



Universidad
de La Laguna

FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS FAMILIARES Y LA SUCESIÓN EMPRESARIAL

MÁSTER DE ACCESO A LA ABOGACÍA, UNIVERSIDAD DE LA LAGUNA

Alumna: María Auxiliadora Luis-Ravelo Tacoronte

Convocatoria: Junio 2024

RESUMEN

El presente trabajo lleva a cabo un análisis exhaustivo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, iniciando con una visión general de los impuestos que inciden en las empresas familiares para luego sumergirse en los detalles particulares de este tributo en relación a la sucesión inter vivos y mortis causa. La exploración comienza abordando la sucesión inter vivos, detallando los requisitos que permiten que las empresas familiares gocen de una exención significativa de este impuesto, y posteriormente se adentra en la sucesión mortis causa.

Para una comprensión más profunda, se incluye un cuadro comparativo que permite observar la situación en diversas Comunidades Autónomas de España.

Por último, se destaca la existencia de diversas perspectivas en el debate sobre la supresión o retención de la ley de Sucesiones y Donaciones. Se reconocen argumentos a favor y en contra, resaltando la complejidad de esta discusión.

ABSTRACT

The present work conducts a comprehensive analysis of the Inheritance and Gift Tax, beginning with a general overview of taxes affecting family businesses and then delving into the specific details of this tax concerning both inter vivos and mortis causa succession. The exploration begins by addressing inter vivos succession, detailing the requirements that allow family businesses to enjoy a significant exemption from this tax, and subsequently delves into mortis causa succession.

For a deeper understanding, a comparative table is included to observe the situation in various Autonomous Communities of Spain.

Finally, the existence of various perspectives in the debate on the abolition or retention of the Inheritance and Gift Tax law is highlighted. Arguments in favor and against are recognized, emphasizing the complexity of this discussion.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
1.1. Importancia de la empresa familiar.....	5
1.2. Objetivos de la investigación.....	6
2. MARCO TEÓRICO DE LA EMPRESA FAMILIAR.....	7
2.1. Antecedentes.....	7
2.2. Concepto de empresa familiar.....	9
3. MARCO REGULATORIO DE LAS EMPRESAS FAMILIARES.....	13
3.1. Regulación estatal.....	14
3.2. Regulación de las Comunidades Autónomas.....	18
4. LA SUCESIÓN EMPRESARIAL. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	20
4.1. Impuesto que se genera en las empresas familiares en la transmisión inter vivos.....	23
4.2. Impuestos que se generan en las empresas familiares en la sucesión mortis causa.....	33
5. PROBLEMAS QUE PLANTEA LA LEY DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	38
6. ¿SUPRESIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN MATERIA EMPRESARIAL?.....	40
7. OPINIÓN PERSONAL.....	47
8. CONCLUSIONES.....	50
9. BIBLIOGRAFÍA.....	51
9.1 Legislación.....	51
9.2 Jurisprudencia y consultas.....	54
9.3 Libros, Capítulos de Libros y Revistas.....	54
9.4 Referencias de Internet.....	55

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Importancia de la empresa familiar

La importancia de las empresas familiares es un hecho teniendo en cuenta las altas cifras de participación de dichas empresas que proporciona el Instituto de la Empresa Familiar, por ejemplo, en España representan el 89% del total de las empresas, generando el 57,1% del PIB y supone además la mitad de la ocupación laboral. En total representa cerca del 88,8% del tejido empresarial según el resultado reflejado en las cifras de la Empresa Familiar en la actualidad, por tanto, las empresas constituyen la columna vertebral de nuestra economía.

Es necesario añadir también que a nivel autonómico los porcentajes de personas que se encuentran ocupadas en un centro de trabajo que constituye una empresa familiar es muy alto en general. Por ejemplo, en Canarias constituye el 80,6%, en las Islas Baleares el 81,7%, o en la Comunidad Valenciana el 84,7%¹.

Además, las empresas familiares se basan en valores y culturas empresariales arraigadas, y esto puede ayudar a mantener una cultura empresarial sólida. La persistencia de la explotación familiar se atribuye en parte a su capacidad de adaptación frente a los cambios tecnológicos, así como a la dependencia de la pluriactividad². En resumen, las empresas familiares se caracterizan por una constante renovación de fuerzas en su organización, donde el modelo familiar ha demostrado una adaptabilidad y resiliencia constantes.

Por otro lado, los propietarios de empresas familiares suelen tener un fuerte compromiso personal con el éxito de la empresa, y ello se traduce en mayor esfuerzo y

¹ Instituto de Estudios Fiscales y Red de Cátedras de Empresa Familiar. “Radiografía de la empresa familiar”. Instituto de la Empresa Familiar. <<https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/radiografia/>>

² Se entiende por pluriactividad aquella situación en la que el trabajador por cuenta propia y/o ajena cuyas actividades den lugar en su alta obligatoria a dos o más regímenes distintos del Sistema de la Seguridad Social.

dedicación para lograr el crecimiento y la rentabilidad de la misma. Además la capacidad de traspasar la empresa de una generación a otra puede ser una ventaja en términos de continuidad y desarrollo a largo plazo³.

Por último, la investigación global sobre empresas familiares llevada a cabo por la empresa PwC (Price Waterhouse Coopers) en el año 2021 proporcionó un examen de la resiliencia y adaptabilidad de estas empresas frente a desafíos significativos, como pudieron ser los impuestos por la pandemia del Covid-19. Los resultados revelaron que en España, un 36% de las empresas encuestadas se vieron obligadas a reducir los dividendos, mientras que solo un 28% optó por realizar ajustes en los salarios de sus empleados⁴.

Esta encuesta pone de manifiesto los considerables desafíos a los que se han enfrentado las empresas familiares al intentar conciliar la sustentabilidad financiera con la preservación de la estabilidad laboral en momentos de dificultades económicas, como los provocados por una pandemia. No obstante, a pesar de tales obstáculos, estas empresas han demostrado una notable resiliencia al mantenerse sólidas ante este tipo de circunstancias.

1.2. Objetivos de la investigación

El principal objetivo que se pretende en el presente trabajo es estudiar los diferentes tipos de impuestos que afectan a la sucesión inter vivos de las empresas familiares y mortis causa, así como identificar los problemas que se presentan en la sucesión empresarial desde un punto de vista fiscal de este último supuesto, y a partir de este estudio, reflejar la situación actual de las empresas familiares con respecto al

³ Amat, Joan María; Corona, Juan Francisco. (2007). “*El protocolo familiar*”. La experiencia de una década, Ediciones Deusto, Barcelona.

⁴ Datos estadísticos que ofrece la empresa PwC dedicada al servicio de auditoría, consultoría, asesoramiento impositivo y legal, centrados principalmente en la industria.<
<https://www.pwc.es/es/publicaciones/empresa-familiar/encuesta-mundial-empresa-familiar-2021.html>>

Impuesto de Sucesiones y Donaciones y reflejar la situación actual de mantenimiento o supresión del mismo.

2. MARCO TEÓRICO DE LA EMPRESA FAMILIAR

2.1. Antecedentes

Históricamente, las primeras formas de organización de la actividad comercial e industrial constituyeron una extensión del sistema familiar. Sin embargo, durante mucho tiempo se le ha prestado poco interés a la existencia y relevancia económica de este tipo de empresas. La familia es la primera organización humana que se conoce, por lo que la empresa familiar es la forma más antigua de organización empresarial. Desde sus inicios, la empresa nace en el seno de la propia familia⁵.

Las raíces de las empresas familiares en España se remontan a los siglos XVIII y XIX, donde surgieron en sectores tradicionales como la agricultura y artesanía. Estas actividades no solo sustentaron las comunidades, sino que también sentaron las bases para una economía localizada.

Con la llegada de la Revolución Industrial en el siglo XIX, las empresas familiares se adaptaron al cambio, expandiéndose hacia la industria y el comercio. Durante este período de modernización, estas empresas se convirtieron en actores clave en el tejido económico español.

El siglo XX trajo consigo desafíos considerables, incluida la Guerra Civil Española y crisis económicas. A pesar de las dificultades, las empresas familiares demostraron su resiliencia, ajustándose para sobrevivir y mantener su relevancia en la economía.

⁵ Barroso Martínez, Ascensión y Barriuso Iglesias, Cristina. (2014). *“Las empresas familiares. La Agricultura y la Ganadería Extremeña en 2014.”* <chromeextension://efaidnbmninnbpcjpcglclefindmkaj/https://www.unex.es/conocelaux/centros/eia/arcivos/iag/2014/2014_04%20Las%20empresas%20familiares.pdf>

La Transición Democrática en la década de 1970 marcó un hito importante. En este periodo de apertura económica, las empresas familiares desempeñaron un papel crucial al capitalizar las nuevas oportunidades de mercado, es decir, se adaptaron satisfactoriamente ante los cambios económicos y políticos que se estaban produciendo en ese momento. Durante este periodo, España experimentó una apertura económica y una transición hacia un sistema democrático.

En este contexto, se abrieron nuevas oportunidades de mercado, tanto a nivel nacional como internacional, debido a políticas económicas más liberales y a una mayor integración en la economía global. Las empresas familiares, al ser estructuras empresariales flexibles y con una visión a largo plazo, fueron capaces de identificar y aprovechar estas oportunidades emergentes.

Estas oportunidades podrían haber incluido la expansión a nuevos mercados, la diversificación de productos o servicios, la adopción de tecnologías emergentes, y la participación en actividades comerciales internacionales. En resumen, durante la Transición Democrática, las empresas familiares fueron protagonistas al adaptarse de manera proactiva a un entorno empresarial en transformación, capitalizando las oportunidades que se presentaron y contribuyendo así al crecimiento económico del país.

En las últimas décadas, las empresas familiares españolas han buscado la internacionalización y diversificación para enfrentar los retos globales. Expandiendo sus operaciones más allá de las fronteras nacionales, estas empresas han demostrado una capacidad única para adaptarse a la innovación y a un entorno empresarial en constante cambio.

En resumen, las empresas familiares en España han experimentado una trayectoria de evolución, desde sus raíces en actividades tradicionales hasta convertirse en jugadores clave en la economía moderna. Su persistencia a lo largo de la historia y su capacidad para enfrentar desafíos han consolidado su posición como elementos fundamentales del panorama empresarial español⁶.

⁶ Galve Górriz, Carme y Salas Fumás, Vicente. (2003). *“La empresa familiar en España”*. Fundamentos económicos y resultados. Atlántida Grupo Editor, Bilbao.

2.2. Concepto de empresa familiar

El término "Empresa familiar" se construye a partir de la interpretación de cada uno de los sustantivos que convergen cuando la perspectiva individual y colectiva se unen para alcanzar un propósito común. En este sentido, la empresa, considerada como una entidad económica y legal, se ve influenciada por las personas que están vinculadas por lazos familiares, y, en consecuencia, por la dinámica familiar determinada por diversos objetivos y factores que afectan su comportamiento.

