



**Universidad de Jaén**

Facultad de Ciencias Sociales  
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

# **LA FISCALIDAD EN LA EMPRESA FAMILIAR**

**Elena Torres Castillo**

**Mayo, 2020**



# Contenido

<b>RESUMEN .....</b>	<b>2</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>2</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>3</b>
<b>2. EMPRESA FAMILIAR.....</b>	<b>4</b>
2.1. Introducción .....	4
2.2. Concepto de empresa familiar .....	5
2.3. Tipos de empresa familiar.....	6
2.4. La empresa familiar en la fiscalidad.....	8
2.5. El protocolo Familiar.....	10
<b>3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. ....</b>	<b>13</b>
3.1. Evolución normativa .....	13
3.2. Requisitos necesarios para aplicar la exención del Impuesto sobre Patrimonio.....	15
3.2.1. Requisitos objetivos .....	15
3.2.2. Requisitos subjetivos.....	18
3.3. Exención de participaciones en entidades.....	20
3.4. Regulación del Impuesto sobre el Patrimonio en las Comunidades Autónomas. ....	21
<b>4. IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES .....</b>	<b>22</b>
4.1. Evolución normativa.....	22
4.2. Reducciones aplicables.....	23
4.2.1 Introducción .....	23
4.2.2. Generalidades de la LISD.....	25
4.2.3. Reducciones aplicables a la base imponible .....	26
<b>5. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ANDALUCIA.....</b>	<b>35</b>
5.1. Introducción .....	35
5.2. Reforma legislativa de 2018.....	36
5.3. Explotaciones agrarias .....	38
<b>6. CONCLUSIONES.....</b>	<b>39</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>40</b>
<b>JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....</b>	<b>44</b>
<b>LEGISLACIÓN .....</b>	<b>45</b>
<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>48</b>

## **RESUMEN**

Actualmente, uno de los aspectos que está resultando más conflictivo tanto en el ámbito económico como jurídico es la transmisión de la empresa familiar hacia futuras generaciones. Por un lado, gran parte de nuestra economía se encuentra sustentada por las empresas familiares. Por otro lado, la fiscalidad influye de tal forma en las empresas familiares que resulta necesario planificar actuaciones futuras. El objetivo de ambas esferas en nuestra economía es facilitar la continuidad de la empresa familiar.

En este trabajo lo que se pretende es delimitar el concepto de empresa familiar y estudiar la medida en la que el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones afecta a las empresas familiares en la transmisión *mortis causa e inter vivos* en Andalucía.

## **ABSTRACT**

Nowadays, one of the most controversial topic in law and business is transmission of the family own business to the succeeding generations. On one hand, most of our economy is supported trough family own business. On another hand, taxation affect to business that it is necessary to plan future operations. The target of law and business in our economy is to ase the continue of family own business.

This paper pretend to give a notion about family own business and study the influence of Tax on Donations and State Duty and Heritage tax in family business on the *mortis causa* and *inter vivos* transmission in Andalusia.

## 1. INTRODUCCIÓN

Las empresas familiares en España constituyen gran parte del tejido económico en nuestra sociedad, generando la mayor parte del empleo en el sector económico y reafirmandose como una de las principales fuentes de ingresos.

De tal manera que no es cuestión baladí el estudio sobre éstas puesto que los datos proporcionados alrededor de este tipo de entidades demuestran la repercusión que tienen en un mundo tan globalizado.

El Instituto de Empresa Familiar <sup>1</sup> facilita los siguientes datos sobre las empresas familiares, alrededor de 1,1 millón de empresas son familiares, representa un 89% del total de empresas en España. En términos económicos, este tipo de entidades aportan un 57% del PIB del sector privado, generando el 67% del empleo.

A pesar de los datos ofrecidos, uno de los grandes retos a los que se enfrenta es al cambio generacional sobre todo a partir de la segunda generación. Motivo por el cual es de vital importancia planificar y establecer las bases de la evolución futura de la misma. Si bien es cierto que, la mayoría sobreviven en numerosas ocasiones a la primera y segunda transición generacional a partir de la tercera generación el porcentaje de supervivencia se reduce a un 5%.

En cuanto al motivo por el cual las empresas familiares se caracterizan por presentar un mayor porcentaje de supervivencia frente a las normales debemos señalar que los factores que generan éxito son la estabilidad gestionada por la estrategia, la calidad ofrecida por sus productos o servicios y la planificación a largo plazo.

Según la encuesta elaborada por PwC<sup>2</sup> en 2018 a empresas familiares, el 59% de los entrevistados señala que uno de los retos es doblar la competencia internacional tanto en la forma de venta como aquellas nuevas compañías que están apareciendo de la mano de la revolución digital. En cuanto a la participación de las generaciones futuras, el estudio revela que el 74% de las empresas españolas ya tienen trabajando a la generación futura en la empresa. Por otro lado, la planificación de la sucesión, un 36%

---

<sup>1</sup> Extraído del Instituto de la Empresa Familiar: <https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/>

<sup>2</sup> Extraído de La empresa Familiar: <https://www.laempresafamiliar.com/actualidad/encuesta-mundial-de-la-empresa-familiar-2018-elaborada-por-pwc/>

de las empresas encuestadas tienen planificado la sucesión. Sin embargo, un 57% esperan transmitirla a la siguiente generación.

Como bien sabemos este tipo de empresas antes del cambio de relevo entre la generación precedente y la posterior se da un tiempo de convivencia empresarial entre ambas generaciones

Uno de los aspectos más peliagudos que gira en torno a estas entidades es la entrada de la familia política al ámbito familiar, puesto que, los conflictos en la segunda generación de hermanos son naturales existen fórmulas para dar solución y hablar de los distintos puntos de vista entre ellos y llegar a un acuerdo a través del Consejo Familiar. Por otro lado, la familia política en ocasiones puede aumentar considerablemente los conflictos existentes y, esto surge, porque no se encuentran al tanto de algunas decisiones relevantes, para ello, es conveniente crear un órgano en el que se informe sobre la situación a cada uno de los miembros de la familia y así evitar conflictos.

En la actualidad existen numerosas empresas exitosas de carácter familiar y una de las claves de su éxito a partir de la segunda generación ha sido centrar un objetivo común basado en la filosofía del fundador, a esto, se le ha denominado marca familiar. Así, la generación posterior que establezca la marca familiar como objetivo por encima de cualquier decisión personal, en el futuro dado que todas las direcciones apuntan a la protección de la marca familiar es indudable que su éxito quede garantizado.

## **2. EMPRESA FAMILIAR**

### **2.1. Introducción**

Dada la significación de la empresa familiar y el arraigo que el concepto tiene en nuestra sociedad la delimitación de empresa familiar resulta complicada puesto que no existe un concepto unánime en torno a esta realidad.

Uno de los aspectos más relevantes que se ha planteado en la actualidad es la continuidad de la misma. Inicialmente el concepto nos lleva a pensar en la propiedad de una empresa por parte de una familia siendo creador de la misma un integrante de la familia, normalmente los padres.

## 2.2. Concepto de empresa familiar

Para entender el concepto, en primer lugar, debemos destacar que aunque actualmente está arraigado su definición es relativamente reciente.

Según GALLEGO DOMINGUEZ<sup>3</sup> el Derecho Privado no ha definido el concepto de empresa familiar, pero señala al derecho fiscal como la primera rama que se pronuncia en torno a ésta para delimitar aspectos fiscales que rodean a la misma sin establecer con claridad que es lo que se entiende por empresa familiar.

Surge una primera referencia al concepto cuando la Comisión Europea crea su propia definición, “*Se considerará empresa toda entidad, independientemente de su forma jurídica, que ejerza una actividad económica. En particular, se considerarán empresas las entidades que ejerzan una actividad artesanal u otras actividades a título individual o familiar, las sociedades de personas y las asociaciones que ejerzan una actividad económica de forma regular*”<sup>4</sup>. De esta definición, se puede concluir que para considerar a una organización como empresa debe ejercer una actividad económica y realizarlo de forma habitual.

Por otro lado, el Instituto de Empresa Familiar<sup>5</sup> define la empresa familiar como una organización donde la mayoría de acciones con derecho a voto son propiedad de la familia fundadora y, además, al menos un representante de la familia forma parte del gobierno de la compañía.

Debido a la amplitud que encontramos en nuestro Derecho cada especialidad define el concepto de empresa familiar de forma diferente, es por tal motivo que, no existe unanimidad en cuanto a su definición. Así, la jurisprudencia se ha manifestado de diversas formas. La Sentencia STS 6794/2005 de 23 de septiembre de 2010<sup>6</sup> manifiesta que para considerarse empresa familiar se ha de cumplir los requisitos de la Ley

---

<sup>3</sup> Gallego Domínguez, I. (2012): “La empresa familiar. Su concepto y delimitación jurídica”. *Cuadernos de Reflexión de la cátedra para de empresa familiar*. 14, p. 5.

<sup>4</sup> Artículo 1 de la Recomendación de la Comisión Europea, de 3 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas.

<sup>5</sup>Vd., en tal sentido, la entrada de Sastre, E (2020): “Que es una empresa familiar” en el *Blog Empresa Familiar*, que mantiene el Instituto.

<sup>6</sup> STS 6794/2005 de 23 de septiembre 2010 a efectos fiscales para considerarse empresa familiar debe cumplirse los requisitos del art.4 apartado 8 de la Ley 19/1991 sobre Impuesto del Patrimonio.

19/1991 sobre Impuesto del Patrimonio. El Derecho del Trabajo por su parte la define desde el ámbito empleador<sup>7</sup>.

Desde el ámbito legislativo, la aproximación más cercana al concepto, la encontramos en el RD 171/2007, 9 de febrero <sup>8</sup> cuando señala “*gran parte del tejido empresarial español está integrado por sociedades de carácter familiar en sentido amplio, es decir, aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí*”

Pero todas las concepciones sobre la empresa familiar coinciden en varios aspectos, en primer lugar, existencia de una empresa que desarrolle una actividad comercial para la obtención de beneficios; en segundo lugar, tener la propiedad de dicha empresa; en tercer lugar, parte del grupo familiar debe formar parte del gobierno de la empresa y, por último, la empresa debe tener expectativas de continuidad en el futuro. Por tanto, podemos extraer de éstas últimas características un indicio del concepto de empresa familiar con independencia de su tamaño.

### **2.3. Tipos de empresa familiar**

Los tipos de empresas familiares que hoy día en nuestra sociedad existe son tan amplios que resulta muy complicado delimitar cuales son. Por un lado, puede hacerse una clasificación en torno a la forma jurídica que éstas adoptan, si atendemos al tamaño de las empresas se clasifican en pequeña, mediana y gran empresa o si la actividad la ejerce un individuo a título personal o una sociedad.

