías, núm. 15, de marzo, pp. 17 y 18.

- Corcuchuelo Martínez-Azua, B. (2002) “Beneficios fiscales de las PYMES” impuestos, núm. 1, p. 19
- Cortés Domínguez. M. (1985), “Ordenamiento tributario español” Vol. I. Madrid, Civitas, p. 71.
- Cruz Amorós, M. (1994) “El retorno de las pequeñas y medianas empresas” , Gaceta Fiscal, núm. 118, p. 151.
- Cruz Amorós, M. op. cit., “El retorno de las pequeñas y medianas empresas”, p. 153.
- Granado, O. (2015) “Tres falsas creencias sobre el impuesto sobre sucesiones y donaciones en Andalucía” *El diario*, (<http://www.eldiario.es>)
- López Espadafor, C.M. (2012), “Reflexiones sobre la no confiscatoriedad e impuesto sobre sucesiones y donaciones”, Pamplona, Revista Quincena Fiscal, Aranzadi, núm. 4, p.8.
- Martín Queralt, J. (coordinador), Lozano Serrano, C, Tejerizo López, J.M., Casado Ollero, G. (2015) Curso Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid
- Martín Fernández, J. (2000) “La sociedad holding familiar y su tratamiento tributario”, *Rev. De Contabilidad y Tributación*, núm. 204, p. 105.
- Meade (1985) “La Economía Justa”, trad. García Durán, Barcelona, Orbis, p. 232.
- Merino Jara, I. (2001) “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Actuales”, Navarra, Aranzadi.
- Navarro Egea, M. (1999) *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons.
- Pérez-Fandón Martínez, J.J. (2005), *La empresa familiar, fiscalidad, organización y protocolo familiar*, Valencia, CISSPRAXIS, S.A.
- Simón Acosta, E (1991) “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias”, en la fiscalidad de las sucesiones y donaciones, AAVV, Lex Nova. Valladolid, 2ª ed., p. 218 y ss. CFR. Asimismo Checa González, C. (1996) La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Marcial Pons-IDEICO. Madrid, pp. 74 y ss.
- Simón Acosta, E., en op. cit. “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias”, p. 218.
- Soler Belda, R.R. (2011), “La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario”. Jaén, Universidad de Jaén, p. 281 y s.s.

NORMATIVA CITADA

- Constitución Española de 1978. BOE núm. 311, de 29/12/1978. Disponible online: <https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-31229>

-Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1987-28141>

-Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. BOE núm. 103, de 30 de abril de 1991. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-10511>

-Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOE-A-1991-14392. Disponible online. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1991-14392

-Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1993. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1993-31153>

-Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. BOE núm. 159, de 5 de julio de 1995. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-16257>

-Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 310, de 28 de diciembre de 1995. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1995-27752

-Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE núm. 315, de 31 de diciembre de 1996. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1996-29117

-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. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2001-24962

-Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2001-24965

-Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana. Diario Oficial núm. 4409 de 31 de diciembre de 2002. Disponible online: http://www.dogv.gva.es/portal/ficha_disposicion.jsp?id=24&sig=5888/2002&L=1&url_lista=

-Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales. BOE núm. 38, de 13 de febrero de 2003. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-2905-consolidado.pdf>

-Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2002. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2002-25412

-Ley 5/2003, de 20 de marzo, de parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura. BOE núm. 111, de 9 de mayo. Disponible online: <https://www.boe.es/boe/dias/2003/05/09/pdfs/A17653-17655.pdf>

-Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

-Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

-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. BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-20375>

-Ley 9/2009, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2010. BOE núm. 47 de 23 de febrero de 2010. Disponible online: <https://www.boe.es/boe/dias/2010/02/23/pdfs/BOE-A-2010-2888.pdf>

-Ley 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero. BOE núm. 18 de 21 de enero de 2010. Disponible online: <https://www.boe.es/boe/dias/2010/01/21/pdfs/BOE-A-2010-931.pdf>

-Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. BOE núm. 165, de 8 de julio de 2010. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2010-10829

-Ley 8/2010, de 14 de julio, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía. BOE núm. 193 de 10 de agosto de 2010. Disponible online: <https://www.boe.es/boe/dias/2010/08/10/pdfs/BOE-A-2010-12892.pdf>

-Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de medidas tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOE núm. 47 de 24 de febrero de 2011. Disponible online: <https://www.boe.es/boe/dias/2011/02/24/pdfs/BOE-A-2011-3639.pdf>

-Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016. BOE núm. 14, de 16 de enero de 2016. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-392>

-Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. BOE núm. 141, de 13 de junio de 2015. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-6517

-Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1980-21166

-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 de 1991. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1991-27678

-Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. BOE núm. 139, de 8 de junio de 1996. Disponible online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1996-13002

-Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, 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. BOE núm. 150 de 25 de diciembre de 2005. Disponible online: <https://www.boe.es/ccaa/doe/2006/150/e21468-21480.pdf>