Cuando se analizan los elementos clave para describir las características particulares de una empresa familiar, tiene sentido decir que se trata de una entidad única en el mundo empresarial que toma forma gracias a la voluntad de los propietarios, respaldada por derechos personales, económicos y sociales⁷.

La Exposición de Motivos del Real Decreto 171/2007 de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares establece que se consideran empresas familiares *"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."*

Según la normativa, se consideran empresas familiares aquellas sociedades de personas o capital que cuenten con un protocolo destinado a ser divulgado. Esta consideración se aplica exclusivamente a las sociedades no cotizadas.

Es importante destacar que esta última precisión solo tiene relevancia en el contexto del mencionado Real Decreto. La clasificación de una empresa como "familiar" no depende de si está cotizada o no, ni de su tamaño.

⁷ Pavón Sáez, Manuel. (2019). *"Entendiendo la empresa familiar y a la familia empresaria"*, el Protocolo Familiar. Consejos prácticos para su elaboración. AEDAF Secciones.

En este sentido, por ejemplo Luquin Bergareche afirma que la definición de una empresa como "familiar", independientemente de su tamaño o forma, se determina desde un punto de vista que podemos denominar "instrumental". Esto se refiere a los efectos que el ordenamiento jurídico le atribuya en un momento determinado para alcanzar ciertos objetivos específicos⁸.

A pesar de que el ordenamiento jurídico no proporciona una definición precisa o concluyente acerca de la empresa familiar, podemos identificar algunos elementos clave para reconocerla:

1. Debe existir una entidad empresarial, independientemente de su forma legal, como una sociedad civil, mercantil o incluso una empresa familiar con perspectivas de futuro.
2. La propiedad debe estar en manos de una familia. No se establece un porcentaje mínimo en las normativas mercantiles o civiles, es decir, es suficiente con que un porcentaje de la familia tenga el control. El concepto de familia se interpreta de manera amplia, incluyendo la posibilidad de futuras transmisiones a hijos o cónyuges.
3. Aunque no es necesario que la familia gestione directamente la empresa, es crucial que el gobierno estratégico y de control recaiga en manos de miembros familiares, incluso si la gestión diaria se delega en profesionales externos.
4. La empresa debe tener una voluntad de perdurar más allá de la vida o la vida activa del fundador y los actuales propietarios. La continuidad y el deseo de mantenerla como un legado para las generaciones futuras son aspectos distintivos de una empresa familiar⁹.

⁸ Vidán Peña, Luis Javier. (2023). Tesis doctoral "*Transmisión generacional de la empresa familiar*".

Programa de Doctorado en Derecho Privado. Directora: Profesora Luquin Bergareche, Raquel. Pamplona.

⁹ Gallego Domínguez, Ignacio. (Marzo 2012). "*La empresa familiar. Su concepto y delimitación jurídica*". Cuadernos de Reflexión de la Cátedra PRASA de Empresa Familiar nº14.

En nuestro ordenamiento jurídico, especialmente en el ámbito tributario, no encontramos una definición de empresa familiar. Sin embargo, la definición más cercana se halla en el artículo 4.Ocho,dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que regula la exención de este impuesto para las empresas familiares, por lo que a su vez se entiende que viene a dar una aproximación de la definición de empresa familiar.

Al hilo de lo anterior, el artículo 4.Ocho,dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio trata sobre la exención del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con la propiedad (plena propiedad, nuda propiedad y derecho de usufructo vitalicio) de participaciones en entidades. Por lo tanto, se puede afirmar que una empresa familiar será aquella que cumpla con los siguientes criterios:

a) La entidad en la que se poseen estas participaciones no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio (bienes muebles o inmuebles). Esto se considera así si más de la mitad de su activo está constituido por valores no relacionados con actividades económicas, o si más del 50% de su activo no está destinado a actividades económicas¹⁰ durante más de 90 días del año fiscal. Para determinar la actividad económica y si un elemento patrimonial está afecto a ella, se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El valor del activo y de los elementos patrimoniales no afectos se tomará de la contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

Por ejemplo, Juan posee una empresa llamada "Tecnología Punta", dedicada al desarrollo y venta de productos tecnológicos. Si bien Tecnología Punta también

¹⁰ La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera como elementos patrimoniales afectos aquellos necesarios para el desarrollo de la actividad económica. En el artículo 29.1 de la LIRPF se enumeran los siguientes: a) Bienes inmuebles en los que se lleva a cabo la actividad del contribuyente; b) Bienes destinados a servicios económicos y socioculturales para el personal vinculado a la actividad. No se incluyen los bienes de esparcimiento, recreo o de uso personal del titular de la actividad económica; c) Otros elementos patrimoniales necesarios para obtener los rendimientos correspondientes. En ningún caso se considerarán como tales los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni la cesión de capitales a terceros.

invierte en acciones de otras empresas, más del 50% de su activo está dedicado a la producción y comercialización de sus productos. En este caso, la actividad principal de Tecnología Punta se considera económica, ya que la gestión de patrimonio no supera el límite del 50% del activo total.

b) El sujeto pasivo debe poseer al menos el 5% del capital social de la entidad individualmente, o el 20% junto con familiares directos (cónyuge, ascendientes, descendientes, o colaterales de segundo grado).

Supongamos que estamos hablando de una entidad llamada “Inversiones X” y Pedro posee el 6% de sus acciones. Por lo tanto, Pedro cumple con el requisito de participación mínima individual, ya que su porcentaje es mayor al 5%.

En el caso de la participación conjunta con familiares imaginemos que María, hermana de Pedro, posee el 8% de las acciones de “Inversiones X”, su esposo Juan posee el 7%, su hija Ana posee el 5%, y su hermano Luis posee el 2%. Para determinar si María cumple con el requisito de participación conjunta se suman las participaciones de María y sus familiares: $8\% \text{ (María)} + 7\% \text{ (Juan)} + 5\% \text{ (Ana)} + 2\% \text{ (Luis)} = 22\%$. Como la suma de las participaciones de María y sus familiares es del 22%, que es superior al 20%, María cumple con el requisito de participación mínima conjunta.

c) Por último, para que las participaciones en una entidad estén exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, el sujeto pasivo debe ejercer funciones de dirección en la entidad y recibir una remuneración por ello que represente más del 50% de sus ingresos totales (incluyendo rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal). Los ingresos derivados de la propia actividad empresarial de la entidad no se cuentan en este cálculo. Si la participación es conjunta con familiares (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado), al menos uno de ellos debe cumplir con los requisitos de dirección y remuneración. La exención se aplica solo al valor de las participaciones proporcional a los activos necesarios para la actividad empresarial, descontadas las deudas, según las reglas establecidas en la ley.

Por ejemplo, Carlos junto con su esposa e hija, entre otras personas, son gerentes de “Happy Horses S.L.”, una empresa dedicada a la producción de pienso para caballos, reciben una remuneración en un período impositivo por su puestos de gerentes en dicha empresa de 60.000 euros en total, aún así también perciben otros ingresos de actividades profesionales independientes de 20.000 euros, y otros trabajos personales de 20.000 euros, por lo tanto, los ingresos totales de Carlos, su esposa e hija son de 100.000 euros. En este caso, cumplen con el requisito porque sus remuneraciones por ejercer funciones de dirección en la empresa representan más de la mitad de sus ingresos totales.

En el caso de participación conjunta imaginemos que Carlos posee el 10% de las acciones de “Happy Horses S.L.” y su esposa Pepa posee el 15%, y su hija el 20%. En total, poseen el 45% de la entidad, es decir, no cumplirían con el requisito, pero el artículo expone que es suficiente con que uno de los tres (Carlos) cumpla con el requisito de dirección y remuneración, por lo tanto, tienen derecho a la exención.

3. MARCO REGULATORIO DE LAS EMPRESAS FAMILIARES

Dentro del marco regulatorio de las empresas familiares, se abordará el análisis de la sucesión empresarial desde dos perspectivas: la del destinatario de la sucesión empresarial (heredero o donatario) y la del transmitente. En el primero de estos enfoques, se deben considerar tanto las sucesiones por causa de muerte (mortis causa) como las realizadas en vida (inter vivos). A lo largo del presente trabajo, se examina, por tanto, la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Por otro lado, desde la perspectiva del transmitente, se analizará la sucesión empresarial en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este impuesto entra en juego cuando se transmiten bienes y derechos, y su estudio es fundamental para comprender las implicaciones fiscales de la transferencia de la empresa.

En resumen, el marco regulatorio que guía el tratamiento de la sucesión empresarial se compone principalmente de estas leyes estatales específicas: la Ley del Impuesto de Sucesiones para el destinatario de la sucesión, y el Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas para el transmitente. Estas leyes establecen las normativas y obligaciones fiscales relacionadas con la sucesión empresarial, ofreciendo un marco legal para entender y gestionar los aspectos tributarios asociados a este proceso.

En este contexto, se puede mencionar que, sin embargo, en lo que respecta al Impuesto de Sucesiones, las Comunidades Autónomas tienen la facultad de ajustar las disposiciones normativas, es decir, las reducciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, todo ello de acuerdo con sus competencias reconocidas.

3.1. Regulación estatal

Antes de entrar en detalles específicos sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, es importante destacar que, a lo largo del periodo de un año natural en la vida de una empresa, ya sea familiar o no, tendrá que hacer frente a una serie de impuestos que van más allá de los relacionados con la sucesión. A continuación, se enumeran algunos de los impuestos adicionales a los que estas empresas pueden estar sometidas.

1. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

- En su art. 4 establece que el hecho imponible consiste en *“la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”*.

El Impuesto de Sociedades grava los beneficios que una empresa obtiene en un año (para que sea aplicable a empresas familiares éstas deben reunir la condición de personalidad jurídica prevista en la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio). Este beneficio se calcula restando los gastos necesarios para operar del total de ingresos.

Por ejemplo, la Bodega Familiar “Viñas González” obtiene ingresos por la venta de sus vinos. Sin embargo, la bodega tiene varios gastos, como sueldos de los trabajadores, compra de uvas, mantenimiento del equipo, y demás costes. Después de restar todos los gastos de los ingresos, "Viñas González" calcula su beneficio neto. Por lo tanto, la bodega debe pagar un

porcentaje de su beneficio neto como Impuesto de Sociedades, pero si "Viñas González" es considerada como una empresa familiar, puede beneficiarse de reducciones en su impuesto si cumple con ciertos requisitos previstos en la ley, como por ejemplo, ser gestionada por miembros de la familia.

2. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y, en su caso, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (IGIC):

- El art. 4 de la Ley del IVA establece que *“estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (...)”*. Lo mismo sucede con la ley del IGIC que también recoge en su artículo 4 que se aplica a las transacciones comerciales de bienes y servicios, siendo un impuesto sobre el valor agregado que afecta tanto a la adquisición como a la disposición de productos y prestación de servicios.

El IVA y el IGIC son impuestos indirectos que gravan el consumo. Esto significa que estos impuestos no recaen directamente sobre los beneficios de la empresa, sino sobre los bienes y servicios que la empresa vende. Mientras que el IVA se aplica en la península y Baleares, el IGIC se aplica en Canarias y funciona de manera similar al IVA, pero con tipos impositivos diferentes.