Desde el punto de vista jurídico-mercantil, inicialmente, la constitución de una empresa se asocia al empresario individual que la constituye en la mayoría de los casos. Pero a medida que la actividad de la empresa y el volumen se incrementa es recomendable constituir a la misma como una entidad con personalidad jurídica diferenciada del empresario individual. La autora CAMPUZANO señala que la forma social no está

---

<sup>7</sup> STS (Sala 4ª) de 25 de septiembre 1989 “organización unitaria, generadora de empleo, que bajo un poder de dirección utiliza sus trabajadores y medios materiales adecuados, para el desarrollo de una actividad normalmente productiva o de servicios”

<sup>8</sup> Real Decreto Legislativo 171/2007, 9 de febrero por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares.

asociada al tamaño de la empresa ni a requisitos legales determinados, sino que existe libertad para elegir la forma más adecuada dentro de las previstas en nuestro ordenamiento<sup>9</sup>.

La realidad económica demuestra que la mayoría de empresas y, en concreto, las familiares optan por formas sociales capitalistas; entre ellas, sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada. La normativa sobre sociedades capitalistas distingue distintas formas jurídicas sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada y sociedad comanditaria por acciones<sup>10</sup>.

Autores como CALBACHO LOSADA apuntan que la elección de una forma capitalista por las empresas presenta mayores ventajas que las sociedades civiles, entre las que señala exclusión de responsabilidad de los socios ante las deudas de la sociedad, facilidad para transmitir participaciones o acciones y principio de mayoría en la toma de decisiones <sup>11</sup>.

Desde el punto de vista mercantil, CAMPUZANO distingue las dos formas societarias más utilizadas señalando las principales diferencias entre una y otra, que son:

- Sociedad Anónima: formado por un capital social superior a sesenta mil euros, dividido por acciones y aportado por los socios los cuales responderán de las deudas limitado al capital aportado.
- Sociedad Limitada: debe aportarse un capital superior a tres mil euros, se encuentra dividido en participaciones. Aporta una mayor facilidad en cuanto a su régimen jurídico para crear una sociedad y los requisitos exigidos van encaminados a las pequeñas y medianas empresas.

Por otro lado, para CALAVIA la empresa familiar se distingue según la forma de intervenir los miembros de la familia en la empresa, así podemos clasificar varios tipos:

---

<sup>9</sup> Campuzano Laguillo, A.B. (2021), *Tratado jurídico y fiscal de la empresa familiar*. “Las sociedades familiares”, Valencia, Tirant lo Blanch, p. 20.

<sup>10</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

<sup>11</sup> Calbacho Losada, F. (2016), *Guía jurídica sobre la empresa familiar [Vías jurídicas de prevención y gestión del conflicto en las sociedades familiares]* “La empresa familiar con forma societaria. Elección de la forma social”, Cizur Menor, Aranzadi, p 15

- Empresa de trabajo familiar: los miembros de la familia tienen expectativas de continuar en la empresa en la propiedad y en el trabajo; serán los que exploten la misma.
- Empresa de dirección familiar: el objetivo de esta empresa es la continuidad pero solo un representante de la familia intervendrá en el gobierno o gestión de ésta.
- Empresa familiar de inversión: este tipo de empresa se caracteriza porque los miembros de la familia toman decisiones sobre la inversión que realizarán y la empresa en la que lo harán sin intención de participar en la gestión o gobierno.
- Empresa familiar coyuntural: es aquel tipo de empresa donde sus miembros se encuentran unidos por herencia y ante la oportunidad de venta éstos venden la empresa familiar <sup>12</sup>

Desde la perspectiva fiscal según CALDERON PARTIER las empresas familiares que tienen personalidad jurídica pueden clasificarse en dos clases: sociedades patrimoniales y sociedades no patrimoniales<sup>13</sup>

Puede darse el caso que la empresa familiar opte por cotizar en un mercado de valores, luego entonces, ésta tendrá una mayor facilidad para obtener financiación y así tener posibilidad de expansión gracias a los inversores. Sin embargo, las sociedades que cotizan en bolsa también tienen desventajas; una de ellas es el control de la empresa familiar que puede reemplazarse por otros miembros ajenos a la familia.

En definitiva, la empresa familiar puede clasificarse a través de distintos criterios según, en la mayoría de casos, el autor que hable del tipo de empresa familiar y el criterio al que se refiera para realizar la clasificación de empresa familiar. Pero a pesar de las distintas clasificaciones de empresas familiares, todas ellas responden a la propiedad de la misma en los miembros de la familia.

## **2.4. La empresa familiar en la fiscalidad**

La empresa familiar en nuestra economía es de vital importancia y, su continuidad, en numerosas ocasiones ha peligrado lo cual ha supuesto que nuestro derecho tributario

---

<sup>12</sup> Calavia Molinero, J (2010): *Sociedad Holding familiar: protocolo familiar y estatutos sociales* “Tipo de empresa familiar”, Barcelona, p 6

<sup>13</sup> Calderón Partier, C.:” *La empresa familiar con personalidad jurídica: opciones fiscales*” p 487

haya previsto una normativa dirigida a la protección de la empresa familiar en el ámbito fiscal.

Siguiendo a PEREZ POMBO la fiscalidad incide de dos formas en la actividad de la empresa familiar, éstas son:

- Fiscalidad para empresario individual: el empresario individual tributará por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF)
- Fiscalidad para las sociedades familiares: las sociedades con personalidad jurídica tributan por el impuesto de sociedades (IS) <sup>14</sup>

Se ha indicado que no existe una delimitación del concepto de empresa familiar, pero nuestra normativa tributaria regula qué es la empresa familiar cuando en la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio (IP); en su artículo 4 apartado ocho dispone que aquellos bienes afectos a una actividad económica de forma habitual, junto con los bienes comunes entre los cónyuges estarán exentos. Por tanto, debemos conocer qué se entiende por actividad económica, para ello, es necesario acudir al RD 2/2004, de 5 de marzo que en sus artículos 78 y 79 recoge las actividades económicas, serán aquellas industriales, de comercio y servicio siempre que suponga una ordenación de recursos humanos y medios de producción con la finalidad de intervenir en el mercado.<sup>15</sup>

De tal manera que la actividad económica enunciada en el IP hace referencia tanto a las sociedades con personalidad jurídica como al empresario individual. Sin embargo, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades en su artículo 1 establece que éste es un impuesto que grava la renta de las sociedades y entes con personalidad jurídica<sup>16</sup>, por lo que a efectos fiscales no podemos tener en cuenta solamente esta legislación, sino que la referencia legislativa para calificar la empresa familiar es la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio.

---

<sup>14</sup> Pérez Pombo, E (2021): *Tratado jurídico y fiscal de la empresa familiar*. “Fiscalidad de la empresa familiar”, Valencia, Tirant lo Blanch, pp 666 y ss.

<sup>15</sup>Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales

<sup>16</sup> Artículo 1 de la Ley 27/2004, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Para nuestro derecho tributario el concepto de empresa familiar son aquellas que con independencia de su forma jurídica se encuentren dirigidas por algún miembro de la familia de forma asidua, tengan la propiedad de la misma y perciban más del 50% del rendimiento generado por ésta.

## **2.5. El protocolo Familiar**

Se ha indicado anteriormente que la empresa familiar está condenada a desaparecer en la transmisión a futuras generaciones poniendo así en peligro la continuidad de la misma.

MARTINEZ GIL apunta que la continuidad de la empresa familiar se produce debido al tiempo que perdura la herencia yacente que afecta de distinta forma según la forma de la empresa familiar. Si la empresa es individual ésta necesita una toma de decisiones dirigida a la gestión de la misma y puede producirse un vacío de toma de decisiones. Por el contrario, para las sociedades es más sencillo ya que está constituida con órganos de administración que facilita la toma de decisiones<sup>17</sup>.

Por otro lado, MEROÑO CERDÁN señala que la continuidad de la empresa familiar depende de la situación económica que exista en el país puesto que en épocas de bonanza es factible crear un protocolo familiar, igualmente, el curso de la empresa determinará un buen o mal protocolo y el proceso de sucesión que puede ser precipitado o por el contrario tardío.<sup>18</sup>

De esta manera, resulta imprescindible planificar la transmisión de la empresa familiar; uno de los medios más utilizados en el ámbito jurídico es la creación de un protocolo familiar que proporcione una base sobre la cual se debe actuar.

Estadísticamente CUCURULL POBLET expone que el 64% de las empresas de gran tamaño han elaborado un protocolo y un 27% de las empresas pequeñas cuentan con

---

<sup>17</sup> Martínez-Gil, Vich, I. (2017): “La continuidad de la empresa. La importancia del título sucesorio para la continuidad de la empresa familiar”, *Cuadernos de derecho y comercio*. 67, Madrid, Dykinson, 561-630 pp.

<sup>18</sup> Meroño Cerdan, A. (2020): *Cuadernos de trabajo nº1. Cátedra de empresa familiar*. “Determinantes de la continuidad de la empresa familiar” p12.

protocolo. De todos los encuestados, el 60% afirma que la elaboración de un protocolo ha sido útil.<sup>19</sup>

Legalmente se encuentra regulado en la normativa de publicidad de los protocolos familiares, la cual, establece como protocolo familiar “*el conjunto de pactos suscritos por los socios entre sí o con terceros con los que guardan vínculos familiares que afectan a una sociedad no cotizada, en la que tengan un interés común en orden a lograr un modelo de comunicación y consenso en la toma de decisiones para regular las relaciones entre familia, propiedad y empresa que afectan a la empresa*”<sup>20</sup>.

De ésta definición se puede extraer que las empresas individuales no se incluyen en cuanto a la posibilidad de crear un protocolo familiar y las sociedades cotizadas están sujetas a otra normativa. Esta concepción de exclusión al empresario individual desde mi punto de vista no es de lo más acertada pues existen empresa familiares con personalidad jurídica y empresa familiares individuales. Podemos concluir que el protocolo familiar es el instrumento mediante el cual establecer la relación entre los tres pilares básicos de la empresa familiar: gestión, propiedad y familia.

Cada empresa familiar posee características distintivas entre ellas por lo que no existe un único protocolo a adoptar al igual que el contenido de cada uno de ellos. Sin embargo, el protocolo sigue una estructura en cuanto a su contenido.

Así CAMISÓN ZORNOZA afirma que los factores a tener en cuenta para la creación de un protocolo familiar son: tamaño y complejidad de la empresa familiar, necesidad de profesionalización directiva, tamaño y complejidad de la familia propietaria, edad de los líderes actuales y de la empresa, fortaleza de liderazgo, cultura de la familia en el ámbito económico, visión de la familia, armonía de la familia, situación patrimonial familiar y empresarial y legislación a tener en cuenta<sup>21</sup>.

Todo protocolo familiar ha de contener un preámbulo donde se establezca la guía del proceso de creación e identificar a los miembros de la empresa familiar. En segundo

---

<sup>19</sup> Cucurull Poblet, T. (2015): *El protocolo familiar mortis causa*. “El protocolo familiar. Preliminares”, Madrid, Dykinson, p 100.

<sup>20</sup> Artículo 2 Real Decreto Legislativo 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares.

<sup>21</sup> Camisón Zornoza, C (2016): *El protocolo familiar. Metodologías y recomendaciones para su desarrollo e implantación*, “El contenido del protocolo familiar”, Valencia, Tirant lo Blanch, pp 78-79

lugar, se establece la relación del grupo familiar con la empresa, derechos, transmisión de la propiedad, resolución de conflictos, participación en órganos de gobierno. Otro de los aspectos que un protocolo debe regular es la previsión para la sucesión designando los sucesores, el proceso de sucesión, el momento en que ha de hacerse y las medidas oportunas para dar cumplimiento. En último lugar, el contenido del protocolo va dirigido a señalar la forma de gestión de la empresa y los órganos de administración, quien interviene dentro de la familia en la empresa familiar y cómo ha de hacerlo.

