

UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALENCIA
FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

ASPECTOS FISCALES EN LA TRANSMISIÓN DE
LA EMPRESA FAMILIAR

TRABAJO FIN DE MÁSTER
MÁSTER EN DIRECCIÓN FINANCIERA Y FISCAL

AUTOR: Mario Martínez Mata
TUTOR: Rafael Molero Prieto

Curso académico: 2018-2019

ÍNDICE DE CONTENIDOS

RESUMEN	5
ABSTRACT	5
1. INTRODUCCIÓN.....	6
1.1 Objetivos y estructuración.....	6
1.2 Metodología.....	7
2. LA EMPRESA FAMILIAR	8
2.1 Definición de empresa familiar	8
2.2 Importancia de las empresas familiares en la economía mundial	12
2.3 . Ventajas e inconvenientes de la empresa familiar	15
2.4 Etapas de la evolución en la EF	18
2.5 Gobierno de la empresa familiar	20
2.5.1 Órganos asociados a la propiedad de la empresa.....	22
2.5.2 Órganos relativos a la dirección: el consejo de administración.....	26
2.5.3 Órganos relacionados con la gestión: comités de dirección.	28
3. VENTAJAS FISCALES EN LA EMPRESA FAMILIAR.....	28
4. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	31
4.1 Normativa afecta al Impuesto.....	33
4.2 Cálculo del Impuesto.....	40
4.2.1 Hecho imponible y sujetos pasivos.....	40
4.2.2 Cálculo de la base imponible	41
4.2.3 Cálculo de la base liquidable	44
4.2.4 Cálculo de la cuota íntegra	48
4.2.5 Cálculo de la cuota tributaria	49
4.2.6 Aplicación de las bonificaciones y deducciones	51
5. ISD EN LA EMPRESA FAMILIAR	52
5.1 Reducciones aplicables al valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en determinadas entidades.	53
5.2 Cómo tributan las transmisiones “inter vivos” y “mortis causa” a título lucrativo de empresas individuales, negocios profesionales o determinadas participaciones en el IRPF.	64
5.3 El papel de las Comunidades Autónomas con respecto a la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	66
5.3.1 Andalucía.....	67
5.3.2 Aragón.....	69

5.3.3	Principado de Asturias	71
5.3.4	Islas Baleares	72
5.3.5	Islas Canarias	74
5.3.6	Cantabria	76
5.3.7	Castilla la Mancha	77
5.3.8	Castilla y León	79
5.3.9	Cataluña	80
5.3.10	Comunidad Valenciana.....	82
5.3.11	Extremadura	83
5.3.12	Galicia.....	85
5.3.13	La Rioja.....	86
5.3.14	Comunidad de Madrid	88
5.3.15	Región de Murcia.....	89
5.3.16	País Vasco.....	91
5.3.17	Comunidad Foral de Navarra.....	94
5.3.18	Ciudades autónomas: Ceuta y Melilla	96
6.	CONCLUSIONES	97
7.	BIBLIOGRAFÍA.....	99
	ABREVIATURAS/GLOSARIO	106

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES Y TABLAS

Ilustración 1: Importancia de las empresas familiares por comunidades autónomas. PÁGINA 14.

Ilustración 2: Etapas a las que se enfrenta una empresa familiar según tamaño y generación. PÁGINA 19.

Ilustración 3: Tarifas estatales en el ISD. PÁGINA 49.

Ilustración 4: Coeficientes multiplicadores estatales en el ISD. PÁGINA 50.

Tabla 1: Tributación de las personas No Residentes en España en herencias. PÁGINA 37.

Tabla 2: Tributación de las personas No Residentes en España en donaciones. PÁGINA 37.

Tabla 3: Principales reducciones aplicables a las adquisiciones mortis causa. PÁGINA 46.

Tabla 4: Principales reducciones aplicables a las adquisiciones mortis causa. PÁGINA 47.

RESUMEN

Con este trabajo se pretende entender más a fondo el problema que sufren un enorme número de empresas de índole familiar, esenciales para la economía nacional e internacional, con el tratamiento fiscal que reciben en las transmisiones en forma de sucesiones o donaciones. Se ha procurado profundizar en un tema de gran repercusión hoy en día; primero entendiendo la importancia de este tipo de entidades para después ver con mayor profundidad cómo les afecta este impuesto, observando también las diferencias entre las distintas comunidades autónomas de nuestro país.

Palabras clave

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, transmisión, fiscal, diferencias Autonómicas, economía.

ABSTRACT

This research aims to understand more deeply the problem suffered by a huge number of family businesses related to the tax treatment that these organizations receive in transmissions as inheritances or donations. The family businesses are very important for the national and international economy and that is why we have tried to deepen in a subject of great repercussion.

First, we start by understanding the importance of this type of entities and then we analyze in depth how this tax affects them, observing as well the differences between the different regions of our country.

Keywords

Inheritance and Donations Tax, Transmission, Fiscal, Regional Differences, Economy.

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Objetivos y estructuración

Como se ha expuesto en el resumen, el objetivo principal de este trabajo es adentrarnos un poco más a fondo en uno de los principales quebraderos de cabeza para las empresas de naturaleza familiar en nuestro país: el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

El estudio consta de cuatro capítulos principales para ir desglosando todo el complejo que nos atañe. En el primero de ellos, se expondrá en profundidad el concepto de la empresa familiar así como su organigrama y principales diferencias frente a las demás. También se razonará y explicará la importancia en la economía actual de este tipo de negocios, tanto en el ámbito nacional como internacional.

El segundo capítulo va de la mano al primero, y en él se expondrán las ventajas fiscales que tienen este tipo de empresas, así como las condiciones que han de presentar para beneficiarse de ellas. Todo ello nos permitirá ponernos en contexto y perspectiva para entender mejor los dos capítulos venideros.

La tercera parte, se centrará exclusivamente en el tributo que nos atañe, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. En él se formulará la normativa competente a él, tanto comunitaria como española. Para posteriormente desglosar su cálculo y conocer todos los factores que intervienen en su deducción.

Finalmente, en el último capítulo propiamente dicho del trabajo, se analizará la incidencia de este impuesto en las empresas de índole familiar. Se trata del capítulo principal del trabajo y en él veremos cómo afecta este tributo a estos negocios así como las diferencias que existen en el tratamiento del mismo dependiendo de las Comunidades Autónomas en el que se encuentren.

En último lugar, el estudio se cierra con la sección donde se exponen y argumentan las conclusiones en relación al tema competente por parte del autor, para después exponer la lista bibliográfica con todas las fuentes que se han consultado para realizar el mismo.

1.2 Metodología

Para la realización de este trabajo como se podrá ver en el apartado bibliográfico, he utilizado documentación principalmente basada en normativa y legislación tanto estatal como autonómica, que me ha permitido conocer y analizar el funcionamiento de este impuesto y su distinto tratamiento dependiendo de la comunidad en la que nos encontremos. Se podrá apreciar una gran cantidad de información referente a este punto legislativo, pues no hay que olvidar que aparte de la normativa estatal, existe normativa propia en cada una de las diecisiete comunidades así como en las dos ciudades autónomas que forman el Estado español.

Por otro lado, también se han utilizado diversos artículos de opinión, libros, y reseñas referentes al objeto de estudio de esta publicación. Por lo tanto ha sido una metodología fundamentada principalmente en la teoría, la cual he intentado descomponer, explicar y comparar para poder facilitar la comprensión al lector del texto, e intentar tener bien soportadas y argumentadas mis conclusiones finales.

2. LA EMPRESA FAMILIAR

2.1 Definición de empresa familiar

Para comenzar este trabajo, deberemos ponernos en un contexto conceptual, respecto a este tipo de compañías. Una empresa familiar comparte muchas similitudes con cualquier otra empresa, la principal diferencia que tienen, como bien se desprende de su propio nombre, es la conexión que tiene con una familia, o grupo familiar, que de manera directa o indirecta tiene el control o la dirección de la misma. Otra distinción importante entre las empresas no familiares y las familiares, así como entre los diferentes tipos de empresas familiares, es la manera en que se formula y ejecuta la estrategia. Estas diferencias en los comportamientos estratégicos pueden causar variaciones en los resultados empresariales (Chrisman, Steier y Chua, 2008). En este trabajo se tratará de aclarar las diferencias y peculiaridades de este tipo de empresas para entender mejor así el desarrollo y las estrategias que giran alrededor de la gestión de estas compañías, y poder comprender mejor el posterior análisis del impuesto de sucesiones y donaciones en esta clase de entidades.

Por supuesto, este tipo de empresas han existido durante años en la historia y así sigue siendo; a cualquiera le viene fácilmente a la cabeza empresas de este tipo con gran éxito, y no hace falta irse al ámbito internacional puesto que compañías del calibre de Tous, Roca, Mercadona y cómo no, el gigante Inditex así lo demuestran. Por lo tanto, este tipo de empresas son esenciales para la economía nacional y mundial, siendo un pilar fundamental para el crecimiento de la misma, dato que se verá posteriormente con más detalle.

Debido a los distintos modelos de organización empresarial que han ido variando a lo largo de los años, desde modelos de economías tradicionales hasta la globalización existente en la actualidad, así como las distintas características que pueden tener este tipo de organizaciones dificultan en gran medida unificar en una sola definición la identidad de una empresa familiar, es más, es posible hallar un gran número de definiciones que emanan de diversos

textos tanto académicos como informativos. Esto queda patente en el trabajo de la Universidad del Norte de Colombia, *Family business: concepts and models for analysis* (Molina Parra, Botero Botero, & Montoya Monsalve, 2016), el cual analiza el marco conceptual de este tipo de empresas, y en el que se recogen algunas definiciones dadas por economistas y analistas de testada reputación a lo largo de la historia, entre las que he decidido destacar las siguientes: “Es la que ha sido fundada por un miembro de familia y se ha transmitido o se espera que se transmita a sus descendientes” (Bork 1986); “Una organización en la que las principales decisiones operativas y los planes de sucesión en la dirección están influidos por los miembros de la familia que forman parte de la dirección” (Handler 1994); “Es una empresa cuyo control financiero está en manos de uno o más miembros de la familia (Aronoff y Ward 1996); “Es una organización controlada (propiedad) por una familia, donde dos o más miembros de ella trabajan activamente en esa organización” (Belausteguigoitia 2003). Así pues, esto nos permite observar el poco consenso que ha habido históricamente para unificar el concepto de empresa familiar, ya que cada autor le da más relevancia a distintos elementos involucrados en ellas como la propiedad de la empresa, los porcentajes de participación en el capital de la misma etc.

A pesar de toda esta imprecisión de la que estamos hablando, sí parece que haya cierto consenso entre la gran mayoría de los teóricos por el que se puede afirmar que existen tres elementos fundamentales que coexisten en una empresa familiar: la propiedad, la familia y la empresa. Por ello, para poder identificar que nos encontramos ante una empresa de carácter familiar, basta con identificar las siguientes peculiaridades:

- **EMPRESA:** Lo primero claro está, es que exista una empresa, independientemente de su forma jurídica. Puede tratarse de una sociedad mercantil o civil así como una compañía individual, pero siempre con vocación de futuro.

- **FAMILIA:** La gestión de la sociedad por parte de una familia. No obligatoriamente debe tratarse de una gestión directa por parte de los miembros de dicha familia (aunque bien suele ser lo habitual en estos casos especialmente durante las primeras generaciones), pero tanto el gobierno como el control estratégico de la empresa deberá llevarse a cabo principalmente por parte de la familia.
- **PROPIEDAD:** Esta característica va inherente al anterior elemento mencionado; La propiedad de la empresa debe ser de un grupo familiar. Bien es cierto que las leyes españolas no exigen un porcentaje mínimo de propiedad familiar ni medida similar que otorgue la propiedad de la sociedad , así como hemos visto en párrafos anteriores tampoco se esclarece del todo lo que deba entenderse como grupo familiar. Por todo ello debemos darle un enfoque más abierto y general a este marco conceptual, por ejemplo, si situáramos dentro de este tipo de compañías a una empresa que tuviera sólo un titular y el cual tiene la intención de transmitir la misma a sus hijos, cónyuge etc.
 Esto se podría explicar con el hecho de que este tipo de empresas han de tener la total voluntad y compromiso de permanencia en el futuro, más allá de la gestión llevada a cabo por los fundadores y primeras generaciones. Esta noción continuista desde un punto de vista jurídico es esencial para identificar y ver la personalidad de este tipo de sociedades, pues es fundamental que se tenga la intención de transmitir el legado empresarial a generaciones venideras.

Yendo a un punto más objetivo y legislativo, el Real Decreto 171/2007 (Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares. BOE núm. 65, de 16 de marzo de 2007) establece como empresa familiar *“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. Esta realidad económica, jurídica y social obliga a tomar en consideración sus peculiaridades y la lícita autorregulación de sus propios intereses especialmente en relación a la sucesión de la*

empresa familiar, removiendo obstáculos y dotando de instrumentos al operador jurídico.” Este decreto tiene como finalidad regular la publicidad de los protocolos en este tipo de empresas familiares, pero es uno de los documentos legales del estado en el que más esclarecido viene este concepto, lo cual nos permite hacernos una idea de toda esta problemática de la que hablamos para unificar la esencia del concepto de estas entidades.

La normativa fiscal, concretamente el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. BOE núm. 251, de 20/10/1993 (en adelante, LITP) y la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE núm. 303, de 19/12/1987 (en adelante, LISD) a efectos de considerar de un modo favorable a la empresa familiar, vienen a exigir una serie de requisitos cuyo cumplimiento será necesario para beneficiarse de la establecido legalmente, pero que no vienen a cercenar un concepto más amplio de lo que sea una empresa familiar, sino tan sólo a concretarlos a sus efectos no excluyentes: entre esos requisitos encontramos aquel en el que se exige que la empresa se explote con fines de mercado constituyendo el medio de vida principal de uno o varios de los familiares.

Para finalizar este apartado y con el fin de lograr definitivamente el cierre del debate y el entendimiento conceptual de este tipo de entidades, expongo lo investigado en uno de los artículos más interesantes que he leído al respecto cuyo autor Josep Tàpies (Tàpies, 2011) explica que durante el año 2009 el European Group of Owner Managed and Family Enterprises (más conocido por sus siglas en francés, GEEF) propuso una definición que finalmente contó con una aceptación mayoritaria e internacional de este concepto. Esta asociación europea, la cual se creó en 1997 de la mano de distintas asociaciones de empresa familiar de diversos países, expuso que una empresa es considerada como familiar (independientemente de su tamaño) si:

- La parte mayoritaria de las acciones con derecho a voto las posee la persona física fundadora de la entidad, la persona o personas que han adquirido la empresa o los cónyuges, padres, hijos o descendientes de éstos.
- Dicha posesión de la mayoría de acciones con derecho a voto puede ser mediante vía directa o indirecta.
- Al menos un miembro de la familia está involucrado en el gobierno, la gestión y administración de la empresa.
- Las compañías cotizadas se consideran familiares si la persona fundadora, la que la adquirió o su familia o descendientes poseen como mínimo el 25% del derecho a voto otorgado por su porcentaje en el capital social de la propia entidad.

Una vez establecida la definición de manos de profesionales de la materia, y con una idea más nítida de lo que suponen este tipo de entidades, podemos continuar a analizar más datos y peculiaridades de este tipo de empresas como su importancia económica y su forma de organización, lo que nos permitirá conocerlas más en detalle.

2.2 Importancia de las empresas familiares en la economía mundial

A mi parecer es de suma importancia pararse a profundizar en este aspecto para evidenciar el peso de este tipo de compañías en la sociedad y romper así la creencia popular de que la economía global está basada en negocios no familiares, dato que desde luego no puede estar más lejos de la realidad. Queda de manifiesto en las palabras de John Davis, uno de los más laureados expertos en este tipo de corporaciones familiares además de miembro de la prestigiosa Harvard Business School, en una entrevista concedida en 2015 en la que afirma que: “al menos dos tercios de las empresas de todo el mundo

están en manos familiares. Las empresas familiares suponen entre el 80 y 90% de la economía mundial, abarcando todos los sectores”.

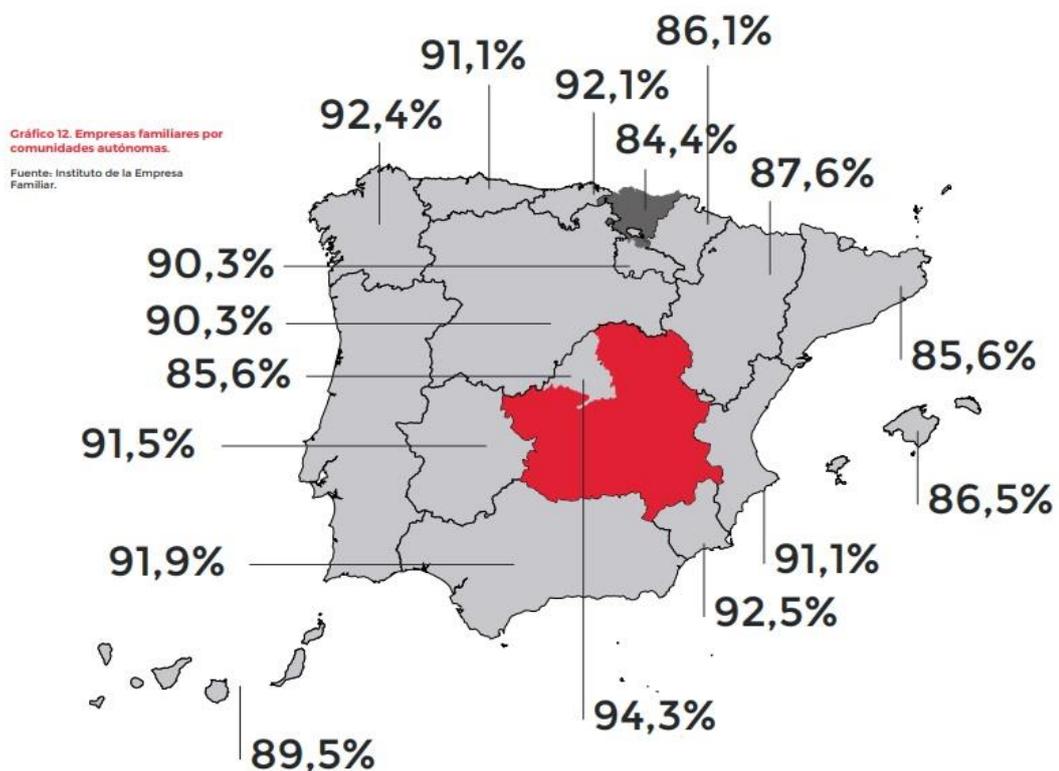
Para corroborar esta afirmación, nada mejor que apoyarse en el último estudio realizado este mismo año por el EAE Business School (González & Olivie, 2018), en el cual se confirma la contundente frase de John Davis así como importantes datos respecto a estas corporaciones que veremos a continuación. Este estudio también afirma que la presencia de la empresa familiar es mayor en todos los sectores de la economía, siendo especialmente diferencial en los sectores primario y secundario mientras que en el terciario está más inclinado a negocios relacionados con el comercio, la hostelería y la construcción.