Por ejemplo, la misma bodega familiar del ejemplo anterior "Viñas González" que produce vino vende una botella de vino a un cliente, añade el IVA, o IGIC en Canarias, al precio de venta. El cliente paga el precio del vino más el IVA o el IGIC correspondiente. "Viñas González" cobra este impuesto al cliente y debe ingresarlo posteriormente a la Hacienda pública.

Este mecanismo asegura que el IVA y el IGIC se aplica en cada etapa de la producción y venta, hasta llegar al consumidor final, que es quien realmente soporta el costo del impuesto.

3. 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:

- El art. 7 establece que se aplicará dicho impuesto en aquellas *“transmisiones patrimoniales onerosas por actos <<inter vivos>> de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (...)”*, es decir, puede aplicarse a la transmisión de activos, como bienes inmuebles.

El ITP y AJD es un impuesto que grava distintas operaciones relacionadas con la transmisión de bienes, la constitución de derechos reales, y ciertos documentos notariales, mercantiles y administrativos. Este impuesto se divide en tres modalidades:

- Transmisiones Patrimoniales Onerosas: Grava la compra de bienes inmuebles, vehículos usados, etc.

Supongamos que "Viñas González S.L.", una bodega familiar, realiza varias operaciones que están sujetas a este impuesto. Por ejemplo, compra una nueva viña para expandir su producción¹¹. La compra de esta propiedad está sujeta al ITP, que se aplica sobre el valor de la propiedad adquirida. Por lo tanto, la empresa paga el ITP al

¹¹ En este ejemplo, es necesario puntualizar que efectivamente la empresa "Viñas González S.L." pagará este impuesto atendiendo a lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD: *“(...) No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)”*, el cual alude, en este caso, a lo previsto en el artículo 20.Uno 20º b) de la Ley del IVA que establece: *“No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas”*.

adquirir la viña. Este impuesto es un porcentaje del valor de la viña y debe ser pagado a la administración autonómica correspondiente.

- Operaciones Societarias: Grava la constitución, aumento y disminución de capital social, entre otras operaciones societarias.

Supongamos que “Viña González” decide aumentar su capital social para financiar nuevas inversiones. Este aumento de capital está sujeto al impuesto de Operaciones Societarias. En este caso la empresa deberá pagar un porcentaje sobre el aumento del capital social a la administración correspondiente.

- Actos Jurídicos Documentados: Grava ciertos documentos notariales, mercantiles y administrativos.

Ahora, la anterior compra de la nueva viña y el aumento de capital deben ser formalizados mediante escritura notarial. Estas escrituras notariales están sujetas al impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Por lo tanto, "Viña González" deberá pagar el Impuesto sobre la escritura notarial de la compra de la viña y la escritura del aumento de capital. Este impuesto se calcula con un porcentaje sobre el valor del documento.

4. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

- El art. 3 establece que constituirá *“el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, (...)”*.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo que grava el valor neto del patrimonio de las personas físicas. Esto incluye bienes inmuebles, vehículos, cuentas bancarias, inversiones y otros activos, después de deducir las deudas y cargas. Este impuesto es aplicable a los individuos y no

directamente a las empresas, pero puede tener implicaciones para los propietarios de una empresa familiar.

Supongamos que los propietarios de "Viñas González S.L." son miembros de la familia González. Los hermanos González, propietarios de la bodega, tienen un patrimonio personal que incluye sus participaciones en la empresa, bienes inmuebles, cuentas bancarias, y demás activos. El Impuesto sobre el Patrimonio grava el valor neto del patrimonio personal de cada uno de los hermanos González.

Hay que puntualizar que las participaciones de los hermanos González en "Viñas González S.L." se consideran parte de su patrimonio personal, y para calcular el Impuesto sobre el Patrimonio, se debe determinar el valor de las participaciones de los hermanos en la empresa.

3.2. Regulación de las Comunidades Autónomas

Como se expuso al comienzo del presente apartado 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 permite a las Comunidades Autónomas ejercer ciertas competencias normativas en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dado que se trata de un impuesto cedido.

La normativa actual referente a la reducción del 95% de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando el valor de una empresa familiar está incluido, se encuentra establecida en los apartados 2 c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Esta reducción del 95%, que puede llegar a ser incluso del 99%, está sujeta al desarrollo de las normativas autonómicas. En otras palabras, cada comunidad autónoma tiene la facultad de ampliar la reducción hasta un máximo del 99% a través de sus propias regulaciones y disposiciones específicas.

Es importante destacar que para poder beneficiarse de estas mejoras introducidas a nivel autonómico hay que tener en cuenta lo dispuesto en el art. 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de la Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Dicha Ley considera que el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los individuos residentes en España se origina en una Comunidad Autónoma en particular, siguiendo estos puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones por fallecimiento y las sumas recibidas por los beneficiarios de seguros de vida, que se suman al resto de bienes y derechos de la herencia, se atribuye al territorio donde el fallecido tenía su residencia habitual en la fecha de devengo.

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, se atribuye a la Comunidad Autónoma donde se encuentren esos bienes inmuebles.

En este contexto, se consideran donaciones de bienes inmuebles las transferencias gratuitas de los valores (admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial) mencionados en el artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores¹².

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de otros bienes y derechos, se asigna al territorio donde el receptor de la donación tenga su residencia habitual en la fecha de devengo.

A continuación, y para una mayor percepción del estado actual del Impuesto de Sucesiones y Donaciones entre algunas de las diferentes Comunidades Autónomas, a modo de ejemplo, se ha elaborado el siguiente cuadro comparativo:

	MORTIS CAUSA	INTER VIVOS
--	--------------	-------------

¹² El artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores queda actualmente redactada por el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

Andalucía	Según el artículo 30 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía existe una reducción del 95% para adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades con sujeción a los mismos requisitos mortis causa que los estatales.	Según el artículo 34 de la misma ley se establece una reducción del 99% para aquellas adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades con los mismos requisitos estatales para las transmisiones inter vivos.
Cataluña	El Artículo 6 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones establece una reducción del 95% del valor de la adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades con requisitos parecidos a los de la normativa estatal, si bien con el requisito de que se mantenga en el ejercicio de la misma actividad, así como de la titularidad y afectación a ésta de los bienes y derechos en el patrimonio del adquirente	En el artículo 38 de la propia ley también existe una reducción del 95% por la donación de un negocio empresarial o profesional a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

	dentro de los cinco ejercicios siguientes al fallecimiento.	
Cantabria	En el artículo 5 del 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 existe una reducción del 99% por adquisición siempre que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados del fallecido el negocio familiar a transmitir.	En el mismo artículo 5 de la misma ley se establece una reducción del 99% del valor de adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones de entidades.
Canarias	El Decreto Ley 5/2023, de 4 de septiembre, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre sucesiones y donaciones establece en su artículo 22 una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria sin que resulte aplicable ninguna limitación en función de su importe para los contribuyentes incluidos en los Grupos I, II Y III en	Mediante el artículo 26 del presente Texto Refundido la bonificación para las transmisiones inter-vivos tendrán también una bonificación del 99,9% para los contribuyentes del Grupo I y II. En este caso se exige, con carácter general, que la donación se documente en escritura pública, y también establece una limitación en su aplicación cuando se realicen varias donaciones de un mismo bien en un

	materia de empresa familiar.	espacio de tiempo inferior a los tres años.
--	------------------------------	---

13

4. LA SUCESIÓN EMPRESARIAL. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo, subjetivo, personal y progresivo. Es un impuesto que se exige en todo el territorio nacional, sin embargo, y con ciertas peculiaridades para los territorios de Navarra y País Vasco que disfrutan de regímenes especiales.

Antes de adentrarnos en el tema, hay que señalar que para aplicar la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe ocurrir el hecho imponible descrito en su artículo 3. Esto implica la obtención de bienes y derechos a través de herencia, legado u otro título sucesorio (mortis causa), así como la adquisición de bienes y derechos mediante donación u otros actos legales gratuitos entre personas vivas (inter vivos).

En el caso de las transmisiones inter vivos en empresas familiares, como las donaciones, los empresarios deben cumplir con ciertos requisitos para obtener una reducción del 95% de la aplicación total del impuesto como se explicará a continuación. Además, es importante destacar que en estas transmisiones inter vivos, los receptores de la donación están sujetos al impuesto de la renta sobre las personas físicas con respecto a las ganancias patrimoniales que hayan ocurrido en ese año natural en la empresa familiar.

Por otro lado, la adquisición mortis causa de empresas familiares se refiere a la transferencia de bienes después del fallecimiento del empresario, donde los herederos de

¹³Instituto de la Empresa Familiar. (Marzo 2022). “Mapa Autonómico de la fiscalidad de la empresa familiar” <[22](https://www.iefamiliar.com/laempresafamiliar/cifras/radiografia/#:~:text=Las%20empresas%20familiares%20suponen%20el,del%20PIB%20del%20sector%20privado.>></p>
</div>
<div data-bbox=)

la empresa familiar se convierten en los sujetos pasivos. En este proceso para obtener una reducción importante de la aplicación del impuesto también deben cumplir con ciertos requisitos, como se expondrá en los siguientes apartados¹⁴.

Por último, es importante destacar que a continuación se explicarán los beneficios tributarios contemplados por la ley para la transmisión de la empresa familiar. Esto abarca tanto las transmisiones mortis causa, como inter vivos. Se abordarán estos aspectos de manera separada en dos secciones distintas.

4.1. Impuesto que se genera en las empresas familiares en la transmisión inter vivos

1. Impuesto de Sucesiones y Donaciones: Se encuentra recogido en el artículo 20.6 de la Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones 29/1987, de 18 de diciembre

En el caso de donaciones y otras transferencias beneficiosas entre personas vivas, el art. 9 de la Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones establece que la base imponible se establece según el valor neto de los bienes y derechos adquiridos. Este valor neto se refiere al valor de los bienes y derechos, teniendo en cuenta la disminución causada por las cargas y deudas que pueden ser deducibles. En otras palabras, se considera el valor real de los activos, restando las obligaciones financieras que puedan restar de ese valor.

En el caso de donación de las acciones o participaciones a las futuras generaciones, se beneficiaría en el Impuesto de Donaciones de la reducción del 95% en la base imponible sobre el valor de adquisición de la empresa tal y como establece el artículo 20.6 de la LISD. Siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que el donante tenga más de 65 años o que se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

¹⁴ Álvarez Martínez, Joaquín; Herrera Molina, Pedro Manuel y García Moreno, Alberto. (2023). “Manual de Derecho Tributario, Parte especial”, 20ª Edición. Editorial Aranzadi.

2. Que, si viniera realizando funciones de dirección y percibiendo una retribución por ello, cese en las mismas con motivo de la transmisión. Si bien se permite que pueda continuar asesorando a la empresa como miembro del consejo.
3. En lo que respecta a los receptores de la donación (en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de una empresa individual, un negocio profesional, o de participaciones en entidades del donante) se le exige mantener lo recibido y cumplir con la exención del artículo 4. Ocho. Uno del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁵ durante los diez años posteriores a la fecha en que se formaliza la donación mediante escritura pública, a menos que fallezca dentro de ese período.