Una vez que tenemos una concepción del protocolo familiar de forma general pasaremos a ver la incidencia que éstos tienen en aspectos jurídicos, familiares y cómo dar fuerza para su cumplimiento con determinados documentos en el ámbito familiar. Para hacer efectivo el cumplimiento del protocolo familiar es conveniente que el protocolo adoptado en la empresa se integre a nivel familiar en testamento o capitulaciones matrimoniales.

En cuanto a las capitulaciones matrimoniales es el instrumento por el cual el matrimonio establece el régimen económico matrimonial, en nuestro caso, puesto que hablamos de empresa familiar la separación de bienes es uno de los regímenes más utilizados por aquellas familias que tienen una empresa.

MARTINEZ CORTÉS-JIMENO señala varios aspectos decisivos en los cuales el régimen económico matrimonial proporcionará claridad en la empresa familiar, entre ellos, encontramos:

- Establecer la titularidad de las acciones o participaciones.
- Determinar las normas de gestión de las participaciones
- Constituye que los beneficios de la empresa sean a título particular o en común
- Señala el patrimonio que está afecto a las deudas contraídas por la empresa limitando la responsabilidad.<sup>22</sup>

Tenemos conocimiento que uno de los momentos más complicados para la empresa familiar es la sucesión que puede hacerse *mortis causa* o *inter vivos*. Pues el método de

---

<sup>22</sup> Martínez-Cortés, J. (2017): *Conflictos más frecuentes en el marco de la empresa familiar y su prevención*. “Matrimonio y empresa familiar. Elección en capitulaciones matrimoniales del régimen económico”, p.769

transmisión *mortis causa* es el testamento y la sucesión *inter vivos* mediante la donación. Pero el documento que influye en este caso al protocolo es el testamento.

En el caso del testamento es el instrumento mediante el cual el causante puede disponer del caudal relicto y establecer las relaciones que han de darse entre los integrantes de la familia y la empresa. Así CUCURRULL POBLET advierte que la previsión de un testamento que establezca las relaciones entre familia y empresa evitará una sucesión ordenada que puede provocar el riesgo de continuidad<sup>23</sup>. Por tanto, el testamento en el empresario es de vital importancia debido a que ofrece una guía de actuación por parte de los miembros de la familia del causante hacia la empresa familiar.

### **3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.**

#### **3.1. Evolución normativa**

El impuesto sobre el Patrimonio actual tiene su origen en 1978 con la entrada en vigor de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal que grava el Patrimonio de las personas físicas. Este tributo en su artículo uno señalaba ya carácter excepcional y transitorio y servía como medio de control del IRPF.

La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC nº45/1989) provocó la reforma de la Ley 44/1978, de 8 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y la Ley 50/1977 sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, éstas fueron modificadas por la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de Personas Físicas. Esta Sentencia declaró inconstitucional la imposibilidad de una tributación por separado dentro de la unidad familiar.

La entrada en vigor de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio en 1992 como bien indica en su exposición de motivos acaba con el carácter excepcional y transitorio de la normativa anterior sobre el Patrimonio de personas físicas. Esta nueva normativa añadía dos objetivos principales a los tradicionales que eran control y censo; los nuevos son mayor eficacia en la utilización de patrimonio y obtención de justicia redistributiva complementaria.

---

<sup>23</sup> Cucurrull Poblet, T. (2015): *El protocolo familiar mortis causa*. “Ámbito jurídico del protocolo familiar. El testamento” Madrid, Dykinson, p 179.

Con posterioridad, en 1994 la entrada en vigor de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre fue un antes y un después en la imposición sobre el patrimonio incluyendo por primera vez la exención de los bienes y derechos necesarios para la actividad empresarial y exención de las participaciones en entidades siempre y cuando cumplieran unos requisitos. Esta legislación fue deficitaria pues en años posteriores fue objeto de reformas.

Durante el año 1995 entró en vigor la Ley 49/1994, de 30 de diciembre que modificó el artículo 4 de la normativa sobre el patrimonio cuando reduce la participación en el capital de una entidad al 15%.

En el año 1996 les fueron concedidas a las Comunidades Autónomas capacidad normativa en la medida en la que el Estado cedió determinados impuestos. Este hecho supuso la promulgación de varias leyes, entre ellas, la Ley Orgánica 3/1996 que modificó la LOFCA vigente hasta ese momento y la Ley 14/1996 de cesión de los impuestos a las Comunidades Autónomas, por la que determina el alcance de cesión del IP otorgando capacidad para regular el mínimo exento y tarifa aplicable.

La llegada en 2001 del nuevo sistema de financiación autonómica permitió ampliar la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en torno a las deducciones y bonificaciones de la cuota. Igualmente, la entrada en vigor de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, sobre medidas fiscales urgentes de estímulo de ahorro familiar y favoreció a la pequeña y mediana empresa plasmado en la exención de la vivienda habitual hasta un máximo de 25 millones de pesetas.

Por último, en 2008, a comienzos de la crisis económica la Ley 4/2008, de 23 de diciembre suprime el Impuesto sobre el Patrimonio en su artículo 3 establece una bonificación del 100% sobre la cuota íntegra. Pero esta supresión fue temporal pues el Real Decreto-ley 13/2011 restablece el Impuesto sobre el Patrimonio. El objetivo se encontraba en la recuperación de la estabilidad económica para favorecer el empleo. Algunas de las modificaciones previstas fueron: exención de un importe máximo de 300.000€ por la vivienda habitual y un mínimo exento de 700.000€ para el sujeto obligado en caso que la Comunidad Autónoma no haya regulado un mínimo exento.

### **3.2. Requisitos necesarios para aplicar la exención del Impuesto sobre Patrimonio**

El artículo 4 apartado ocho de la normativa del impuesto sobre el patrimonio establece lo siguiente: *“Bienes y derechos exentos. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.*

*También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.”*

La redacción de este artículo ha provocado numerosos conflictos en nuestra jurisprudencia que, en la actualidad, han quedado aclarados como bien señala el Tribunal Supremo<sup>24</sup>, estos requisitos contemplados han tenido como objetivo facilitar la continuidad y transmisión de la empresa familiar.

Por tanto, para ser aplicable este apartado ha de cumplirse los requisitos que se establecen en el mismo, éstos tienen dos vertientes: de un lado, requisitos de carácter subjetivos adscritos al empresario y, por otro lado, requisitos objetivos exigibles a los bienes patrimoniales afectos a la actividad empresarial. A continuación, los analizaremos por separado

#### **3.2.1. Requisitos objetivos**

Desde el punto de vista objetivo resulta de vital importancia esclarecer que ha de entenderse por los bienes patrimoniales necesarios para el desarrollo de una actividad económica. Para ello, en primer lugar hemos de tener en cuenta que se entiende por actividad económica y, en segundo lugar, los bienes patrimoniales afectos a tal actividad.

---

<sup>24</sup> STS 1198/2016 de 26 de mayo de 2016

STS 1776/2016 de 14 de julio de 2016

### **A. Actividad económica**

Para referirnos a la actividad económica acudiremos al Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones contenidas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Como bien se señala en su exposición de motivos este Real Decreto tuvo como objetivo adaptar la realidad económica del momento contemplado en la Ley 66/1997 de Medidas Fiscales, administrativas y de orden social. En su artículo 1 establece que se consideran actividades económicas aquellas que se consideren actividad profesional o económica a efectos del IRPF.

Si nos remitimos a la legislación del IRPF el artículo 27 establece que *“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*

De este precepto se puede extraer que para considerarse actividad económica o profesional ha de darse ciertos requisitos:

- Ordenación de medios de producción o recursos humanos.
- Finalidad intervenir en el mercado.
- Obtener rendimientos.

Aunque no queda bien definido que se considera por actividad económica o profesional la doctrina y jurisprudencia extiende tal concepto al cumplimiento de los requisitos anteriormente mencionados.

## ***B. Bienes patrimoniales necesarios para la actividad empresarial o profesional***

Como señala el RD sobre bienes afectos a la actividad, de nuevo, nos remite a la legislación del IRPF que en su artículo 29 establece qué bienes se encuentran afectos <sup>25</sup>

En este apartado es conveniente señalar una precisión que debemos aclarar, mientras que en la Ley del impuesto sobre el patrimonio señala bienes “necesarios” para la actividad, sin embargo el RD 1704/1999 hace referencia a los bienes “afectos” a la actividad económica. Sobre estos términos han manifestado distintas posturas doctrinales, entre ellas, encontramos autores como GANDARIAS CEBRIÁN que subrayan inexistencia de equivalencia entre ambos, los bienes necesarios son aquellos indispensables para la actividad. Sin embargo, los bienes afectos serán aquellos adecuados para la actividad.<sup>26</sup>

La doctrina y jurisprudencia se ha pronunciado sobre los bienes necesarios y afectos a la actividad económica en una resolución que consideró necesarios los saldos de cuentas utilizadas por la empresa para su desarrollo, entendiendo que si el saldo medio bancario supera a las necesidades del circulante existe una tesorería que no es necesaria para la actividad.<sup>27</sup>

Para dar una mayor eficacia a esta exención, el RD 1704/1999, en su artículo 6.3 dispone que los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica sean aquellos destinados exclusivamente a la misma, excluyendo el uso particular por el sujeto pasivo o cualquier integrante del grupo familiar o aquellos que se encuentren cedidos a precio

---

<sup>25</sup> Artículo 29 Ley 35/2006: “1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica: a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente. b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica. c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.”

<sup>26</sup> Gandarias Cebrián, L. *et al* (2021): *Tratado jurídico y fiscal de la empresa familiar*. “Fiscalidad de la sucesión”, Valencia, Tirant lo Blanch p 810

<sup>27</sup> Resolución de 12 de marzo de 2015 (Rec. 02155/2012)

inferior del mercado. Por su parte, en cuanto a los títulos representativos de participación en fondos propios éstos no estarán sujetos a la exención.

### **3.2.2. Requisitos subjetivos**

Estos requisitos subjetivos exigidos son inherentes al obligado tributario del impuesto sobre el patrimonio, vamos a analizar detenidamente las características de cada uno de ellos.

#### ***A. Titularidad***

La titularidad de los elementos patrimoniales es el hecho determinante para conocer a quien es el propietario de los mismos y, consecuentemente, si éstos están exentos en la normativa.

Por ello, para referirnos a la titularidad, debemos acudir a la Ley 66/1997, de 30 de noviembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, por la que se modificó la legislación vigente hasta el momento e hizo extensible la exención de elementos patrimoniales a los comunes del matrimonio siempre y cuando éstos se utilicen para la actividad empresarial.

Sin embargo, nuestra doctrina se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre esta cuestión aclarando que no es aplicable la exención puesto que la titularidad del bien inmueble no era de la sociedad sino de uno de los socios y, por tanto, no aparece en la contabilidad de la empresa y no es susceptible de aplicación ni la exención del IP ni por consiguiente la del ISD.<sup>28</sup>

En cuanto al usufructo y nuda propiedad, en el caso en el que cumplan los requisitos necesarios para aplicar la exención podrán beneficiarse de la misma.