En lo que respecta a la Unión Europea se estima que existen más de 17 millones de empresas que son familiares y que además originan alrededor de 100 millones de empleos. Cabe destacar también algún dato que despierta cierta curiosidad, como que a pesar de que Europa sigue siendo la región con mayor número de empresas familiares, en países tan importantes como Alemania o Bélgica este tipo de empresas tan sólo representan un 55% del total empresarial, siendo la contribución mínima de países de la UE.

Pero centrándonos un poco más a fondo en lo que concierne a España, según los datos ofrecidos por el Instituto de la Empresa Familiar («Instituto de la Empresa Familiar, Cifras», 2018), este tipo de compañías se consolida paulatinamente como un activo de vital importancia para la economía nacional. Según las cifras aportadas por dicho estudio, se estima que el 89% sobre el total de empresas son de carácter familiar, o lo que es lo mismo, una cifra que engloba a aproximadamente 1,1 millones de empresas de esta índole, generando un 67% del empleo del sector privado (sobre 6,58 millones de puestos de trabajo) y suponiendo en torno al 57% del PIB en este sector, datos que demuestran el trascendental papel que desempeñan dichas empresas.

Yendo más en detalle, es decir, desde un punto de vista autonómico, vemos que la empresa familiar se distribuye a lo largo de España de manera heterogénea, de manera que podemos dividir a las comunidades autónomas en tres grandes bloques en relación a si la aportación de sus empresas familiares es mayor, menor o similar a la media nacional. Podemos observarlo en el

siguiente gráfico (imagen escogida del estudio indicado anteriormente), donde se aprecia claramente un grupo de nueve comunidades (Andalucía, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, Islas Canarias, La Rioja y Región de Murcia) con una aportación al valor añadido y al empleo privado muy superior a la media algunas superando el 90 por ciento., el siguiente grupo lo forman las comunidades de Aragón, Asturias, Cantabria, Castilla y León y Cataluña, con un promedio muy parejo a la media. En último lugar, se encuentran tres comunidades: Madrid, País Vasco y Navarra cuya contribución es menor. Según dicho estudio, uno de los motivos que puede explicar las cifras de este último grupo de comunidades es su enorme capacidad para atraer inversión extranjera directa.



Es relevante el apunte que esta publicación desprende también sobre la perdurabilidad de las empresas familiares españolas: ya que un 44,2% de

empresas familiares están lideradas por la 2ª generación, mientras que un 4,4% lo está en 3ª generación, superando la media a nivel global en estas mismas corporaciones.

De momento, tan sólo Japón parece “sobrevivir” a la fatídica tercera generación, ya que 7 de cada 10 empresas más longevas del mundo son niponas. Casi tres cuartos de las entidades familiares no llega a la segunda generación y un 15% no consigue perdurar tras la segunda. Uno de los motivos que pueden originar esto es la aparición de miembros externos a la familia fundadora que no comparten el mismo parecer ni la misma visión del negocio; esto no se trata de una simple afirmación o teoría, sino que está totalmente demostrado que la gran parte de compañías longevas tienen ese éxito porque al menos un miembro de la familia sigue perteneciendo al consejo de administración.

Por último, no me gustaría cerrar el resumen de este interesante estudio, sin resaltar la rentabilidad de las empresas de esta tipología. Ya que este tipo de compañías son un 19% más rentables que las demás, con el aliciente de que están valoradas un 10 por ciento mejor en su cotización en bolsa. Y si hablamos de crecimiento, el 55% de estas entidades consiguen crecer de forma mucho más rápida que las no familiares. Por todo ello, queda patente y demostrado que efectivamente estamos ante uno de los pilares más fuertes en los que se sustenta tanto la economía nacional como la global.

2.3. Ventajas e inconvenientes de la empresa familiar

Este tipo de entidades gozan de ciertas fortalezas frente a las empresas no familiares. Gran parte de estas ventajas competitivas nacen del control familiar que existe en ellas que provoca una organización y gestión interna peculiar y difícilmente imitables por otras compañías (los llamados recursos no apropiables). Claro que esta misma singularidad puede resultar en ocasiones

problemática. Por ello a continuación se expone de manera abreviada cada una de ellas (Sainz, 2015):

VENTAJAS

- Existe un mayor compromiso por parte de los miembros de la empresa pertenecientes a la familia o cercanos a ella, pues aparte de la preocupación laboral, la empresa se convierte en un activo personal. Lo cual aumenta la motivación de una parte de los recursos humanos que forman la empresa.
- Hay una mayor cooperación y conveniencia entre los miembros del negocio, ya que todos conocen de cerca los valores de la empresa, así como su misión, visión y filosofía, lo que incentiva un sentimiento continuista. Suele haber una misma perspectiva entre los miembros que forman la familia, lo cual suele favorecer en el desarrollo de los planes de negocio e inversiones (y reinversiones de beneficios) a medio y largo plazo, favoreciendo el crecimiento de la entidad.
- En la mayoría de casos la cabeza visible de la empresa suele ser el fundador o propietario de la misma, hecho que fortalece los roles de equipo y le permite tener cierta autonomía y libertad en la toma y ejecución de decisiones, lo cual deriva en más canales de comunicación, disminuyendo así la burocracia interna.
- Como consecuencia a lo anterior, también se deriva en una mayor estabilidad laboral para los trabajadores de la empresa, pues es común que se desarrollen vínculos internos fuertes. Esto también puede ser contraproducente, ya que en ocasiones desencadena problemas a largo plazo, pues puede frenar la rentabilidad y globalización de la empresa. También es común una gran relación con proveedores y clientes.

- Al haber una fuerte autofinanciación, pues el capital está mayoritaria o totalmente en manos de la familia, disminuye el riesgo de una entrada masiva de administradores o consejeros externos que puedan poner en peligro la “esencia” de la compañía.
- Este tipo de empresas disfruta de ciertos beneficios fiscales (que veremos más en detalle en el siguiente capítulo).

DESVENTAJAS

- Como se indicaba anteriormente, el ambiente de trabajo suele ser más cercano a lo habitual. Hecho que puede originar problemas personales que afecten directamente a la empresa, ya que la línea entre lo personal y lo laboral es muy estrecha.
- También el hecho de haber una fuerte autofinanciación puede convertirse en algo perjudicial para la entidad, ya que en muchas ocasiones esta financiación propia puede llegar a ser excesiva, así como peligrosa en un futuro, al correr el riesgo de que sea utilizada en inversiones poco rentables. También cierra el acceso a otras fuentes de financiamiento, ya sea por tamaño o meramente por poca disposición e información por parte de la empresa.
- A veces, por causa de que los trabajadores ganen sus puestos por el hecho de pertenecer a la familia o ser allegados a ella, se genera que haya poca formación y experiencia en los cargos.

- Pueden surgir problemas o fricciones a la hora de gestionar los puestos de responsabilidad, el organigrama interno o la misma sucesión en el consejo administrativo.
- En los casos en los que las generaciones herederas no pretendan seguir con el negocio o no estén preparados para ello, surgiría como alternativa delegar la dirección de la misma a gestores externos perdiendo parte de la finalidad y esencia actual.
- Mayor rigidez a los cambios (tecnológicos, organizativos etc.).

Por todo ello, se denota que es conveniente y necesario dotar a las empresas familiares de mecanismos, así como de estructuras, que le ayuden a estabilizar o “profesionalizar” las relaciones entre la familia y la empresa, para generar estabilidad en el largo plazo.

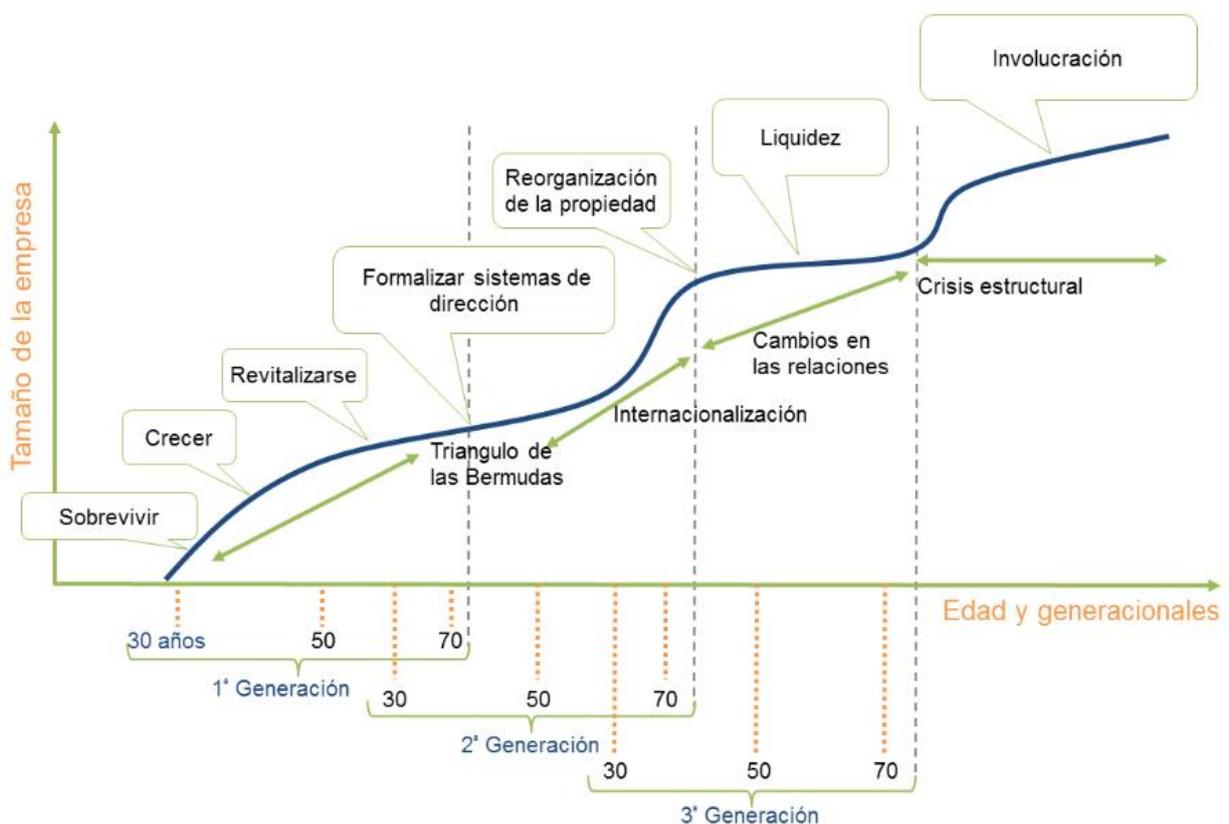
2.4 Etapas de la evolución en la EF

Como todo tipo de comercios, las empresas familiares también atraviesan por distintas etapas a lo largo de su vida, siendo de vital importancia que la familia que la dirige sea capaz de adaptar su funcionamiento y superar los cambios a los que se vaya enfrentando el negocio. La evolución del negocio irá acompañada de diversas modificaciones en la entidad como las formas de gobierno, la organización de la compañía, el porcentaje de propiedad entre otros.

Como indica Josep Tàpies, Profesor de Dirección General y Titular de la Cátedra de Empresa Familiar del IESE (Tàpies, 2016), existen tres momentos críticos en la vida de una compañía familiar: la última etapa de la primera

generación donde el negocio es dirigido por el fundador, los primeros años de dirección de los miembros pertenecientes a la segunda generación y por último la inclusión de la tercera generación.

En el siguiente gráfico, encontrado en el artículo técnico “Ciclos vitales en la empresa familiar” (Tàpies, 2016), se puede observar con claridad las diferentes etapas que atraviesa en su evolución una empresa familiar, y los retos que tiene que hacer frente en cada una de ellas.



Como se puede apreciar en el gráfico, el trayecto al que se enfrentan estas empresas es arduo y lleno de dificultades pero con una gestión y organización adecuada la experiencia indica que las empresas superan todos estos obstáculos. Según indica el doctor en dicho artículo, la clave del éxito para que una empresa familiar supere las distintas etapas a las que se debe enfrentar es la anticipación, ya que muchos de los problemas que ha de hacer frente son

previsibles, lo que implica que se pueden planificar de antemano y marcar una hoja de ruta para actuar en consecuencia cuando se presenten. También es muy importante la innovación para conseguir un crecimiento y desarrollo del negocio, y con innovación no sólo se hace referencia a la tecnología sino al saber adaptar la misión y visión de la empresa a los tiempos en los que se encuentra e ir incorporando recursos que permitan el buen aterrizaje y adaptación a los cambios y fluctuaciones que tengan lugar en el entorno.

En cada estado evolutivo de la empresa, los conflictos que aparecen son de distinta índole y la manera de resolverlos y afrontarlos en numerosas ocasiones será muy diferentes para los propietarios y directivos.

2.5 Gobierno de la empresa familiar

Cuando hablamos del “gobierno de la empresa”, se hace referencia a un *sistema de procesos y estructuras para dirigir y controlar la empresa y responder de ello, así como para asegurar su viabilidad económica y su legitimidad*; entendiendo como *dirigir* la acción de participar en decisiones de carácter estratégico; *controlar* la supervisión de las decisiones tomadas desde la dirección y la vigilancia de que se está progresando hacia los objetivos de la entidad; por *responder* se entiende el rendir cuentas a los que están legitimados para exigirlos-, y por último por *asegurar su viabilidad económica y la legitimidad*, se hace referencia a garantizar el desarrollo sostenible de la compañía en un largo plazo así como su aceptación por la sociedad (Neubauer y Lank, 1999).

Este aspecto cobra una determinada importancia en el caso de la empresas familiares debido a la naturaleza de las relaciones entre los distintos trabajadores que forman parte de su actividad las cuales son más complejas debido a la aparición de un agente diferencial al resto de empresas: la familia. Familia cuyos miembros pueden ser propietarios y/o empleados o directivos; como ya se ha comentado anteriormente. De esta manera surgen una serie de

conflictos cuyo origen procede de las relaciones entre los tres círculos de personas asociadas a la compañía (familia, propiedad y empresa). Por tanto el gobierno corporativo tiene como principal misión el detectar, limitar y solucionar los conflictos de distinta índole que puedan ocurrir debido al cruce de intereses de los colectivos implicados en la empresa, ya sea directa o indirectamente y que afecten al desarrollo y actividad de la misma.

Por todo ello, tal y como indica Juan Corona en el Manual de la Empresa Familiar (Corona, 2005), se puede clasificar estos órganos de gobierno en los siguientes grupos:

- Órganos asociados a la propiedad de la empresa: Junta de accionistas, consejo familiar y asamblea familiar.
- Órganos relativos a la dirección: el consejo de administración.
- Órganos relacionados con la gestión: comités de dirección.

Como se puede inferir, el consejo y la asamblea familiar son órganos específicos de las empresas de estas características, las demás instituciones carecen de esta especificidad ya que son comunes en la gran mayoría de tipos de empresas actuales (sociedades anónimas, limitadas etc.). Por lo tanto, son instituciones que deben ser añadidas en este tipo de empresas ya que como expone Cabrera y Santana (2002): *“el sistema de gobierno de estas organizaciones debe incorporar mecanismos de gobierno adicionales en el ámbito de la familia cuyo objetivo es prever soluciones a los conflictos que pueden surgir en el seno de la misma...De esta forma, se trata de asegurar que sólo sean los aspectos positivos del carácter familiar lo que influyan en la actuación de la empresa y evitar en la medida de lo posible que los inconvenientes de dicha naturaleza hagan peligrar la supervivencia a largo plazo de la misma”*.

También todos los autores y analistas coinciden que es una condición esencial que todos estos diferentes órganos de gobierno trabajen en total cooperación para que la actividad de la empresa tenga resultados satisfactorios. A continuación se desglosará más en detalle información de cada una de estas

instituciones pues es elemental para comprender mejor el funcionamiento de este tipo de empresas.

2.5.1 *Órganos asociados a la propiedad de la empresa*

ASAMBLEA FAMILIAR

Nace con un carácter más formalizado que la reunión familiar para lidiar con situaciones en las que el número de propietarios es cada vez mayor, los cuales pueden ser accionistas activos o pasivos (depende si trabajan o no en la empresa). La función de este órgano es promover la cohesión y el compromiso entre los individuos de la familia por la vía de encuentros formales, que al menos deben tener un carácter anual. Debe servir también como nexo comunicativo entre la empresa y la familia. Entre sus funciones destaco las encontradas en la Guía práctica para el buen gobierno de las empresas familiares del Instituto de la Empresa Familiar, más concretamente del autor Javier Quintana (Quintana, 2012):

- a) Transmitir y promulgar la visión de la familia como impulsor del proyecto empresarial que se lleva a cabo.
- b) Informar de manera periódica (al menos una o dos veces al año) a la familia sobre la evolución de la empresa así como de los resultados, previsiones y expectativas que afectan a la misma.
- c) Trasladar los problemas que han sido identificados al consejo de familia y al consejo de administración para que sean dichas instituciones quienes tomen las medidas pertinentes para solventar la situación.
- d) Brindar la oportunidad a todos los miembros de la familia para que expresen sus ideas y pareceres y expongan sus posibles desacuerdos en la marcha de la empresa.

- e) Difundir y promulgar los criterios y acuerdos del Protocolo familiar¹, en caso de que exista dicho instrumento, o del resto de convenios o documentos firmados por los familiares propietarios.

Es importante matizar que en el caso de que no se considere pertinente crear una Asamblea Familiar, las funciones de esta las desempeñará el Consejo de Familia.

CONSEJO FAMILIAR

Es fruto del continuo proceso evolutivo de la empresa, debido a que por su crecimiento llegará un momento en el que la Asamblea Familiar se quede pequeña ante el aumento de número de integrantes que la forman para poder desempeñar correctamente sus funciones. Cabe destacar que con la aparición del Consejo Familiar no desaparece la Asamblea, sino que disminuye su frecuencia así como su actividad tratándose temas normalmente de formación, información y sociales. Este instrumento tiene la principal función de actual como nexo entre la familia y la empresa, con la que se comunica mediante el Consejo de Administración. De entre las numerosas funciones que destaca el Instituto de la Empresa Familiar (Quintana, 2012), se procederá a sintetizarlas en aquellas que se han creído más importantes:

- a) Establecer, aclarar y actualizar si es necesario los valores y la visión de la familia sobre el largo plazo de la compañía.
- b) Hacer llegar al Consejo de Administración dicha visión y supervisar que actúa en consonancia a ello.
- c) Preparación de la sucesión a través de planes de desarrollo para transiciones generacionales. Este órgano es el que debe proponer los candidatos de la familia para entrar en el Consejo de Administración o en la dirección de la entidad y el que establece los procesos adecuados

¹ Protocolo Familiar: Se trata de una serie de acuerdos y formalizados en documentos legales firmados por todas las que sirve de norma a la que se deben ajustar otros pactos o acuerdos complementarios más concretos.

para ello. En él se adoptan las normas y documentos sobre la política de reparto de acciones entre las generaciones venideras; estas normas afectarán a la política de sucesión y donación de toda la familia.

- d) Gestionar y comunicar la información especialmente delicada a los miembros de la familia (cese del CEO, malos resultados etc.).
- e) Elaborar y actualizar el Protocolo familiar, con la colaboración del Consejo de Administración, la dirección de la empresa así como de la Asamblea.
- f) Representación de la familia en situaciones sociales, políticas y económicas.
- g) Mantener informada a la Asamblea Familiar, en caso de que exista, de los trabajos y actividades realizados en el ejercicio, así como los que se encuentran en curso.