Además, al beneficiario de la donación se le prohíbe realizar acciones que puedan disminuir significativamente el valor de lo adquirido, ya sea mediante disposiciones o transacciones empresariales, tanto directa como indirectamente. Esta obligación también se aplica en situaciones de herencia (adquisiciones "mortis causa") según lo establecido en la letra c) del apartado 2 de este artículo.

Si no se cumplen los requisitos mencionados anteriormente, será necesario abonar la parte del impuesto que se dejó de ingresar debido a la reducción aplicada, junto con los correspondientes intereses de demora.

La Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar aclara que antes de la modificación, el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 se refería a la reducción aplicable a la transmisión "inter vivos" de "participaciones" a título lucrativo. Sin embargo, la modificación eliminó la mención "a título lucrativo" y ahora se refiere a la transmisión "inter vivos" de "participaciones" de empresa individual, negocio profesional o determinadas participaciones.

La eliminación de la mención "a título lucrativo" se justifica porque las transmisiones de esta naturaleza ya están gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y

¹⁵ Este requisito del artículo 4. Ocho. Uno del Impuesto sobre el Patrimonio se detalla de forma más extensa en el segundo apartado de este título.

Donaciones, por lo que no es necesario repetir esta referencia en todos los artículos de la Ley.

El artículo 38 del Real Decreto 1629/991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que cuando ambos cónyuges donan bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal, se considera como una sola donación. Esto significa que para aplicar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, solo uno de los cónyuges debe tener sesenta y cinco años cumplidos en el momento de la donación.

Siguiendo el mismo principio, en el caso de donación de una empresa individual de carácter ganancial por ambos cónyuges, basta con que uno de ellos esté directamente involucrado en la actividad empresarial para aplicar la reducción. En este contexto, cualquiera de los cónyuges puede tener sesenta y cinco años para beneficiarse de la reducción, aunque ambos deben dejar de ejercer funciones de dirección y de percibir remuneraciones por dichas funciones si desean aplicar la reducción. Es relevante destacar que puede ocurrir que solo uno de los cónyuges ejerza funciones de dirección, y no necesariamente el mayor de sesenta y cinco años.

Más específicamente el punto tercero se refiere a la necesidad de mantener la adquisición de un bien o derecho en determinadas condiciones y además con la exigencia de su formalización en escritura pública.

Por su parte, el artículo 48.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que en las adquisiciones originadas por donaciones u otros negocios jurídicos a título lucrativo *"inter vivos"* que estén incorporados a un documento privado, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria e imponer la correspondiente sanción comenzará a contar a partir del momento en que, de acuerdo con el artículo 1.227 del Código Civil¹⁶, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.

¹⁶ Art. 1227 C.c.: *"La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio."*

En resumen, el requisito de mantenimiento de la adquisición implica cumplir con la formalidad de escritura pública, sin embargo, en ausencia de esta exigencia, se permite la formalización en documento privado. Además, el plazo de prescripción para que la Administración pueda determinar la deuda tributaria relacionada con documentos de donaciones u otros negocios jurídicos a título lucrativo "*inter vivos*" inicia cuando el documento privado surte efectos frente a terceros, de acuerdo con el Código Civil.

El Tribunal Supremo en sus recientes Sentencias 7855/2021 de 19 de septiembre de 2023, así como en la sentencia 7852/2021 de 20 de septiembre de 2023 ha examinado cómo se debe interpretar el requisito de edad en la ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el contexto de la donación de participaciones en empresas familiares por ambos cónyuges. Como se ha expuesto en el presente apartado la ley establece que el donante debe tener 65 años o más para aplicar una reducción del 95% en la base imponible. La pregunta clave fue si esta condición debe cumplirla cada cónyuge por separado o si es suficiente que uno de ellos la cumpla, como en el caso en cuestión, donde la madre de los receptores tenía 63 años en el momento de la donación.

El Tribunal Supremo rechazó los argumentos de que ambos cónyuges debían cumplir el requisito, basándose en la doctrina de una sentencia anterior que establece que en donaciones de bienes gananciales realizadas por ambos cónyuges, deben hacerse dos liquidaciones distintas. La sociedad de gananciales no tiene parentesco con los hijos receptores, y ambos cónyuges son considerados transmitentes, disponiendo cada uno de su parte ganancial. En consecuencia, el tribunal concluye que cada cónyuge debe cumplir con el requisito de edad por separado para aplicar la reducción fiscal.

A pesar de los argumentos a favor de una interpretación más flexible para fomentar la continuidad de las empresas familiares, el Tribunal Supremo sostiene que la interpretación finalista de la normativa tributaria debe basarse en el texto y tenor de la norma, considerando el principio de legalidad tributaria. En resumen, la conclusión del Tribunal es que, en casos de transmisión de participaciones, el requisito de edad debe aplicarse a cada cónyuge por separado, sin tener en cuenta al otro.

Además de lo anterior es necesario puntualizar en relación al artículo 20.6 LISD que también es posible aplicar la reducción prevista en dicho artículo en los casos donde una donación *inter vivos* de una empresa familiar incluye, como parte de su valor,

activos que representan participaciones en el capital de otra entidad o la cesión de capitales a terceros, siempre que se demuestre que estos activos están afectados a la actividad económica.

De hecho, el Tribunal Supremo en la Sentencia 1148/2023, de 19 de septiembre, estableció que el hecho de que una parte del valor de la donación esté compuesta por participaciones en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no impide, por sí mismo, la obtención de dicha reducción, siempre y cuando se acredite que estos activos están destinados a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no contradicen esta afectación.

2. Impuesto sobre el Patrimonio: Se encuentra regulado en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio 19/1991, de 6 de junio en su artículo 4. Ocho. Uno en relación a lo expuesto en el artículo 20.6 ISD:

En primer lugar, el precepto declara exentos los “bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades”.

Por un lado, se considera actividad empresarial o profesional siempre que se cumplan los requisitos del art. 27 de la Ley 25/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas. Por otro lado, se consideran bienes y derechos afectos a una entidad económica, aquellos que se utilicen para los fines de la misma, de acuerdo al art. 29 de la Ley del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge. Ahora bien, la exención a la que se refiere el artículo solo es aplicable al sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa conforme a lo dispuesto en la Ley del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas. Con lo cual, la actividad ha de constituir su principal fuente de renta.

En segundo lugar, el número Dos del art. 4.Ocho de la LIP declara exentas la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones, como titularidad directa, en entidades, con y sin cotización en mercados organizados, siempre que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos, del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes, o colaterales de segunda grado, ya tenga su origen de parentesco en la consanguinidad, afinidad o adopción; y por último, que el sujeto pasivo ejerza, efectivamente funciones de dirección en la entidad¹⁷, percibiendo por ella una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal¹⁸.

Por otro lado hay que puntualizar que el objeto de los requisitos para la exención del presente Impuesto responde principalmente a la preocupación por la continuidad empresarial, reconocida por diversas sentencias de nuestro Tribunal Supremo y además recogida en la Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 de la Unión Europea referida a las pequeñas y medianas empresas que pone de manifiesto que es necesario que los Estados partes de la Unión Europea tomen una serie de medidas para lograr una disminución del valor a pagar por las empresas por el mero hecho de la transmisión, es decir, que se pueda otorgar un trato fiscal adecuado a la sucesión y donación para que así las empresas puedan seguir en funcionamiento.

¹⁷ En cuanto al ejercicio de las funciones de dirección, la jurisprudencia y la doctrina exigen prueba del mismo. Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 63/2014 de 5 de febrero de 2014 estableció que: *“aunque forma parte el recurrente del consejo de administración de la sociedad, no se ha acreditado que el desempeño de tal cargo implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa ni que hubiera percibido remuneración alguna en tal concepto por cuanto no consta acuerdo societario que así lo acredite, sino que, por el contrario, sus emolumentos, acreditados con la aportación de las correspondientes nóminas, procederían de su trabajo por cuenta ajena para la sociedad, máxime cuando corresponde a quien pretende que se le aplique un beneficio fiscal acreditar que reúne los requisitos para obtenerlo”*

¹⁸ RAMÍREZ PASCUAL, B., *“La estructura fiscal óptima en la empresa familiar”*, Ed. La Ley, Madrid, abril 2023. Actualización e inclusión del nuevo Impuesto temporal de solidaridad de grandes fortunas, 2ª Edición.

De hecho, y en relación a lo anterior es necesario puntualizar que la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo en su Sentencia número 801/2020 de 18 de junio de 2020 se cuestiona si toda retribución obtenida por el sujeto pasivo cuya participación se ostente de forma indirecta, es decir, a través de una empresa familiar, se excluyen o no del cálculo de las retribuciones a obtener por este mismo sujeto pasivo para cumplir con los requisitos que se exigen en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio anteriormente explicado.

En el presente supuesto la empresa “AUTOCARES SAMAR, S.A.”, recibía remuneraciones de varias sociedades, todas ellas compuestas por personas físicas que pertenecían al mismo grupo familiar, si bien no todos descendían directamente de los mismos ascendientes. Todas las empresas cumplían con los requisitos expuestos en la LIP, por lo tanto, ello podría haber dado lugar a la reducción del 95% de la base imponible.

Si bien, cierto porcentaje que no llegaba al 50% de las remuneraciones obtenidas por la empresa “AUTOCARES SAMAR, S.A.” eran a través de otras sociedades familiares, y no eran percibidas directamente por el sujeto pasivo, es por ello que el Tribunal Supremo falló en que no se pudo aplicar la reducción fiscal. Cosa que no habría sucedido si los herederos directos estuvieran repartidos entre las distintas empresa familiares de las que dependía la empresa “AUTOCARES SAMAR, S.A.”

En definitiva, la decisión del Tribunal Supremo fue que no procede la aplicación del 95% de la base imponible, sin embargo, sienta doctrina acerca de la cuestión sometida a casación, pues en la misma sentencia razona el espíritu de la norma y el objeto que atiende a la exención fiscal en el IP, así como a la reducción imponible en el ISD. La sentencia se centró en los requisitos que se deben cumplir para que las sociedades deban estar exentas del IP, pues el Tribunal Supremo se refirió directamente al Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan una serie de requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio ya que reza en su artículo 4.1.: “Quedarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, (...)”; En definitiva, la respuesta de la Sala de lo contencioso del Tribunal Supremo fue: *“(...) a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto*

*sobre sucesiones por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas. (...)*¹⁹

3. Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 35/2006, de 28 de noviembre.

Las personas que realicen transmisiones de bienes o participaciones empresariales de forma lucrativa a través de donaciones, ya sea de negocios o empresas considerando el patrimonio de una persona física dedicado a una actividad económica o de participaciones en una sociedad no patrimonial, pueden beneficiarse de un aplazamiento en la tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según lo establecido en los artículos 33.3. c) y 36 de la Ley del IRPF. Sin embargo, este beneficio está sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos:

1. Se deben cumplir las condiciones previamente explicadas para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las cuales a su vez remiten al cumplimiento de las condiciones del Impuesto sobre el Patrimonio, tal y como se ha expuesto en los apartados anteriores.