#### ***B. Ejercicio de forma habitual, personal y directa por el sujeto***

Como se ha venido nombrando, el RD1704/1999 es la guía para determinar el cumplimiento de los requisitos. En cuanto al ejercicio habitual el artículo 3 establece que aquel sujeto que ejerza, conforme a la legislación del IRPF, de forma habitual personal y directa y la titularidad contenida en la legislación del IP la exención podrá aplicarse.

---

<sup>28</sup> Consulta Vinculante V2832-16, de 21 de junio de 2016

En cuanto a este requisito, la mayor parte de nuestra doctrina considera que el ejercicio habitual no tiene que existir una habitualidad de asistencia, sino que la habitualidad debe referirse a las actividades de dirección y gestión diarias en la toma de decisiones de la organización, de tal manera que, debe existir documentación diaria que pueda demostrarlo.<sup>29</sup>

Por su parte, la legislación sobre la renta, en su artículo 11.4 dispone que los rendimientos de actividades económicas se considerarán obtenidos por aquellos que de forma habitual, personal y directa supongan la ordenación de medios de producción o recursos humanos por cuenta propia. Se presume que los requisitos se cumplen en los titulares de la actividad.

En cuanto a la actividad por parte de una comunidad de bienes o sociedad civil la doctrina mayoritaria entiende que cada comunero o socio individualmente es quien ha de ejercer las funciones habituales de forma directa y personal, entendiendo como tales las de gestión y toma de decisiones para la empresa.

En el caso de la participación de los socios de entidades mercantiles es donde aparece el principal problema según DURAN SINDREU, que afirma la necesidad de distinguir el tipo de sociedad o entidad de la que se trata para establecer qué rendimiento obtendrán los socios. Así aquellos administradores que prestan un servicio profesional o no profesional tributarán por el rendimiento de actividades económicas, mientras que, los que reciben retribución de socios, cesión de capitales o cesión de bienes y derechos sobre bienes inmuebles tributarán por otros rendimientos.<sup>30</sup>

Por tanto, siguiendo la línea de Durán, siempre que el rendimiento provenga de las actividades económicas y, además, cumpla con los requisitos establecidos para las participaciones en entidades, será aplicable la exención.

### ***C. La actividad económica debe constituir la principal fuente de ingresos***

Por último, el tercer requisito a cumplir para aplicar la exención es que la actividad económica ejercida sea la principal fuente de ingresos para el sujeto pasivo.

---

<sup>29</sup> STS 49564/2016 de 31 de marzo

<sup>30</sup> Duran Sindreu-Buxadé, A. (2015): *La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales*, *Actum fiscal* n°95

El RD1704/1999, de 5 de noviembre, que determina los requisitos y condiciones para la aplicación de las exenciones del IP de las actividades empresariales y profesionales y participaciones en entidades dispone en su artículo 3.1 que se entiende por principal fuente de renta aquella que al menos el 50% del importe de la base imponible del IRPF sea del rendimiento neto de actividad económica sin computar otras remuneraciones que provengan de la participación en la entidad.

### **3.3. Exención de participaciones en entidades**

El mismo apartado 8 del art. 4 de LIP dispone una exención aplicable sobre la propiedad, nuda propiedad y usufructo vitalicio de participaciones en entidades, sean éstas cotizantes o no, deberán cumplir una serie de requisitos:

El titular de las participaciones debe poseer de forma individual y directa al menos un 5% de la entidad. Así la STSJ 45131/2008, de 20 de febrero, señala que la participación de una entidad sobre otra no se considera una participación directa por el titular<sup>31</sup>. En el caso en el que la participación sea de forma conjunta entre miembros del mismo grupo familiar este porcentaje de participación se incrementa a un 20%, aunque es preciso añadir que, en todo caso para gozar de tal exención por el grupo familiar todos y cada uno de ellos deben cumplir con los requisitos establecidos anteriormente (remuneración, participación en el capital y desempeño de la actividad por al menos uno de ellos).

Por otro lado, el requisito a tener en cuenta en cuanto a la sociedad o entidad participada, ésta no puede dedicarse a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entiende que una sociedad se dedica a la gestión de un patrimonio cuando mas de la mitad del mismo está compuesto de valores o su patrimonio no se encuentra afecto a una actividad económica durante más de 90 días atendiendo a la contabilidad de la sociedad. Por lo que se refiere a los valores, se debe mencionar que no se consideran valores aquellos dirigidos a cumplir obligaciones legales, los que se encuentren poseídos por una sociedad como consecuencia de su actividad económica, los valores que se encuentre asociados a derechos de crédito por la actividad económica ejercida y, por último, aquellos cuyo precio de adquisición no superen el importe de beneficios no distribuidos siempre que se adquieran de la actividad económica aunque éstos tienen un límite del beneficio obtenido en el año y los diez últimos años.

---

<sup>31</sup> STSJ 45131/2008, de 20 de febrero

### **3.4. Regulación del Impuesto sobre el Patrimonio en las Comunidades Autónomas.**

El impuesto sobre el Patrimonio es de carácter estatal, pero la cesión a las Comunidades Autónomas de competencia normativa contenida en el artículo 47 de la Ley 22/2009 dispone sobre qué extremos pueden regular como son el mínimo exento, tipo de gravamen, deducciones y bonificaciones.

La cesión de tributos ha provocado que existan diferencias entre comunidades así, por ejemplo, Madrid establece un mínimo exento de 700.000€, o Cataluña y Extremadura, que ha fijado el mínimo en 500.000€, Aragón por su parte, lo establece en 400.000€. Sin embargo, en cuanto a la tarifa aplicable, Andalucía, Baleares, Murcia, Extremadura, Asturias y Valencia establecen una tarifa aplicable de carácter progresivo a excepción de Galicia que establece la tarifa estatal con carácter supletorio.

Por otro lado, en materia de deducciones y bonificaciones distintas Comunidades han regulado bonificaciones atendiendo a criterios como personas discapacitadas, propiedades forestales y explotaciones agrarias, éstas son Madrid, Cataluña, Baleares Aragón, Asturias y Galicia.

Realizaremos un breve repaso de las distintas peculiaridades sobre este impuesto en algunas de las Comunidades:

- Andalucía: establece un mínimo exento de 700.000€. Para personas con discapacidad contempla un mínimo exento de 700.000€.
- Aragón: dispone un mínimo exento de 400.000€. El mínimo exento desde 31 de diciembre de 2015 hasta 31 de diciembre de 2016 era de 500.000€.
- Baleares: decreta un mínimo exento de 700.000€. Al mismo tiempo, establece una bonificación del 90% de la cuota íntegra.
- Cataluña: señala un mínimo exento de 500.000€, señala una bonificación por patrimonio protegido a personas con discapacidad de 99% y una bonificación de propiedad forestal del 95% sobre la cuota íntegra.
- Cantabria: ordena un mínimo exento de 700.000€.
- Canarias: dispone un mínimo exento de 700.000€ y establece un mínimo exento sobre el patrimonio especialmente protegido de personas discapacitadas.

- Extremadura: la legislación aplicable decreta un mínimo exento de 500.000€ y distintos mínimos exentos para personas discapacitadas en función del grado de discapacidad.
- Galicia: regula su mínimo exento en 700.000€ y, a su vez contempla las siguientes deducciones: por creación de nueva empresa, por inversión en sociedades de fomento forestal, participación en el capital de cooperativas agrarias, explotaciones agrícolas y participación en fondos propios de entidades agrarias.
- Madrid: dispone un mínimo exento de 700.000€ y una bonificación del 100% de la cuota íntegra.
- Valencia: por su parte, determina un mínimo de 500.000€ y para aquellas personas con discapacidad superior al 33% hasta 1.000.000€.

Como podemos ver tras el resumen existen diferencias entre las Comunidades lo que provoca una presión fiscal más elevada entre unas y otras y, con ello, que en aquellas Comunidades que hayan previsto un mínimo exento demasiado bajo se pague por este impuesto una mayor cantidad.

## **4. IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES**

### **4.1. Evolución normativa**

Históricamente el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en adelante ISD, tiene su origen en 1798 y desde entonces ha ido evolucionando hasta nuestros días que queda regulado por la normativa sobre sucesiones y donaciones.

Para obtener un mayor conocimiento sobre la evolución que éste ha tenido haremos un breve repaso del mismo. Con la llegada de la democracia la fiscalidad sufre un cambio que principalmente gira en torno a la gestión del tributo por medio de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre hasta la llegada de la legislación actual y su decreto legislativo.

En 1980 hubo una reforma a través de la Ley 32/1980, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que dividió la transmisión *mortis causa* y transmisión *inter vivos*. Consecuentemente se promulgó la actual legislación sobre el impuesto de sucesiones y donaciones con la Ley 19/1997, de 18 de diciembre y su Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que desarrolla la ley.

La cesión de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas en 1996, al igual que en IP, el ISD evidenció las diferencias fiscales entre CC.AA, que en ocasiones, ha llegado a provocar una presión fiscal demasiado elevada desencadenando el rechazo a la herencia. Igualmente en 1996 un decreto legislativo modifica el artículo 20 de la ley estableciendo un nuevo apartado que contempló la reducción de 95% en la adquisición *mortis causa* de la empresa familiar siempre y cuando cumpliesen el requisito establecido en dicha ley.

Sin embargo, la manifestación de una legislación incompleta sobre este tributo hizo que durante los años posteriores se promulgasen distintas reformas como sucedió en 1997 con la Ley 13/ 1996, de 30 de diciembre, mediante la cual introduce en su artículo 9 un nuevo apartado al artículo 20 de la legislación sobre el impuesto de sucesiones y donaciones en la transmisión *inter vivos* de empresa individual o participaciones estableciendo una reducción del 95% sobre la base imponible siempre que los sujetos pasivos cumplan los requisitos prescritos en la ley.

La llegada de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, su artículo 3 modifica de nuevo el artículo 20 de la LISD disponiendo como novedad que en el caso de finalizar el usufructo sobre participaciones, negocios profesionales o entidad si los afectados, en este caso, cónyuge, ascendientes o adaptados siempre y cuando adquieran el pleno dominio de la actividad o negocio podrá aplicarse una reducción del 95% sobre la base imponible con el requisito de permanencia del negocio durante 10 años.

## **4.2. Reducciones aplicables**

### **4.2.1 Introducción**

Como se ha venido explicando a lo largo de este trabajo, una de las fases más complicadas para la empresa familiar es la transmisión de la misma ya que el relevo generacional puede, en ocasiones, provocar conflictos que dificultan la continuidad tanto en la gestión diaria como en las expectativas futuras de crecimiento.

Se define transmisión de una empresa como la transmisión de la propiedad a una persona física o a una sociedad mediante la cual la empresa sigue operando en el tráfico jurídico.