Existen otras muchas funciones de este órgano tan peculiar en este tipo de empresas, pero las comentadas anteriormente ya nos permiten hacernos una idea más homogénea de la vital importancia de esta institución en las empresas familiares. Por último, esclarecer que tanto la composición como el tamaño del Consejo Familiar dependerá del tamaño de la propia familia así como de la etapa vital en la que se encuentre la empresa; sus miembros serán elegidos por la Asamblea Familiar.

JUNTA DE ACCIONISTAS

Este es un órgano de gobierno, junto con el consejo de administración del que se hablará más adelante, que la empresa familiar ha de incorporar obligatoriamente cuando se constituye como sociedad mercantil².

² Según lo dispuesto en el Código de Comercio, con carácter general, las sociedades mercantiles se deberán constituir adoptando una de las siguientes formas: 1) la regular colectiva; 2) la comanditaria, simple o por acciones; 3) la anónima; 4) la de responsabilidad limitada.

La Junta de accionistas o Junta General es el órgano de gobierno por excelencia vinculado a la propiedad de la empresa, y está formado por todos los propietarios de la misma, sean estos o no miembros de la familia, aunque lo común es que la mayor parte de ellos no lo sean. Mediante este instrumento el conjunto de accionistas ejerce su soberanía y se llevan a cabo decisiones de gran importancia para la sociedad mercantil, tales como la aprobación o modificación de los estatutos sociales, la aprobación de las cuentas anuales, si se lleva a cabo o no el reparto de los dividendos, la reducción o el aumento de capital, cambios estructurales (como una transformación, fusión, o escisión), la emisión de obligaciones, la reprobación o el cese del equipo directivo...entre otros muchos (Corona, 2005).

Tanto los órganos de gobierno de índole corporativo como familiar han de fomentar la participación de los accionistas en la toma de decisiones importantes de la sociedad mercantil, debiendo hacer público y de manera íntegra el contenido de todas las propuestas que se vaya a proponer en la Junta, también deberá facilitar el poder de representación que tienen dichos accionistas en la Junta así como su libre manifestación mediante el derecho a voto. Es esencial que estas instituciones den apoyo tanto implícita como explícitamente a la participación en esta asamblea de los socios familiares minoritarios, y como no, también a los que no pertenezcan a la familia.

Con lo que respecta al reglamento de la Junta de accionistas, será el Consejo de Administración (en caso de que lo haya, sino será competencia del órgano de gobierno que lo sustituya) el encargado de elaborar dicha propuesta del reglamento, también deberá estar conforme a la Ley y los estatutos de la propia entidad, y deberá ser sometido a la propia Junta para su aprobación (Quintana, 2012).

Para ultimar la información de este órgano tan relevante, es necesario añadir que en la práctica lo cierto es que dicho instrumento no es muy utilizado por las empresas de índole familiar ya que, por lo general, en las primeras generaciones son pocos los accionistas o propietarios de la sociedad, por lo que la propiedad se suele aglutinar en unos pocos o un único propietario. Por ello, la toma de decisiones suele estar muy centralizada en estos casos y no suele requerirse la formación de este tipo de juntas, más que para cumplir con

las condiciones legales. También es justo decir que se está fomentando de manera muy activa que los propietarios realicen estas reuniones correctamente y desde un inicio sobre todo con vistas a un largo plazo y con el fin de no dejar ningún asunto “suelto”.

2.5.2 Órganos relativos a la dirección: el consejo de administración.

Las entidades familiares suelen optar entre los siguientes tres órganos de administración:

- Administración individual, a manos del fundador de la empresa o del sucesor.
- Paneles informales de asesores que suelen estar formados en la mayoría de casos por expertos en derecho, finanzas y fiscalidad.
- Consejo de administración.

Como es lógico, la forma más habitual por la que optan las empresas familiares es el Consejo administrativo pero su elección dependerá del tamaño de la sociedad así como de su actividad. Esto es debido a una de las preguntas más frecuentes que se llevan a cabo en el seno de las empresas familiares: si se necesita o no crear un consejo de administración. Según una investigación realizada al respecto sobre las grandes empresas familiares españolas: *aproximadamente tres de cada cuatro empresas familiares en España tienen un consejo de administración, porcentaje que crece a medida que vamos avanzando en el nivel generacional en el que se encuentra la empresa* (Cabrera, 2002).

Es por ello en los últimos años se está observando una gran popularización hacia los consejos de administración puesto que si son esenciales y útiles para las grandes empresas, por qué no van a serlo para las pequeñas y medianas (Corona, 2005).

Esta institución desarrolla una gran cantidad de funciones de gran relevancia para la empresa, pero su actividad principalmente se orienta hacia la protección

de los intereses de la sociedad mercantil, la continua búsqueda de la viabilidad a largo plazo de la empresa, la incorporación de nuevos miembros de la familia de las generaciones venideras y la defensa y protección de los valores y la cultura de la compañía evitando el cruce de intereses entre la familia y el resto de inversores. Por todo ello, podemos decir que el Consejo Administrativo es un organismo primordialmente de control y supervisión. Existen un gran número de competencias de esta institución, pero para evitar una excesiva enumeración, se ha creído conveniente sintetizar las cinco funciones más esenciales a realizar y así tener una visión global de él (Quintana, 2012):

- a) Guiar, revisar y aprobar las estrategias generales de la sociedad.
- b) Controlar la gestión y la actividad a realizar por el equipo directivo (incluidos los familiares).
- c) Identificar los principales riesgos que tiene la empresa a través de un mapa de riesgos. Además de ser el responsable de implantar y supervisar los sistemas de auditoría interna y externa llevados a cabo.
- d) Aprobación de inversiones o desinversiones de importancia.
- e) Servir de enlace entre los accionistas y el Consejo de Familia (u órgano sustitutivo existente).

Existe un debate reciente sobre si es beneficioso o no combinar consejeros externos con internos en una empresa familiar, y qué tipo de consejeros han de formar esta modalidad empresarial. Lo cierto es que de momento en las sociedades familiares se pueden distinguir tres tipos de consejeros según indica Juan Corona en el ya mencionado Manual (Corona, 2005):

- 1) Consejeros familiares o accionistas. Su función primordial es la defensa y representación de la propiedad, así como los intereses de la misma.
- 2) Consejeros externos. Aquellos que no representan la propiedad ni la dirección, pero han sido seleccionado por su prestigio y experiencia para desempeñar esta función institucional.

- 3) Consejeros directivos. Suelen ser el director general o alguien de su equipo, suele ser interesante su inclusión en el consejo ya que tienen información muy relevante de primera mano.

2.5.3 *Órganos relacionados con la gestión: comités de dirección.*

El comité de dirección es una institución de gobierno que normalmente aparece en las empresas familiares ya con un cierto volumen de negocio y una complejidad organizativa más avanzada. Este órgano nace por la necesidad de coordinar y regular los distintos equipos de la organización funcional de la empresa y suelen estar compuestos por el director general de la sociedad y los directores o responsables de los distintos departamentos y áreas de la misma.

Este comité es una extraordinaria herramienta para que los directivos familiares se reúnan y acerquen pareceres con los no familiares, compartiendo opiniones con el objetivo de crear unas estrategias más integradas y satisfactorias para la empresa.

3. VENTAJAS FISCALES EN LA EMPRESA FAMILIAR

El hecho de haber realizado esta “carta de presentación” de lo que es una empresa familiar se debe a que creo que antes de entrar más en detalle al tema principal que concierne a este trabajo es esencial y recomendable conocer en profundidad el sujeto o el tipo de entidad sobre la que se va a hablar. A continuación, y antes de entrar definitivamente al tema central del trabajo, el impuesto de sucesiones y donaciones en las empresas familiares, considero que es oportuno conocer a grandes rasgos las ventajas fiscales que tienen este tipo de entidades, para acabar de ponernos en contexto.

Ya se ha determinado anteriormente la definición de empresa familiar, pero para que en España una entidad de esta índole pueda optar a las ventajas fiscales pertinentes, ésta deberá reunir una serie de requisitos para ello (Gemap, 2017):

- La empresa ha de desarrollar una actividad económica, es decir, que no puede tener como principal actividad el arrendamiento de inmuebles (se debe contar al menos con una persona contratada para ello), o ser una sociedad “holding” (o en caso de que lo sea deberá tener al menos un 5% de las acciones de las entidades así como gestionar las mismas), estos casos exentos tienen una regulación específica. Por lo tanto, más de la mitad del activo de estas empresas debe de estar constituido por elementos no relacionados con inmuebles para uso propio (préstamos a terceros, acciones en Bolsa, etc.) para poder beneficiarse fiscalmente.
- La participación del sujeto pasivo en el capital total de la entidad debe ser al menos del 5% a nivel individual o en caso de ser un grupo familiar del 20% “conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes, hasta el segundo grado en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio o de tercer grado para poder gozar de la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.
- El sujeto pasivo deberá ejercer funciones de dirección en la empresa y percibir por ello una remuneración que ha de ser superior al 50% de los rendimientos del trabajo y actividades económicas, o lo que es lo mismo, ha de ser su principal fuente de ingresos. Para el cómputo de dicho porcentaje lógicamente se excluyen las percepciones procedentes de otras empresas participadas a las que se aplique el mismo régimen de exención.

Es primordial para las entidades que se vean afectadas por estos requisitos realizar una revisión periódica y minuciosa del cumplimiento de los mismos, y asegurarse que se cumplen los criterios demandados por la Administración tributaria española para poder aplicar estas bonificaciones fiscales que la normativa, tanto estatal como autonómica, brinda a las empresas de este tipo, sobre todo en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los órganos de inspección por parte de Hacienda son cada vez más rigurosos en estos términos y se examina con gran detalle todos los requisitos, por lo que un incumplimiento de los mismos, provocará que no se apliquen las ventajas fiscales con el correspondiente coste fiscal. El ahorro fiscal de las entidades familiares puede llegar a ser muy importante, en especial a la hora de la transmisión de la titularidad a otra persona, que es lo que se indagará en este trabajo más adelante.

Entonces, si una entidad cumple con estos criterios mencionados, tendrá opción a las siguientes ventajas fiscales:

- Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para actividades económicas y participaciones en empresas con mercado accionariado familiar que desarrollen actividades económicas.
- Reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para este mismo tipo de activos. Este porcentaje puede variar, en incluso aumentar hasta el 99% dependiendo la legislación de la Comunidad Autónoma en la que se rija.

Con esta base ya establecida, los dos siguientes capítulos, los centrales del trabajo, se focalizarán exclusivamente en entender éste último impuesto por un lado, y por otro, en cómo afectan al tipo de empresa familiar que nos concierne, observando también más en detalle las diferencias que existen en el tratamiento del mismo en distintas comunidades españolas.

4. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) se trata de un tributo cuyo principal objetivo es gravar los incrementos en el patrimonio que obtienen las personas físicas a título gratuito o lucrativo, bien sea generado por causa de fallecimiento (mortis causa) o por causa de una donación entre personas (inter vivos), también podría darse el caso de generarse mediante contratos de seguros de vida.

Se trata de un tributo de carácter directo, personal y subjetivo, debido a que se tiene en consideración las circunstancias personales de los individuos que intervienen en él. También se considera progresivo, debido al carácter gradual de las tarifas que lo gravan.

Algo muy representativo y a tener en cuenta de este impuesto es que ha sido cedido a las Comunidades Autónomas, quienes tienen unas competencias normativas propias entre las que destacan (Jiménez, Olábarri, & Zhou, 2018):

- El poder de fijación de las reducciones en la base imponible.
- La posibilidad de establecer la tarifa del tributo.
- El poder de regulación de la cantidad o cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente.
- Establecer las deducciones y bonificaciones de la cuota.
- Así como otras competencias de ejecución más orientadas a la gestión, inspección y recaudación del propio tributo.

Esta atribución de las competencias normativas a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) ha originado que se produzcan importantes diferencias en la carga impositiva a pagar en función de si el contribuyente reside en una comunidad u otra, lo que desde luego, ha dado lugar a un sinfín de debates y

de desacuerdos entre los políticos y figuras que estudian esta rama fiscal. Este hecho se analizará más en detalle a lo largo del presente trabajo.

Según el reglamento del ISD, hay una serie de supuestos que no están sujetos al tributo y que conviene aclarar; son los siguientes:

- *“Los premios obtenidos en juegos autorizados.”*
- *“Los premios y las indemnizaciones exoneradas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*
- *“Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.”*
- *“Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por aquéllas.”*
- *“Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor.”*
- *“Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias.”*

Otro aspecto del tributo a tener en cuenta, es su relación con otros impuestos. Lo más destacable en este ámbito es su consideración como tributo complementario al Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). En ningún caso, se puede gravar un mismo incremento de patrimonio de manera coetánea por dos impuestos, por lo que en supuestos donde no se sepa con exactitud cuál de los dos aplicar, predominará el ISD al

ser más concreto y tener esa predilección frente al IRPF; por lo que primero se constatarán las bases del ISD.

Por otro lado, existen impuestos que la normativa esclarece como incompatibles con el ISD, como son el Impuesto de Sociedades (en adelante, IS), y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD). El primero de ellos es incompatible debido a que sus sujetos pasivos son sociedades con una naturaleza jurídica así como entidades carentes de personalidad. Mientras que la incompatibilidad del ITPAJD se debe a que éste grava las transmisiones que son a título no lucrativo, mientras que el ISD lo hace con aquellas que sí que son a título lucrativo.

4.1 Normativa afecta al Impuesto

Cuando hablamos del ISD, hablamos de un impuesto sujeto a una normativa tanto de carácter estatal, autonómico y foral, como de carácter territorial, en forma de tratados, acuerdos y convenios a nivel internacional.

NORMATIVA COMUNITARIA

En lo que respecta al segundo aspecto, es decir, a la normativa europea, es importante apuntar que a pesar de que cada uno de los Estados Miembros de la Unión Europea (en adelante, UE) es quien regula su propia normativa, también hay una determinada normativa comunitaria que puede llegar a influir en un régimen fiscal nacional. Dentro de todas ellas, cabría destacar el Reglamento (UE) nº 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y a la creación de un

certificado sucesorio europeo. DOUE núm. 201, de 27 de julio de 2012 (más conocido de manera abreviada como “Reglamento Europeo de Sucesiones”).

Este Reglamento europeo entró en vigor de manera plena el 17 de agosto de 2015 y se trata de una normativa muy técnica y que tiene una gran importancia, especialmente en el ámbito práctico en los supuestos donde se den sucesiones “mortis causa” e influya algún componente internacional, como por ejemplo, un caso muy común en la actualidad, en el que la persona fallecida residiese en un país miembro distinto al de origen o tuviera algún bien fuera del mismo.

Se puede dilucidar la total trascendencia que tiene regular estas circunstancias a la mayor brevedad posible, de los propios datos estadísticos publicados por la Secretaría General de Inmigración y Emigración del Ministerio de Empleo y Seguridad Social: los cuales indican que en España a 30 de junio de 2018, (último dato disponible al respecto hasta el momento) residían 5.331.774 personas extranjeras con tarjeta de residencia, de los cuales 3.195.942, es decir, el 59,9% del total pertenecían al Régimen de Libre Circulación de la Unión Europea.

No se entrará a valorar más en detalle dicho Reglamento ya que como en los propios artículos 10 y siguientes se expone: *“no se aplica a cuestiones fiscales ni a cuestiones administrativas de Derecho público. Por consiguiente, debe corresponder al Derecho nacional determinar, por ejemplo, las modalidades de cálculo y pago de los tributos y otras prestaciones de Derecho público, ya se trate de tributos adeudados por el causante a fecha del fallecimiento, o de cualquier tipo de tributo relacionado con la sucesión que deba ser abonado con cargo a la herencia o por los beneficiarios. También debe corresponder al Derecho nacional determinar si la entrega de bienes sucesorios a los beneficiarios en virtud del presente Reglamento o la inscripción de los bienes sucesorios en un registro pueden estar sujetas a tributación”*.

Otra normativa comunitaria a destacar en el ámbito tratado en este trabajo, es la sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), del 3 de septiembre de 2014 donde se declaró que la legislación vigente nacional en España referente al ISD anterior al 1 de enero de 2015 no era acorde al no cumplirse el Derecho de la UE debido a que se discriminaba a las

personas no residentes, vulnerando de esta manera uno de los principales factores de la UE: la libre circulación de capitales. Dicha sentencia incumbe principalmente a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. En esta Ley de cesión de impuestos, se excluía de la aplicación de las normas autonómicas a las personas no residentes, sin poder beneficiarse por tanto de las ventajas fiscales que ofrecen.

Se puede dilucidar la importancia de esta sentencia viendo los cambios que provocó su aplicación:

- Puso fin a la discriminación que se estaba aplicando sobre los no residentes en el ISD, ya que estaban pagando mucha más cuantía que los residentes de las CCAA.
- Ha originado que se modificase la normativa actual estatal para evitar estas diferencias en casos futuros.
- Su aplicación también afecta a donaciones y herencias con países terceros, no solamente referido a los pertenecientes al Espacio Económico Europeo, sino también a los países extracomunitarios.
- También es muy relevante que a partir de esta sentencia se procede a la devolución de lo pagado de manera indebida, es decir, que aquellos contribuyentes que hayan pagado excesivamente podrán solicitar la devolución de la cuantía diferencial correspondiente.

En España, para donaciones o herencias entre familiares directos se aplica una tarifa progresiva que puede variar del 7,65% al 34%. No obstante, como se ha indicado anteriormente, este tributo está cedido a las CCAA, las cuales pueden favorecer beneficios fiscales a las personas residentes en ellas (hecho que han realizado prácticamente la totalidad de ellas). Sin embargo, cuando una de las partes involucradas en una herencia o donación eran no residentes, así como en donaciones de inmuebles situados en el extranjero, el tributo no estaba

cedido a las CCAA que le correspondería, sino que debía de pagarse directamente al Estado español aplicando por tanto la normativa estatal, acarreado por ello el no poder beneficiarse de ninguna de las ventajas fiscales autonómicas.

Por ello, España fue obligada a rectificar su legislación para poner fin a esa discriminación hacia los no residentes tanto en donaciones como en herencias. ¿Cómo lo llevo a cabo? Pues bien, a pesar de que muchos colectivos pedían aprovechar esta premisa para conciliar el ISD en todo el territorio español y así evitar las grandes diferencias que existen entre las CCAA, no se llevó a cabo tal reestructuración debido a que este proceso requeriría mucho tiempo para llegar a un acuerdo y se antoja aún a día de hoy, muy complicado. Por ello, para cumplir con la sentencia del 03/03/2014 se optó por modificar la LISD, eso sí, sin modificar los estatutos de la Ley 22/2009 donde se regulan las cesiones del tributo a las CCAA. También en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, se refleja y expone el permiso para que los no residentes puedan beneficiarse de las ventajas fiscales a las que tienen potestad las CCAA con las que tengan algún tipo de conexión en los supuestos de donaciones y sucesiones.

Para verlo de manera más visual e intuitiva, en las siguientes tablas (del Campo Zafra, 2015) podemos observar cómo deben tributar en la actualidad las personas no residentes tras la modificación explicada y de acuerdo a lo expuesto en la Ley 22/2009.