-Decreto Legislativo 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. BOC núm. 128 de 2 de julio de 2008. Disponible online: <https://www.boe.es/ccaa/boc/2008/128/c09119-09126.pdf>

-Decreto Legislativo 1/2008, de 25 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 cedidos por el Estado. B.O.C. y L. núm. 190 de 1 de octubre de 2008. Disponible online: <https://www.boe.es/ccaa/bocl/2008/190/h19318-19328.pdf>

-Decreto Legislativo 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. BOC núm. 77, de 23 de abril de 2009. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOC-j-2009-90008>

-Decreto-Ley 1/2010, de 9 de marzo, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía. BOJA núm. 53, de 18 de marzo de 2010. Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOJA-b-2010-90038>

-Decreto Legislativo 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. BOCM núm. 255 de 25 de octubre de 2010. Disponible online: <https://www.boe.es/ccaa/bocm/2010/255/m00017-00041.pdf>

- Decreto Legislativo 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. BOE núm. 144 de 17 de junio de 2011. Disponible online: <https://www.boe.es/boe/dias/2011/06/17/pdfs/BOE-A-2011-10542.pdf>

-Decreto Legislativo 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. BOE núm. 279, de 19 de noviembre de 2011. Disponible online: <https://www.boe.es/boe/dias/2011/11/19/pdfs/BOE-A-2011-18161.pdf>

-Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del impuesto sobre sucesiones y donaciones. BOG núm. 22, de 22 de enero de 1990. Disponible online: <http://www.asesoriayempresas.es/legislacion/JURIDICO/45737/norma-foral-3-1990-de-11-de-enero-del-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones>

-Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo. BOB 1 de abril. <http://docplayer.es/9694706-Norma-foral-4-2015-de-25-de-marzo-del-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-bob-1-abril.html>

-Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. BOG núm. 243, de 21 de diciembre de 2012. http://www2.gipuzkoa.net/wps/wcm/connect/e54fd48e-ff93-44fb-a092-6709e91b922c/NF+10_2012.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=e54fd48e-ff93-44fb-a092-6709e91b922c

JURISPRUDENCIA CONSULTADA

-STC 76/1990, de 26 de abril (RTC1990, 76). Disponible online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1990-12127>

-STS 6739/2004, de 18 de marzo de 2009. Disponible online: <http://supremo.vlex.es/vid/impuesto-sucesiones-ca-57819737>

-STS 1451/2013, de 6 de febrero de 2014. Disponible online: <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/6968254/Impuesto/20140221>

-STS 1328/2014, de 31 de marzo de 2014. Disponible online: <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/7021312/irpf%7Cimpuesto%20sobre%20la%20renta%20de%20las%20personas%20fisicas/20140414>

-STSJ del Principado de Asturias 514/2014, de 9 de junio de 2014. Disponible online: <http://www.fiscal-impuestos.com/files-fiscal/NFJ055311.pdf>

-STS 171/2014, de 16 de julio de 2015, Disponible online: <http://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/informes-mensuales-fiscal/informe-fiscal-junio-2015-2/>

-STS 3342/2015, de 16 de julio, Disponible online: <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=7444395&links=%22171/2014%22%20%22MANUEL%20MARTIN%20TIMON%22&optimize=20150729&publicinterface=true>

PÁGINAS WEB MÁS CONSULTADAS

-Bufete de abogados Sánchez & Asociados, Blog de referencia financiera (2015), Disponible online: <http://www.estudi-juridic.com/seguro-que-su-empresa-familiar-puede-aplicarse-beneficios-fiscales/>

-Consejería de Hacienda y Administración Pública, “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Disponible online: <http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/cedidos/sucesiones.htm>

-Fiscal Impuestos, “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” Disponible online: <http://www.fiscal-impuestos.com/el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones.html>

-García Vázquez, D. (2015) Fiscalidad en la empresa familiar ¿Qué comunidades no tienen bonificación? Inversión & finanzas, Disponible online: <http://www.finanzas.com/noticias/economia/fiscalidad/20150620/fiscalidad-empresa-familiar-comunidades-3165480.html>

-Ventajas fiscales de la empresa familiar, Disponible online: <http://www.pymesyautonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/ventajas-fiscales-de-la-empresa-familiar>

-La Empresa Familiar en cifras, (2015), Disponible online: <http://www.iefamiliar.com/cifras/1>