La cuestión que actualmente está surgiendo es si es más beneficiosa una ola de creación de nuevas empresas o, por el contrario, transmitir la empresa creada con anterioridad a

las nuevas generaciones. En Europa la normativa apuesta por favorecer la transmisión de la empresa familiar por medio de la normativa fiscal y las reducciones que se han propuesto. Sin embargo, en el caso de España, las diferencias fiscales entre CC.AA a la hora de regular las distintas reducciones ha manifestado la insuficiencia de incentivo para la transmisión de la empresa familiar aunque hemos de señalar que actualmente nuestro ordenamiento jurídico ha demostrado una preocupación cada vez mayor en la transmisión.

Pero uno de los conflictos más complicados, al mismo tiempo que el coste, es el proceso de sucesión tanto en el ámbito empresarial como en el ámbito jurídico. Por un lado, interviene la formación e implicación de los familiares en la empresa para incorporarse a los nuevos puestos de trabajo. Desde el punto de vista jurídico, el tiempo que transcurre entre la muerte del causante y la aceptación de la herencia denominado herencia yacente suele ser un proceso largo en el que la toma de decisiones de gestión de la empresa merma la actividad de la misma.

La Recomendación 94/1069/CE, declara que uno de los principales obstáculos que encuentran las empresas para transmitirla con éxito es la carga fiscal asociada a la empresa puesto que el pago a realizar sobre el ISD puede desestabilizar la economía de la empresa y, así poner en peligro su continuidad.

Como consecuencia, la misma Recomendación, señala que los estados miembros han de regular y establecer las medidas necesarias para favorecer que la carga fiscal soportada por las empresas familiares no ponga en riesgo su continuidad.

Para concluir es preciso añadir que en la actualidad existen diversas corrientes doctrinales, de un lado abogan por la supresión del ISD puesto que consideran que este impuesto grava doblemente la adquisición de los bienes y derechos y que, por tanto, atenta al principio de capacidad económica. Por otro lado, la corriente doctrinal que apuesta por mantener el ISD señala que es un impuesto equitativo pues el incremento patrimonial percibido por los sujetos pasivos ha de ser gravado, lo que equivaldría a la redistribución de la riqueza<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Aparicio Pérez, A (2014): *Gravámenes sucesorios aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*, “La constitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Madrid, Dykinson, p. 133.

#### 4.2.2. Generalidades de la LISD

Nuestro ordenamiento jurídico prevé el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la cual, en su exposición de motivos establece que con éste se cierra el círculo de la imposición directa, es un impuesto complementario al IRPF y su objetivo es gravar el incremento patrimonial, así como redistribuir la renta de los sujetos.

Este impuesto es de carácter personal, directo y subjetivo. La adquisición de los bienes y derechos ha de hacerse a título lucrativo, en caso de no ser así, no es aplicable este impuesto. Por otro lado, el ISD se aplica en el territorio español sin perjuicio de los convenios forales aplicables en Navarra y País Vasco y las competencias cedidas a las CC.AA.

El artículo 3 dispone que el hecho imponible trata de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado, donación o cualquier otro título sucesorio y la percepción de cantidades provenientes de seguros de vida. Se concluye que existen dos formas de recibir el incremento patrimonial sujeto a LISD:

- *Mortis causa*: una vez el causante fallece los causahabientes perciben el caudal relicto de los bienes y derechos.
- *Inter vivos*: transmisión de los bienes y derechos a través de la donación de los ascendientes a descendientes o algún miembro del grupo familiar.

Si bien es cierto que este impuesto no aporta reglas específicas sobre su ámbito de aplicación, indirectamente toma en consideración unos criterios para la aplicación de éste que son:

- Lugar donde el sujeto pasivo reside y el lugar donde los bienes y derechos radiquen, de tal forma que, éstos deberán cumplir con su obligación personal.
- En el caso de personas no residentes éstos solo deben tributar por los bienes y derechos adquiridos en España, es decir, que tributaran por la obligación real adquirida.

La LISD en su artículo 20 dispone los requisitos para la adquisición, en concreto, el apartado 1 establece que debe atenderse a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación

de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, debido al carácter cedido del impuesto.

En cuanto a la transmisión *mortis causa* de la empresa familiar el art. 20.2.c señala que para aplicar la reducción del 95% sobre la base imponible es necesario cumplir los requisitos establecidos en el artículo 4.8 de LIP explicados con anterioridad además de los establecidos en el propio artículo.

En segundo lugar, la adquisición *inter vivos* de empresa familiar mediante donación a título lucrativo se encuentra contenida en el art. 20.6. Igualmente debe cumplir con los requisitos aplicable en el IP, en caso de cumplirlo, ésta gozará de una reducción del 95% sobre la base imponible siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones que explicaremos más adelante.

Para cuantificar la base imponible el artículo 9 de la LISD dispone que la valoración de la base será la siguiente: en el caso de transmisión *mortis causa* el valor neto de la adquisición individual de cada uno de los causahabientes compuesto por el valor de real menos las cargas deducibles; en el caso de transmisión a título lucrativo o donación ésta está compuesta por el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas deducibles.

### **4.2.3. Reducciones aplicables a la base imponible**

#### ***A. Transmisión mortis causa empresa familiar***

La legislación sobre Sucesiones y Donaciones prevé en su artículo 20.2.c la transmisión *mortis causa* de la empresa familiar. En este sentido resulta necesario mencionar que la Resolución 2/1999 DGT apartado 1.2.b sentó las bases y requisitos sobre los cuales puede aplicarse la reducción del 95% a la base imponible en la empresa familiar, en concreto, establece que el cónyuge superviviente gozará de tal reducción cuando la actividad económica haya supuesto una ordenación de recursos productivos o humanos, y ésta se extiende a todos los causahabientes siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos.

Expuesto lo que antecede nos dispondremos a analizar los apartados del propio artículo 20 de la LISD más relevantes en la transmisión *mortis causa* para tener un conocimiento previo. En su primer apartado nos remite a la legislación sobre medidas fiscales y sistema de financiación de las CC.AA y, al mismo tiempo, dispone el orden

de aplicación de las reducciones que serán las del Estado y, en segundo lugar, las de cada Comunidad Autónoma.

La adquisición mortis causa aparece en el número 2, que a su misma vez éste se divide en los siguientes apartados

- Apartado a: establece una división del grupo familiar en distintos grupos según el grado de consanguinidad y señala las cantidades a reducir de cada uno de ellos. Añade las reducciones aplicables a familiares con grado de discapacidad del 33% y 65%.
- Apartado b: prevé una reducción del 100% de cantidades percibidas por seguros de vida sujetos a un límite.
- Apartado c: dispone la transmisión de empresa familiar, negocio profesional, participación en entidades, valor de derechos de usufructo o derechos económicos derivados de la extinción del usufructo siempre y cuando se adquiera la propiedad se aplicará una reducción del 95% cuando los adquirentes cumplan los requisitos previstos.

De la lectura detallada del artículo 20.2.c se extrae la idea que para gozar de la reducción prevista es necesario cumplir con varios requisitos que serán objetivos, subjetivos y temporales.

#### 1. Requisitos objetivos

##### *1.1 Exención aplicable en el IP*

Como se ha venido analizando previamente el Impuesto sobre el Patrimonio en el epígrafe anterior ya existe un conocimiento sobre los requisitos que se deben cumplir en este sentido por lo que de manera resumida el siguiente cuadro mostrará cada uno de ellos:

Elemento Patrimonial	Exención	Contenido
Bienes y Derechos	Necesidad de encontrarse afectos a una actividad económica	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Actividades económicas con arreglo al IRPF</li><li>➤ Bienes dedicados a la finalidad de la actividad</li></ul>

		empresarial ➤ Ha de ser la principal fuente de renta del sujeto pasivo
Participaciones	Ostentar participaciones en sociedades cotizantes o no, que sean titularidad del sujeto pasivo	➤ La titularidad debe ser directa por el Sujeto pasivo. ➤ Ha de poseer al menos un 5% del capital de manera individual ➤ La sociedad debe ejercer una actividad económica ➤ Debe ejercer funciones de dirección y que éstas supongan un 50% de su retribución del trabajo personal

Aunque se ha realizado un análisis sobre la exención en el IP es preciso hacer referencia a la relación con el ISD y en qué medida ha de entenderse cumplida la exención sobre el Patrimonio para aplicar la reducción del 95% sobre la base imponible. Si bien es cierto que nuestro artículo en cuestión nada dice de la proporción de los bienes sobre los que se ha de aplicar la reducción, El TEAC en su Resolución de 31 de enero de 2011 señala que para aplicar la reducción del 95% la exención en el IP ha de entenderse en el mismo sentido para el ISD.<sup>33</sup>

### *1.2. Valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades*

Como bien indica el artículo 20.2.c) de la LISD la finalidad de la reducción viene dada por la existencia del valor de una empresa individual, negocio profesional, participación en entidades, derechos de usufructo o derechos económicos derivados de la extinción de usufructo siempre y cuando se adquiriera el pleno dominio sobre éstos.

Llegados a este punto hemos de señalar que la redacción del precepto ha causado distintas interpretaciones a la hora de determinar el valor de la empresa para

<sup>33</sup> Resolución 7912/2008 de 31 de enero de 2011

posteriormente aplicar la reducción contemplada. Por un lado, como se hizo referencia anteriormente a la Resolución 2/1999 de la DGT dicha resolución indica que el valor de la empresa corresponde con el valor neto de cada causahabiente de forma individual menos las cargas de deducibles. Sin embargo, esta posición por parte de la DGT ha sido rebatida en la STS de 18 de marzo de 2009 que estipula como criterio que la reducción ha de aplicarse sobre el valor de la empresa sin minorar las cargas deducibles<sup>34</sup>.

Este acontecimiento permitió que el TEAC en su Resolución nº 1721/2010 indica que en el caso de participaciones sociales, el valor sobre el que debe calcularse la reducción pertinente es el valor comprobado minorando las cargas deducibles relacionadas exclusivamente con tales participaciones<sup>35</sup>.

Por tanto, podemos concluir que aunque existe una diferencia de criterios que gira en torno al criterio de valoración de la empresa la doctrina actual opta por valorar la empresa por su valor neto minorado de las cargas relacionadas exclusivamente con las participaciones correspondientes.

## 2. Requisito subjetivo: Parentesco

En cuanto al carácter subjetivo de los requisitos aparece el parentesco pues hemos de señalar que el parentesco al que nos remite la legislación estatal puede variar con respecto al grupo familiar al cual las Comunidades Autónomas permiten tal reducción.

En primer lugar, la normativa estatal aclara que en los casos donde la adquisición *mortis causa* tuviese como objeto el valor de una empresa individual o negocio profesional podrán gozar de la reducción el cónyuge supérstite, descendientes o adoptados. Pero, además, en el segundo apartado menciona que en caso de no existir descendientes o adoptados podrá transmitirse a ascendientes, adoptantes o colaterales hasta tercer grado.

Del mismo artículo se puede extraer que el grupo al que hace referencia de parentesco es más amplio que el grupo familiar al que ha de aplicarse la exención IP, esto significa que pueda haber sujetos que no gocen de la reducción por no cumplir el requisito de exención en el IP. En la práctica si los descendientes del causante viven, los colaterales no podrán beneficiarse de la reducción contemplada al concurrir con el grupo familiar más próximo al finado.