<u>HERENCIAS</u>		HEREDERO NO RESIDENTE en España	HEREDERO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común)
FALLECIDO NO RESIDENTE en España, pero residente en UE o EEE	Bienes en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO , sólo sobre valor bienes situados en España, y podrá aplicar normativa autonomía en que se encuentre la mayor parte de ese valor	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera, y: -podrá aplicar normativa autonomía en donde se encuentre el mayor valor bienes en España, y si no hay bienes en España podrá aplicar normativa autonomía en que resida el heredero. -podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	
FALLECIDO NO RESIDENTE en España, y residente fuera UE o EEE	Bienes en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor bienes situados en España, y sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera: -sólo podrá aplicar normativa Estado -podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	
FALLECIDO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común)	Bienes en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO , sólo sobre valor bienes situados en España y: -si heredero reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía en que residía el fallecido. -si heredero reside fuera de UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMÍA en que residía el fallecido, y con normativa de esa autonomía . Paga sobre valor bienes situados en todo el mundo, pero podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	

<u>DONACIONES</u>		DONATARIO NO RESIDENTE en España	DONATARIO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común)
DONANTE RESIDENTE O NO RESIDENTE en España	Bienes INMUEBLES en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor inmuebles situados en España: -si donatario reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía en donde radique inmueble -si donatario reside fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMÍA en que está situado el inmueble en España, y con normativa de esa autonomía (se considera donación de inmueble la de acciones o participaciones de sociedades que tengan principalmente inmuebles)
	Bienes MUEBLES en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor bienes muebles situados en España (ej. cuentas bancarias): -si donatario reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía donde hayan estado situados esos bienes más días durante los últimos 5 años. -si donatario reside fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMÍA en que resida donatario, si se trata de donación de otros bienes y derechos situados en España o fuera de España (ej. cuentas bancarias), y con normativa de esa autonomía Podrá deducir impuesto pagado en extranjero por donación de bienes fuera España
	Bienes MUEBLES o INMUEBLES fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO , si es donación inmueble en extranjero: -si inmueble está en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía donde resida donatario -si inmueble está fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado Podrá deducir impuesto pagado en extranjero por donación inmueble fuera España

En líneas generales viene perfectamente esquematizado y claro la aplicación de la normativa de estos tributos en los distintos supuestos que existen. Ciertamente es que también puede haber alguna peculiaridad en sucesiones o donaciones con personas residentes en el País Vasco o en Navarra, además de en herencias con residentes de los países con los que España tiene un Convenio de Doble Imposición en relación a las herencias que son Suecia, Grecia y Francia.

Para terminar, es interesante añadir que a través de una reciente sentencia del Tribunal Supremo, en concreto la sentencia nº 242/2018. Del 19/02/2018 se ha esclarecido de manera totalmente lícita y concisa que de la misma manera que no se puede discriminar a los no residentes comunitarios, tampoco se puede hacer lo mismo con los extracomunitarios, por lo que todo lo indicado anteriormente se podría aplicar también perfectamente a estos últimos.

NORMATIVA NACIONAL

Desde el punto de vista nacional, la normativa general para este tipo de supuestos viene aplicada a la ya mencionada Ley 29/1987 que regula el ISD cuyo carácter es estatal. Dicha normativa viene desarrollada mediante el 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 (en adelante, RIDS), así como en las Órdenes complementarias donde se esclarecen los precios que se aplican en los distintos tributos y donde se exponen los modelos para la autoliquidación del impuesto que nos concierne.

Además, para determinar si ha de aplicarse la normativa estatal que se acaba de mencionar o si debe ser la legislación autonómica se deberá prestar atención a los requisitos expuestos en la anteriormente explicada también Ley 22/2009. También para determinar qué normativa aplicar en cada situación se deberá consultar la normativa de la Disposición Adicional Segunda de la Ley

del ISD donde se exponen las normas a seguir adaptándose a lo dispuesto en la Sentencia del TJUE del 3 de septiembre del 2014, que también se ha explicado en el epígrafe anterior.

Por otro lado, existen también regímenes forales específicos aplicables en aquellos terrenos con una legislación especial como son la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, los que por tanto no se atañen al régimen estatal debido a que tienen competencias en el ámbito del ISD propias y no cedidas. Son los llamados territorios de Derecho foral, los cuales tienen unas competencias específicas y propias para gestionar y controlar su régimen de tributación. Concretamente la Comunidad Foral de Navarra es la única comunidad autónoma (en adelante CA) en España que tiene competencias plenas en relación al ámbito fiscal a causa del Convenio Económico que se firmó el cual le otorga el pleno derecho a gestionar y administrar su propio régimen de impuestos.

Las normativas fundamentales en lo referente al ISD en Navarra son por un lado el Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE núm. 157, de 30/12/2002, y por otro, el Decreto Foral 16/2004, De 26 de enero, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones. BON núm. 24, 25/02/2004.

En lo que concierne al País Vasco, tienen instaurado el régimen jurídico general aplicable a este tributo, ya que mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. BOE núm. 124, de 24/05/2002, se establece su competencia propia para regular, gestionar y mantener dentro de su jurisdicción su propio régimen tributario.

Otras normativas a nivel estatal que atañen a este tributo y de las cuales se sacará información para este trabajo serán:

- 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 núm. 86, de 10 de abril de 1999.

- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE núm. 236, de 01/10/1980.
- Así como diversa legislación en materia civil.

4.2 Cálculo del Impuesto

4.2.1 Hecho imponible y sujetos pasivos

Tras desgranar las principales características que diferencian a este tributo así como conocer la legislación a la que se acoge, a continuación veremos cómo calcular paso a paso el Impuesto correctamente.

Lo primero de todo se debe tener muy claro cuando se origina el hecho imponible, es decir, la circunstancia o situación de carácter económico y jurídico que genera la obligación de pagar el tributo. Según reza textualmente el artículo (en adelante, art.) 3 del ISD, el hecho imponible se genera con:

- *“La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.”*
- *“La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».”*
- *“La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.”*

Como se ha indicado con anterioridad, si los aumentos de patrimonio a los que se hace referencia en los supuestos precedentes son obtenidos por personas jurídicas, no estarán sujetos al ISD sino que lo harán en el Impuesto de Sociedades.

Por lo que si se trata de personas físicas, el art.5 de dicha normativa expone que deberán pagar dicho tributo:

- Los causahabientes³ en las transmisiones “mortis causa”, es decir, los herederos.
- En las donaciones y adquisiciones lucrativas “inter vivos” deberán sufragar el impuesto los donatarios, o dicho en otras palabras, las personas que perciben la cantidad donada.
- Serán los beneficiarios los que han de abonar el impuesto en los supuestos de seguros sobre la vida.

4.2.2 *Cálculo de la base imponible*

Al recibir una herencia o una donación, nuestro patrimonio sufre un incremento por el que tenemos que pagar. Por eso, lo primero que debemos hacer es calcular la base imponible, la cual se puede definir como el valor neto de los bienes y derechos que forman la masa bruta hereditaria, a la que se le restarán las cargas, gastos y deudas deducibles para adquirir la denominada masa hereditaria neta, la cual tras ser dividida entre el número de herederos correspondientes, y se le sumen los seguros de vida dará como resultado la base imponible del Impuesto («El impuesto de sucesiones por Comunidades Autónomas (novedades 2018)», 2018).

La base imponible es establecida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante estimación directa (salvo en supuestos excepcionales donde se aplica la indirecta). En los art. 9 y 10 de la LISD se esclarecen los criterios para establecer la base imponible, la cual depende según el hecho imponible que suceda:

³ Término muy común en este tipo de estudios, referido a la persona que obtiene un derecho que procede a su vez de otra, denominada causante o autor.

- **Transmisiones “mortis causa” :**

En las transmisiones “mortis causa” la base imponible viene determinada por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente (*“entendiéndose como tal, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas, gravámenes, deudas y gastos que fueren deducibles.”*).

En este tipo de supuestos según se indica en el art. 11. *Adición de bienes* en el ISD, y con el objetivo de llevar a cabo una determinación de la participación individual de cada heredero, se figurará que los siguientes bienes formen parte del caudal hereditario⁴:

- a) El ajuar doméstico⁵, el cual se tasa en el 3 por ciento del importe del caudal relicto del causante, según lo reflejado en el art. 34 de la RISD (salvo en aquellos casos donde los involucrados tasen en un valor mayor el ajuar o justifiquen su menor importe o incluso su inexistencia).
- b) Los bienes de todo tipo que hubieran pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento, salvo que se pruebe que dichos bienes fueron transferidos a otra persona.
- c) Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio.

No se considerarán estas conjeturas en los casos en los que en el inventario de la herencia conste el precio o la equivalencia de los bienes transmitidos en dicha transmisión para la liquidación del tributo. Si no hay acuerdo en ello por algunos de los involucrados en la operación, se procederá a la exclusión del valor de la base imponible hasta que se resuelva el asunto de manera administrativa.

⁴ También llamado caudal relicto, es el valor neto del conjunto de bienes, derechos y acciones que un individuo deja tras su fallecimiento. Por tanto, del valor de los bienes, derechos y acciones que poseía la persona antes de su fallecimiento, se restarían las cargas y gravámenes oportunos, y de ahí se obtiene el valor del caudal relicto.

⁵ El ajuar doméstico lo forman, según la Ley, *“el conjunto de enseres, ropa y mobiliario que componen la vivienda”*.

Por otro lado, tal y como se expone en los art. 31-33 del RISD, en los casos de transmisión por “mortis causa” se podrán deducir:

- a) Las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidas sobre los bienes y disminuyan realmente su capital y valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no supongan disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.
- b) Las deudas del causante reconocidas en sentencia judicial firme, las demás que dejase contraídas siempre que su existencia se acredite por documento público, o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil, o se justifique de otro modo la existencia de aquéllas, salvo las que lo fueren a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia.
- c) Las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de las CCAA, de las Corporaciones Locales, o por deudas de la Seguridad Social, y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.
- d) Los gastos que, cuando la testamentaría o el abintestato⁶ adquieran carácter litigioso, se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos.
- e) Los gastos referentes al entierro, funeral y de última enfermedad, siempre que se justifiquen.

- **Transmisiones “inter vivos”**

⁶ Con esta palabra nos referimos a las situaciones en las que el causante fallece sin testamento o cuando habiéndolo otorgado, éste es nulo o ha perdido su validez.

En los supuestos de donaciones y de transmisiones lucrativas “inter vivos”, la base imponible corresponderá al valor neto de los bienes y derechos adquiridos (valor real de los bienes menos las cargas y deudas deducibles, tal y como refleja el art. 9 de la LISD).

Según se manifiesta en los art. 16-17 de la LISD y 35-38 del RISD, en estos casos se podrán deducir:

- a) Exactamente las mismas cargas que son deducibles en las operaciones “mortis causa”.
- b) Y las deudas que estén garantizadas con derecho real que recaiga sobre los mismos bienes o derechos adquiridos, siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada con liberación del primitivo deudor.

4.2.3 *Cálculo de la base liquidable*

La base liquidable se obtiene de la aplicación sobre la base imponible de una serie de reducciones estatales, que pueden ser variadas o mejoradas según la CA, y/o unas reducciones de carácter autonómico o foral.

Estas reducciones pueden ser por motivos de parentesco, por minusvalía, por el tipo de bienes que intervienen en la transmisión etc.

La mayoría de las deducciones son aplicadas en caso de estar ante una sucesión, y no en una donación. Por lo que en una herencia se podrán deducir:

- Las deudas que tenía el causante, incluidas aquellas que tuviera con la Agencia Tributaria o algún otro organismo público.
- Los gastos correspondientes al entierro, funeral y última enfermedad.
- Las pensiones, censos o semejantes que estuvieran establecidos de manera directa sobre los bienes heredados.

La normativa esclarece también un conjunto de reducciones que pueden ser aplicadas según el tipo de parentesco entre el causante y el heredero, para ello se definen cuatro tipos de grupos:

- El primer grupo está formado por los descendientes y adoptados menores de 21 años. En este caso además de poder aplicar la reducción del grupo II (15.956,87 euros) podrán aplicarse también una reducción por pertenencia a este grupo de 3.990,75 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, siempre y cuando no se exceda la cifra de 47.858,59 euros.
- El segundo grupo está constituido por cónyuges, descendientes y adoptados de 21 o más años de edad así como ascendientes y adoptantes. El importe máximo de reducción en estos casos sería de 15.956,87 euros.
- El tercer grupo lo componen aquellos ascendientes o descendientes por afinidad o colaterales de segundo y tercer grado; la reducción máxima aplicable será de 7.993,46 euros.
- El cuarto grupo está formado por aquellos que no tienen parentesco con el causante así como los colaterales de cuarto grado o más. En este grupo no se aplica reducción alguna.

En aquellas transmisiones donde el causahabiente sea una persona con minusvalía física, psíquica o sensorial, se podrá aplicar la reducción correspondiente independientemente de la que pudiera obtener debido al grado de parentesco. Para las personas con minusvalía el importe de la deducción no puede exceder los 47.585,59 euros.

Otra aspecto a tener en cuenta y que nos concierne en este trabajo en concreto es el reflejado por la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0351-17 de 09 de Febrero de 2017: “En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en

entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.”. Todo esto se profundizará más en detalle en el siguiente capítulo.

En el supuesto de que, referente a lo indicado en el párrafo previo, no existan ni descendientes ni adoptados, la reducción del 95 por ciento se aplicará a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta tercer grado y con los mismos requisitos expuestos.

En los supuestos de adquisición “inter vivos”, si la CA no hubiera regulado las reducciones a llevar a cabo o dichas reducciones no fueran posibles de aplicar a los sujetos pasivos correspondientes, la base liquidable coincidirá con la base imponible. También, en este tipo de transmisiones hay una serie de particularidades en los casos en los que exista una donación de una empresa, que se verán más adelante ya que afectan a la empresa familiar.

Por último, matizar que la reducción máxima que podrán disfrutar los beneficiarios de los seguros de vida será de 9.195,49 euros.

Principales reducciones aplicables a las adquisiciones mortis causa		
Clasificación	Requisitos	Importe de la reducción
Discapacidad del sujeto pasivo	Discapacidad \geq 33% e inferior al 65%	47.858,59 euros
	Discapacidad \geq 65%	150.253,03 euros
Seguros de vida	Beneficiario: Cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado	100% con el límite de 9.195,49 euros

	Seguros de vida que traigan causa de actos de terrorismo o misiones humanitarias	100%
Adquisición de "empresas familiares"	1. La adquisición corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida (cuando no existan, la reducción se extiende a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta 3º grado).	95%
	2. A la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades les resulte de aplicación la exención regulada en artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ("LIP").	
	3. La adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.	
Vivienda habitual de la persona fallecida	1. Los causahabientes sean el cónyuge, los ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.	95%, con el límite de 122.606,47 euros
	2. La adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.	
Bienes que fueran objeto de dos o más transmisiones mortis causa	1. Los bienes sean transmitidos en un período máximo de 10 años a favor de descendientes.	Importe de lo satisfecho por el ISD en las transmisiones precedentes
Bienes integrantes del patrimonio histórico, artístico o cultural	1. Los causahabientes sean el cónyuge, los descendientes o adoptados del causante.	95%
	2. La adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.	

Fuente: elaboración propia.

Principales reducciones aplicables a las adquisiciones inter vivos		
Clasificación	Requisitos	Importe de la reducción
Adquisición de "empresas"	1. La transmisión se realice en favor del cónyuge, de los descendientes o adoptados del donante.	95%

familiares"	2. A la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades les resulte de aplicación la exención regulada en artículo 4.8 de la LIP.	
	3. El donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente o en grado de absoluta o gran invalidez.	
	4. Si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, que dejara de ejercer y percibir remuneraciones por ello desde el momento de la transmisión.	
	5. El donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención del IP durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.	
Bienes integrantes del patrimonio histórico, artístico o cultural	1. El donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente o en grado de absoluta o gran invalidez.	95%
	2. El donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención del IP durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.	

Fuente: elaboración propia.

Para finalizar este epígrafe se han elaborado dos tablas donde se reflejan las reducciones más comunes que son aplicadas en nuestro país, resaltando las que principalmente nos atañen como son las relacionadas con la empresas familiares, que como ya se ha indicado se verá más adelante en profundidad.

4.2.4 Cálculo de la cuota íntegra

Una vez tenemos la base liquidable, se deberá aplicar el “polémico” porcentaje del tributo, es decir, la tarifa autonómica correspondiente o, en su defecto, la establecida en el art. 21 de la LISD que se observa en la tabla siguiente. En el

caso de Navarra y País Vasco, se aplicará el tipo de gravamen que sus respectivas normativas especiales tengan previsto.

Como se ha comentado, son las CCAA quienes establecen el porcentaje a aplicar, pero la legislación estatal expone una tarifa comprendida entre el 7,65% y el 34% en función de la cuantía de la base liquidable, de manera que la idea es que cuanto más se herede, más se ha de pagar. La tabla adjunta detalla la tarifa estatal a aplicar según el montante a heredar, y el importe que obtenemos de aplicar dicha tarifa sobre la base liquidable es lo que llamamos cuota íntegra (tal y como se plasma en el art. 21 de la LISD).

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Fuente: LISD.

4.2.5 *Cálculo de la cuota tributaria*

Una vez se tiene la cuota íntegra del ISD, se debe aplicar sobre ella los coeficientes multiplicadores de la normativa autonómica que corresponda, o sino, aquellos previstos en el art. 22 de la LISD. Estos coeficientes multiplicadores, varían dependiendo del patrimonio preexistente del causahabiente así como del grupo de parentesco al que pertenecen el causante y el heredero.

Patrimonio preexistente – Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43.....	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98...	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98.....	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: LISD

Según vemos en la tabla superior obtenida de la propia LISD, si entrecruzamos los datos del patrimonio preexistente del causahabiente con el grado de parentesco que tiene con el causante, daremos con el ratio o coeficiente multiplicador que hay que aplicar sobre la cuota líquida para obtener la cuota tributaria.

En los supuestos en los que los causahabientes de una herencia no fueran conocidos, se deberá aplicar el coeficiente indicado para las personas colaterales, es decir, el del IV grado cuando el patrimonio preexistente exceda los 4.020.770,98 euros.

Como último apunte con respecto a esta tabla, indicar que la valoración del patrimonio preexistente del causahabiente se realizará mediante las reglas expuestas en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP). Cuando se trate de sucesiones, se excluirá el valor de los bienes y derechos por los cuales ya se ha abonado el tributo anteriormente, ocurre lo mismo en el caso de las donaciones. Lo que sí se incluye es el valor de los bienes y derechos que el

cónyuge heredero percibe como consecuencia de una disolución de una empresa conyugal.

Es importante resaltar también que en los territorios de País Vasco y Navarra no se aplican los coeficientes multiplicadores sobre el importe de la cuota íntegra, sino que se aplican única y directamente la deducción por doble imposición internacional.

4.2.6 *Aplicación de las bonificaciones y deducciones*

En último lugar, al importe que obtenemos en el apartado anterior al que denominamos cuota tributaria, se le aplicarán una serie de deducciones y bonificaciones de la normativa estatal así como las establecidas en la legislación autonómica, lo que dará como resultado final la cuota líquida del ISD.