2. El receptor de la empresa familiar debe ser el cónyuge o los descendientes del donante.

3. En el caso de una persona física que sea autónomo y esté transmitiendo su negocio, los bienes que haya asignado a su actividad económica después de adquirirlos deben haber estado asignados de manera continua durante los cinco años previos a la transmisión.

Art: 33.3. c): *“Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos

¹⁹ Sentencia 801/2020 de 18 de junio de 2020 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo.

ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.”

Art 36: “Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere la letra c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.”

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece claramente que, en el caso de donaciones, se considerará que no hay ganancia o pérdida patrimonial. No se trata de una exención, como en otros casos donde se excluye algo del impuesto, sino más bien de un aplazamiento. Esto significa que las ganancias patrimoniales que surgen de la donación no están sujetas a impuestos en el momento de la donación, sino que se transfieren al beneficiario. En otras palabras, el beneficiario asume los valores y fechas de adquisición que tenía el donante para efectos del impuesto sobre la renta.

En el futuro, cuando el beneficiario, es decir donatario, venda o transmita lo recibido, se considerarán ganancias teniendo en cuenta los valores de adquisición del donante y los valores de transmisión del beneficiario. Esto se explica en detalle en la consulta V1165-14 de la Secretaría de Estado, Dirección General de Tributos, donde se aclara cómo se manejan las ganancias patrimoniales en el proceso de donación y transmisión.

Con respecto a la consulta anteriormente mencionada, el consultante y su esposa, ambos mayores de 65 años, son propietarios del 50% de las participaciones en una

sociedad agraria de transformación. El consultante ocupa el cargo de presidente en la junta rectora, sin recibir remuneración, mientras que una de sus hijas, que trabaja como directora administrativa, recibe más del 50% de los ingresos de la empresa.

Ahora, el consultante y su esposa planean donar sus participaciones en la empresa a sus hijas, y el consultante renunciará a su cargo de presidente.

La pregunta es si se aplica el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establece que no hay ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones según el apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La respuesta de la consulta indica que, para aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones del consultante, es necesario que la hija directora participe en el capital de la empresa. Además, deben cumplirse otras condiciones, como que el consultante deje de percibir remuneraciones por sus funciones directivas y que el donatario, que es la hija, mantenga las participaciones y cumpla con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante diez años.

En cuanto al IRPF, el artículo 33.3.c) de la LIRPF establece que no hay ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones según el apartado 6 del artículo 20 de la LISD. Esto se aplica si los requisitos del artículo 20.6 de la LISD se cumplen, independientemente de si el donatario utiliza o no la reducción mencionada en dicho artículo.

En resumen, si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la LISD, se considerará que no hay ganancia o pérdida patrimonial para el donante en el IRPF por la donación de las participaciones. Por lo tanto, la donataria asumirá la posición del donante en términos de valores y fechas de adquisición.

Otro problema que se plantea en la citada consulta es si la exención de la ganancia patrimonial de la que se ha venido explicando en el caso anterior derivada de la donación de participaciones se aplica en su totalidad, según el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se argumenta que la aplicación del artículo 33.3.c) de la LIRPF requiere cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, a su vez, con el artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, reglamentado por el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999.

Según esta interpretación, el diferimiento de la tributación de la ganancia patrimonial no se aplica a la totalidad de las ganancias, sino solo a aquellas que correspondan al porcentaje de activos afectos sobre el patrimonio total de la entidad cuyas participaciones se donan.

Además, se argumenta que no se debe confundir la remisión a participaciones exentas con el alcance de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, evitando una interpretación analógica. El Tribunal Económico-Administrativo Central en su reciente Resolución 3062/2021 de 18 de diciembre de 2023 sostiene que la interpretación se basa en el espíritu y la finalidad de la legislación, argumentando que esta interpretación coherente con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio es necesaria para evitar una doble imposición.

Conforme a lo anterior, según el Tribunal Económico-Administrativo la exención de ganancia patrimonial por donación de participaciones se aplica en proporción a los activos afectos sobre el patrimonio total de la entidad, en línea con la legislación relacionada y la finalidad perseguida por el legislador.

4.2. Impuesto que se genera en las empresas familiares en la sucesión mortis causa

Como se ha venido explicando a lo largo del presente trabajo el Impuesto de Sucesiones y Donaciones recoge una doble modalidad: las adquisiciones inter vivos, y las adquisiciones mortis causa. Respecto a este último supuesto, que se pasará a analizar a continuación, es necesario mencionar que la base imponible del Impuesto de Sucesiones vendrá constituida por el importe neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes o derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles.

1. Impuesto de Sucesiones y Donaciones: Se encuentra recogido en el artículo 20.2 c) de la Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones 29/1987, de 18 de diciembre

En resumen, el artículo 20.2 c) de la LISD establece que cuando se hereda algo debido a la muerte de una persona y la herencia incluye el valor de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en empresas (y estos bienes están exentos según el artículo 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio), se aplica una reducción en la base imponible del impuesto. Esta reducción también se aplica si se heredan derechos de usufructo sobre estos bienes o derechos económicos resultantes de la extinción de dicho usufructo, siempre que, por la muerte, el cónyuge, los descendientes o los adoptados adquieran la propiedad plena o reciban las participaciones en la empresa, negocio o entidad correspondiente.

Para calcular la base sobre la cual se paga el impuesto, se aplica una reducción adicional del 95% del valor de estos bienes, siempre que los bienes heredados se mantengan durante los diez años siguientes a la muerte del causante, a menos que la persona que hereda también fallezca dentro de ese período.

Si no hay descendientes o adoptados, esta reducción del 95% también se aplica a las herencias recibidas por los ascendientes, adoptantes y familiares hasta el tercer grado, cumpliendo con los mismos requisitos mencionados. En cualquier caso, el cónyuge sobreviviente siempre tiene derecho a esta reducción del 95%.

El propósito fundamental de este impuesto radica en gravar a los herederos tras el fallecimiento del causante. En esencia, la reducción, que puede alcanzar hasta un 95% y, en algunos casos, llegar al 100% según las normativas de las Comunidades Autónomas, busca aliviar la carga impositiva asociada a la transmisión del patrimonio familiar, facilitando así la continuidad y preservación de los activos familiares en el contexto de la sucesión generacional²⁰.

²⁰ RAMÍREZ PASCUAL, B., “*La estructura fiscal óptima en la empresa familiar*”, Ed. La Ley, Madrid, abril 2023. Actualización e inclusión del nuevo Impuesto temporal de solidaridad de grandes fortunas, 2ª Edición.

Sin embargo, este precepto ha estado sujeto a diversas interpretaciones, por ejemplo, en España recientemente el Tribunal Supremo tuvo que interpretar el requisito de la continuidad de los 10 años de actividad económica de la empresa familiar a contar desde el fallecimiento del causante para la obtención del beneficio del 95% en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia número 776/2021, de 2 de junio de 2021, interpreta el artículo 20.2 c) de la LISD y establece que se deberá *“determinar si, a efectos de aplicar la reducción del 95% en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de una empresa familiar, se exige o no mantener la misma actividad económica a la que estaba destinada dicha empresa durante el plazo de 10 años requerido en la Ley”*.

Pues bien, el Tribunal Supremo responde que efectivamente se exigirá la continuación del nuevo propietario en una actividad económica concreta como se ha previsto expresamente en el caso de las transmisiones *inter vivos*²¹.

En este caso, también es necesario puntualizar que en el epígrafe 1.2.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administración Públicas relativo a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar resolvió que la Ley únicamente exige que al adquirir bienes, la persona debe mantener la propiedad y el valor de los mismos durante al menos diez años, sin embargo, no se requiere que continúe con la misma actividad comercial o profesional que realizaba la persona fallecida. En otras palabras, la obligación principal es conservar la titularidad de los bienes adquiridos, aunque la actividad económica pueda cambiar.

²¹ FUNDAMENTO DE DERECHO PRIMERO. *“...Con esa enajenación se desprendieron del activo patrimonial de la empresa que se quedó sin elemento afecto a esa actividad por lo que la misma quedó sin objeto y contenido lo que por otra parte hizo que la Comunidad de Bienes se disolviera. Quiere ello decir, a nuestro entender, que con esa forma de proceder las dos propietarias del local, se desprendieron del único bien afecto a esa actividad por lo que la continuidad de esa empresa familiar quedó en entredicho. Su enajenación implicó la disolución de la Comunidad de Bienes que fue la que causó alta en la actividad empresarial que ejercía el causante. Lo anterior sumado al hecho de que pese al tiempo transcurrido entre esa enajenación y el inicio de las actuaciones de la Administración, las vendedoras del reseñado local comercial no han probado ni tan siquiera han invocado que lo obtenido con esa enajenación se hubiera reinvertido en algún bien o activo para la continuación de aquella actividad, es por lo que la Sala considera que no concurría el presupuesto para la reducción postulada...”*

Ello supone por tanto que al causahabiente le estará prohibido realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición sobre el que se practicó en su día la reducción prevista en la Ley, tal y como señala el apartado siguiente 1.3 d) de la Resolución anteriormente citada.

Por lo tanto, cuando una empresa se hereda después de la muerte del dueño, no hay una ley específica que obligue a continuar exactamente con la misma actividad que la empresa realizaba antes de la sucesión. Simplemente, es suficiente con mantener el valor de la empresa para poder beneficiarse de una reducción en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En otras palabras, las reglas son bastante flexibles y no requieren que se mantenga exactamente el mismo negocio, siempre y cuando el valor económico de la empresa se conserve. Esto se hace para facilitar que la empresa familiar siga funcionando después de la herencia.

Por otra parte, y en relación a la exención prevista en el artículo 4. Ocho de la LIP a la que se refiere el artículo 20.2 c) de la LISD, en las Sentencias del Tribunal Supremo 1776/2016, de 14 de julio y 1204/2016 de 26 de mayo se presentan situaciones idénticas, pues en estos casos la bonificación del 95% en las transmisiones mortis causa fue inicialmente rechazada en la propuesta de liquidación porque los administradores de la sociedad, los causantes, recibían ingresos que no alcanzaban el 50% de sus rendimientos totales. Cuando los herederos (en ambos casos dos hijas) recibieron esta notificación, no discutieron este punto, pero argumentaron que el requisito debía considerarse cumplido no por los causantes, sino por sus dos hijas. En ambos casos estas hijas eran gerentes de la sociedad y obtenían más del 50% de sus ingresos totales de dicha actividad, tal y como establece el artículo 4. Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. La Administración respondió que la bonificación debía ser denegada igualmente, ya que no se había demostrado que las hijas fueran titulares de participaciones en la sociedad al momento del devengo, aunque fueran gerentes y sus únicas retribuciones provinieran de esta actividad.

Las partes actoras consideraban que la interpretación de la Administración no se ajusta al espíritu de la norma fiscal, la cual no especifica que las funciones de dirección deban ser realizadas por personas con participaciones, sino por miembros del grupo familiar (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado). Dado que las hijas de las causantes pertenecen a este grupo familiar, ejercen funciones de dirección y reciben sus únicos ingresos por esta actividad, consideran que se cumplen todos los requisitos previstos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para aplicar la bonificación.

El Abogado del Estado señala en la sentencia 1776/2016, de 14 de julio, que el recurso aborda si, para obtener la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar según el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 del Impuesto de Sucesiones, es necesario que la persona que pertenece al grupo familiar, que cumple con el requisito de ejercer funciones de dirección y recibe la mayoría de sus ingresos de esta actividad, también deba ser propietaria de participaciones en la empresa. Ambas Administraciones sostienen que sí es necesario, mientras que la parte actora dice que no.

Según el defensor de la Administración, la interpretación conjunta de los apartados c) y d) del artículo 4. Ocho, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que integra los requisitos de la bonificación del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 del Impuesto de Sucesiones, exige que las funciones de dirección sean ejercidas por quienes poseen participaciones en la empresa para poder beneficiarse de la bonificación del 95%.

Finalmente, en ambos casos resuelve el Tribunal estableciendo que para transmisiones de participaciones en entidades, ya sea por herencia o por donación, la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que estas participaciones deben estar exentas del Impuesto sobre el Patrimonio del causante o donante para aplicar la reducción correspondiente.

Esta condición implica cumplir con los requisitos del artículo 4.Ocho, apartado dos de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre Patrimonio, que incluyen:

1. Participación en el capital: El "sujeto pasivo" debe tener al menos el 5% del capital de la entidad individualmente o el 20% en conjunto con familiares cercanos (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta segundo grado).

2. Funciones de dirección: El sujeto pasivo debe ejercer funciones efectivas de administración, gestión, dirección o coordinación de la empresa, y recibir por ello más del 50% de sus ingresos totales. No es necesario que el sujeto que ejerce estas funciones tenga participaciones, siempre que estas pertenezcan a su grupo familiar.

La transmisión por herencia de una empresa familiar que cumple con estos requisitos puede beneficiarse de una reducción del 95% en el valor imponible del Impuesto de Sucesiones, siempre que el adquirente pertenezca al grupo familiar definido por la ley.

En la sentencia 1776/2016, de 14 de julio, la herencia de las participaciones sociales de una empresa familiar se transmite a las dos hijas y al viudo de la fallecida, con las hijas ejerciendo funciones directivas y obteniendo el 100% de sus ingresos de la empresa. Dado que las participaciones estaban exentas del Impuesto sobre el Patrimonio antes y después del fallecimiento, y las hijas continúan con las funciones de dirección, se cumple con los requisitos para la bonificación fiscal, al igual que ocurre en la sentencia 1204/2016, de 26 de mayo, que al cumplirse los requisitos previstos en la ley, las dos hijas también tendrán derecho a disfrutar de la bonificación del 95%.

En conclusión, este es un típico caso de transmisión de empresa familiar que cumple con los requisitos para recibir los beneficios fiscales destinados a evitar el cierre del negocio familiar.

5. PROBLEMAS QUE PLANTEA LA LEY DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

En resumen, hay dos puntos importantes que resaltar en base a lo estudiado anteriormente:

Primero, las empresas familiares necesitan reglas claras y estables para poder crear empleo y generar riqueza. Sin embargo, en el ámbito fiscal relacionado con la herencia de estas empresas, las normativas legales no parecen ir en esa dirección.

Segundo, el impuesto a la herencia afecta negativamente a los herederos de empresas familiares que han logrado ahorrar beneficios para ser más competitivas y han seguido políticas financieras prudentes para asegurar su viabilidad a largo plazo.

Además de todo ello, hay que añadir que la sucesión en las empresas familiares es un proceso bastante complejo que debe implicar tiempo, planificación, y sobre todo una gran capacidad de compromiso de una generación a otra, por ello, existen una serie de dificultades comunes que deben enfrentar todas las empresas en la sucesión que son:

- Complejidad administrativa: La complejidad de los procedimientos administrativos y fiscales asociados con la transferencia de la propiedad puede ser abrumadora para las familias empresariales. La falta de claridad en la ley y los requisitos burocráticos pueden dificultar el proceso de planificación sucesoria y provocar confusiones y disputas entre los herederos.
- Desincentivo a la inversión: La incertidumbre sobre la carga fiscal futura puede desincentivar la inversión en la empresa familiar, ya que los propietarios pueden preocuparse por el impacto fiscal que enfrentarán sus herederos en el futuro. Esto puede limitar el crecimiento y la expansión de la empresa, así como su capacidad para competir en el mercado.
- Riesgo de desmembramiento empresarial: En algunos casos, los impuestos asociados con la sucesión puede llevar, en algunos casos, a la división o desmembramiento de la empresa familiar, ya sea vendiendo partes de la empresa o dividiendo los activos entre los herederos. Esto puede socavar la unidad y la visión empresarial que han mantenido a la empresa familiar durante generaciones.

- Planificación financiera a largo plazo: es complejo el proceso de transferencia de la empresa de generación en generación y que además ésta sobreviva puesto que se necesita de una planificación adecuada desde un punto de vista financiero y fiscal como se ha abordado en el primer punto. Sin embargo, este incluye la evaluación de opciones como la venta, emisión de acciones o la donación, como la implementación de estrategias de mitigación de impuestos.

Este impuesto representa un primer obstáculo para los herederos en la sucesión por causa de fallecimiento, ya que deben realizar el pago de dicho impuesto al ocurrir el deceso del causante, al contrario que sucede con la donación, ya que éste último supuesto se trata de generar un impuesto habiendo tomado previamente y con tiempo dicha decisión, además de tener en cuenta los requisitos exigidos en la norma.

De hecho, las Islas Baleares implanta la exención del 100% en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones entre padres e hijos en julio de 2023, ello incluye por tanto la sucesión de padres a hijos de una empresa familiar, el motivo del mismo se debe a: “(...) *es urgente bajar los impuestos a las familias de las islas en un momento en el que todo sube y que a las familias les cuesta cada vez más llegar a fin de mes (...)*”.

La reforma fiscal elimina totalmente el pago de todo impuesto que se encuentre recogido en la Ley de Sucesiones y Donaciones entre padres e hijos, abuelos y nietos, así como cónyuges y afecta tanto a las herencias por causa de muerte como a las donaciones realizadas en vida²².

6. ¿SUPRESIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN MATERIA EMPRESARIAL?

²² Bohórquez, Lucía. (18 de julio de 2023). “*Baleares anula el impuesto de sucesiones y donaciones entre padres e hijos*”. < <https://elpais.com/economia/2023-07-18/baleares-anula-el-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-entre-padres-e-hijos.html#>>

1. Argumentos en contra

“Especialistas y profesores de gran valía, a quienes admiro profundamente, han presentado argumentos sólidos que podrían llevar a la eliminación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) o, en su lugar, a su integración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Sin embargo, considero que los defectos señalados son corregibles y las razones esgrimidas no poseen, en mi opinión, la coherencia y fundamentación necesarias para respaldar soluciones tan radicales. Además, algunas de estas razones han perdido relevancia debido a reformas puntuales realizadas en los últimos años o a la evolución de factores que no siempre están bajo el control del legislador”²³.

Cuando se defiende el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se destaca su papel en redistribuir la riqueza, especialmente en grandes patrimonios, con el objetivo de evitar que la riqueza se concentre en pocas personas. Se presentan algunos argumentos a favor de mantener este impuesto de manera más sencilla:

1. **Función Redistributiva:** Este impuesto se aplica de manera que aquellos con mayores recursos contribuyan más, es decir, es progresivo. Busca reducir las desigualdades en la distribución de la riqueza, promoviendo sociedades más equitativas y con igualdad de oportunidades.

2. **Mejora de Equidad Horizontal:** Aquellos que reciben ingresos similares deben tributar de manera similar, sin importar si provienen de rentas o de herencias y donaciones. Este impuesto contribuye a equilibrar la carga fiscal entre herencias y ganancias de trabajo.

3. **Mejora de Equidad Vertical:** Siguiendo el principio de equidad vertical, aquellos con mayor capacidad económica deben pagar impuestos más altos. El impuesto es

²³ Martín Moreno, José Luis. (2007). *“PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES”*, Revista de pensamiento jurídico, Editorial Tirant lo Blanch, Nº1.

progresivo, garantizando que quienes reciben más bienes o derechos paguen impuestos superiores.

4. Control de Actividades Ilegales: Este impuesto ayuda a controlar las propiedades patrimoniales y detectar posibles actividades ilegales al requerir la declaración de bienes en cada herencia contribuyendo a prevenir el fraude fiscal.

5. Favorece la Meritocracia: El impuesto promueve la meritocracia al gravar las herencias de manera progresiva. Esto significa que aquellos que han acumulado riqueza deben contribuir más, reduciendo así las desigualdades sociales y favoreciendo un punto de partida más igualitario.

Algunos sugieren incluso aumentar el impuesto sobre herencias, argumentando que los beneficiarios de herencias se encuentran en una posición más favorable, ya que no incurren en costos de oportunidad como los que enfrentan los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁴.

Por otra parte, también el profesor Alberto Génova Galván, asegura que cualquier problema que surja con el pago del Impuesto debe solucionarse a través del proceso de recaudación establecido. No obstante, hay aspectos del Impuesto que aún necesitan ser revisados y cree que es esencial emprender una reforma en este sentido. Algunas de sus ideas son:

“En primer lugar, es necesario, como señala el Informe Lagares, establecer un marco mínimo y común para todas las Comunidades Autónomas, y límites al ejercicio de sus competencias normativas, para evitar que en la carrera por conceder beneficios fiscales resulte un mapa tributario absolutamente dispar entre las Comunidades Autónomas (...)”.

²⁴Díez de Rivera Juste, Sofía. (Junio 2022). *“Prohibición de la Discriminación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*. Trabajo Fin de Grado. Área de Derecho Financiero y Tributario. Tutor: Alonso Madrigal, Javier. Universidad Pontificia. Madrid.
<<https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/58890/TFG%20Sofia%20Diez%20de%20Rivera.pdf?sequence=1>>

“La cuestión relativa a la dificultad en el pago del Impuesto puede cobrar especial relevancia en el caso de adquisición de empresas familiares, pues la falta de tesorería en la misma puede determinar al contribuyente a tomar la decisión de renunciar al mantenimiento intergeneracional de la empresa o, incluso, a poner fin a su actividad empresarial”.

“Precisamente los elevados tipos de gravamen previstos en las Tarifas de nuestro impuesto, unido a las reducciones por razón de parentesco, son los dos elementos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que más se apartan de lo que es el régimen común de los impuestos equivalentes en los países europeos. Como han destacado diversos organismos, en el escenario de la globalización, es oportuno encauzar la reforma del Impuesto hacia una confluencia con los regímenes de los países de nuestro entorno para, entre otros fines, evitar la deslocalización de las rentas y patrimonios originados en nuestro territorio hacia otros espacios con fiscalidad más favorable”²⁵.