---

<sup>34</sup> STS de 18 de marzo del 2009 (rec. nº 6739/2004)

<sup>35</sup> Resolución 1271/2010 de 6 de octubre de 2010

Por otro lado, una de las inconcreciones que pone de relieve un conflicto la legislación es si el parentesco debe ser por consanguinidad o afinidad. Ante este conflicto jurídico existe dos posiciones contrapuestas, por un lado, algunos autores defienden que el límite marcado por la LGT es suficiente para dejar fuera la adquisición por afinidad. En contraste con esta postura, otros autores mantienen la posición en la que si la LGT no establece límites, no debe ser el intérprete quien los establezca y, por tanto, la adquisición por afinidad puede beneficiarse de dicha reducción. Para aclarar esta cuestión la Sentencia 127/2017, de 23 de febrero, cuyo objeto de fondo es dilucidar si el parentesco por afinidad se extingue con la muerte del causante, ésta resuelve afirmando que el parentesco por afinidad no se extingue con la muerte.<sup>36</sup>

En consecuencia, actualmente, el criterio seguido por la doctrina y jurisprudencia mayoritaria es aplicar la reducción en los casos donde cumplan requisitos de exención con el IP a los sujetos incluidos en el grupo familiar por afinidad.

### 3. Requisito temporal

Este apartado es conveniente dividirlo en dos subapartados, por un lado el requisito de mantenimiento de la empresa familiar y, por otro lado, el requisito temporal para entender cumplidos los requisitos.

Con respecto al requisito de mantenimiento, el artículo 20.2 apartado c establece que la reducción será aplicable siempre y cuando cumplidos los requisitos anteriores la empresa familiar mantenga su actividad durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, a no ser que el adquirente fallezca en dicho plazo. Esta previsión es de carácter estatal, lo que nos viene a decir, que en el caso en el que las CC.AA no regulen nada al respecto en este sentido la empresa ha de cumplir con su actividad en los siguientes 10 años. Sin embargo, dado que las Comunidades Autónomas poseen capacidad para regular en este aspecto son numerosas las que han reducido este requisito temporal como es el caso de Andalucía (5 años), Madrid (5 años), Valencia (5 años), Castilla la Mancha (5 años). La propia legislación en su segundo apartado señala que en caso de incumplimiento de este requisito los sujetos pasivos tienen obligación de pagar la parte del impuesto que no se ha pagado como consecuencia de practicar la reducción.

---

<sup>36</sup> STSJ 127/2017, de 23 de febrero de 2017 (rec. n°870/2015)

En cuanto a esta interpretación la Consulta V2711-10, de 16 de diciembre de 2010, en la cual se plantea la enajenación de finca rustica por adquisición mortis causa con aplicación de la reducción prevista. La doctrina estipula que si la enajenación se mantuviese a plazo fijo en una entidad financiera hasta cumplir el plazo previsto legalmente no afecta al cumplimiento del requisito, pues el requisito de mantenimiento se refiere al valor de la adquisición y no a la continuidad de la actividad<sup>37</sup>. Lo que nos viene a decir que este requisito se entenderá cumplido siempre que haga referencia al valor.

Sobre el momento en el que ha de tenerse por cumplidos los requisitos para aplicar la reducción ha sido una cuestión controvertida puesto que en numerosas ocasiones los beneficiarios no se han beneficiado de la reducción prevista por no cumplir el requisito temporal ya que el criterio difiere en función si se trata del causante o del heredero. También es necesario añadir que mientras el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto de carácter periódico, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es instantáneo.

La citada Resolución 2/1999 establece el criterio a seguir en cuanto al momento en el que ha de tenerse por cumplidos los requisitos. En este sentido señala que en cuanto al cumplimiento de los requisitos para aplicar la reducción del ISD deberá tenerse en cuenta la fecha del fallecimiento del causante con independencia del IP. Sin embargo, para entender por cumplido los requisitos de exención del IP puesto que son presupuesto necesario ha de tomarse como fecha de referencia el periodo impositivo del mismo año, en concreto, desde el inicio del año hasta la fecha de fallecimiento.

Resolución distinta surge cuando quien ejerce las funciones directivas es sujeto distinto al causante, en este caso, cualquier heredero. Así la STSJ 537/2016, de 13 de mayo de 2016, la sala señala que en el caso en el que las funciones de dirección se ejerzan por el heredero o persona distinta del causante el momento que ha de tenerse en cuenta para el cumplimiento de requisitos en cuanto a la posibilidad de practicar la reducción pertinente ha de ser el periodo impositivo de renta anterior al fallecimiento del causante.

En conclusión, de la doctrina administrativa y jurisprudencia, a efectos de comprobación temporal, en el caso del heredero, debe verificarse que realmente ejercía

---

<sup>37</sup> Consulta Vinculante V2711-10, de 16 de diciembre de 2010

funciones de dirección en la empresa familiar y, además, que éstas supongan al menos un 50% de su retribución aunque éste no fuese titular de las participaciones al momento de devengo, si bien es cierto, que éste debe obtener retribuciones el año anterior al fallecimiento del finado. Al contrario que sucede con el causante, la comprobación del momento que ha de tenerse en cuenta para aplicar la reducción es menos restrictivo que en los herederos, legatarios o personas llamadas a la sucesión.

### ***B. Trasmisión inter vivos empresa familiar***

La transmisión *inter vivos* de la empresa familiar queda redactado en el artículo 20.6 de la LISD. Al igual que la transmisión *mortis causa* ésta ha de ser a favor del cónyuge, descendientes o adoptados y debe estar exento el artículo 4 de la LIP y, además, cumplir con otros requisitos.

#### **1. Requisitos objetivos**

De la propia redacción del artículo en cuestión se desprende que los presupuestos objetivos para la aplicación de la reducción por transmisión *inter vivos* son los siguientes:

- La transmisión debe ser de participaciones de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que posee el donante.
- Como se ha mencionado ha de cumplir previamente con los requisitos de exención contenidos en el artículo 4 apartado 8 de la legislación sobre el patrimonio.

Como bien se deduce del artículo se mantienen todos los requisitos contemplado para la reducción prevista en la sucesión por lo que no me detendré en explicar de forma exhaustiva tales requisitos. De manera que, profundizaré en la cuestión relativa a las participaciones y concepto que la doctrina mantiene sobre éstas.

El concepto de participaciones ha supuesto una indeterminación a la hora de tener un conocimiento previo para la transmisión por lo que ha suscitado un cúmulo de dudas. De tal manera que para resolver tales dudas se ha diferenciado dos tipos de participaciones, por un lado, aquellas participaciones que mediante un porcentaje ostentan todos los derechos referentes los derechos derivados de la titularidad y, por

otro lado, aquellas participaciones consistentes en la titularidad de la totalidad de uno de los derechos.

Sin embargo, la Consulta general 0166-03, de 7 de febrero de 2003, indica que la Donación parcial de farmacia a una hija incumple el requisito de realizar la donación de forma global sobre la explotación.

En definitiva, lo que pretende nuestra legislación, a pesar de su inconcreción, es facilitar la forma de transmisión integrando las participaciones en ambos supuestos. Aunque los expertos mantienen la posición de que la transmisión de participación sobre la totalidad de la empresa tiene una mayor efectividad que la transmisión de un derecho.

## 2. Requisitos subjetivos

En cuanto al requisito subjetivo hace referencia a los sujetos que pueden beneficiarse de la reducción prevista para la transmisión *inter vivos* de participaciones. Pues bien el artículo 20.6 establece que serán beneficiarios el cónyuge, descendientes o adoptados. Pero ante esta redacción ha surgido en la actualidad una concepción más amplia para la transmisión de la empresa.

Actualmente se ha cuestionado la posibilidad de transmitir a un tercero ajeno a la familia la empresa familiar debido a que los sucesores no están interesados en ella o, incluso a veces, puede suceder que la gestión de la misma no esté asegurada. De manera que el tema en cuestión sería mantener la aportación a la economía o el carácter familiar de la empresa. Por tanto, un sector de la doctrina se posiciona a favor de la transmisión de la empresa familiar a terceros cuyo objetivo no es más que garantizar la continuidad de ésta. Sin embargo el otro extremo doctrinal se posiciona a favor de la transmisión únicamente al círculo familiar.<sup>38</sup>

Ante esta disyuntiva la Consulta general 1878-02, de 2 de diciembre de 2002, menciona que el grupo de parentesco ha de ser el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el segundo grado.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Olmedo Castañeda, F.J. (2019): “Transmisión por acto *inter vivos*. Transmisión a extraños al círculo familiar” *Transmisión de la empresa familiar. Claves Jurídicas para su éxito. Propuestas para su reforma legislativa*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 94.

<sup>39</sup> Consulta general 1878-02, de 2 de diciembre de 2002

Así la doctrina esclarece su posición a favor de que la Donación de empresa familiar ha de hacerse en torno al grupo familiar establecido en el artículo 20.6 de la LISD, el cual, indica que serán cónyuges, descendientes o adoptado y, en cualquier caso, la doctrina incluye ascendientes y colaterales hasta segundo grado.

Así mismo el donatario tiene el deber de cumplir con unos requisitos establecidos en la propia ley. En primer lugar, debe cumplir con la exención sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la donación. En segundo lugar. El donante no puede realizar actos de disposición o realizar operaciones que supongan una reducción del valor de la adquisición. Como bien se sabe el donatario el donatario tiene la obligación de tributar por dicha ganancia patrimonial en el IRPF de manera que es imprescindible remitirnos a su legislación para tener conocimiento sobre los requisitos exigidos. En el artículo 33.3.c señala que en el caso de transmisión de empresa o participaciones establecidas en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley29/1987, los bienes patrimoniales a los que hace referencia deberán haber estado afectos ininterrumpidamente a la actividad, al menos, 5 años con anterioridad a la fecha de transmisión.

En cuanto a los requisitos que debe cumplir el donante, el artículo en cuestión, señala lo siguiente:

- El donante debe tener más de 65 años o encontrarse en situación de incapacidad o gran invalidez.
- Dejar de recibir remuneraciones o ejercer funciones de dirección en la empresa desde el momento en el que se realiza la transmisión.
- Podrá pertenecer al Consejo de Administración de la sociedad.

### 3. Requisito temporal

El artículo 20.6 sobre la transmisión *inter vivos* de empresa familia como se indicó con anterioridad exige al donatario mantener lo adquirido y, al mismo tiempo, ser sujeto susceptible de la exención en el IP durante los diez años siguientes.

La finalidad de la redacción al igual que sucede con la transmisión *mortis causa* es mantener la continuidad de la empresa en el ámbito del grupo familiar, es por tal motivo, que dispone el artículo que en caso de incumplimiento de este requisito de mantenimiento se perderá el derecho a la reducción del 95% sobre la base imponible, así el sujeto debe ingresar la cantidad que se hubiese dejado de ingresar a causa de la

reducción. También es preciso señalar que, en el caso de la donación, afectará a la tributación en el donatario del IRPF en la ganancia que haya obtenido.

De tal manera que la cuestión que se ha de solventar es el momento en el que se computa el plazo. De nuevo, la Resolución 2/1999 establece que en los casos donde la escritura pública no se exija como presupuesto necesario y, que por tanto, como dispone el artículo 48.2 del RD sobre Sucesiones y Donaciones aquellas transmisiones que tengan por objeto la donación mediante documento privado se tendrá a afectos de computo la fecha en la que tenga efectos frente a terceros.