Como viene siendo habitual en este impuesto, son las CCAA quienes tienen la potestad para regular estas deducciones. Este es uno de los aspectos más conflictivos del impuesto, pues es donde se aprecian y se palpa claramente la desigualdad entre heredar o donar un bien o derecho en una Comunidad o en otra. Todo ello ha provocado que en los últimos tiempos esté siendo muy común la publicación de correcciones así como novedades en la legislación de cada Comunidad.

También conviene apuntar la llamada deducción por doble imposición internacional, plasmada en el art. 23 de la LISD, la cual expone que cuando el contribuyente esté sujeto al tributo por obligación personal, podrá deducirse la menor de las dos siguientes cantidades:

- a) *“El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España”.*

- b) *“El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar”.*

También en el BIS de este art. de la Ley se exponen las bonificaciones excepcionales que tienen los territorios de Ceuta y de Melilla.

5. ISD EN LA EMPRESA FAMILIAR

Como hemos visto en apartados anteriores, la transmisión generacional de una compañía puede darse tanto en vida como por el fallecimiento de aquellos que tienen el control y gestión de la misma; en la empresa familiar sucede lo mismo.

Este relevo generacional es un asunto delicado para este tipo de compañías, ya que requiere una óptima organización y planificación previa, pues de lo contrario puede ser un escollo muy relevante para la empresa al tener que pagar un impuesto de gran cuantía, lo que derivará lógicamente en problemas económicos que afectan a la viabilidad del proyecto. Todo ello, por supuesto poniéndonos en la coyuntura de que la empresa tiene los recursos necesarios para hacer frente a esta situación con el consiguiente desembolso.

De no tener los recursos suficientes para hacer frente al impuesto, la situación podría tornarse más dramática: podría conllevar a la venta parcial o total del comercio, o recurrir a fuentes de financiación externa, lo que implicaría un riesgo para la continuidad e incluso la pérdida de la actividad familiar.

Precisamente para evitar estas circunstancias, la LISD prevé una serie de beneficios fiscales (comentados ya con anterioridad) en la transmisión de una empresa familiar o participaciones en las mismas. Estas medidas tienen como

objetivo proteger la permanencia de este tipo de compañías fomentando su continuidad generacional. Todos estos beneficios fiscales en dicho tributo vienen regulados por la LISD y su correspondiente normativa de desarrollo. También, de forma adicional, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) expuso la 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 núm. 86, de 10/04/1999, donde se aducen las condiciones o requerimientos que se exigen para poder aplicarse las bonificaciones de este tributo, más adelante lo explicaremos con detalle.

5.1 Reducciones aplicables al valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en determinadas entidades.

Como ya se ha citado en repetidas ocasiones, la LISD prevé una reducción del 95 por ciento en los supuestos de transmisiones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en ciertas entidades, bien sea una transmisión “mortis causa” o “inter vivos”.

TRANSMISIONES “MORTIS CAUSA”

- *Transmisiones “mortis causa” en empresas individuales o en negocios profesionales*

Esta reducción del 95 por ciento a la que se está haciendo mención, y tal y como refleja el art. 20.2.c) de la LISD, podrá ser aplicada en aquellos supuestos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” correspondiente a los cónyuges, ascendientes, descendientes o personas adoptadas por el individuo fallecido, esté incluido el valor de una empresa

individual, de un negocio profesional, del derecho de usufructo sobre dicho negocio, o de derechos económicos que derivan de la extinción del mencionado usufructo. La propia Ley aclara que el derecho a dicha reducción tendrá lugar siempre y cuando *“la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. También añade que “cuando no existan descendientes o adoptados, será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite⁷ tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.”*

Cuando nos encontremos en una empresa familiar frente una transmisión “mortis causa” de bienes y derechos afectos a la propia actividad empresarial común a ambos cónyuges, cuando es sólo uno de ellos quien ejerce la actividad, en caso de fallecer el cónyuge que no realiza la función empresarial, los bienes y derechos que se incluyan en el caudal relicto podrán beneficiarse de la reducción del 95% en el ISD siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos. Algunos apuntes a tener en consideración son los siguientes:

- Se debe contar con que la aplicación de esta reducción será efectiva sobre la parte de la base imponible del tributo correspondiente al valor de la empresa individual o negocio profesional.
- La LISD establece en este tipo de sucesiones que para la tramitación del tributo se considerará que las particiones y adjudicaciones se han realizado de manera estricta e igualitaria y con arreglo a las normas que rigen la sucesión.
- Tal y como reza la Resolución 2/1999, la reducción favorecerá por igual a todos los causahabientes de la sucesión; independientemente de las particiones realizadas y por supuesto, cada uno de ellos sobre la parte del bien objeto que esté incluida en su base imponible.

⁷ Aclarar que en ámbito fiscal y legislativo se utiliza a menudo esta palabra para denominar a la persona sobreviviente. En este caso es referido al cónyuge sobreviviente, que sobrevive.

A pesar de lo anteriormente expuesto, en el caso de que la persona que realiza el testamento, es decir, el testador, designe de forma específica los bienes y derechos, la reducción se aplicaría para cada uno de ellos de forma totalmente independiente, esto es, de manera proporcional a la parte del valor incluida en su base imponible.

Ahora bien, es necesario detenerse a esclarecer el valor sobre el que se aplica esta reducción, pues es algo esencial para gravar este tributo correctamente. Se trata de un valor neto de cargas y gravámenes por un lado, y de gastos y deudas catalogados como deducibles por otro. Es también la Resolución 2/1999 la que establece que con el objetivo de calcular el valor real neto, *“del valor real (comprobado) del bien en cuestión se deducirán las cargas o gravámenes que figuren directamente establecidos sobre el mismo y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, así como la proporción correspondiente de deudas y gastos generales que integren el caudal relicto y que tengan la consideración de deducibles conforme a los artículos anteriormente citados. Dicho de otra forma, se reduce sobre el mismo valor del bien que ha integrado la base imponible”*.

Los requisitos que han de cumplirse, conforme a lo dispuesto en la LISD, para llevar a cabo correctamente la reducción son los explicados a continuación:

- Como es lógico, la transmisión “mortis causa” deberá resultar a favor del cónyuge, descendientes o personas adoptadas por parte del fallecido. Para los supuestos en los que no se encuentren cónyuge, descendientes o adoptados, la LISD concede la aplicación de dicha reducción si la transmisión se realiza a favor de ascendientes, adoptantes o colaterales (hasta un máximo de tercer grado) con la exigencia para éstos de cumplir los mismo requisitos que se exigen a descendientes y adoptados.
- Al valor de la empresa individual o del negocio profesional se le deberá aplicar la exención correspondiente que ha sido prevista en el IP.

Es importante matizar que esta condición ha de cumplirse en la fecha de devengo del ISD que con carácter general, tiene lugar el día del fallecimiento del causante, y no en la fecha de devengo del Impuesto sobre el Patrimonio, que es el 31 de diciembre del año correspondiente.

- Como ya se ha indicado, un requisito fundamental es que se mantenga la adquisición al menos los próximos diez años posteriores al fallecimiento del causante, salvo que dentro de este plazo se produzca el fallecimiento del adquirente.

La LISD también advierte que los adquirentes no pueden originar una minoración sustancial del valor de adquisición, ya sea directa o indirectamente, mediante acciones de disposición o diversas operaciones societarias.

Otro aspecto a tener en cuenta, relativo al último requisito que se ha visto, es que la DGT ha aclarado, acorde a la LISD, que los adquirentes solamente tienen la obligación de mantener la adquisición durante esos 10 años, pero esto no implica que también deban continuar con la actividad que estuviera realizando el causante. Por lo que se puede sintetizar en que únicamente es necesario perseverar la titularidad, no siendo exigible que el adquirente prosiga con el ejercicio de la propia actividad.

A continuación se ha escogido dos consultas realizadas a la Secretaría de Estado de Hacienda, gracias a las cuales se pueden entender mejor el cumplimiento de los requisitos expuestos anteriormente.

La primera consulta se trata de la nº 50-2004, con fecha del 20 de enero de 2004, donde la DGT analiza un caso cuyo objetivo es realizar la permuta de un terreno por el que en su momento se había realizado la reducción correspondiente al ISD por el motivo "mortis causa" del causante, de manera que puede entenderse que el requerimiento es incumplido por parte del adquirente. La DGT asevera que si la persona titular (o titulares) del terreno permutado por lo menos mantuvieran el valor de la adquisición por el que se practicó la reducción señalada, la operación estudiada no se vería catalogada como infracción al cumplir el requisito de permanencia que exige la Ley.

Claro que si se diese el supuesto en el que sí se incurre en el incumplimiento, el adquirente se vería en la obligación de pagar el tributo que no ha abonado con razón de la reducción ejecutada, más unos intereses correspondientes a la demora oportuna. Este incumplimiento afectará o no a todos los causahabientes (a pesar de poder haber sido solo incumplido por uno de ellos) dependiendo de si forman un “grupo de herederos” o no.

Es ahora, siguiendo con esta hipótesis, cuando entra la segunda consulta que se ha hecho mención: la consulta nº 1130-2003, con fecha del 1 de septiembre de 2003. En ella el testador realiza un reparto específico de la masa hereditaria (por ejemplo, repartiéndola en una determinada proporción). En este supuesto, independientemente de las adjudicaciones posteriores que se lleven a cabo, la reducción favorecería por igual a todos los causahabientes, aplicándose en la parte del valor del bien objeto de reducción incluida en la base imponible correspondiente de cada uno de ellos. Se formaría entonces, el “grupo de herederos”, de forma que si en este supuesto uno de ellos incurre en un incumplimiento del requerimiento, la pérdida de la reducción, así como los efectos legales que ello conlleva, sería acarreado por todos ellos que lo forman.

En el caso contrario, es decir, en el supuesto de que el testador adjudique de forma manifiesta e individualizada a cada uno de los causahabientes un bien determinado, la reducción también actuaría de manera independiente sobre cada uno de ellos, operando sobre la parte del valor del bien o de los bienes incluidas en su base imponible. De forma que si se produce un incumplimiento de la condición de permanencia, sólo afectaría a la persona que ha incurrido en dicha infracción, no viéndose damnificados el resto de herederos.

- *Transmisiones “mortis causa” en determinadas participaciones en empresas familiares*

La LISD también expone una reducción del 95% para los supuestos en los que en la base imponible estuviera incluido el valor de las participaciones en una

empresa familiar o el del derecho de usufructo sobre las mismas participaciones.

De la misma manera que se ha explicado anteriormente en los casos de transmisión “mortis causa” en una empresa individual o en un negocio profesional, en las participaciones en empresas familiares se aplicará la reducción, también con el requerimiento previo de cumplir los requisitos establecidos e independientemente de las adjudicaciones que se lleven a cabo en la partición. Se beneficiarán de manera igualitaria todos los causahabientes que intervienen en la sucesión, y se aplicará en cada uno de ellos sobre la parte del bien objetivo de dicha reducción que esté incluido en su base imponible correspondiente.

Los requisitos que exige la Ley en este tipo de transmisiones son prácticamente los mismos a los que se han formulado relativos a las empresas individuales y negocios profesionales. Existe algún matiz, como es el que hace referencia al requerimiento que implica que el sujeto pasivo, por las funciones que ejerza relacionadas con la dirección y gestión de la entidad, reciba una retribución que represente más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos laborales; aquí la DGT informa de que se deben considerar únicamente los rendimientos percibidos durante el último ciclo impositivo. Por lo tanto, en el caso de realizarse una sucesión “mortis causa”, habrá que ceñirse al período que comprende el primer día del año y la fecha en la que se produce el fallecimiento, período que es el que coincide con el ejercicio impositivo del IRPF de la persona causante.

En la Resolución 2/1999 la DGT expresa que en ese plazo de 10 años no sólo se ha de mantener el porcentaje adecuado de la participación para poder beneficiarse de la exención en el Tributo sobre el Patrimonio, sino que es de obligación mantener el valor de dicha adquisición; prohibiéndose la realización de actos de disposición y operaciones societarias que de forma directa o indirecta puedan minorar el valor de dicho activo. Sin embargo, no se obliga a los causahabientes a aplicar esta exención sobre el Patrimonio con posterioridad sobre sus participaciones; un hecho, que como se verá más

adelante en este trabajo, sí que es de obligación para las adquisiciones “inter vivos”.

La Resolución 2/1999 también se muestra lícita y clara para aquellos casos donde “*los órganos administrativos de las compañías en la que interviene el causahabiente llevan a cabo operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas*”. En estos casos, si se conserva el valor de la adquisición y se cumplen los requisitos establecidos en el art. 20 de la LISD, por lo que el causahabiente no perdería la reducción practicada.

En este supuesto, concurrir en el incumplimiento del requerimiento obligatorio de permanencia implicaría el pago del tributo que se ha dejado de ingresar debido a la reducción practicada, además de los correspondientes intereses por demora.

TRANSMISIONES “INTER VIVOS”

- *Transmisiones “inter vivos” en empresas individuales, en negocios profesionales o participaciones en entidades del donante*

En los supuestos en que los propietarios realizan donaciones en vida tanto en empresas individuales, como en negocios profesionales y participaciones en entidades, la LISD también permite la aplicación de una exención del 95% del valor de adquisición de los mismos, siempre y cuando haya un cumplimiento previo de los requisitos establecidos.

Si nos encontramos ante una transmisión lucrativa “inter vivos”, la base imponible será determinada por el valor de los derechos y bienes adquiridos descontando las deudas y las cargas garantizadas con derechos reales

implícitas en los elementos transmitidos, siempre y cuando el adquirente asuma el pago de las mismas. Será este valor resultante en el que se aplica la reducción mencionada del 95%.

Pero hay una serie de requisitos que se deben cumplir para poder aplicar la reducción:

- *Transmisión “inter vivos” de participaciones en favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante.*

En este tipo de situaciones, y de manera opuesta de lo que sucede con las transmisiones “mortis causa”, la Ley no contempla la opción de que en los supuestos donde no existen descendientes o adoptados, la transmisión correspondiente sea a favor de los ascendientes, adoptantes o colaterales (hasta tercer grado) para poder aplicar la reducción. Por lo tanto, con previo cumplimiento de los requisitos, la reducción sólo será aplicable en aquellos casos donde los beneficiarios de la donación sean el cónyuge, descendientes o adoptados del donante.

- *Aplicación de la exención regularizada en el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.*

La DGT aclaró a través de la Resolución 2/1999 los requisitos que han de cumplirse sobre el porcentaje familiar de control y de determinado nivel de rentas, que son los siguientes:

- El requerimiento del porcentaje familiar de control ha de cumplirse en el devengo del ISD, que en el caso de las donaciones se lleva a cabo el día que se oficialice el acto.
 - Con respecto al requisito del nivel de rentas, el cómputo de estas se llevará a cabo el último período impositivo anterior a la donación. Por lo tanto, a diferencia de lo que ocurre en las situaciones por fallecimiento, en estos supuestos el período impositivo correspondiente al IRPF no se ve interrumpido.
- *Los requisitos adherentes al donante:*

- Este debe tener al menos 65 años o por el contrario, encontrarse en estado de incapacidad permanente, bien sea en grado de gran invalidez o de absoluta.
 - Si el donante viniese realizando tareas de dirección y gestión en la entidad, deberá dejar de ejercer dicha actividad, así como de remunerarse por estas funciones (a partir del momento de la transmisión). Importante aclarar que a estos efectos la pertenencia en el consejo de administración de la entidad no se considerará como una de estas tareas de dirección y gestión.
 - Poniéndonos en la conjetura de que se ven cumplidos todos los requisitos necesarios, si la empresa individual es de carácter ganancial y siendo sólo uno de los cónyuges el que cumple tales requisitos (en otros términos, es tan sólo un cónyuge quien tiene 65 años o más y quien ejerce únicamente la actividad empresarial), podrá llevarse a cabo la aplicación de la reducción del 95% en el caso de que se produzca una donación, ya que el Reglamento del ISD estima que en este caso se ha realizado una única donación al tratarse de una donación de bienes comunes en una sociedad conyugal. Por tanto, bastará con que tan sólo uno de los cónyuges tenga la edad de 65 años y realice de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial para poder aplicar la reducción, si bien los dos, pues puede ocurrir que sólo uno de ellos y que no sea el mayor de 65 años ejerza funciones de dirección, deben dejar el ejercicio de las funciones de dirección, así como de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas (Corona, 2005).
- *La obligación del mantenimiento de lo donado, así como el derecho a la exención por el IP.*

En los supuestos de transmisiones “inter vivos” de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en determinadas

empresas existe también el obligado requerimiento de mantener aquello adquirido en la donación durante los diez años posteriores a la fecha en la que se oficializa la misma, salvo que ocurra el fallecimiento del donatario durante dicho período de tiempo. Pero en estas situaciones se requiere de otra exigencia añadida, y es que el donatario debe tener el derecho a la exención en el IP durante los diez años venideros a la fecha de materialización de la donación, a no ser que ocurra el fallecimiento del adquirente en este tiempo.

Cabe resaltar, que tal y como ocurre en las transmisiones “mortis causa”, en las operaciones “inter vivos” también queda prohibido que el adquirente minore sustancialmente el valor de la adquisición mediante la realización de actos de disposición y operaciones societarias.

Un ejemplo claro sobre ello, lo encontramos en la consulta nº 290/1998, de 24 de febrero de 1998, donde se le plantea a la DGT sobre si en el supuesto de que se hubiera disfrutado de una bonificación por causa de recibir una serie de participaciones en entidades por donación se perdería la reducción practicada por no cumplir el mantenimiento de la adquisición en el caso de que los órganos administrativos de ellas quisieran llevar a cabo un conjunto de operaciones societarias acogidas en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, pero siempre y cuando se mantenga con el procedimiento la participación en porcentaje y valor de la parte donada. A lo que la DGT expone que cuando nos encontremos en el contexto en el que se mantiene la participación en porcentaje suficiente durante los 10 años posteriores al fallecimiento del causante, no solamente se está refiriendo a mantener el porcentaje suficiente de participación para poder disfrutar de la exención en patrimonio, sino que también se exige el mantenimiento del valor de dicha adquisición. Dicho lo cual, si el valor de la adquisición en cuestión se conserva y además se cumplen el resto de requerimientos previstos en la LISD, no se perdería la reducción practicada en este caso expuesto en la consulta.

Otro supuesto común en el ámbito de la empresa familiar puede observarse bien en la consulta nº 944/2001 de 21 de mayo de 2001, donde se expone una coyuntura en la que, recibándose en una donación unas participaciones en una entidad familiar se gozó de la bonificación del ISD, además se pretende llevar a cabo un proceso de escisión de la empresa familiar mediante la creación de una compañía nueva, eso sí, manteniendo el porcentaje de participación actual en ambas entidades y acogándose en todo caso al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores. Sobre este supuesto, la DGT aclara que como en esta situación tras la escisión se va mantener la titularidad de las participaciones no sólo de aquellas que han sido donadas sino también de las recibidas a cambio de ellas, los adquirientes no perderían la reducción practicada debido a que a pesar del proceso de escisión que sufre la entidad, estas últimas participaciones de las que se habla también mantienen el valor de adquisición que se obtuvo en el momento que se efectuó la donación; ya que se ven cumplidos tanto el requisito de mantener la adquisición como el de no realizar operaciones societarias que disminuyan su valor.