Por lo tanto, el profesor Alberto Génova sugiere varias ideas sobre el Impuesto de Sucesiones.

- La primera es establecer un marco común para todas las Comunidades Autónomas y limitar sus competencias normativas para evitar disparidades significativas en los beneficios fiscales.
- La segunda es que el Impuesto de Sucesiones puede distorsionar el desarrollo de la empresa familiar, ya que se trata de un motor clave de la economía española, por lo que dice que se necesitan reformas para aliviar estas cargas.
- También dice que Canarias ha establecido reducciones significativas en la base imponible para las transmisiones de empresas familiares, pero las condiciones para aplicar estos beneficios deben alinearse con las normativas europeas: “ (...) En el caso de Canarias, se han establecido

²⁵ Génova Galván, Alberto. (Septiembre 2015). “La Imposición sobre Sucesiones en el Sistema Tributario Canario”. Revista Hacienda Canaria nº 43 de 2015. Universidad de La Laguna. Tenerife.

reducciones en la base imponible respecto de las adquisiciones de una empresa individual o de un negocio familiar que pueden alcanzar el 99% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial o profesional. Los porcentajes se sitúan en la banda de los establecidos al respecto por la normativa europea; sin embargo, sí difieren las condiciones establecidas para su aplicación, debiendo aproximarse nuestra legislación a la vigente en los países de nuestro entorno”²⁶.

- Por último, dice que los mínimos exentos en España son bajos en comparación con otros países como Alemania, Italia y Estados Unidos. Aumentar estos mínimos exentos y reducir los tipos impositivos podría evitar la deslocalización de rentas y patrimonios.

En resumen, el profesor aboga por una reforma del Impuesto de Sucesiones que mejore su uniformidad, reduzca su impacto negativo en las empresas familiares y alinee sus beneficios fiscales con los estándares internacionales para mantener la competitividad económica de España.

2. Argumentos a favor

En primer lugar, se plantea que el Impuesto sobre Sucesiones carece de sentido jurídico. Se argumenta que vulnera principios constitucionales, especialmente el de igualdad por su disparidad en la aplicación del impuesto entre las Comunidades Autónomas dentro de España²⁷, ya que ello significa que sujetos que experimentan el

²⁶ Génova Galván, Alberto. (Septiembre 2015). “La Imposición sobre Sucesiones en el Sistema Tributario Canario”. Revista Hacienda Canaria nº 43 de 2015. Universidad de La Laguna. Tenerife.

²⁷ Contrario a este argumento existen diferentes sentencias del Tribunal Constitucional como por ejemplo STC 37/1981, de 16 de noviembre que argumenta en su FUNDAMENTO JURÍDICO SEGUNDO: “... no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad de ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones. Esto no ha sido nunca así entre nosotros en el ámbito del Derecho privado y, con la reserva ya antes señalada respecto de la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de los derechos y libertades, no es ahora resueltamente así en ningún ámbito, puesto que la potestad legislativa

mismo hecho imponible y tienen la misma capacidad económica pueden tributar cantidades significativamente diferentes según la región en la que se encuentren. Esta situación resulta paradójica e incomprensible, por ejemplo, una herencia de 1.000.000 de euros podría tributar menos que una sucesión de 150.000 euros dependiente del territorio en el que tribute. Además, este quebrantamiento del principio de igualdad incentiva el cambio de residencia fiscal, algo que sería insignificante si se garantizara la igualdad de todos los ciudadanos en todo el territorio español²⁸.

Es necesario considerar también la escasa contribución del Impuesto al sostén del Estado del bienestar, en comparación con la marcada oposición social que genera. La generación de ingresos a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido un tema altamente discutido en la teoría tributaria. Quienes se oponen a este impuesto argumentan que la escasa recaudación que genera y su limitada relevancia como fuente de ingresos tributarios son razones claras para su abolición. Para respaldar esta perspectiva, se analizan los datos de recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde 2005 hasta 2020, según información proporcionada por el Ministerio de Hacienda:

- Año 2005: 2.368.5 millones de euros
- Año 2010: 2.322.1 millones de euros
- Año 2011: 2.078.6 millones de euros
- Año 2012: 2.177.1 millones de euros
- Año 2013: 2.320.9 millones de euros
- Año 2014: 2.515.6 millones de euros

de que las Comunidades Autónomas gozan potencialmente de nuestro ordenamiento una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional. Es cierto que esta diversidad se da dentro de la unidad y que, por consiguiente, la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas no puede regular las condiciones básicas de ejercicio de los derechos o posiciones jurídicas fundamentales que quedan reservadas a la legislación del Estado (arts. 53 y 149.1.1" CE)"

²⁸ García de Pablos, Jesús Félix. (2010). Tesis *"EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: Problemas Constitucionales y Comunitarios presentada en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid"*, bajo la dirección de los profesores Herrera Molina, Pedro Martín y Ruiz Garijo, Mercedes.

- Año 2015: 2.566.2 millones de euros
- Año 2016: 2.534.9 millones de euros
- Año 2017: 2.572.5 millones de euros
- Año 2018: 2.539.4 millones de euros
- Año 2019: 2.531.7 millones de euros
- Año 2020: 2.221.6 millones de euros²⁹

Al examinar estos datos, se hace evidente la baja recaudación que se obtiene anualmente a través de este impuesto. Desde 2005 hasta 2021, la recaudación apenas ha variado, manteniéndose alrededor de los 2.500 millones de euros, lo que representa un 3% de los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas y un 0.2% del Producto Interior Bruto de España. Este nivel recaudatorio se percibe como relativamente bajo y con un impacto redistributivo limitado.

Por ende, basándonos únicamente en datos estadísticos, la eliminación de este impuesto no tendría un impacto económico significativo para las Comunidades Autónomas y, por consiguiente, para el Estado³⁰.

Los defensores de la abolición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones argumentan, además de los puntos previamente mencionados, que esta figura tributaria carece de justificación desde el punto de vista técnico en el sistema tributario español, debido a su actual diseño normativo. En este sentido, sostienen que la existencia de este impuesto crea confusión en la aplicación del IRPF, ya que grava cualquier aumento de patrimonio vinculado a adquisiciones gratuitas, que no constituye un hecho imponible del IRPF y queda fuera de su alcance. Estos partidarios consideran que la no consideración de las adquisiciones gratuitas como renta es más bien una necesidad del legislador para

²⁹ Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda. Consultar en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/RecaudacionDefinitivaTributosCedidos.aspx>

³⁰ De Albert, Mercedes. (2014). “*Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, Foment del Treball Nacional. Informes 8, Via Laietana. Barcelona. <<https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-1.pdf>>

dotar de contenido al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y mantener su existencia, utilizando las adquisiciones a título lucrativo como objeto imponible.

Aunque se podría argumentar a favor de gravar tanto adquisiciones a título gratuito como oneroso para asegurar la tributación de cualquier manifestación económica, esto carece de sentido según la técnica tributaria, ya que la renta es la medida más adecuada de la capacidad económica y debe ser gravada a través de un impuesto personal.

Los partidarios de la supresión del impuesto reconocen la posibilidad de gravar los incrementos patrimoniales vinculados a transmisiones lucrativas mortis causa, pero critican la inclusión de adquisiciones lucrativas inter vivos en este impuesto.

En resumen, la idea de eliminar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desde el punto de vista de la técnica tributaria, se basa en la falta de sentido que tiene, según este sector doctrinal, la existencia de dos impuestos que gravan la capacidad económica de una persona por decisión del legislador y la necesidad de recaudación del Estado. Este enfoque aboga por un sistema tributario caracterizado por la simplicidad y la armonización, donde el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con sus problemas y dificultades, no tiene cabida, y su eliminación sería la única manera de resolver esta situación³¹.

7. OPINIÓN PERSONAL.

En el contexto del derecho de sucesiones y donaciones en España, considero que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debería ser suprimida. Esta ley, en su forma actual, genera más problemas y complicaciones que beneficios, tanto para los ciudadanos como para la Administración Pública.

En primer lugar, el impuesto sobre sucesiones y donaciones se percibe ampliamente como injusto y discriminatorio. Las disparidades en la aplicación

³¹ Checa González, Clemente. (1996). *“La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Materiales Para la Reflexión”*. Editorial: IDELCO, Madrid.

de este impuesto entre las distintas Comunidades Autónomas crean una desigualdad significativa entre los ciudadanos españoles. Esto no solo genera confusión, sino que también promueve la competencia fiscal desleal entre las regiones, incentivando a las personas a trasladar su residencia a comunidades con una menor carga impositiva. Esta situación además va en contra del principio de igualdad ante la ley.

Recientemente, hubo dos importantes fallos judiciales sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, uno del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE C-127/12, de 3 de septiembre de 2014) y otro del Tribunal Constitucional (STC 60/2015, de 18 de marzo de 2015). Ambos fallos forzaron cambios en la regulación del impuesto y abrieron la posibilidad de recuperar cuotas del ISD que se habían pagado indebidamente. Sin embargo, aunque estas decisiones apuntan a solucionar ciertos problemas, considero que la regulación sigue siendo contraria al principio de igualdad.

En ambos casos, se cuestionaba si la regulación del ISD era discriminatoria. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por un lado, consideró que el problema afectaba a la libertad de movimiento de capitales, señalando que los contribuyentes residentes en la UE pero fuera de España se veían obligados a aplicar la norma estatal menos favorable en lugar de una norma autonómica más ventajosa. También se consideraba injusto que solo los residentes en la Comunidad Valenciana pudieran beneficiarse de las ventajas fiscales de su norma autonómica. A mi juicio, este tratamiento desigual es claramente contrario al principio de igualdad, independientemente de lo que digan los tribunales.

Por otro lado, conviene resaltar que el TC ha venido a justificar la disparidad en la aplicación de la norma (entre ellas la LISD) en las diferentes C.C.A.A., por ejemplo, la STC 37/1987, de 26 de marzo en su Fundamento Jurídico Cuarto establece: *“(...) el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera y con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa*

precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1^ª CE, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales".

Esta situación se debió a que el ISD es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, según la normativa del sistema de financiación autonómica. Esto significa que las CC.AA. reciben los ingresos del ISD generado en su territorio y tienen competencias normativas para establecer reducciones, deducciones y bonificaciones. Muchas CC.AA. han utilizado estas competencias para hacer que su regulación sea menos gravosa que la estatal, lo cual, en mi opinión reiterada, crea disparidades injustas entre los contribuyentes.

Además, la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, desde 2006, incluía una bonificación del 99% de la cuota tributaria del ISD para herencias de residentes en la Comunidad Valenciana. Esto provocaba que herederos en las mismas condiciones pagaran impuestos de manera desproporcionadamente desigual solo por residir o no en la Comunidad Valenciana.

Esta diferencia de trato, que implicaba una discriminación por razón de residencia sin justificación objetiva, llevó al Tribunal Supremo a plantear una Cuestión de Inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Por lo tanto, esto resultó en la declaración de inconstitucionalidad de la norma por la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 de 18 de marzo de 2015 anteriormente mencionada. A pesar de este fallo, sigo creyendo que las diferencias normativas entre las CC.AA. continúan siendo una fuente de desigualdad que no debería ser permitida en un sistema que busca la equidad tributaria.

En segundo lugar, el coste administrativo de gestionar y recaudar este impuesto a menudo supera los ingresos generados. Las complejas normativas y la necesidad de realizar valoraciones detalladas de los bienes donados o heredados requieren una gran cantidad de recursos administrativos. Además, las múltiples exenciones, bonificaciones y reducciones aplicables complican aún más el proceso, haciendo que la administración del impuesto sea ineficiente y costosa. En muchos casos, el esfuerzo y el gasto de recaudación no justifican los ingresos obtenidos.

Además, este impuesto afecta negativamente a la transmisión de empresas familiares y la continuidad de negocios, lo que puede tener un impacto adverso en la economía. La carga fiscal impuesta sobre las sucesiones y donaciones de empresas familiares puede dificultar la sucesión generacional, obligando a los herederos a vender o fragmentar el negocio para pagar el impuesto. Esto no solo pone en riesgo empleos y contribuye a la desintegración de empresas familiares, sino que también desalienta la inversión y el espíritu emprendedor en el país.

Finalmente, la supresión de este impuesto podría ser compensada con otras formas de tributación más equitativas y eficientes. Por ejemplo, aumentar la progresividad del impuesto sobre la renta o implementar impuestos sobre el patrimonio de manera uniforme en todo el territorio nacional podría generar ingresos suficientes sin las desventajas asociadas al impuesto sobre sucesiones y donaciones. Estas alternativas podrían ser más justas y menos perjudiciales para la economía española.

En conclusión, la eliminación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sería una medida positiva para España. Al suprimir esta ley, se reducirían las desigualdades regionales, se aliviaría la carga administrativa, se facilitaría la continuidad de las empresas familiares y se promovería una tributación más justa y eficiente. Es momento de reestructurar nuestro sistema impositivo para mejorarlo y así adaptarlo a las necesidades y realidades de nuestra sociedad.

8. CONCLUSIONES.

Primera: En resumen, la importancia de las empresas familiares es innegable, constituyendo la columna vertebral de la economía tanto a nivel nacional como autonómico. Estas empresas representan cerca del 90% del tejido empresarial en España, generando el 60% del PIB y ofreciendo la mitad de la ocupación laboral. Además, los propietarios de empresas familiares muestran un fuerte compromiso personal, lo que se traduce en un mayor esfuerzo por el éxito empresarial.

Desde una perspectiva histórica, se destaca la evolución de las empresas familiares en España, desde sus raíces en sectores tradicionales hasta su papel clave en la economía moderna, adaptándose a desafíos significativos a lo largo del tiempo. Finalmente, se establece el marco teórico de la empresa familiar, incluyendo antecedentes históricos y el concepto fiscal de empresa familiar, subrayando la importancia de la propiedad y gestión bajo control familiar.

Segunda: La Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común otorga a las Comunidades Autónomas la capacidad de regular ciertos aspectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tratándose de un impuesto cedido. La normativa actual permite una reducción del 95% en la base imponible para la adquisición de empresas familiares, negocios profesionales y participaciones en entidades, siempre que se cumplan ciertos requisitos, establecidos en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

Es crucial resaltar que la aplicación de esta reducción del 95%, que puede llegar al 99%, está sujeta al desarrollo de normativas autonómicas. Cada Comunidad Autónoma tiene la facultad de ampliar la reducción hasta el máximo permitido a través de disposiciones específicas. Además, para beneficiarse de estas mejoras introducidas a nivel autonómico, el heredero debe tener su residencia en el territorio correspondiente.

A través del cuadro comparativo del presente trabajo, se ha destacado cómo algunas Comunidades Autónomas, como Andalucía, Cataluña, Cantabria y Canarias, aplican diferentes porcentajes de reducción para transmisiones mortis causa e inter vivos, evidenciando las variaciones regionales en la aplicación de estas medidas.

En el contexto tributario, se han abordado los impuestos relacionados con la sucesión empresarial, tanto en transmisiones inter vivos como mortis causa. Se ha detallado cómo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas juegan un papel crucial en este proceso, con requisitos específicos para obtener beneficios fiscales.

Además, se han analizado sentencias, como la del Tribunal Supremo, que influyen en la interpretación y aplicación de estos beneficios fiscales. La necesidad de cumplir con requisitos como la continuidad de la actividad económica durante un período determinado y la participación directa en sociedades han sido resaltados en las decisiones judiciales.

En última instancia, esta compleja estructura normativa y las variaciones autonómicas subrayan la importancia de comprender y cumplir con los requisitos específicos para obtener los beneficios fiscales asociados a la sucesión empresarial, proporcionando una visión más clara de las implicaciones tributarias en el ámbito de la transmisión de empresas familiares en España.

Tercera: Por último, se realiza un análisis de diversos enfoques doctrinales para contrastar opiniones. Por un lado, hay quienes abogan por la supresión del impuesto, argumentando, entre otras cosas, que aporta una cantidad mínima a las arcas públicas. Por otro lado, existe otro sector doctrinal que sostiene que no debería eliminarse, sino que sería más beneficioso modificarlo, ya que en última instancia gravita sobre las grandes fortunas.

9. BIBLIOGRAFÍA

9.1. Legislación

- Constitución española de 1978.
- Real Decreto de 24 de julio 1889 por el que se publica el Código Civil.
- Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones 29/1987, de 18 de diciembre

- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 35/2006, de 28 de noviembre.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
- Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (IGIC)
- 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
- Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio
- Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores
- 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
- Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de la Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
- Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones
- 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
- Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos por el Estado mediante el

Decreto Ley 5/2023, de 4 de septiembre sobre el impuesto de sucesiones y donaciones

- Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar

9.2. Jurisprudencia Y Consultas

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-127/12, de 3 de septiembre de 2014.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre, de 1981.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo de 2015.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, de 1987.
- Sentencia del Tribunal Supremo 7855/2021 de 19 de septiembre de 2023.
- Sentencia del Tribunal Supremo 7852/2021 de 20 de septiembre de 2023.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 63/2014 de 5 de febrero de 2014.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1148/2023 de 19 de septiembre de 2023.
- Sentencia del Tribunal Supremo 801/2020 de 18 de junio de 2020.
- Sentencia del Tribunal Supremo 3062/2021 de 18 de diciembre de 2023.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1204/2016, de 26 de mayo de 2016.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1776/2016, de 14 de julio de 2016.
- Sentencia del Tribunal Supremo 776/2021, de 2 de junio de 2021.
- Consulta V1165-14 de la Secretaría de Estado, Dirección General de Tributos.

9.3. Libros, Capítulos De Libros Y Revistas

- Álvarez Martínez, Joaquín; Herrera Molina, Pedro Manuel y García Moreno, Alberto. (2023). *“Manual de Derecho Tributario, Parte especial”*, 20ª Edición. Editorial Aranzadi.

- Amat, Joan María; Corona, Juan Francisco. (2007). *“El protocolo familiar”*. La experiencia de una década, Ediciones Deusto, Barcelona.
- Checa González, Clemente. (1996). *“La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Materiales Para la Reflexión”*. Editorial: IDELCO, Madrid.
- Gallego Domínguez, Ignacio. (Marzo 2012). *“La empresa familiar. Su concepto y delimitación jurídica”*. Cuadernos de Reflexión de la Cátedra PRASA de Empresa Familiar nº14.
- García de Pablos, Jesús Félix. (2010). Tesis *“EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: Problemas Constitucionales y Comunitarios presentada en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid”*, bajo la dirección de los profesores Herrera Molina, Pedro Martín y Ruiz Garijo, Mercedes.
- Galve Górriz, Carme y Salas Fumás, Vicente. (2003). *“La empresa familiar en España”*. Fundamentos económicos y resultados. Atlántida Grupo Editor, Bilbao.
- Génova Galván, Alberto. (Septiembre 2015). *“La Imposición sobre Sucesiones en el Sistema Tributario Canario”*. Revista Hacienda Canaria nº 43 de 2015. Universidad de La Laguna. Tenerife.
- Martín Moreno, José Luis. (2007). *“PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES”*, Revista de pensamiento jurídico, Editorial Tirant lo blanch, Nº1.
- Pavón Sáez, Manuel. (2019). *“Entendiendo la empresa familiar y a la familia empresaria”*, el Protocolo Familiar. Consejos prácticos para su elaboración. AEDAF Secciones.
- RAMÍREZ PASCUAL, B., *“La estructura fiscal óptima en la empresa familiar”*, Ed. La Ley, Madrid, abril 2023. Actualización e inclusión del nuevo Impuesto temporal de solidaridad de grandes fortunas, 2ª Edición.
- Vidán Peña, Luis Javier. (2023). Tesis doctoral *“Transmisión generacional de la empresa familiar”*. Programa de Doctorado en Derecho Privado. Directora: Profesora Luquin Bergareche, Raquel. Pamplona.

9.4. Referencias De Internet

- Barroso Martínez, Ascensión y Barriuso Iglesias, Cristina. (2014). “*Las empresas familiares. La Agricultura y la Ganadería Extremeña en 2014.*” <chromeextension://efaidnbmnmnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.unex.es/conocelaux/centros/eia/archivos/iag/2014/2014_04%20Las%20empresas%20familiares.pdf>
- Bohórquez, Lucía. (18 de julio de 2023). “*Baleares anula el impuesto de sucesiones y donaciones entre padres e hijos*”. <https://elpais.com/economia/2023-07-18/baleares-anula-el-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-entre-padres-e-hijos.html#>
- Datos estadísticos que ofrece la empresa PwC dedicada al servicio de auditoría, consultoría, asesoramiento impositivo y legal, centrados principalmente en la industria. Datos estadísticos que ofrece la empresa PwC dedicada al servicio de auditoría, consultoría, asesoramiento impositivo y legal, centrados principalmente en la industria. <https://www.pwc.es/es/publicaciones/empresa-familiar/encuesta-mundial-empresa-familiar-2021.html>
- De Albert, Mercedes. (2014). “*Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, Foment del Treball Nacional. Informes 8, Via Laietana. Barcelona. <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-1.pdf>
- Díez de Rivera Juste, Sofía. (Junio 2022). “*Prohibición de la Discriminación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”. Trabajo Fin de Grado. Área de Derecho Financiero y Tributario. Tutor: Alonso Madrigal, Javier. Universidad Pontificia. Madrid. <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/58890/TFG%20%20Sofia%20Diez%20de%20Rivera.pdf?sequence=1>
- Instituto de Estudios Fiscales y Red de Cátedras de Empresa Familiar. “*Radiografía de la empresa familiar*”. Instituto de la Empresa Familiar. <https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/radiografia/>
- Instituto de la Empresa Familiar. (Marzo 2022). “*Mapa Autonómico de la fiscalidad de la empresa familiar*” <chrome-extension://Mapa-Autonmico-de-la-fiscalidad-de-la-empresa-familiar-2022_.pdf>