La Consulta vinculante V1792-20, de 5 de junio de 2020, dispone que con arreglo al artículo 24 de la LISD el devengo en los casos de pactos sucesorios se computará en el día en que se celebre dicho acuerdo.<sup>40</sup>

Por otro lado, dado que en la transmisión *mortis causa* de la empresa ha previsto el usufructo y nuda propiedad debemos analizar que sucede en la transmisión *inter vivos* pues la legislación no realiza mención alguna sobre estos dos aspectos. En cuanto al usufructo la DGT indica que no podrá beneficiarse de la reducción debido a que dado que es presupuesto necesario la adquisición del pleno dominio y encontrarse exento como se ha mencionado con anterioridad en una Consulta. Por el contrario, la nuda propiedad si podrá gozar de la reducción ya que se cumple la exención aunque es preceptivo que el donante en este caso no ejerza la actividad.

## **5. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ANDALUCIA**

### **5.1. Introducción**

Como bien sabemos el ISD es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas mediante la Ley 21/2001, de 27 de diciembre por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA de régimen común. Esta ley permite a las CC.AA regular diferentes aspectos: Reducciones a la Base Imponible, tarifa del impuesto, cuantía, coeficientes de patrimonio preexistente y deducciones en la cuota del impuesto.

En Andalucía se inicio un proceso de reforma legislativa que comenzó a partir del Decreto-Ley 4/2006, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre

---

<sup>40</sup> Consulta Vinculante V1792-20, de 5 de junio de 2020

Sucesiones y Donaciones. Este proceso culmina en 2018 donde Decreto-Legislativo 1/2018 de 19 de junio, en el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Este decreto ley regula las nuevas disposiciones sobre la adquisiciones tanto *mortis causa* como *inter vivos* (mejoras a las reducciones estatales), reducciones propias y mínimo exento.

## 5.2. Reforma legislativa de 2018

Con anterioridad a la reforma, Andalucía era una de las comunidades autónomas que más presión fiscal soportaba a la hora de recibir una herencia. Algunas disposiciones que el Decreto-Legislativo 1/2009 regulaban en materia de impuesto de sucesiones y donaciones eran las siguientes:

- Adquisiciones *mortis causa* vivienda habitual: mejora de la reducción prevista en la legislación de ISD de un 99,99% con los límites y requisitos establecidos en la ley estatal, siempre que la vivienda sea residencia habitual.
- Reducción autonómica para cónyuges y parientes cercanos por adquisiciones *mortis causa*: existía un mínimo exento de 175.000€, incluye un requisito relativo al patrimonio preexistente.
- No se prevé una reducción a sujetos ajenos al grupo familiar a la base imponible por adquisición de empresas o negocios.

Sin embargo, la llegada en 2018 del Decreto legislativo permitió rebajar la presión fiscal que existía en Andalucía y, que en numerosas ocasiones, provocaba la renuncia de la herencia por parte de los sujetos llamados a heredar debido al alto coste que debían asumir para recibir la herencia. Algunas de las novedades que introduce la nueva legislación en Andalucía son las siguientes:

- Las parejas de hecho se equiparan al matrimonio
- Adquisición *mortis causa* de vivienda habitual: se establece una mejora de la reducción estatal en función de una escala con arreglo al valor real del inmueble y un porcentaje variable que oscila entre 100% y 95%, eliminando así el límite máximo previsto y añade unos requisitos: ha de tratarse del cónyuge, descendientes, ascendientes o colateral mayor de 65 años que haya convivido

con el causante, al mismo tiempo, que se debe mantener la residencia durante 3 años.

- Adquisición *inter vivos* de vivienda habitual: introduce un nuevo precepto que prevé una reducción propia para personas discapacitadas que adquieran mediante donación una vivienda habitual posibilitando una reducción del 99% sobre la base, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos: persona discapacitada legalmente, el inmueble debe adjudicarse como vivienda habitual, inscribirse mediante escritura pública y prohibición de actos de disposición durante los 3 años siguientes y, por último, la reducción no puede ser superior a 180.000€
- Introduce un nuevo mínimo exento de 1.000.000€ por heredero: así el heredero en caso de exceder dicha cuantía debe tributar por el exceso, aunque los requisitos exigidos se mantienen y son los siguientes: para aplicar el mínimo exento debe ser el cónyuge superviviente, descendientes o ascendientes y el patrimonio preexistente debe de ser inferior o igual al 1.000.000€, es decir, que si supera la cantidad no podrá aplicar la reducción.
- Transmisión empresa familiar: para adquisición *mortis causa* de empresa familiar la legislación ha previsto una mejora a la reducción estatal de 99% aplicable a la base imponible y, se reduce el requisito de mantenimiento de la empresa de 10 años a 5 años.
- Transmisión de explotaciones agrícolas: introduce una reducción propia para las explotaciones agrícolas. Esta será analizada más adelante dada su trascendencia en Andalucía.

Actualmente podemos decir que Andalucía no se encuentra a la cola de la presión fiscal en materia del ISD, llegando a equipararse a otras CC.AA. Una de las consecuencias más directas de esta reforma ha sido que muchos andaluces que tenían pensado establecer su empresa en otros lugares, con la reforma, esto no sucedió.

Por otro lado, Andalucía era una de las comunidades menos atractivas para la inversión por su alto coste fiscal en la sucesión y donación, lo que provocaba que en numerosas ocasiones esa inversión no se produjese puesto que la visión del inversor estaba proyectada hacia el futuro de sus próximas generaciones.

### **5.3. Explotaciones agrarias**

Las explotaciones agrícolas en Andalucía tienen especial importancia dado que se considera uno de los sectores predominantes en la Comunidad y, puesto que, en los últimos años el éxodo hacia el exterior de los jóvenes ha sido elevado, como consecuencia, muchas de las explotaciones agrícolas de la tierra han sido abandonadas. Éste es un hecho que Andalucía no puede permitirse pues gran parte de su economía depende del sector agrícola y, es por tanto que, la finalidad del Decreto Legislativo es fomentar la transmisión de dichas explotaciones agrícolas y, al mismo tiempo, impulsar la actividad agraria haciéndola de esta forma más atractiva.

El Decreto-ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su exposición de motivos señala que su finalidad no es otra que facilitar la sucesión de la explotación agraria y dar continuidad a dicha actividad. Igualmente dispone que se flexibilice el requisito exigido al sujeto en cuanto al ejercicio de la actividad agrícola de forma habitual y directa y, elimina el requisito de principal fuente de renta. He de realizar una reflexión sobre la supresión del último requisito ya que resulta lógico; la actividad agrícola es temporal por lo que resultaría casi imposible cumplir con este último. En la actualidad el Decreto-Legislativo 1/2018 contempla este precepto en su artículo 26.

El artículo prevé una reducción del 99% sobre la base imponible con el requisito de mantener la explotación agraria por un tiempo determinado de 3 años a no ser que el adquirente fallezca dentro del mismo tiempo.

Así mismo, otra de novedades que introduce nuestra legislación es la adquisición por persona ajena al grupo familiar, éste ha de cumplir con unos requisitos más estrictos que los exigidos al grupo familiar en primer lugar, que el adquirente mantenga la explotación durante los 5 años siguientes. Por otro lado, que el adquirente tenga contrato laboral relacionado con la actividad agrícola. En último lugar, que aquel que adquiera se dedique de forma profesional a la actividad o la adquiera en el año siguiente.

Para finalizar con este apartado me gustaría plasmar una comparativa entre la situación fiscal en la que se encontraban las explotaciones agrícolas con anterioridad a la reforma legislativa en 2018 y la situación actual de las mismas y la manera en la que los organismos se han pronunciado en relación a las mismas.

La Consulta V1515-14, de 9 de junio de 2014, establece que los herederos del causante no pueden practicarse la reducción dado que ni el causante ni los propios herederos eran titulares de la explotación agraria. Sin embargo la Consulta V1035-20, de 24 de abril, señala que el heredero gozará de la reducción prevista con arreglo a disposición adicional cuarta de la Ley 19/1995.

En definitiva, el objetivo de la reducción por explotación agrícola es facilitar la continuidad de la actividad con independencia del sujeto que la realice siempre que cumplan los requisitos establecidos en la legislación. Lo que conlleva que la economía en el territorio andaluz siga aportando en la medida de sus posibilidades puesto que es uno de los sectores sobre los que Andalucía mantiene su poder económico sin que la fiscalidad reduzca sus posibilidades.

## **6. CONCLUSIONES**

Las empresas familiares como se viene destacando a lo largo de este trabajo representa el mayor porcentaje de aportación a nuestra economía y uno de los principales problemas ha sido la sucesión a futuras generaciones que pone en peligro la continuidad de ésta y, al mismo tiempo, supone un reto para los fundadores y segundas generaciones.

Cuestión que merece atención es que la empresa familiar no solo se enfrenta a la sucesión desde el punto de vista fiscal, sino que surgen problemas y conflictos que han de solventar en el seno familiar ya que confluyen intereses familiares, de los propietarios y de gestión de la empresa. Por tanto, no resulta sencillo llegar a un punto donde los tres tipos de intereses puedan llegar a unirse. Es por tal motivo que las empresas han comenzado a planificar el proceso de sucesión mediante los instrumentos que se les ofrece como es el protocolo familiar en el ámbito empresarial y el régimen matrimonial y testamento en el ámbito jurídico. Por lo que se refiere a la gestión de la empresa y el interés familiar determinados órganos como puede ser el Consejo Familiar facilitan el entendimiento de la gestión de la empresa y favorecen la comunicación entre el binomio empresa-familia.

En cuanto a la legislación es preciso señalar que dado que para aplicar el beneficio contemplado es necesario encontrarse exento en el IP ha dado lugar en algunas ocasiones a lagunas jurídicas que han sido resueltas por la vía doctrinal y

jurisprudencial, hecho que debería ser regulado para tener claro la base sobre la cual deben atenerse los sujetos pasivos y no dar lugar a interpretaciones que puedan causar distinción de criterios ante un mismo caso.

En la aplicación práctica, actualmente, las empresas familiares han aumentado su interés por la transmisión *inter vivos* para evitar los problemas acaecidos en la sucesión por muerte del causante, a lo que algunos expertos argumentan que ésta no es una de las mejores opciones para la transmisión de empresa familiar.

Otra de las cuestiones en cuanto al ISD que han surgido ha sido la constitucionalidad del mismo y la posible supresión de este impuesto. De manera que el principal problema que existe en cuanto a la aplicación de este impuesto es la capacidad normativa por parte de las Comunidades Autónomas que han provocado un desequilibrio entre ellas. El trasfondo de la cuestión es dilucidar si las CC.AA se ha excedido en cuanto a su capacidad normativa. Por otro lado, la supresión gira en torno a que puesto que grava el incremento patrimonial, alguno expertos mencionan que es un tributo que debe suprimirse pues existen otros impuestos como IRPF que gravan dicho incremento por lo que atentaría contra la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Por lo que respecta a la transmisión en Andalucía de las empresas familiares y la fiscalidad he de señalar que gracias a la reforma legislativa de 2018, la presión fiscal se ha reducido, lo que ha permitido que un mayor número de sujetos llamados a suceder puedan abarcar la misma. Igualmente esta reducción ha permitido posicionar a Andalucía como una Comunidad atractiva para la inversión sin que la fiscalidad suponga un problema.