La DGT también esclarece sobre a qué persona o personas va dirigido el requerimiento exigido de mantener lo adquirido, exponiendo que se hace referencia al grupo de herederos en conjunto de dicha donación, salvo en casos excepcionales donde el donante haya realizado atribuciones específicas a personas determinadas. Por ello, no se perderá el derecho a disfrutar de la reducción si se ha producido una transmisión de manera gratuita de manos de un coheredero a favor de otro coheredero, siempre y cuando la participación conjunta del grupo de herederos se mantenga intacta. Pero, en el caso de que la transmisión sea en vez de a otro coheredero a un tercero ajeno a la donación o al grupo, sí que se pierde el derecho a la reducción pertinente. Un claro ejemplo donde se vislumbra esto es en la consulta nº 1322/2004 de 16 de junio de 2004.

Otro aspecto a tener en cuenta en este tipo de transmisiones es si existe la obligación de que se realice una escritura pública o no. Para ello, la DGT aclara en la Resolución 2/1999 que no será exigible en aquellos casos en los que Legislación civil o mercantil no demanden este requerimiento de validez. Por lo

que, si la ley o norma correspondiente no exige este requisito, no será de obligado cumplimiento formalizar el negocio en una escritura pública. Ahora bien, deberá haber constancia de que en aquellos supuestos en los que la escritura pública no es obligada, y por tanto la donación haya de ser incorporada a documento privado, el plazo que se tiene para preinscribirse comenzará desde el mismo momento en el que en que dicho documento se inscriba en un registro público, desde el fallecimiento de cualquiera de los firmantes, o desde la fecha en la que se entregue a un funcionario público a cargo de dichos asuntos, que es la fecha en la que el documento en cuestión comienza a surtir efecto frente a terceros. De no cumplirse con los requisitos que se exigen, se deberá abonar el impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada y los intereses por motivo de demora que corresponda.

5.2 Cómo tributan las transmisiones “inter vivos” y “mortis causa” a título lucrativo de empresas individuales, negocios profesionales o determinadas participaciones en el IRPF.

Recordemos que cuando se produce un aumento del patrimonio, este no puede ser gravado simultáneamente por el IRPF y el ISD, ya que ambos tributos son incompatibles. Pero cuando tiene lugar una transmisión lucrativa, concurren las siguientes dos alteraciones patrimoniales:

- Por un lado, para el transmitente, es decir la persona que origina la transmisión, se originaría un aumento de patrimonio por diferencia entre el valor asignado a efectos del ISD de aquello que se transmite, y su valor de adquisición; dicho incremento podría ser gravado por el IRPF.
- Por parte del adquirente, o persona que recibe la transmisión, tendrá lugar un aumento del patrimonio que sería gravado por el ISD.

Mediante la LISD se prevén reducciones que se aplican en los distintos tipos de transmisiones que tienen lugar en el ámbito de los negocios familiares; reducciones de las que se aprovecharán las personas adquirentes. Sin embargo, el incremento de patrimonio del transmitente podría ser gravado, como se ha indicado anteriormente, por el IRPF.

Entre ambos impuestos, existe una relativa coordinación, de manera que, según lo indicado en la legislación del IRPF, se considera que no existe ganancia o pérdida de patrimonio en los siguientes casos referentes a las transmisiones lucrativas:

- En transmisiones lucrativas debido al fallecimiento del contribuyente.
- En transmisiones lucrativas de empresas o participaciones referidas en el apartado 6 del art. 20 de LISD (*“transmisiones de participaciones “inter vivos”, de una empresa individual o negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a las que resulta de aplicación la reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*). En estos supuestos, existe un requerimiento adicional y es que los elementos del patrimonio que afecten a la actividad económica del negocio de manera posterior a su adquisición, tendrán que haber estado afectos de forma ininterrumpida durante, como mínimo, cinco años antes a la fecha en la que se oficializa la transmisión.

Por último, debe aclararse que en los casos en los que se produzca una transmisión lucrativa “inter vivos” de participaciones de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades de la persona donante se produciría, en la gran mayoría de casos, un diferimiento del IRPF ya que, a los efectos de dicho tributo, quien recibe la donación en cuestión se subroga en la posición ocupada anteriormente por el donante referente a los valores y fechas de adquisición de los bienes correspondientes (Corona, 2005).

5.3 El papel de las Comunidades Autónomas con respecto a la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Las CCAA tienen potestad reguladora y capacidad normativa en el ISD sobre las reducciones aplicadas en la base imponible, el importe del tributo, las cuantías del patrimonio ya existente así como de las bonificaciones y deducciones.

Ejerciendo estas competencias que les atañen, una gran mayoría de las CCAA han reducido de manera relevante, algunas llegando casi a eliminarlo en su totalidad, el ISD a pagar en casos en los que se produce una adquisición “mortis causa” en un grupo de personas con parentescos mediante la reglamentación de las bonificaciones y reducciones aplicables a la base imponible y a la cuota a pagar, así como mediante la regulación también de los coeficientes de multiplicación que se aplican.

De la misma manera, también ha sido común por parte de muchas CCAA la regulación de las reducciones de la base imponible aplicables en las transmisiones tanto “mortis causa” como “inter vivos” de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en determinadas entidades, lo cual genera un aumento del porcentaje de reducción, incorporando además en algunos casos, requerimientos extra a los establecidos por la normativa estatal para que se pueda gozar de estas reducciones a nivel comunitario. Este es el punto que interfiere directamente a las empresas familiares y en el que nos centraremos a continuación.

En el año 2018 se aplicaron unas más que interesantes políticas de rebaja en el sector tributario de muchas CCAA, siendo el ISD de lo más beneficiados de ello. Este impuesto lleva mucho tiempo “en el ojo del huracán” de las críticas del sector público, y son muchas las comunidades que se han puesto en marcha para suavizar su aplicación. A continuación se explicarán los detalles más relevantes en la materia que nos incumbe en este trabajo de cada una de las comunidades españolas.

5.3.1 Andalucía

En lo que concierne a la normativa con respecto al tributo de sucesiones y donaciones que rige en dicha comunidad, destacan los art. 20-32 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, 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. 123, de 27/06/2018.

En estos apartados legislativos implantados recientemente, se reflejan una serie de mejoras autonómicas frente a la normativa estatal, como las reducciones de la base imponible del impuesto, debido a equiparaciones de parentesco:

- Equiparación de las parejas de hecho inscritas en el Registro de Uniones de Hecho de la CA a los matrimonios.
- Equiparación de las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptados.
- Equiparación de las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptantes.

Mientras que en lo referente al ISD que afecta a la empresa familiar, destacaría:

1. Adquisiciones “mortis causa”

- En este tipo de transmisiones se produce una mejora a nivel autonómico en la reducción por adquisición de una empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.

Dicha mejora consiste en la ampliación del porcentaje de reducción al 99% (en lugar del hasta entonces 95%) o del ámbito subjetivo de beneficiarios; también se reduce el plazo de mantenimiento de la herencia adquirida de 10 a 5 años, con el requisito de mantener el

domicilio fiscal y social durante dicho período en la Comunidad de Andalucía. Por supuesto, para poder beneficiarse de todo ello, se deben de cumplir el resto de requerimientos establecidos en la legislación estatal.

- También se ha llevado a cabo una reducción a nivel autonómico para cónyuges y parientes directos (pertenecientes al grupo I y II) de hasta 1.000.000 de euros, siendo los requisitos que los sujetos pasivos pertenezcan a los grupos de parentesco ya indicados, y que su patrimonio preexistente no exceda de 1.000.000 de euros.
- Mejora en la reducción de la base imponible referente a las adquisiciones de esta índole por sujetos pasivos con discapacidad. Será en los casos en los que:
 - a. Los sujetos pasivos tengan una discapacidad reconocida igual o superior al 33%.
 - b. En los casos en los que el valor íntegro de los bienes no supere los 1.000.000 euros.
 - c. Cuando los sujetos pasivos estén incluidos en los grupos I y II de parentesco. (Los sujetos pasivos que pertenezcan a los grupos III y IV tendrán su propia reducción de 250.000 euros, debiendo liquidar el exceso siempre que su patrimonio preexistente no supere los 1.000.000).
- Mejora en la reducción por la adquisición de una explotación agraria, la cual es del 99% de dicha explotación, siempre y cuando el causante ejerciera la actividad de manera regular (o en caso de jubilación, que lo ejerciera el cónyuge o descendiente) y que la adquisición se mantenga 5 años.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- Tal y como ocurre en las adquisiciones “mortis causa”, en las “inter vivos” también se ha llevado a cabo la mejora en la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones

en entidades. La reducción será de hasta el 99% en aquellos supuestos en los que el donatario, sin importar el parentesco, hubiera estado prestando servicios a la empresa o tuviera que ejercer funciones de gestión o dirección en ella.

- Reducción del 99% de las cantidades donadas a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional con domicilio en Andalucía (con una base máxima para la reducción de 1.000.000 de euros).
- Para las adquisiciones de explotaciones agrarias los términos son exactamente los mismos que en las transmisiones “mortis causa” anteriormente explicadas.

5.3.2 Aragón

La reciente Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha modificado parte de lo establecido en el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. BOE núm. 128, de 28 de octubre de 2005. El principal objetivo de esta reforma es la inclusión de nuevos beneficios fiscales en la comunidad, y en lo que respecta a la rebaja en el ISD se comenzó a aplicar a partir de noviembre del 2018.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- En la sucesión de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades se ha mejorado la reducción a aplicar,

hasta en un 99%, siempre que los causahabientes sea cónyuges y descendientes (o en caso de que no existan estos, se aplicará ante ascendientes y colaterales hasta tercer grado) y siempre que se cumplan la serie de requerimientos fijadas en el art. 131-3 del Texto Actualizado de las disposiciones dictadas por la CA de Aragón en materia de Tributos Cedidos. Además al plazo de mantenimiento de la adquisición ha de ser de 5 años venideros al fallecimiento del causante.

- Se mejora la reducción del 30 al 50 % en la adquisición de entidades empresariales, negocios profesionales o participaciones, para herederos que no sean cónyuge o descendientes, así como en las adquisiciones destinadas a la creación de una empresa. También se aumenta la reducción hasta el 70% en la adquisición de las llamadas “entidades de reducida dimensión” (importante matizar que no tiene por qué ser lo mismo que una empresa familiar).

2. Adquisiciones “inter vivos”

- En este tipo de adquisiciones lo más destacable es la ampliación también de la reducción al 99% del valor de dicha adquisición de los bienes y derechos que se adquieren. Esta reducción se aplica en favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante a los que sea aplicable la exención reflejada en el art. cuarto de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP.

Para disfrutar de esta reducción los bienes y derechos adquiridos tendrán que haber estado exentos en alguno de los dos años previos a la adquisición (tal y como se refleja también en el artículo mencionado anteriormente). La persona donataria ha de cumplir el mantenimiento de lo adquirido durante los cinco años posteriores al devengo del impuesto, salvo por causa de fallecimiento.

5.3.3 Principado de Asturias

La legislación por la que se rige la comunidad asturiana es la reflejada en el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE núm. 251, de 29 de octubre de 2014.

Este decreto, y por consiguiente la normativa de esta comunidad ha sufrido alguna modificación de la mano de la Ley 7/2017, de 30 de junio, de tercera modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre. BOE núm. 196, de 17 de agosto de 2017. A continuación se expondrá las principales novedades que han entrado recientemente en vigor dependiendo del tipo de adquisición.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- Para este tipo de transacciones en empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades situados en territorio asturiano se decreta una reducción del 99%. Para poder beneficiarse de dicha reducción habrá que cumplir previamente los requisitos expuestos en el art. 18.1 del DL 2/2014. Además, desde el 1 de junio de 2017 ya no existe límite del valor del negocio (antes era de 5 millones de euros), y también se ha reducido a 5 años (en vez de 10) el mantenimiento del valor de la adquisición y del domicilio fiscal en la comunidad.
- Para transmisiones de empresas, negocios o participaciones cuyos causahabientes no tengan parentesco alguno con el causante, se imputará una reducción del 95% sobre el valor de la base imponible, habiéndose cumplido los requisitos expuestos previamente.
- También se imputará una reducción del 95% a aquellos bienes que serán destinados a la adquisición, ampliación o constitución de una

empresa individual o un negocio profesional, siendo la base máxima de la reducción 120.000 euros, o de 180.000 si el adquirente tiene una discapacidad igual o superior al 33%.

- En adquisiciones “mortis causa” de explotaciones agrarias se establece una reducción del 99% del valor de adquisición, siempre y cuando dentro de este valor se incluyan el de las explotaciones o elementos afectos a las mismas siempre que se encuentren en la comunidad. También será necesarios que se cumplan los requisitos reflejados en el art. 18.1 bis del DL 2/2014.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- Al igual que en las sucesiones, en las donaciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades situados en territorio asturiano se decreta una reducción del 99 por ciento. Para poder beneficiarse de dicha reducción habrá que cumplir previamente los requisitos expuestos en el art. 18.1 del DL 2/2014, así como también mantener el valor de la adquisición durante 5 años.
- Para la adquisición de explotaciones agrarias, “inter vivos” sin grado de parentesco con el donante, y en la adquisición “inter vivos” de bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa, las condiciones son exactamente iguales también que en las “mortis causa”.

5.3.4 *Islas Baleares*

La legislación que rige actualmente en las Islas Baleares en materia del ISD viene reflejada en el 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. BOE núm. 160, de 02/07/2014. Dicha normativa por el momento no ha sufrido ninguna modificación posterior.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- En adquisiciones de empresas, negocios o participaciones en entidades, se dispone de la misma reducción que a nivel estatal, es decir, de una reducción de 95%. Eso sí, la adquisición solamente ha de ser mantenida 5 años como requisito.

Esta reducción se ampliará a 99% en supuestos en los que se trate de bienes y derechos referentes a una empresa cultural, científica o de desarrollo, así como en empresas deportivas.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- En las transmisiones entre donante y donatario de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades se aplica también la misma reducción que en la legislación estatal, 95% , solo que con las siguientes peculiaridades:
 - a) El donante ha de tener al menos 60 años, o encontrarse en una situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
 - b) Mantener la adquisición durante los 5 años posteriores a la oficialización de la donación (la escritura de la misma), salvo fallecimiento en dicho plazo.
 - c) Como en el resto de supuestos, el donatario no podrá realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, de manera directa o indirecta, minoren el valor de adquisición.

- Cabe destacar también, que se aplicará una reducción del 99% a favor del cónyuge y descendientes en las adquisiciones lucrativas “inter vivos” de una empresa individual o negocio profesional siempre y cuando el donatario mantenga los puestos de trabajo de la empresa recibida durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura de la transmisión.

5.3.5 *Islas Canarias*

La legislación autonómica relativa al ISD en Canarias viene establecida en el 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. BOE núm. 77, de 23 de abril de 2009.

Canarias es una de las comunidades que más ha incentivado el desahogo en el pago de este tributo, para evitar que como en casi toda España hubiera un alto porcentaje de renunciaciones ante sucesiones y donaciones. Como se viene haciendo en este apartado, se expondrán los datos que más afectan a las empresas familiares, que son quienes nos atañen. Pero en el resto de supuestos de este tributo, la comunidad de Canarias ha flexibilizado mucho su aplicación, cumpliendo así la predicción indicada en el Boletín Oficial de Canarias publicado a finales del 2015 sobre eliminar casi al completo dicho tributo. Por tanto, la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016. BOE núm. 41, de 17 de febrero de 2016, establece una bonificación del 99,9% del ISD a todas aquellas personas pertenecientes a los grupos de parentesco I y II.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- En este tipo de transmisiones de empresas individuales o negocios profesionales, la normativa autonómica indica una reducción del 99% en el valor neto de los elementos del patrimonio efectos a la actividad empresarial. Esta reducción es aplicable cuando los causahabientes son el cónyuge, descendiente o adoptado del causante. En el supuesto de no existir ninguno de ellos, la reducción será del 95% si se trata de ascendientes, adoptantes o parientes colaterales hasta tercer grado. Para que sea efectiva la aplicación de dicha reducción, habrán de cumplirse los requisitos establecidos en el art. 22.4 de la normativa específica de esta comunidad anteriormente indicada.
- Por otro lado, en las adquisiciones “mortis causa” de participaciones en entidades no cotizadas es de aplicación una reducción variable en función del grado de parentesco entre el causahabiente y el causante (aplicación condicionada al previo cumplimiento de los requisitos del art. 22.bis.2 de su normativa):
 - a) La reducción será del 99% si el causahabiente es cónyuge, descendiente o adoptado del causante.
 - b) Será del 95% si el sujeto pasivo es ascendiente, adoptante o pariente colateral hasta el tercer grado del causante.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- En este tipo de operaciones de empresas individuales y negocios profesionales se estima una reducción del 95%, siempre y cuando los donatarios sean bien el cónyuge o descendientes o adoptados del donante, con un previo cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 26.2 de su legislación.
Se prevé una reducción del 50% para aquellos sujetos pasivos que sin tener ninguna relación de parentesco con el donante, cumplen con los requisitos del art. 26.4 a y b.

- Para la adquisición de participaciones en entidades se prevé una reducción del 95% por la parte correspondiente a la proporción existente entre los activos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial, minorados por el importe de las deudas y el valor del patrimonio neto de cada entidad, siempre que la donación se realice en favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, y que se cumplan los requisitos del art. 26.bis.

Asimismo, se podrá imputar una reducción del 50% por la parte correspondiente a la proporción existente entre los activos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial, minorados por el importe de las deudas y el valor del patrimonio neto, a los donatarios que sin tener parentesco con el donante cumplan con los requisitos establecidos en la normativa.

5.3.6 *Cantabria*

La legislación vigente en esta comunidad referente al ISD es el 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 02/07/2008. Aunque dicho Decreto Ley se ha visto modificado recientemente por Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. BOE núm. 21, de 24 de enero de 2018.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- La reducción que se aplica en adquisiciones de empresas individuales, negocios o participaciones es del 99%, con el requisito de mantenimiento de la adquisición de cinco años (salvo por fallecimiento de causahabiente). También se hace especial mención a las empresas relacionadas con el sector ganadero, agrario y pesquero, muy comunes en dicha comunidad.

En caso de no existir descendientes o adoptados, la reducción se imputaría a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta un cuarto grado; y si aun así tampoco existen, se aplicará a cualquier causahabiente que cumpla el requerimiento de permanencia y los requisitos incluidos en el Decreto Ley.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- La reducción aplicada también es del 99% en las donaciones de este tipo de empresas (incluidas las relacionadas también con la producción y comercialización del sector ganadero, agrario o pesquero), siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el artículo 5.9 DL 62/2008. Las condiciones y especificaciones son exactamente las mismas que para el mismo tipo de transmisiones “mortis causa” ya explicadas.