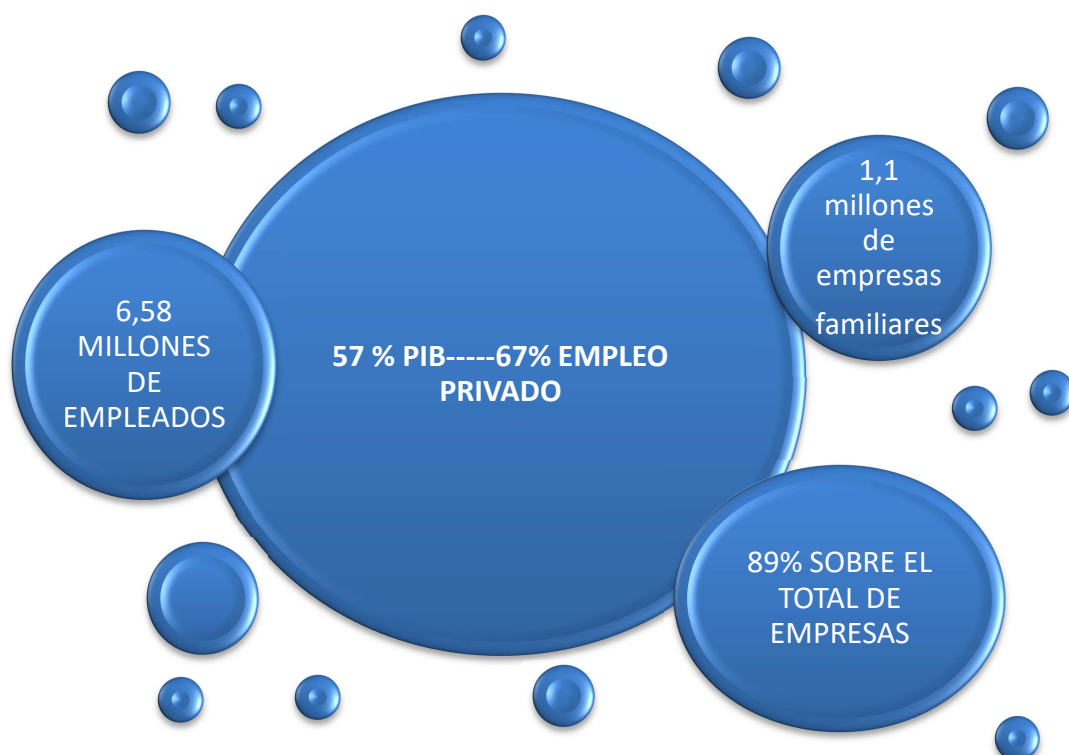
-Textos aprobados por el Parlamento Europeo. Empresas Familiares en Europa, (2015), Estrasburgo, Disponible online: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0290+0+DOC+XML+V0//ES>

-Pérez Gardey, J.M. (2015) Blog de referencia económica “Las cosas se complican para las empresas familiares” Disponible online:

<http://www.santelmo.org/Santelmo2.0/formularios/frmContenidoBlog.aspx?id=204&tit=Las%20cosas%20se%20complican%20para%20las%20Empresas%20Familiares>

ANEXO 1

EMPRESA FAMILIAR EN ESPAÑA: ES EL MAYOR GENERADOR DE EMPLEO



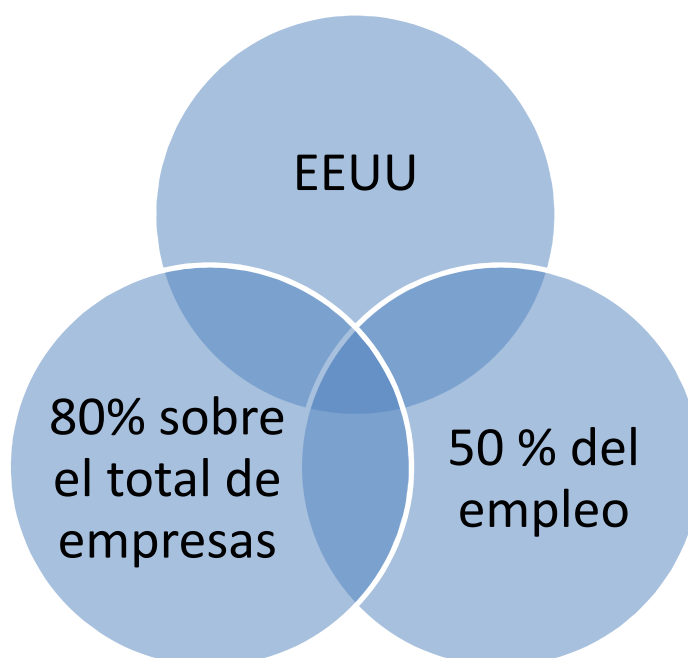
Esta gráfica representa:

1. El porcentaje equivalente al 57 % del Producto Interior Bruto (indicador económico que refleja la producción total de bienes y servicios que se pueden asociar a un país durante un determinado período de tiempo) generado por la empresa familiar, un total del 67 % del empleo privado
2. La cantidad de empleos creados en España por la empresa familiar, 6,58 millones, dichos empleos han sido generados por los 1,1 millones de empresas existentes, dichas empresas suponen el 89 % del total de las mismas en nuestro territorio nacional.

*Fuente: Estudio “La Empresa Familiar en España” (2015)

ANEXO 2

EMPRESA FAMILIAR EN EL MUNDO



*Fuente: Estudio “La Empresa Familiar en España (2015)”