## **BIBLIOGRAFIA**

Aparicio Pérez, A. (2014): *Gravámenes sucesorio. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*, Madrid, Dykinson, 653 pp. (Disponible online: <http://www.elibro.net/es>).

Aparicio Pérez, A. (2014): *Gravámenes sucesorios aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*, “La constitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Madrid, Dykinson, 93-131 pp.

Calavia Molinero, J. (2010), *Sociedad Holding familiar: protocolo familiar y estatutos sociales*, Barcelona, Mazars & Asociados, 23 pp. (Disponible online: <https://studylib.es/doc/126607/aspectos-societarios-de-la-empresa-familiar>)

Calavia Molinero, J. (2010), *Sociedad Holding familiar: protocolo familiar y estatutos sociales*, Barcelona, Mazars & Asociados, 4-5 pp. (Disponible online: <https://studylib.es/doc/126607/aspectos-societarios-de-la-empresa-familiar>)

Calbacho Losada. F. (2016), “La empresa familiar con forma de sociedad. Cuestiones generales” en Calbacho Losada. F. *et al.* (2016), *Guía jurídica sobre la empresa familiar [Vías jurídicas de prevención y gestión del conflicto en las sociedades familiares]*, Cizur Menor, Aranzadi, 27-48 pp. (Disponible online: <https://proview--thomsonreuters--com>).

Calbacho Losada. F. *et al.* (2016), *Guía jurídica sobre la empresa familiar [Vías jurídicas de prevención y gestión del conflicto en las sociedades familiares]* Cizur Menor, Aranzadi, 256 pp. (Disponible online: <https://proview--thomsonreuters--com>).

Calderón Partier, C y Escalera Izquierdo, G. (2007):”*La empresa familiar con personalidad jurídica: opciones fiscales*”, en *Decisiones basadas en el conocimiento y en el papel social de la empresa. Congreso anual de AEDEM*. Vol. 1, 485-493 pp. (Disponible online: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2486923>).

Camisón Zornoza, C. *et al.* (2016): “El contenido del protocolo familiar”, *El protocolo familiar. Metodologías y recomendaciones para su desarrollo e implantación*, Valencia, Tirant lo Blanch, 78-201 pp. (Disponible online: <https://biblioteca--tirant--com>)

Camisón Zornoza, C. *et al.* (2016): “El contenido del protocolo familiar”, *El protocolo familiar. Metodologías y recomendaciones para su desarrollo e implantación*, Valencia, Tirant lo Blanch, 262 pp. (Disponible online: <https://biblioteca--tirant--com>)

Campuzano Laguillo, A.B. (2021), “Las sociedades familiares” en Ortega Burgos, E. [Dir.] (2021), *Tratado jurídico y fiscal de la empresa familiar*, Valencia, Tirant lo Blanch, 15-91 pp. (Disponible online: <https://biblioteca--tirant--com>)

Campuzano Laguillo, A.B. (2021), “Las sociedades familiares”, en Ortega Burgos, E. (Dir.) *et alii* (2021) *Tratado jurídico y fiscal de la empresa familiar*, Valencia, Tirant lo Blanch, 872 pp. (Disponible online: <https://biblioteca--tirant--com>)



Martínez-Gil, Vich, I. (2017): “La continuidad de la empresa. La importancia del título sucesorio para la continuidad de la empresa familiar”, *Cuadernos de derecho y comercio*. 67, Madrid, Dykinson, 561-630 pp. (Disponible online: <https://app--vlex--com>)

Meroño Cerdán, A. (2020): “Determinantes de la continuidad de la empresa familiar” *Cuadernos de trabajo nº1. Cátedra de empresa familiar*, 14 pp.

Olmedo Castañeda, F.J. (2019), “Transmisión de la empresa familiar: principales obstáculos que se plantean. Transmisión por acto *inter vivos*.” *La transmisión de la empresa familiar: claves jurídicas para su éxito. Propuestas de reforma legislativa*, Valencia, Tirant lo Blanch, 270 pp. (Disponible online: : <https://biblioteca--tirant--com>)

Olmedo Castañeda, F.J. (2019), “Transmisión de la empresa familiar: principales obstáculos que se plantean. Transmisión por acto *inter vivos*.” *La transmisión de la empresa familiar: claves jurídicas para su éxito. Propuestas de reforma legislativa*, Valencia, Tirant lo Blanch, 89-144 pp. (Disponible online: : <https://biblioteca--tirant--com>)

Ortega Burgos, E. [Dir.] (2021) *Tratado jurídico y fiscal de la empresa familiar*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp.872 (Disponible online: <https://biblioteca--tirant--com>)

Pérez Pombo, E (2021): “Fiscalidad de la empresa familiar”, en Ortega Burgos, E. (Dir.) *et alii* (2021) *Tratado jurídico y fiscal de la empresa familiar*, Valencia, Tirant lo Blanch, 662-751 pp. (Disponible online: <https://biblioteca--tirant--com>.)

Rabadán Villanueva, J.P. *et. al.* (2021) “Fiscalidad de la sucesión”, en Ortega Burgos, E. [Dir.] (2021) *Tratado jurídico y fiscal de la empresa familiar*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 803 y ss.

Sastre, E. (2020): “Que es una empresa familiar”. *Blog Empresa Familiar*, (Disponible online: <https://www-dev.iefamiliar.com/que-es-una-empresa-familiar/>).

## **JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

### Jurisprudencia

España Tribunal Supremo STS 6794/2005 de 23 de septiembre 2010 a efectos fiscales para considerarse empresa familiar debe cumplirse los requisitos del art.4 apartado 8 de la Ley 19/1991 sobre Impuesto del Patrimonio.

España Tribunal Supremo STS (Sala 4ª) de 25 de septiembre 1989 “organización unitaria, generadora de empleo, que bajo un poder de dirección utiliza sus trabajadores y medios materiales adecuados, para el desarrollo de una actividad normalmente productiva o de servicios”

España Tribunal Superior de Justicia STSJ 45131/2008, de 20 de febrero, sobre los rendimientos íntegros del trabajo a efectos del IRPF en la autoliquidación del impuesto.

España Tribunal Superior STS (Sala 3ª) de 18 de marzo de 2009 aplicación de la reducción del 95% en el ISD sobre el valor neto de la empresa sin minorar las cargas o deudas ajenas.

España Tribunal Superior de Justicia STSJ 127/2017, de 23 de febrero de 2017 a efectos fiscales el parentesco por afinidad no se extingue con la muerte del causante

España Tribunal Superior STS 1198/2016 de 26 de mayo de 2016, sobre la transmisión empresa familiar, requisitos para la aplicación reducción del 95% en el IP

España Tribunal Superior STS 1776/2016 de 14 de julio de 2016, reducción por adquisición de participaciones sociales. Derecho a la exención. Impuesto sobre sucesiones y donaciones grupo familiar.

España Tribunal Superior de Justicia STSJ 537/2016, de 13 de mayo de 2016, ejercicio de las funciones de administración por persona distinta al causante.

### Doctrina Administrativa

Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (*BOE*, 10 de abril 1999)

Resolución 1271/2010, de 6 de octubre, de la Dirección General de Tributos, relativa a la liquidación por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, participaciones sociales sobre las que aplicar la reducción.

Resolución 7912/2008, de 31 de enero de 2011, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de la reducción del 95% sobre la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Resolución 02155/2012, de 12 de marzo de 2015, del Tribunal Económico Administrativo-Central

Consulta Vinculante V2711-10, de 16 de diciembre de 2010, de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos.

Consulta Vinculante V2832-16, de 21 de junio de 2016 de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Reducciones adquisiciones *mortis causa* de locales a efectos de actividad de sociedad familiar de la que el causante formaba parte.

Consulta general 1878-02, de 2 de diciembre de 2002, de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Donación de participaciones de empresa familiar.

Consulta general 0166-03, de 7 de febrero de 2003, de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Donación parcial de farmacia a hija

Consulta Vinculante V1792-20, de 5 de junio de 2020, de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. ISD. Cómputo de las retribuciones a efectos de aplicar la reducción prevista en la LISD.

Consulta Vinculante V1515-14, de 9 de junio de 2014, de la de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. ISD. Aplicación de la reducción del 90% por los herederos del causante prevista en el artículo 9 de la Ley 19/1995, de modernización de las explotaciones agrarias.

Consulta Vinculante V1035-20, de 24 de abril, de la de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Aplicación de la reducción del 90% por los herederos del causante prevista en el artículo 9 de la Ley 19/1995, de modernización de las explotaciones agrarias.

## **LEGISLACIÓN**

Recomendación de la Comisión Europea, de 3 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas (*DOUE*, núm. 124, de 20 de mayo de 2003)

Real Decreto Legislativo 171/2007, 9 de febrero por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares (*BOE*, núm. 65, de 16 de marzo de 2007)

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales (*BOE*, núm. 59, de 9 de marzo de 2004).

Real Decreto Legislativo 1/2010, 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (*BOE*, núm. 161, de 3 de julio de 2010)

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*BOE*, núm. 303, de 19 de diciembre de 1987)

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (*BOE*, núm. 274, de 16 de noviembre de 1977)

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)

Ley 13/ 1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (*BOE*, núm. 315, de 31 de diciembre de 1996)

Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (*BOE*, núm. 154, de 27 de junio de 1980)

Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (*BOE*, núm. 313, de 31 de diciembre de 2002)

Ley 44/1978, de 8 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (*BOE*, núm. 217, de 11 de septiembre de 1978)

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)

Recomendación 94/1069, de 7 de diciembre de 1994, de la Comisión Europea, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas

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)

Decreto-Ley 4/2006, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*BOE*, núm. 146, de 1 de agosto de 2016)

Decreto-Legislativo 1/2018, de 19 de junio, en el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (*BOE*, núm. 123, de 27 de junio de 2018)

Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (*BOE*, núm. 177, de 9 de septiembre de 2009)

Decreto-Legislativo 11/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (*BOA*, núm.128, de 28 de octubre de 2005)

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado (*BOIB*, núm.77, de 7 de junio de 2014)

Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. (*BOE*, núm.15, de 17 de enero de 2003)

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 (*BOCT*, núm.128, de 2 de julio de 2008)

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)

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado (*DOE*, núm. 99, de 23 de mayo de 2018)

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)

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)

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (*DOGV*, núm. 3153, de 31 de diciembre de 1997)

## **ABREVIATURAS**

*et al. Et alii (y otros)*

*Op. Cit. opus citatum*

*p. pagina* (página)

*pp. paginas* (páginas)

LISD- Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones

LIP- Ley de Impuesto sobre el Patrimonio

IP- Impuesto sobre el Patrimonio

ISD- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

CC.AA- Comunidades Autónomas

Art.- Artículo

CE- Comisión Europea

IRPF- Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

RD- Real Decreto

STS- Sentencia Tribunal Supremo

STSJ- Sentencia Tribunal Superior de Justicia