5.3.7 *Castilla la Mancha*

La Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2014, recoge la mayor parte de las bases legales en torno al ISD en dicha comunidad. Actualmente, se encuentran vigentes las modificaciones expuestas posteriormente en la Ley 3/2016, de 5 de mayo, de Medidas Administrativas y Tributarias de Castilla-La Mancha. BOE núm. 169, de 14 de julio de 2016.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- En las adquisiciones de empresas, negocios o participaciones se prevé la aplicación de una reducción del 4% al valor neto de la adquisición siempre y cuando cumpla lo establecido en el art. 20.2.c) de la normativa estatal del ISD. Por tanto, esta reducción autonómica se aplicará de manera posterior a la reducción aplicable que refleja la legislación estatal, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el art. 14.2 de la Ley 8/2013. En estos requisitos se incluyen especificaciones poco comunes en la mayoría de las comunidades, especialmente el expuesto en caso de incumplimiento; los requisitos en cuestión son los siguientes:
 - a) El domicilio fiscal y la localización de la empresa debe estar en dicha CA, manteniéndose en la misma durante cinco años.
 - b) Como se ha comentado ya, se deberán cumplir a su vez, los requerimientos expuestos en el art. 20.2 del ISD, a excepción del requisito de permanencia que ha de ser de 5 años.
 - c) Existe compatibilidad con la reducción estatal ya citada, algo poco común, la cual se aplicará de manera posterior.
 - d) En caso de que se incurra en un incumplimiento de alguno de los requisitos, de deberá abonar el impuesto que no se ha ingresado junto con unos intereses de demora.

- Para adquisiciones de participaciones en entidades, la bonificación solamente será del importe del valor que corresponda (determinado según la Ley del IP) entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

- Aclara también, que esta reducción explicada no es aplicable para las adquisiciones lucrativas de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, cuya principal actividad empresarial sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (según se expone en el art. 4.8 de la Ley del IP).

2. Adquisiciones “inter vivos”

Para la adquisición “inter vivos” de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, los términos son exactamente los mismos que para las adquisiciones “mortis causa” explicadas en el epígrafe anterior.

5.3.8 *Castilla y León*

La legislación referente a Castilla y León en el ámbito del ISD se recoge en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. BOE núm. 180, de 18/09/2013. Decreto modificado recientemente por la Ley 7/2017, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias. BOE núm. 36, de 9 de febrero de 2018, donde se han introducido nuevas mejoras al respecto, como el incremento de la deducción variable aplicable a los descendientes, adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes en adquisiciones “mortis causa”.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- En esta comunidad también se ha establecido recientemente la mejora de la reducción al 99% en adquisiciones de empresas, negocios y participaciones en entidades, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la legislación autonómica (normativa que difiere en algún aspecto entre adquisiciones de empresa individual o negocio profesional y adquisiciones de participaciones de entidades cuyo domicilio fiscal esté en esta CA y siempre que no coticen en los mercados organizados).

- En la adquisición de explotaciones agrarias o derechos sobre las mismas se ha establecido también la reducción del 99%, siempre que se cumpla con lo indicado en el art. 16 de la ley autonómica.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- Para las donaciones de este tipo de empresas que nos concierne, se aplica una reducción en la base imponible 99% del valor de la adquisición. Es primordial para su aplicación que la empresa mantenga en plantilla el número de trabajadores del año en el que se produce esta transmisión, al menos durante los tres años venideros a la escritura de la donación.
- Se aplicará también una reducción del 99% en donaciones de dinero para la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional, efectuadas por ascendientes, adoptantes o colaterales hasta tercer grado, siempre que se cumplan los requisitos previos.

5.3.9 *Cataluña*

En Cataluña la normativa autonómica que rige es la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. BOE núm. 165, de 8 de julio de 2010, desarrollada y ampliada en el presente por el Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones. DOGC núm. 6025 de 15 de Diciembre de 2011.

Como estamos viendo que ocurre en prácticamente todas las CCAA, el ISD está sufriendo continuas modificaciones con tal de flexibilizarlo a sus

contribuyentes; Cataluña en concreto en el año 2009 era una de las comunidades con más carga impositiva en este tributo, carga que se redujo primero en 2010 para los patrimonios pequeños (y solamente para ascendientes, descendientes y cónyuge) y posteriormente en 2011 con la mejora de la bonificación del 99% en aquellas herencias entre ascendientes, descendientes y cónyuge, el resto de contribuyentes sin este parentesco de momento siguen sin tener bonificación alguna de la que beneficiarse.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- Para la adquisición de empresas de índole familiar se aplica una reducción del 95% del valor neto de los bienes y derechos afectos al desarrollo de actividades económicas adquirido por causa de fallecimiento, siempre que se cumpla lo expuesto en los art. 6-9 de la Ley 19/2010.
- Por otro lado, para la adquisición de participaciones en entidades no cotizadas se indica una reducción del 95% del valor de dichas participaciones, y del 97% cuando se trata de sociedades laborables. Cumpliendo previamente los requisitos establecidos.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- Para la adquisición de negocios familiares se prevé una reducción del 95% del valor neto de los bienes y derechos afectos al desarrollo de actividades económicas adquirido por donación, siempre que se cumpla lo expuesto en los art. 38-40 de la Ley 19/2010.
- Por otro lado, para la adquisición de participaciones en entidades no cotizadas se indica una reducción del 95% del valor de dichas participaciones, y del 97% cuando se trata de sociedades laborables. Cumpliendo previamente los requisitos establecidos.

- También creo relevante apuntar que para aquellos donatarios que reciban dinero en metálico de sus ascendientes con la plena finalidad de constituir o adquirir una empresa individual o negocio profesional, también será aplicable la reducción del 95% de la base imponible. Siendo la reducción máxima de 125.00 euros (250.000 euros para los donatarios con al menos un 33% de grado de discapacidad) y siempre que se cumplan los requisitos previos.

5.3.10 Comunidad Valenciana

La normativa autonómica valenciana con relación al ISD sigue siendo la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. BOE núm. 83, de 7 de abril de 1998, que a pesar de su antigüedad no se ha modificado de momento hasta hoy en día con ningún decreto ley ni similar.

Además la regulación de dicho tributo en la Comunidad Valenciana ha sido muy polémico en los últimos años, entre otras cosas debido a que en marzo del 2017 el Tribunal Constitucional indicara que se estaba discriminando fiscalmente a ciertos contribuyentes con motivo del requisito de residencia, impidiéndoles poder disfrutar de la bonificación correspondiente, todo ello viene del previo acto en septiembre del 2014 en el TJUE, donde este órgano había indicado que se estaban vulnerando el derecho comunitario al impedir a contribuyentes no residentes el disfrute de los beneficios fiscales de la comunidad, problemática que ya se ha resuelto vía legislativa como hemos visto en apartados anteriores.

A continuación, nos basaremos meramente en los puntos normativos que nos conciernen en este trabajo, tal y como se está haciendo.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- La reducción vigente en esta comunidad con referencia a la adquisición de empresas individuales o negocios profesionales es del 95%, para operaciones en favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes o parientes colaterales hasta tercer grado, siempre que se cumplan con los requisitos previstos en el art. 10.Dos.3ª de dicha normativa autonómica. El requisito de permanencia es de 5 años, salvo causa de fallecimiento.
- Mientras que en la adquisición de participaciones en entidades se aplica también la reducción el 95% para operaciones en favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes o parientes colaterales hasta tercer grado, siempre que se cumplan con los requisitos previstos en el art. 10.Dos.4ª de dicha normativa autonómica.
- En la adquisición de empresas individuales agrícolas en esta comunidad se aplica un 95% de reducción sobre la base imponible.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- En la Comunidad Valenciana para la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, así como en las agrícolas la reducción y condiciones son iguales a las explicadas anteriormente por causa de fallecimiento.

5.3.11 Extremadura

El Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE núm. 171, de 18 de julio de 2013 era la normativa principal que regía en la comunidad de

Extremadura hasta fechas recientes. Pero tras la aprobación de la Ley 1/2018, de 23 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2018. BOE núm. 39, de 13 de febrero de 2018, se ha establecido un nuevo panorama fiscal y legislativo en esta comunidad, lo que ha introducido una serie de modificaciones. Estas modificaciones se han llevado a cabo porque hasta no hace mucho, Extremadura era de las CCAA en las que más cantidad se pagaba con referencia al ISD. Situación que se ha ido suavizando y se ha materializado con los Presupuestos Generales de 2018 donde una de las principales medidas “estrella” adoptadas fue la bonificación del 99% para los familiares más directos (grupo I y II). No obstante, también se eliminaron mejoras vigentes hasta entonces, como veremos a continuación.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- En las adquisiciones “mortis causa” de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, la reducción aplicada en esta CA es del 95% sobre la base imponible, de la que podrán beneficiarse hasta los causahabientes que no tengan ningún grado de parentesco con el causante, siempre que cumplan con los requisitos amparados por el art. 3 de la Ley 6/2013, de 13 de diciembre, de medidas tributarias de impulso a la actividad económica en Extremadura. BOE núm. 12, de 14 de enero de 2014.
- Con referencia a otras mejoras antes vigentes pero que elimina la Ley 1/2018⁸ serían:
 - a) La mejora en los porcentajes de reducción previstos en la legislación estatal en la adquisición de una vivienda habitual (incluidas las de protección pública).
 - b) La mejora en la reducción en los casos de adquisición por fallecimiento de explotaciones agrarias.

⁸ Siguiendo con lo expuesto y a modo de ampliación, la Ley 1/2018 también eliminó: la reducción adicional por parentesco y la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante acogida a determinadas modalidades de vivienda de protección pública.

- c) La mejora en la reducción por adquisición por “mortis causa” de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- En los casos de donaciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, se aplicará una reducción del 99% aplicable a la base imponible, siempre que se cumplan los requerimientos expuestos en el art. 26 del DL 1/2013.
- En la donación de explotaciones agrarias también se aplica esta reducción del 99%.
- Esta CA también explica que cuando se produzca una donación de dinero a parientes para llevar a cabo una constitución o ampliación de una empresa familiar se podrá aplicar una reducción del 99% de la base imponible. Siendo el límite máximo de 300.000 euros, o de 450.000 cuando el donatario tenga algún grado de discapacidad. Siempre y cuando se apliquen los requisitos reflejados en la normativa 1/2013.
- Por último, también se hace hincapié en los supuestos en los que se produzca una donación de empresa familiar por personas sin grado o relación de parentesco; supuestos en los que se podrá aplicar una reducción del 95%, cumpliéndose a su vez los mismos requerimientos que los previstos para la adquisición por causa de fallecimiento.

5.3.12 Galicia

En Galicia la legislación utilizada para la gestión del ISD es la expuesta en el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de

Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE núm. 279, de 19/11/2011. Galicia se ha establecido como una de las CCAA más beneficiosas para sus contribuyentes a la hora de heredar o llevar a cabo una donación, gracias a atractivas mejoras en las reducciones autonómicas a aplicar bien sea por parentesco, discapacidad etc.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- Galicia es otra de las CCAA por las que se aplica una reducción del 99% en su base imponible en las transmisiones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades siempre y cuando se vean cumplidos los requisitos del art. 2.4 de su ley autonómica.
- En adquisiciones de explotaciones agrarias la reducción también se eleva al 99%, con previo cumplimiento de los requisitos.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- En donaciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades también se aplica la reducción del 99% a favor de familiares hasta tercer grado, siempre que se cumpla con lo establecido en el art. 8.4 del DL 1/2011.
- En donaciones de explotaciones agrarias la reducción de la que se puede disfrutar en dicha comunidad también es del 99%, con previo cumplimiento de los requerimientos establecidos.

5.3.13 *La Rioja*

La Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. BOE núm. 289, de 28 de noviembre de 2017, es la normativa autonómica en vigor en esta CA, aunque dicha legislación ha sido recientemente modificada por la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018. BOE núm. 39, de 13 de febrero de 2018. Esta nueva normativa ha introducido cambios relevantes en el escenario del ISD en La Rioja, incluyendo algunas deducciones en la cuota compatibles con las establecidas desde el marco estatal, o la mejora en las reducciones por donación de la empresa familiar tal y como insistió persistentemente en los últimos años el Colegio de Economistas de dicha CA.

En la actualidad en esta comunidad, en herencias y donaciones se aplican las deducciones expuestas en la legislación estatal salvo en los supuestos en los que los causahabientes o donatarios pertenezcan a los grupos I y II de parentesco con el causante o donante, situación en la que a estos grupos la Comunidad de La Rioja les concede reducciones más que interesantes, y pagan importes simbólicos por ello.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- Se prevé una aplicación del 99% para las transmisiones de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, que tengan domicilio fiscal y social en La Rioja y cumplan con los requisitos expuestos en el art. 35 de la Ley autonómica.
- En los supuestos de transmisión de explotaciones agrarias se aplicará una reducción del 99% también, tiene ciertas peculiaridades y requisitos contemplados en el art. 35.3 de dicha normativa, los cuales hay que cumplir previamente.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- En donaciones de empresas individuales, negocios y participaciones la reducción también es del 99% del valor de la empresa, negocio o participación, siempre que tenga domicilio fiscal y social en La Rioja y se cumplan los requisitos incluidos en el art. 39 de la Ley 10/2017.
- En la donación de explotaciones agrarias la reducción es igual que en la “mortis causa” solo que los requisitos están contemplados en el art. 39.

5.3.14 Comunidad de Madrid

Actualmente, la Comunidad de Madrid se erige como una de las más favorables a la hora de heredar o donar, aunque en el ámbito de las empresas familiares no se aprecian demasiadas ventajas con respecto a otras comunidades más avanzadas al respecto. La normativa por la que se rige esta región con relación al ISD es el 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. Complementariamente, se introdujo alguna que otra modificación en este ámbito con la posterior Ley 9/2015, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. BOE núm. 115. Por el momento no se han introducido novedades fiscales recientemente en dicha comunidad.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- La normativa autonómica de Madrid también contempla una reducción del 95% de la base imponible en las adquisiciones “mortis causa” de empresas, siempre y cuando se cumpla el requisito de permanencia de

5 años (salvo causa de fallecimiento). En caso de que no existan descendientes o adoptados del causante, la reducción la podrán aplicar ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado. También el cónyuge supérstite tendrá esta reducción del 95%.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- En lo que respecta a las adquisiciones “inter vivos”, la Comunidad de Madrid no propone mejoras autonómicas frente a las reducciones estatales. Por lo que la reducción en estos casos será del 95%, pero los años que el donatario debe mantener lo adquirido son 10, con posterioridad a la fecha de escritura de la donación, tal y como marca la normativa del Estado.

5.3.15 *Región de Murcia*

En la Región de Murcia la legislación vigente en materia del ISD es el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. BOE núm. 144, de 17/06/2011. Decreto que ha sido recientemente modificado en algunos de sus aspectos por la Ley 7/2017, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2018. BOE núm. 47, de 22 de febrero de 2018. Estas modificaciones en el ISD han beneficiado en muchos aspectos a los contribuyentes murcianos, que en muchos casos, si se tratan de causahabientes o donatarios de los grupos I y II (en ocasiones incluso perteneciendo al grupo III), apenas tributan nada por este impuesto. En lo que respecta a las empresas familiares como veremos a continuación se puede

disfrutar de una reducción muy atractiva, eso sí, es de las comunidades que más requisitos exige para poder beneficiarse de sus ventajas tributarias.

1. Adquisiciones “mortis causa”

- En la adquisición por fallecimiento de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, la regulación de dicha comunidad prevé una reducción del 99%, siempre y cuando:
 - a) El objeto de la adquisición esté exento según lo expuesto en la normativa del IP.
 - b) Que la empresa tenga su domicilio social y fiscal en la comunidad en cuestión, y que ello se mantenga durante los 5 años posteriores al fallecimiento del causante.
 - c) Que el porcentaje de participación del causante en la empresa objeto de la transmisión sea al menos del 5% de forma individual, o del 20% si es de manera conjunta con su cónyuge, ascendientes, descendientes, o colaterales hasta el cuarto grado.
 - d) El requisito de permanencia de lo adquirido es de 5 años.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- Cuando se trata de donaciones de empresas individuales, negocios profesionales, o participaciones en entidades la reducción contemplada por su normativa es del 99% también, pero siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos, los cuales se exponen a continuación:

- a) El objeto de la adquisición esté exento según lo expuesto en la normativa del IP.
- b) Que la empresa tenga su domicilio social y fiscal en la comunidad en cuestión, y que ello se mantenga durante los 5 años posteriores a la transmisión.
- c) El donatario debe ser cónyuge, ascendiente, descendiente, o colateral hasta el cuarto grado.
- d) El donante ha de tener al menos 65 años, o poseer una incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- e) Que el porcentaje de participación del donante en la empresa objeto de la transmisión sea al menos del 5% de forma individual, o del 20% si es de manera conjunta con su cónyuge, ascendientes, descendientes, o colaterales hasta el cuarto grado.
- f) En el supuesto de transmisión de participaciones de una entidad, el donante, como consecuencia de la donación, no debe mantener un porcentaje de participación igual o superior al 50% del capital social de la empresa en caso de seguir ejerciendo efectivamente funciones de dirección en la entidad (no se entiende como función de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad).
- g) Requisito de permanencia de la inversión de 5 años, así como el mantenimiento de la exención del IP también de dicha duración.

5.3.16 País Vasco

Tras detallar los aspectos fiscales relativos a las CCAA y el ISD, a continuación veremos la normativa y características pertinentes a dos territorios con una legislación especial y distinta a la estatal, como son el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

El País Vasco cuenta con un sistema tributario y financiero propio, teniendo capacidad normativa y gestión autónoma regulado por el Concierto Económico.

Por lo que a pesar de que es el Parlamento Vasco quien tiene la potestad de aprobar las normativas fiscales, la competencia tributaria corresponde a las Instituciones de los tres Territorios Históricos que lo forman: Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. Por lo tanto, todos los impuestos son gestionados, administrados y recaudados por las Haciendas Forales de cada Territorio.

A continuación se verá brevemente las peculiaridades que afectan a la empresa familiar de cada uno de ellos.

ÁLAVA

En Álava, la normativa que rige el ISD se contempla en la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, posteriormente se introdujeron algunas modificaciones menores a dicha Norma con la aprobación de la Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre, de adaptación del sistema tributario de Álava al Derecho Civil Vasco.

En este Territorio, se establece una reducción aplicable del 95 por ciento sobre la base imponible en las adquisiciones “mortis causa” de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, o en el derecho de usufructo sobre ellos. Para poder beneficiarse de dicha reducción:

- Se deberán cumplir con los requisitos establecidos para poder aplicar la exención expuesta en la Norma Foral del IP.
- La adquisición ha de ser a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes o adoptantes y adoptados o por colaterales hasta el tercer grado.
- Se debe mantener lo adquirido por parte del causahabiente al menos durante cinco años desde el momento en el que se produce la transmisión, salvo por fallecimiento del causahabiente.

En adquisiciones “inter vivos” las condiciones y reducción son las mismas.

GUIPÚZCOA

En Guipúzcoa, es la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones quien contempla la legislación en dicha provincia con respecto al ISD. También se han producido algunas modificaciones especialmente en materia de la tarifa aplicable en el tributo, con la Norma Foral 3/2017, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para el año 2018.

En este territorio las condiciones hasta no hace mucho no eran tan favorables, ya que cuando se trataba de una adquisición “mortis causa” de una empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades o derechos de usufructo sobre ellos, y dicha adquisición fuera realizada por cónyuge, ascendientes o adoptantes, descendientes o adoptados o colaterales hasta el tercer grado, la reducción que podían aplicar los contribuyentes era del 75 por ciento. Siempre y cuando, lo adquirido en el patrimonio se mantuviera al menos 10 años con posterioridad al fallecimiento del causante, salvo causa de fallecimiento del adquirente. Afortunadamente para el contribuyente guipuzcoano, recientemente se han modificado estas condiciones, siendo la reducción del 95 por ciento y los años de obligado mantenimiento cinco.

En adquisiciones “inter vivos”, la reducción también será del 95 por ciento sobre la base imponible, siempre que sea de aplicación la exención expuesta en la Norma Foral del IP, y se realice por el cónyuge, ascendientes y descendientes o adoptantes y adoptados. También han de cumplirse una serie de condiciones establecidas en la Norma Foral.

VIZCAYA

Por último, en Vizcaya la normativa del ISD está recogida en la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modificada en parte también por la Norma Foral 4/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para el año 2018.

En esta provincia, las adquisiciones “mortis causa” de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, así como los derechos de usufructo sobre los mismos, tienen una reducción del 95 por ciento siempre que sea aplicable la exención contemplada en la Norma Foral del IP y que sea a favor de cónyuge, ascendientes y descendientes o adoptantes y adoptados, o por colaterales hasta el tercer grado. El requerimiento de permanencia es de 5 años posteriores al fallecimiento del causante, salvo el fallecimiento del causahabiente.

En los supuestos de transmisiones “inter vivos” de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, la reducción y requisitos son los mismos que los vistos en las “mortis causa” a lo que hay que sumarle las siguiente dos condiciones extra:

- Que el donante tenga al menos 65 años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que desde el momento de la firma de la donación, el donante deje de realizar funciones de dirección y percibir remuneraciones de la entidad por la realización de las mismas.

5.3.17 Comunidad Foral de Navarra

Por otro lado, tenemos a la Comunidad Foral de Navarra cuya normativa afecta al ISD está reflejada en el Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, del que ya se ha hablado anteriormente en este trabajo. En el año 2017, el Gobierno de Navarra aprobó la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre,

de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias donde se introdujeron algunas modificaciones con respecto a lo indicado en el Decreto Foral pero no a efectos del ISD.

La regulación de este tributo en Navarra es diferente a la expuesta en la normativa estatal y de la gran mayoría de CCAA, ya que este territorio también tiene plena competencia y poder para regular por sí mismo su fiscalidad y por tanto, el ISD.

Existen numerosas exenciones, reducciones y especialidades plasmadas en el Decreto Foral, pero a continuación se manifiesta las que afectan a la empresa familiar:

1. Adquisiciones “mortis causa”

- En Navarra están exentas todas las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades realizadas por cónyuges, ascendientes, descendientes o colaterales hasta tercer grado, siempre y cuando las empresas cumplan los requisitos expuestos en el art. 33.1 de la Ley Foral 13/1992, del IP. También será necesario cumplir con los requerimientos indicados en el art. 11.c del Decreto Foral, para poder beneficiarse de esta exención. Siempre y cuando sea de aplicación dicha exención, se podrá aplicar una reducción del 95 por ciento sobre la base imponible. También hay un requerimiento de permanencia de lo adquirido de cinco años posteriores al fallecimiento del causante, salvo por causa de fallecimiento.
- La reducción anterior también será aplicable para aquellas adquisiciones de derechos de usufructo sobre la empresa, negocio o participación que ha sido objeto de la reducción explicada.

2. Adquisiciones “inter vivos”

- Para las adquisiciones “inter vivos” será aplicable la misma reducción siempre y cuando:
 - a) El donante tenga más de 65 años de edad o se encuentre en una situación de incapacidad permanente absoluta.
 - b) El donante deje de realizar funciones de administración en la entidad (en los supuestos donde las realizara previamente) una vez se formaliza la donación.
 - c) El donatario debe mantener la donación al menos 5 años después de la formalización de la misma. También ha de tener derecho a la exención anteriormente indicada del Impuesto sobre el Patrimonio.

5.3.18 Ciudades autónomas: Ceuta y Melilla

Para finalizar este análisis, se ha querido hacer mención también a las ciudades autonómicas de Ceuta y Melilla, las cuales poseen su Estatuto de Autonomía correspondiente y participan en los sistemas de financiación de las CCAA como se establece concretamente en la disposición adicional primera de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Fiscalmente, ambas ciudades se atañen al sistema tributario estatal, con alguna que otra modificación. En relación a lo que nos incumbe, el ISD, tanto en Ceuta como en Melilla la LISD en el art. 23 bis expresa que existe una bonificación para ambos territorios de un 50% de la cuota tributaria, siempre que al tratarse de una transmisión “mortis causa” el causante tuviese su residencia establecida en una de las dos ciudades autónomas durante los cinco años previos a la fecha de devengo. Dicha bonificación puede ampliarse hasta el 99% en los casos en los que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes (esto es tanto en adquisiciones “mortis causa” como “inter vivos”).

En los supuestos de adquisiciones “inter vivos” la bonificación que se aplique será también del 50% de la parte de la cuota que sea proporcional a los inmuebles localizados en Ceuta o Melilla, siempre que el donatario tenga la residencia habitual ahí (Díaz Cejas, 2017).

6. CONCLUSIONES

Como se ha ido divisando paulatinamente a lo largo del presente trabajo, las empresas de naturaleza familiar tienen un tratamiento y organización de lo más peculiar y complejo, y muchas veces su supervivencia queda en “el aire” cuando se enfrentan a una transmisión ya sea en forma de sucesión o donación, debido a las condiciones tributarias que este proceso conlleva.

Mi parecer al respecto es dispar, y por supuesto, una opinión totalmente subjetiva, aunque he tratado de confeccionarla desde el prisma más realista y verídico posible:

Por un lado, pienso que la cesión del tributo a las CCAA no es lo más acertado, pues aparte de no cohesionar medidas y normativas, genera siempre un gran malestar social al entrar en las comparativas de las ventajas de cada una de ellas. Por ejemplo, como se ha visto en el capítulo anterior, muchas de ellas han modificado recientemente su normativa autonómica subiendo el porcentaje de la reducción a aplicar al 99%, para que sus contribuyentes se beneficien y tengan que pagar una cuota tributaria menor. Pero un 40% de las CCAA españolas aún mantienen el 95% en dicha reducción, o lo que es lo mismo, aplican la cuantía estatal en estos supuestos. Eso sí, la mayoría lo hacen con excepciones y mejoras en otros aspectos como en la reducción de los años de mantenimiento de lo adquirido. Por poner un ejemplo breve y conciso: en Castilla y León la reducción que se aplica en las donaciones de empresas familiares es del 99% y el requisito de permanencia de la donación es de tan sólo 3 años, mientras que en la Comunidad de Madrid en los mismos supuestos, los contribuyentes se podrán beneficiar a lo sumo de una reducción

del 95% mientras que han de mantener lo adquirido los 10 años posteriores a la transmisión. Esto lógicamente, no contentará a la inmensa mayoría de empresarios madrileños, pues sentirán que el tratamiento que está recibiendo su negocio familiar es discriminatorio en comparación a otras regiones de España. Y como este ejemplo, podemos coger dos CCAA aleatoriamente con lo expuesto en el apartado anterior, y veremos cómo siempre habrá motivos que alegar para que el contribuyente que tenga una empresa familiar en alguna de ellas sienta que no se les está tratando igualitariamente. Por todo ello, me gustaría creer en la idea que expone el Catedrático de Hacienda Pública, Javier Suárez Pandiello, en un reciente e interesante artículo en el diario Expansión; Suárez propone para evitar todas estas diferencias autonómicas *una completa recentralización del tributo y su capacidad normativa*, es decir, que sea la Administración estatal quien desarrolle las políticas fiscales de las autonomías, armonizándolas y poniéndolas en común para todas ellas, tales como establecer una tributación mínima para todos los territorios nacionales en materia del ISD. El principal inconveniente que tiene esta propuesta, es que a día de hoy se antoja más que utópico, y ya no sólo por la complejidad que supondría el proceso, sino por la dudosa predisposición que habría por parte de algunos gobiernos autonómicos. Y más en estos momentos, a pocos meses de la celebración de elecciones, tanto autonómicas como nacionales, donde los partidos políticos siempre se ven tentados a prometer la adecuación e incluso la eliminación de este impuesto de sucesiones y donaciones, y lo cierto es que una vez se instalan en el poder, es más dificultoso de llevar a cabo.

Por otra parte, he leído un gran número de artículos de opinión referentes a la temática de la que hablo en este trabajo, y ciertamente una gran mayoría de ellos se inclinan por una supresión definitiva del tributo. Personalmente, no estoy muy de acuerdo con ello, pues la eliminación de un impuesto acarrea consecuencias redistributivas importantes, o lo que es lo mismo, lo que se dejaría de ingresar con la eliminación del ISD se pagaría de otra forma con una subida de otro tipo de impuestos por parte de la Hacienda española como en parte, es lógico. Y desde luego, que si esa redistribución tocara la reducción del gasto público (que sería una de las opciones más probables), el bienestar social no haría más que crecer. Por lo que no se estaría solucionando un

problema, sino más bien acrecentando otro, ya que eliminar un impuesto como el ISD, conllevaría a un aumento de la recaudación de otras fuentes tributarias bien sea gasto público, IRPF, IVA etc. Por todo ello me inclino más hacia una armonización de normativas a nivel nacional que hacia una eliminación completa del tributo.

Por último, me gustaría explicar una opinión que he ido formando a lo largo de la realización de este trabajo, y es que creo que la “alta mortalidad” que experimentan las empresas familiares en nuestro país cuando pasan de la primera a la segunda generación, y especialmente a partir de la tercera, no sólo se debe a la normativa vigente actual (que como ya he indicado, es más que mejorable) sino también pienso que se debe a una mala planificación y organización por parte de los directivos de las entidades. Es más, existen estudios donde se manifiesta que casi el 80 por ciento de los negocios familiares españoles no consiguen perdurar con éxito a la tercera generación, siendo una de las principales razones la mala o incluso falta total de planificación ante estos procesos. Ser capaz de adelantarse a los acontecimientos, y más en aquellos como las transmisiones (bien sea sucesión o donación) de empresas que son predecibles, creo que supone uno de los principales factores de éxito para una compañía familiar en este caso.

7. BIBLIOGRAFÍA

Campo Zafra, A. del. (2015, febrero 12). El Impuesto Sucesiones y Donaciones en España tras modificación Ley 26/2014 para cumplir fallo Sentencia Tribunal Justicia Unión Europea 3/9/2014. Recuperado 2 de marzo de 2019, de <https://www.consultingdms.com/el-impuesto-sucesiones-y-donaciones-en-espana-tras-modificacion-ley-262014-para-cumplir-fallo-sentencia-tribunal-justicia-union-europea-392014/>

Consulta nº 50-2004, con fecha del 20 de enero de 2004 de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (s. f.). Recuperado de https://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=0050-04

Consulta nº 290/1998, de 24 de febrero de 1998 de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (s. f.). Recuperado de https://petete.minhafp.gob.es/consultas/consultas/?num_consulta=0050-04

Consulta nº 944/2001 de 21 de mayo de 2001 de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (s. f.). Recuperado de https://petete.minhafp.gob.es/consultas/consultas/?num_consulta=0050-04

Consulta nº 1130-2003, con fecha del 1 de septiembre de 2003 de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (s. f.). Recuperado de https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=1130-03

Consulta nº 1322/2004 de 16 de junio de 2004 de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (s. f.). Recuperado de https://petete.minhafp.gob.es/consultas/consultas/?num_consulta=0050-04

Corona, J. (2005). *Manual de la Empresa Familiar*. Barcelona: Editoriales Deusto.

Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones. DOGC núm. 6025 de 15 de Diciembre de 2011. Recuperado de http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/ca-d414-2011.html

Decreto Foral 16/2004, De 26 de enero, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones. BON núm. 24, 25/02/2004. Recuperado de <http://www.lexnavarra.navarra.es/detalle.asp?r=10778>

Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE núm. 157, de 30/12/2002. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BON-n-2002-90009&p=20171230&tn=6>

Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. BOE núm. 128, de 28 de octubre de 2005. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOA-d-2005-90006>

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. BOE núm. 77, de 23 de abril de 2009.

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. BOE núm. 144, de 17/06/2011.

Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-10542>

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. Recuperado de

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOCM-m-2010-90068>

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE núm. 279, de

19/11/2011. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-18161>

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. BOE núm. 180, de

18/09/2013. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254>

Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE

núm. 171, de 18 de julio de 2013. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-7871>

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. BOE núm.

160, de 02/07/2014. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-6925>

Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, 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. 123, de

27/06/2018. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOJA-b-2018-90363>

Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE núm. 251, de 29 de octubre de 2014.

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 02/07/2008. Recuperado de

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCT-c-2008-90028&tn=2&p=20151230>

Díaz Cejas, M.-N. (2017). La Empresa Familiar ante el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Recuperado de <http://tauja.ujaen.es/jspui/handle/10953.1/7226>

El impuesto de sucesiones por Comunidades Autónomas (novedades 2018). (2018, febrero 27). Recuperado 2 de marzo de 2019, de <https://blog.bankinter.com/economia/-/noticia/2017/3/8/novedades-impuesto-sucesiones-2017-comunidades-autonomas>

Foral, N. Norma Foral 4/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para el año 2018. (2017). Recuperado de http://www.bizkaia.eus/lehendakaritza/Bao_Bob/2017/12/29/l-1086_cas.pdf?hash=4e20f1c21fdb8ef697313aacdf428e6f&idioma=CA

Gemap, A. (2017, mayo 24). Las ventajas fiscales de las empresas familiares. Recuperado 2 de marzo de 2019, de <http://www.gemap.es/las-ventajas-fiscales-las-empresas-familiares/>

González, E., & Olivé, C. (2018). Empresa familiar, emprendimiento e intraemprendimiento. Instituto de la Empresa Familiar, Cifras. (2018). Recuperado 2 de marzo de 2019, de <http://www.iefamiliar.com>

Jiménez, C., Olábarri, D., & Zhou, Y. (2018). Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 2018. Recuperado de <http://www.fiscalaldia.es/impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-2018-parte-1a/>

Ley 1/2018, de 23 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2018. BOE núm. 39, de 13 de febrero de 2018. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-1918

Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018. BOE núm. 39, de 13 de febrero de 2018. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-1917

Ley 3/2016, de 5 de mayo, de Medidas Administrativas y Tributarias de Castilla-La Mancha. BOE núm. 169, de 14 de julio de 2016. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2016-6725

Ley 6/2013, de 13 de diciembre, de medidas tributarias de impulso a la actividad económica en Extremadura. BOE núm. 12, de 14 de enero de 2014. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-374>

Ley 7/2017, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2018. BOE núm. 47, de 22 de febrero de 2018. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-2468

Ley 7/2017, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias. BOE núm. 36, de 9 de febrero de 2018. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-1754

Ley 7/2017, de 30 de junio, de tercera modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre. BOE núm. 196, de 17 de agosto de 2017. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-9804

Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2014. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-1368

Ley 9/2015, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. BOE núm. 115, de 12/05/2016. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2016-4510&p=20151231&tn=2>

Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. BOE núm. 21, de 24 de enero de 2018. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-856

Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. BOE núm. 289, de 28 de noviembre de 2017.

Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Boletín Oficial de Aragón.

Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016. BOE núm. 41, de 17 de febrero de 2016. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-1607>

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. BOE núm. 124, de 24/05/2002. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>

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. BOE núm. 83, de 7 de abril de 1998. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-8202>

Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. BOE núm. 165, de 8 de julio de 2010. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-10829>

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas

normas tributarias. BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. Recuperado de

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-20375>

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014. Recuperado de

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12327

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE núm. 303, de 19/12/1987.

Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias .

Recuperado de <http://www.lexnavarra.navarra.es/detalle.asp?r=39720>

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE núm. 236, de 01/10/1980. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

Molina Parra, P. A., Botero Botero, S., & Montoya Monsalve, J. N. (2016). Family business: concepts and models for analysis. Ejemplar 41, 116-149.

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

Donaciones. (2007). Recuperado de [http://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/contenidos/enlace/codigo_fiscal_foral/es_10655/doc_pdf/2007%20ISD%20T%20\(%20AG%20\)%20-%20R%20\(%20NDO%20\).pdf](http://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/contenidos/enlace/codigo_fiscal_foral/es_10655/doc_pdf/2007%20ISD%20T%20(%20AG%20)%20-%20R%20(%20NDO%20).pdf)

Norma Foral 3/2017, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para el año 2018. Recuperado de

<https://egoitza.gipuzkoa.eus/es/bog/informacion-normativa/normativa>

Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOB 1 Abril). Recuperado de

http://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_4_2015.pdf?hash=d2dcaf8851691848081f58c9b47f4c63&idioma=CA

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

http://www.araba.eus/botha/Boletines/2005/060/2005_060_03401.pdf

Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre, de adaptación del sistema tributario de Álava al Derecho Civil

Vasco. Recuperado de http://www.araba.eus/botha/Boletines/2017/112/2017_112_03497_C.pdf

Portal de Inmigración. Extranjeros con certificado de registro o tarjeta de residencia en vigor. Principales resultados. (2018, septiembre). Recuperado 2 de marzo de 2019, de <http://extranjeros.mitramiss.gob.es/es/Estadisticas/operaciones/con-certificado/index.html>

Quintana, J. (2012, marzo). Guía práctica para el buen gobierno de las empresas familiares. Recuperado de <http://aref.es/sites/default/files/archivos/guia-practica-para-el-buen-gobierno-de-las-empresas-familiares%5B1%5D.pdf>

Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares. BOE núm. 65, de 16 de marzo de 2007. (2007). Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-5587>

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. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-27678>

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. BOE núm. 251, de 20/10/1993. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1993-25359>

Reglamento (UE) nº 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y a la creación de un certificado sucesorio europeo. DOUE núm. 201, de 27 de julio de 2012. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2012-81342>

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 núm. 86, de 10 de abril de 1999. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1999-8180>

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 núm. 86, de 10/04/1999. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1999-8180>

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0351-17 de 09 de Febrero de 2017. (2017). Recuperado de <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v0351-17-09-02-2017-1443549>

Sainz, Jon. (2015, septiembre 7). Beneficios y desventajas de las empresas familiares. Recuperado 2 de marzo de 2019, de <https://noticias.infocif.es/noticia/beneficios-y-desventajas-de-las-empresas-familiares>

Sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del 3 de septiembre de 2014. (2014). Recuperado 2 de marzo de 2019, de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=es>

Suárez Pandiello, J. (s. f.). Argumentos, falacias y confusiones sobre el Impuesto de Sucesiones. Recuperado 3 de marzo de 2019, de <http://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2019/02/05/argumentos-falacias-y-confusiones-sobre.html>

Tàpies, J. (2011). Family business: an interdisciplinary approach. *Universia Business Review*, 14.

Tàpies, Josep. (2016, octubre 24). Empresas familiares: nacen, crecen, se revitalizan y... sobreviven | Josep Tapies-Empresa Familiar. Recuperado 2 de marzo de 2019, de <https://blog.iese.edu/empresafamiliar/2016/retos-evolucion-ef-1/>

ABREVIATURAS/GLOSARIO

ACRÓNIMOS	
art.	Artículo
CA	Comunidad Autónoma
CCAA	Comunidades Autónomas
DGT	Dirección General de Tributos
DL	Decreto Ley
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea