

EL RÉGIMEN FISCAL DE LA EMPRESA FAMILIAR CON PARTICULAR ANÁLISIS DEL ÁMBITO AUTONÓMICO

The Tax Regime of the Family Business, with a particular regional analysis

María Teresa Mata Sierra

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la ULE
Responsable de la Cátedra de Empresa Familiar de la ULE
mtmats@unileon.es

Recibido: 16/07/2024 – Aceptado: 05/09/2024

Resumen

En el presente trabajo se analiza el Régimen fiscal de las Empresas Familiares y la problemática que suscita el cumplimiento de los requisitos exigibles por el ordenamiento fiscal para aplicar el mismo a estas entidades, tanto en el ámbito estatal, como en el autonómico; se evidencia la competencia fiscal que se produce entre las diferentes Comunidades autónomas a fecha de 2024 en el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones así como la incidencia que ha tenido la aprobación del nuevo Impuesto Temporal sobre la Solidaridad de las Grandes Fortunas.

■ Palabras clave:

Empresa familiar; Régimen fiscal de las Empresas familiares; Beneficios fiscales; Impuesto sobre la Solidaridad de las Grandes Fortunas

■ Keywords:

Family business; Tax regime for family businesses; Fiscal benefits; Tax on the Solidarity of Great Fortunes

This research analyzes the Tax Regime of Family Businesses and the problems raised by compliance with the requirements of the tax system to apply the same to these entities, both at the state and regional level; The tax competition that occurs between the different Autonomous Communities as of 2024 is evident in the Wealth Tax and the Inheritance and Donation Tax, as well as the impact that the approval of the new Temporary Tax on the Solidarity of the Great Fortunes.

Abstract

I. Consideraciones previas – II. Requisitos exigibles para aplicar el régimen de la empresa familiar – III. Beneficios fiscales a las empresas familiares en la normativa estatal: 1. Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio: A. La irrupción del Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas; 2. Reducción del 95% en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; 3. No sujeción en el IRPF de la ganancia patrimonial en los casos de donación de la empresa familiar – IV. Los beneficios fiscales aplicados en el ámbito autonómico: 1. Beneficios fiscales de las Comunidades en el IP; 2. Beneficios fiscales de las Comunidades en el ISD – V. Reflexiones finales – Bibliografía

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Es una realidad sabida que las denominadas “Empresas familiares” –el 90% de las entidades empresariales actuales en nuestro país¹– constituyen un verdadero motor de la economía productiva y de la generación de riqueza y empleo, dependiendo de ellas no solo otras empresas, sino, en algunas regiones especialmente asoladas por la despoblación, núcleos urbanos o rurales completos que difícilmente sobrevivirían sin la existencia de este tipo de entidades familiares².

Se entiende por Empresa familiar aquella en la que la mayoría de las acciones con derecho a voto, directo o indirecto, son propiedad de la familia que fundó la compañía y al menos un representante de la familia o pariente participa en la gestión o gobierno de la compañía³; en otras palabras, y atendiendo a lo establecido en la Resolución del

¹ En España, prácticamente el 90% son Empresas Familiares (1,1, millones) que generan el 57,1 % del Producto Interior Bruto del sector privado y crean más de 6,5 millones de empleos (el 67,5% del empleo privado). Así lo reconoce la institución que las representa a nivel estatal, el Instituto de Empresa familiar (IEF) en INSTITUTO DE EMPRESA FAMILIAR (IEF): *Mapa autonómico de la fiscalidad de la Empresa Familia*, 2024. <https://www.iefamiliar.com>

² Sin ir más lejos, y siguiendo la misma fuente el IEF, tenemos el ejemplo de Castilla y León, Región en la que la Empresa Familiar tiene una especial importancia- llegando a ser el 90,3% de sus empresas y el 66,2% de su PIB siendo el pilar fundamental de la actividad económica.

³ La Unión Europea muestra una importancia creciente por las Empresas familiares, siendo buena prueba de ello son los documentos que desde 1994 se dictan sobre PYMES, por ejemplo la Recomendación de 7 de diciembre de 1994, en la que se hace mención de un modo particular a las Empresas familiares: (LCEur 1994, 5465) así como el Borrador de Proposición de Directiva CEE sobre la Empresa familiar- Recomendación 1994/1069/CE, de 7 de diciembre, sobre "Transmisión de las Pequeñas y Medianas Empresas" («DOCE» núm. 385, de 31 de diciembre de 1994). Igualmente, la Recomendación 96/280/CE, de la Comisión, de 3 de abril de 1996, sobre la definición de pequeñas y medianas empresas, se refiere al carácter familiar que suelen tener las medianas empresas («DOCE» núm. L 107, de 30/04/1996) o el *Informe final del Grupo de Expertos sobre la transmisión de Pequeñas y Medianas Empresas* de mayo de 2002, que no definen la Empresa familiar. Por ello, en 2007 se formó un grupo de trabajo orientado a discutir los problemas de este tipo de empresas en el Mercado Único. La Comisión reconocía, así, la necesidad de avanzar en la identificación de las Empresas familiares como entidades con características y peculiaridades propias. Las conclusiones del grupo de trabajo se recogieron en un informe final denominado *Final Report of the experts Group overview of family business relevant issues* de Noviembre de 2009 (Disponible en https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-fundamentals/family-business_en) en el que se esbozaba una primera definición de Empresa familiar que, con el tiempo, fue asumida por las Instituciones europeas y recogida en su página web. Todo este proceso culmina en la Resolución del Parlamento Europeo que aprueba el Informe A8-0223/2015 de 8 de septiembre de 2015 sobre las *Empresas Familiares en Europa* (Disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2015-0290_ES.html) en el que se destaca la importancia de las Empresas familiares en las economías comunitarias, se reconocen sus valores y características articulares, independientemente de su tamaño, y se pone el énfasis en la resolución de sus desafíos para el futuro, evidenciando la necesidad de proteger el mantenimiento y la transmisión de este tipo de empresas como garantes de riqueza y empleo en los territorios en los que operan, (Cfr. GALLEGO DOMÍNGUEZ, I.: “La empresa familiar. su concepto y delimitación jurídica”, *Cuadernos de Reflexión de la Cátedra PRASA de Empresa Familiar*, Núm. 14, 2012, págs. 15 y ss.).

Parlamento Europeo, de 8 de septiembre de 2015⁴, sobre las Empresas familiares en Europa, una Empresa familiar sería aquella en la que una o más familias ejercen el control de la propiedad y gobierno de esta, participando también en su gestión⁵. Por su parte, el legislador español nos ofrece un concepto parecido al hilo de la regulación de los Protocolos familiares⁶ señalando que la Empresa familiar sería “aquella en la que la propiedad o el poder de decisión pertenece, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí”⁷.

Las Empresas familiares tienen como parte de su visión estratégica que las siguientes generaciones den continuidad a su actividad⁸, cuestión nada fácil⁹ pero muy deseable, lo que ha hecho que las diferentes Administraciones –estatal y autonómicas– hayan llegado a un claro consenso acerca de la necesidad de defender a esta institución; por ende, siguiendo las indicaciones de las Instituciones europeas, se preocupan por proteger su sucesión a todos los niveles. Ello ha motivado que la Empresa familiar tenga un funcionamiento y una regulación propios, destacando en esa singularidad el ámbito fiscal¹⁰.

⁴ Resolución del Parlamento Europeo que aprueba el *Informe A8-0223/2015 de 8 de septiembre de 2015 sobre las Empresas Familiares en Europa* (Disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2015-0290_ES.html) citada en la nota anterior.

⁵ Las Empresas familiares se consideran una tipología de la categoría más general de las PYMES por DELGADO GARCIA A.M.: “Aspectos fiscales de las PYME”, *Quincena Fiscal*, Núm. 7, 2024, BIB 2024\456.

⁶ En la Exposición de Motivos del Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares. «BOE» Núm. 65, de 16 de marzo de 2007.

⁷ Al hilo de este concepto VAQUERA GARCÍA destaca tres conclusiones en relación con las Empresas familiares: la primera, que no existe una regulación específica ni un régimen especial tributario para la empresa familiar; la segunda, que la normativa fiscal contiene distintas disposiciones que están dirigidas, con carácter general, a una actividad económica en la que se incluye un importante elemento de carácter familiar; y, la tercera, que el elemento familiar puede encontrarse en diversas manifestaciones, siendo las más habituales la colaboración de familiares en el desempeño de la actividad (como trabajadores o a través de la realización de funciones de dirección) y su participación en el patrimonio o en los bienes afectos a dicha actividad económica (Cfr. VAQUERA GARCÍA, A.: *Régimen tributario de la empresa familiar*. Madrid: Dykinson, 2004, pág. 21 y ss.).

⁸ De hecho, esta característica ha servido para definir la Empresa familiar por algunos autores que señalan que una Empresa familiar es aquella en la que la propiedad y/o la dirección de la empresa se encuentran en manos de una familia que tienen vocación de continuidad, ya que desean que la empresa continúe en un futuro en manos de sus descendientes. (Cfr. BARROSO, A.; SANGUINO, R.; BAÑEGIL, T.: “Diferentes criterios del concepto de empresa familiar. Una aportación desde Extremadura, España”. *Ide@s Concyteg*, Núm. 7, 2012, págs. 611-622).

⁹ Sobre la dificultad de su continuidad puede verse PÉREZ, A. y GISBERT, V.: *Problemáticas en la sucesión de la Empresa familiar*. 3C Empresa, Investigación y pensamiento crítico, 2012, págs. 25-36.

¹⁰ Del que se ocupan con carácter general, entre otros: DE AGUIAR, E.: *Beneficios fiscales en la Empresa familiar: Patrimonio y Sucesiones*, La Caixa, Barcelona, 1998; CAYÓN GALIARDO, A.: “La Empresa familiar como objeto de protección en nuestro derecho interno y comparado”, *La fiscalidad de la Empresa familiar*. Monografías AEDAF, Núm.15, 2000; VAQUERA GARCÍA, A.: *Régimen tributario de la Empresa familiar*, ob., cit.; CALVO VERGEZ, J.: *Régimen fiscal de la Empresa familiar*, Thomson-Aranzadi, 2006; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ,

Porque entre las medidas que se han llevado a cabo para favorecer a la empresa familiar está la de aligerar en lo posible la carga fiscal de las familias empresarias con la voluntad de permitir salvaguardar sus activos, el crecimiento de estas empresas y su continuidad en el seno de la familia por varias generaciones. Para conseguirlo, la legislación española prevé, desde la década de los noventa, un importante conjunto de incentivos fiscales conocidos como el “Régimen Fiscal de la Empresa Familiar” al que pretendemos dedicar este trabajo.

Este marco fiscal de la Empresa familiar se concentra fundamentalmente en dos impuestos directos estatales: el Impuesto de Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que establecen diferentes beneficios fiscales en su normativa estatal –que después se aumentan por muchas Comunidades autónomas– para salvaguardar los activos productivos de las Empresas familiares con el fin de facilitar la continuidad de estos proyectos empresariales por parte de las siguientes generaciones.

La normativa que se aplica a la Empresa familiar cuenta, además, con un amplio consenso político que se remonta a mediados de los años noventa en España, década en la que ya el legislador fue consciente de la necesidad de apoyar a las Empresas familiares como base de la economía española y como polo indispensable en su desarrollo; de ahí, la voluntad de nuestro legislador de evitar que estas empresas desaparezcan debido a su importancia y al relevante papel que juegan en la creación y mantenimiento del empleo.

Tempranamente, CAYÓN GALIARDO¹¹ se preocupa de fundamentar la posibilidad de establecer beneficios fiscales en favor de la Empresa familiar apoyándolo en ciertos valores constitucionales como “*el empleo y la iniciativa económica privada, la diferencia de capacidad económica de este tipo de empresas con respecto al resto*”, a los que se añaden otros principios constitucionales reconocidos como son la familia (artículo 39 de la Constitución Española (en adelante, CE) o la libertad de empresa en el marco de la libertad de mercado (artículo 38 CE).

El Estado toma buena nota de esta posibilidad articulando los actuales beneficios fiscales aplicables a la Empresa familiar que en España están pensados no tanto para la empresa como para el autónomo que desarrolla la actividad empresarial o, en su caso, para los socios de las entidades en caso de que la actividad se realice a través de un modelo societario. Estos beneficios fiscales que se concentran en los impuestos

J.: *Cuestiones tributarias de la Empresa familiar*. Marcial Pons, Madrid, 2006; COLAO MARÍN, P. A.: “El tratamiento de la Empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio I”, *Revista Impuestos*, Núm. 5, 2007; LUCHENA MOZO, G.M.: *Fiscalidad de la Empresa familiar*, Atelier, Barcelona, 2007; CADENAS OSUNA, D. *La transmisión mortis causa de la empresa familia. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Madrid, Ed. Dykinson, 2020; DE JUAN CASADEVALL, J.: *El Estatuto fiscal de la Empresa familiar*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2021; PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *La Empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, 4.ª edición, CISS, Las Rozas (Madrid), 2022, entre otros trabajos.

¹¹ Cfr. CAYÓN GALIARDO, A. “La Empresa familiar como objeto de protección de nuestro Derecho interno y comparado”, en la obra colectiva: *La Fiscalidad de la Empresa Familiar*, ya citada, págs. 39 y ss.

directos –en concreto en el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Así, en el Impuesto del Patrimonio se reconoce una exención para determinados activos productivos, como las participaciones en Empresas familiares, de acuerdo con ciertos límites impuestos por el legislador que analizaremos en el epígrafe correspondiente. En el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones¹² se establece una reducción estatal en la base imponible del 95% de todos aquellos bienes afectos a la actividad empresarial con la que se quiere potenciar la continuidad de la Empresa Familiar¹³ ya sea por fallecimiento, ya por donación del empresario a sus descendientes.

Este marco fiscal establecido por el Estado supone que los bienes afectos a actividades económicas de la Empresa familiar gocen de un tratamiento fiscal diferenciado y armonizado en todas las Comunidades autónomas que les permite competir internacionalmente en condiciones similares, lo que facilita la permanencia de estas empresas en España.

No obstante, y como veremos luego, esas mismas Comunidades autónomas introducen, con su capacidad normativa, diferencias notables en el tratamiento de estas Empresas familiares. Veremos en su momento cómo dichas diferencias, aunque son importantes en lo que se refiere a la sucesión o donación de los activos productivos de las Empresas familiares aumentan más si cabe cuando entran en juego activos no productivos, es decir, activos no vinculados a las Empresas familiares y que, por ende, no se ven favorecidos por los beneficios propios del Régimen Fiscal de la Empresa Familiar. Respecto a estos últimos se producen importantes diferencias entre los distintos territorios dado que no existe un marco de exenciones y reducciones fiscales común en todas las Comunidades autónomas que además utilizan su potestad normativa para marcar diferencias y, en su lógica incontestable, generar ventajas fiscales de toda índole para que estas empresas se asienten en sus territorios. El ejemplo de la bonificación de la cuota al 100% que hasta fechas recientes tenía alguna Comunidad autónoma, es el más claro ejemplo de ello.

La aprobación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)¹⁴ parece un intento claro de corregir estas tensiones por parte del Gobierno de España

¹² Hay una serie de Países en los que no existe este impuesto o bien su carga es muy reducida, en concreto, Australia, Austria, Canadá, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta, Méjico, Noruega, Nueva Zelanda, Portugal, República Checa, Rumanía y Suecia. En Islandia, Israel, India y China I (solo donaciones) y en Lituania (solo sucesiones). En el supuesto de Rusia, Dinamarca, Grecia y Luxemburgo se aplican tipos reducidos y en Hungría, Polonia y Suiza se contempla una excepción para cónyuge e hijos; en Croacia la excepción se aplica al cónyuge e hijos y no hay impuesto en acciones de sociedad limitada); por último, en Estados Unidos (según Estado). En INSTITUTO DE EMPRESA FAMILIAR (IEF): *Mapa autonómico de la fiscalidad de la Empresa Familia*, 2024. <https://www.iefamiliar.com>

¹³ Junto con España Alemania, Bélgica, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Países Bajos, Reino Unido, Israel, Corea del Sur, Japón y Marruecos. Tienen el ISD pero apoyan claramente a la Empresa Familiar con un régimen fiscal más beneficioso. (*Ídem*).

¹⁴ Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que

mediante este nuevo impuesto estatal, complementario del IP que afecta a los contribuyentes con un patrimonio neto superior a 3 millones de euros. La aprobación de esta figura no ha tensionado la posición de las Empresas familiares que si cumplen los requisitos exigidos en la normativa fiscal podrán aplicar los mismos beneficios fiscales de los que disponen hasta la fecha. No obstante, si puede tensionar a otros tipos de contribuyentes de este impuesto obligándoles a reflexionar acerca de si resulta conveniente su conversión en una Empresa familiar para garantizarse un trato fiscal más ventajoso.

II. REQUISITOS EXIGIBLES PARA APLICAR EL RÉGIMEN DE LA EMPRESA FAMILIAR

Para que los miembros de la familia empresaria puedan aplicar este régimen fiscal favorable, resulta de especial importancia que la empresa se pueda calificar a efectos fiscales como “Empresa familiar” para lo que se requiere el cumplimiento de exigentes requisitos previstos en la legislación fiscal española¹⁵.

Destaca el hecho de que se trate de un régimen que depende de tres regulaciones distintas: la del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), la del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que generan lo que se ha denominado “una cadena normativa...de aplicación *entreverada*”¹⁶ no exenta de problemas que se centran sobre todo en el alcance de la interconexión de estos tres impuestos en la medida que, por ejemplo, el incumplimiento de los requisitos exigibles por el ISD para beneficiarse de la reducción por parte de los donatarios de la Empresa familiar va a repercutir claramente en la plusvalía del donante en su IRPF, generando la posible tributación por ésta última; éste y otros problemas están generando no poca litigiosidad en este ámbito¹⁷.

se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. «BOE» núm.311, de 28 de diciembre de 2022.

¹⁵ En concreto, en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP) «BOE» núm.136, de 17 de junio de 1991– introducido por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre («BOE» núm.313 de 31 de diciembre de 1993)- que en fecha temprana siembra la semilla de este régimen fiscal beneficioso que pretende favorecer la transmisión generacional de la Empresa familiar.

Poco tiempo después, los beneficios se extendieron al ámbito del ISD, en parte gracias al impulso comunitario que supuso la Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994, ya mencionada, por la que se incorpora la reducción del 95% para las sucesiones *mortis causa* de Empresas familiares (actualmente regulada en el art. 20.2c) ex mandato del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica que meses más tarde se amplió a las donaciones por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que introduce el art. 20.6 de la LISD.

¹⁶ Así de gráfica es la definición de GARCÍA DÍEZ, D.: “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 13/202724 parte Estudios. BIB 2024\865.

¹⁷ Precisamente el trabajo de GARCÍA DÍEZ, D.: “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar”, citado en la nota anterior analiza los motivos más recientes de esta litigiosidad.

Hecha esta advertencia, vamos a identificar los requisitos exigibles a las Empresas familiares:

PRIMERO: que la entidad, sea o no societaria¹⁸, desarrolle una actividad económica y no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario¹⁹.

¹⁸ Explica GIL MACÍA que se distinguen dos tipos de Empresas familiares:

La primera es la empresa «personal», esto es, cuando el empresario desarrolla la actividad económica sin adoptar una forma mercantil. Los beneficios fiscales operan sobre el conjunto de los bienes y derechos necesarios para desarrollarla. El marco fiscal se concreta con la exención en el IP del valor de dichos bienes y derechos, con la no sujeción en el IRPF de las ganancias patrimoniales que afloran al transmitirlos y con la reducción del 95% que puedan aplicar sus familiares en el ISD al recibirlos por herencia o donación. Para ello deben cumplirse los requisitos que establece el artículo 4.8.1 de la LIP, que se analizan en el texto.

La segunda es la empresa «mercantil», esto es, cuando el empresario desarrolla la actividad por medio de una sociedad. Los beneficios fiscales operan sobre las participaciones que el empresario tiene de la misma. El marco fiscal se concreta con la exención en el IP del valor de dichas participaciones, con la no sujeción en el IRPF de las ganancias patrimoniales que afloran al transmitirlos y con la reducción del 95% que pueden aplicar sus familiares en el ISD cuando las reciban por herencia o donación. Para ello deben cumplirse los mismos requisitos que establece la LIP y que se resumen en que la sociedad debe desarrollar una actividad económica y que el empresario debe participar, al menos, en un 5% o en un 20% junto con sus familiares. (Cfr. GIL MACÍA, L.: “Principales deficiencias del marco fiscal de la empresa familiar: una reforma necesaria”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 20, 2018 parte Estudios, BIB 2018\13659).

En todo caso, con esta expresión que se repite a lo largo del Real Decreto 1704/1999 en opinión de DE JUAN CASADEVALL se daría cobertura tanto a sociedades personalistas como a sociedades capitalistas, porque la aparente restricción intelectual que supone aludir a la “*la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad* (art. 4. Ocho.Dos b) LIP), se despeja reglamentariamente en el artículo 4.1 del RD 1704/1999, a cuyo tenor “*se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad*”. Añade este autor que también puede tratarse de una sociedad cotizada, entendiendo por tal, aquella sociedad anónima cuyos valores representados por acciones están admitidos a negociación en un mercado de valores. Con esta amplitud conceptual, la titularidad, nuda o usufructuaria, debe recaer sobre entidad, societaria o no, que “*no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario*”. El legislador sólo admite las sociedades operativas, deja fuera de su ámbito objetivo las que obtienen rentas pasivas, y nos proporciona una interpretación auténtica de qué debe entenderse por entidades gestoras de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, aclarando que: “*se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas*” (Cfr. DE JUAN CASADEVALL, J.: “El concepto jurídico-tributario de Empresa Familiar”, *El Estatuto fiscal de la Empresa Familiar.*, Monografías, Aranzadi, 2021, BIB 2021/4839).

¹⁹ Se entiende que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Existe una regulación específica que afecta a las entidades cuya actividad principal sea el arrendamiento de inmuebles a las que se exige que al menos dispongan de una persona contratada a jornada completa²⁰ y a las sociedades “holding” a las que se pide que ostenten participaciones superiores al 5% en otras entidades y cuenten con medios para la gestión de las participaciones²¹. Estos requisitos se exigen de forma rigurosa la Administración tributaria y dependiendo de su cumplimiento o no la sociedad quedaría excluida de las ventajas fiscales del régimen de la Empresa familiar.

SEGUNDO: que la participación del socio que pretende acceder a este beneficio fiscal en el capital de la entidad sea al menos del 5% individualmente o del 20% su “grupo familiar”²²; éste último normalmente está compuesto por su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado para el IP y del tercer grado para aplicar la bonificación en el ISD (si bien algunas Comunidades autónomas lo han cambiado como luego veremos).

TERCERO: que alguno de los miembros del grupo familiar ejerza funciones de dirección en la sociedad y obtenga por ellas una remuneración que represente más de la mitad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal²³.

En todo caso, dichas funciones deben suponer una efectiva intervención en las decisiones que toma la Empresa familiar. Lo relevante es esa intervención efectiva,

²⁰ Debe que cumplirse, como comentaremos en el texto, lo dispuesto en el artículo 27.2 la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («BOE» núm. 285 de 29 de noviembre de 2006), (en adelante, LIRPF) que ha suprimido uno de los requisitos que se requerían en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, del IRPF para considerar el arrendamiento inmobiliario como una actividad empresarial o profesional, en concreto, ha eliminado la necesidad de contar con un local afecto exclusivamente a la gestión de dicha actividad; dejando vivo únicamente el de una contratación laboral específica; es decir, «cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Sobre la problemática que se genera con este tipo de actividad puede verse GIL MACÍA, L.: “Principales deficiencias del marco fiscal de la empresa familiar: una reforma necesaria”, ob., cit., BIB 2018\13659).

²¹ Sobre la problemática de los holdings y las sociedades pantalla remitimos a GIL MACÍA, L.: “Principales deficiencias del marco fiscal de la empresa familiar: una reforma necesaria”, ya citado, BIB 2018\13659

²² Hay que tener en cuenta que estos porcentajes son inferiores a los considerados por la Comisión Europea en la definición de Empresa familiar, que asciende al 50%, y al 25% en el caso de las empresas cotizadas.

²³ Cada vez más se detecta que en las Empresas familiares de cierto tamaño y de avanzadas generaciones, los propietarios se inhíben de estar en la gestión (dirección ejecutiva) prefiriendo pasar a ocupar un papel importante en el Consejo de Administración lo que se ha denominado como “los dos sombreros” entendiéndose que no es posible estar en lo ejecutivo y en el control a los ejecutivos. Se trata además de una recomendación avalada por los expertos que favorece la profesionalización de la Empresa familiar sin perder de vista la necesidad de cumplir este requisito de que algún miembro de la familia con un determinado porcentaje de participación permanezca en la gestión de la empresa y obtenga un determinado nivel de rendimientos por ello.

no siendo necesario que la persona que cumpla con ese requisito coincida con el administrador de la empresa²⁴.

Se trata de un requisito muy polémico en ocasiones por la ambigüedad del término “*funciones de dirección*” y las interpretaciones que al respecto ha dado la doctrina y jurisprudencia. Se consideran funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento. Conforme a lo dispuesto en el artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, a título ejemplificativo²⁵, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. Lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización, aunque sea a través de un Departamento y no de la alta dirección²⁶.

En todo caso basta que una de las personas del grupo de parentesco ejerza funciones directivas²⁷ para que los beneficios fiscales se apliquen a todos los miembros del grupo; además, el miembro de la familia que ejerce esas funciones no tiene por qué ser socio.

III. BENEFICIOS FISCALES A LAS EMPRESAS FAMILIARES EN LA NORMATIVA ESTATAL

Cumplíndose los requisitos expuestos el legislador estatal permitirá que se apliquen los siguientes beneficios fiscales en el ámbito de los impuestos estatales²⁸, en particular el IP, el ISD y el IRPF.

²⁴ Criterio sentado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015. (ECLI:ES: TS 2016\15).

²⁵ Cfr. CAAMAÑO ANIDO, M.A: “La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 8, 2011, pág. 26.

²⁶ Cfr. SÁNCHEZ MANZANO, J. D.: “La reducción por adquisición de empresa en el Impuesto sobre Donaciones. Un análisis del foco interpretativo predominante y la irrelevancia práctica en su terreno de la teoría del vínculo en contraste con lo que acaece en el Impuesto sobre sociedades”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 19, 2020, BIB 2020\36637.

²⁷ Si una misma persona es directamente titular de participaciones en varias entidades en las cuales concurren los requisitos y condiciones citados en el texto, el cómputo del porcentaje del 50 por 100 se efectuará de forma separada respecto de cada una de dichas entidades.

²⁸ También las Empresas familiares pueden beneficiarse puntualmente de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, de bonificaciones en el Impuesto de Sociedades, deducciones por inversiones en determinados ámbitos o beneficios en el ITPAJD por la adquisición de inmuebles.

1. Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio²⁹

La exención en el IP afecta al patrimonio empresarial o profesional del titular de la Empresa familiar³⁰ e incluye los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad económica, empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el contribuyente³¹ y constituya su principal fuente de renta.

²⁹ Este impuesto que se regula en la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio, ya citada, y fue materialmente exigible hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre («BOE» núm.310, de 25 de diciembre de 2008). Esta norma, sin derogarlo, eliminó la obligación efectiva de contribuir por el IP con la utilización de la técnica de la bonificación íntegra que evitaba la supresión, lo que resultó muy criticado por algunos autores como F. ESCRIBANO LÓPEZ que llegó a hablar de “*un impuesto muerto con apariencia de vida: el primer impuesto zombie de nuestro sistema tributario*”. (AAVV: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Editorial Tecnos. Madrid 2010, pág. 560). Por su parte el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, («BOE» núm.224, de 17 de septiembre de 2008) restableció el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, ya que se contemplaba exclusivamente en 2011 y 2012. La Ley 16/2012, de 27 de diciembre («BOE» núm.312, de 28 de diciembre de 2012), prorrogó su vigencia durante el ejercicio 2013. La Ley 22/2013, de 23 de diciembre de PGE para el año 2014 prorrogó su exigencia durante 2014. La Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado («BOE» núm.15, de 30 de diciembre de 2014) prorrogó su vigencia durante 2015. La Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 («BOE» núm.260, de 30 de octubre de 2015) prorrogó su vigencia durante 2016. El Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, («BOE» núm.292, de 3 de diciembre de 2016) prorrogó su vigencia para el periodo impositivo 2017. La Ley 6/2018 de 3 de julio de Presupuestos Generales del Estado para 2018 («BOE» núm.161 de 4 de julio de 2018) prorrogó su vigencia para el período impositivo 2018. Para el ejercicio 2019, la prórroga se estableció en el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral («BOE» núm.314, de 29 de diciembre). El Real Decreto-Ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social («BOE» núm.312, de 28 de diciembre) extendió el mantenimiento de este gravamen para el ejercicio 2020 y la disposición derogatoria primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021 («BOE» núm.341 de 31 de diciembre) derogó el art. único.2º del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por lo que desde 2021 el Impuesto de Patrimonio tiene vigencia indefinida. La Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario (2014) propuso su supresión siguiendo la tendencia que se aprecia en otros países.

³⁰ Se regula en el artículo 4 LIP en relación con los artículos 1 a 3 del 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 (BOE, núm. 266, de 7 de noviembre de 1999), complementado por el Real Decreto 25/2000, de 14 de enero, por el que se concretan los requisitos y condiciones de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE, núm. 13, de 15 de enero del 2000).

³¹ Lo que no es incompatible con que se haya delegado determinados aspectos del ejercicio («de la llevanza») de la actividad económica en terceras personas (nombramiento de gerentes, encargados, directores generales e, inclusive, podría amparar casos de representación legal en situaciones reconocidas legalmente en las que la capacidad de obrar se encuentre limitada); siempre que se mantenga por parte del interesado cuanto menos la

En definitiva y desarrollando lo expuesto, la aplicación de la exención está condicionada a que en la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) se cumplan los siguientes requisitos por parte del contribuyente³²:

Primero: que los bienes y derechos estén afectos³³ al desarrollo de una actividad económica, empresarial o profesional³⁴, en los términos del artículo 29 de la Ley del IRPF y del artículo 22 del Reglamento del mismo impuesto (RIRPF), lo que requiere:

- que los elementos patrimoniales sean necesarios para el ejercicio de la actividad³⁵;
- que se utilicen exclusivamente en el desarrollo de la actividad económica, no quedando incluidos los elementos patrimoniales que se destinen simultáneamente para actividad económicas y necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante.

dirección de la llevanza del negocio familiar. Lógicamente esto puede plantear problemas de acreditación como apunta DE JUAN CASADEVALL, J.: “La exención de empresa familiar en el Impuesto sobre el patrimonio: el empresario individual”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 190, 2021, págs. 37 y ss.). De hecho, la Consulta vinculante núm. V5119/2016, de 28 de noviembre reconoce expresamente, que en la donación de las participaciones de una comunidad de bienes que viene explotando la actividad de farmacia en cuanto que el donante, en cuanto comunero, tendrá derecho a la exención siempre que la actividad de farmacia constituya su principal fuente de renta, sin que ello impida el la aplicación de la reducción en los términos previstos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, entre ellos el del mantenimiento del derecho a la exención en el impuesto patrimonial durante el plazo establecido por la Ley por parte de la donatarias.

³² En el supuesto de menores de edad o incapacitados que sean titulares de los elementos patrimoniales afectos, estos requisitos se considerarán cumplidos cuando se ajusten a los mismos sus representantes legales.

³³ Destaca la discordancia entre la LIP que habla de “bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional” y su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1704/1999 que concreta que se trata de “bienes y derechos afectos a la actividad empresarial o profesional” El principio de jerarquía normativa parece demandar que prevalezca el primero de los adjetivos.

³⁴ La Sentencia del Tribunal Supremo núm15/2022, de 10 de enero, admite la afectación de los activos financieros necesarios para el ejercicio de la actividad no sólo para satisfacer las necesidades de liquidez de las empresas, sino también, de forma más general, para otros fines como los de capitalización, solvencia o acceso al crédito. Esta sentencia se comenta en el trabajo de MONTESINOS OLTRA, S.: “La afectación de activos financieros a efectos del régimen fiscal de la empresa familiar: un enfoque discutible del Tribunal Supremo” *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 12, 2023 parte Estudios BIB 2023\1576.

³⁵ Entre los elementos patrimoniales afectos a la actividad se encuentran, conforme a lo dispuesto en los mismos preceptos:

- los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad sin considerarse afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos sin que tengan esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

Además, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles³⁶.

La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges. La exención alcanza a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de la actividad como autónomo si su titularidad es compartida con el cónyuge siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos por la Ley. Por ello la planificación para el cumplimiento de los requisitos del régimen puede suponer un beneficio no sólo para el propio autónomo sino también para su cónyuge reduciendo aún más la carga fiscal asociada a la titularidad de la actividad.

En el caso de que la actividad se trate de arrendamiento de inmuebles se considera que constituye actividad económica cuando concurren los requisitos previstos en el artículo 27.2 Ley del IRPF, esto es, como aclaramos antes, que para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Segundo: que la actividad económica, empresarial o profesional, a la que dichos bienes y derechos estén afectos, se ejerza de forma habitual, personal y directa por el contribuyente titular de los mismos³⁷.

Tercero: que la actividad económica, empresarial o profesional, constituya la principal fuente de renta del contribuyente; en otras palabras, que *“el empresario debe ganarse la vida con su actividad empresarial y no con otros menesteres”*³⁸.

Se entenderá que la actividad empresarial o profesional constituye la principal fuente de renta cuando, al menos, el 50 por 100 del importe de la base imponible general y del ahorro del IRPF del contribuyente, provenga de rendimientos netos de las

³⁶ El Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de julio de 2015 asienta que, una vez cumplidos los requisitos de acceso al régimen de Empresa Familiar, los incentivos fiscales sólo se pueden aplicar sobre el valor de la Empresa familiar que se corresponda con activos necesarios para el ejercicio de la actividad económica y minorados en el importe de las deudas derivadas de ellas y el mismo criterio se sigue en ISD.

³⁷ Respecto a las actividades empresariales y profesionales a efectos de la exención, según señala el art. 1.1 Real Decreto 1704/1999, han de considerarse como tales *“aquellas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF)”*, estableciéndose que *“se consideraran rendimientos íntegros de actividades económicas aquellas que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”* (art. 27.1 LIRPF).

³⁸ Cfr. GIL MACÍA, L.: “Principales deficiencias del marco fiscal de la empresa familiar: una reforma necesaria”, ob., cit., BIB 2018\13659) este autor identifica alguno de los problemas que provoca este requisito por ejemplo en los casos en los que los empresarios tengan pérdidas o ejerzan varias actividades.

actividades empresariales o profesionales de que se trate³⁹. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán las remuneraciones por las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades de las que, en su caso, se posean participaciones exentas de este impuesto, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en dichas entidades.

En los casos de transmisiones lucrativas de participaciones de Empresa familiar, para aplicar la exención del IP, se requiere comparar la remuneración percibida por el sujeto pasivo con la suma algebraica de la totalidad de los rendimientos netos reducidos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales.

Además, cuando un mismo contribuyente ejerza dos o más actividades empresariales o profesionales de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos empresariales o profesionales de todas ellas. Este último requisito es especialmente importante ya que la normativa fiscal prevé escenarios que permiten compatibilizar la aplicación del régimen de Empresa familiar a la actividad como autónomo, con la aplicación del mismo a sociedades familiares en las que el autónomo participe y de las que obtenga remuneración. Por ello se hace aún más importante una adecuada planificación en estos casos que permita ampliar al máximo posible el rango de la exención en el patrimonio del empresario.

Debe aclararse aquí que existe una limitación con respecto a la aplicación de esta exención en la medida en que tanto el citado artículo 4.Ocho de la Ley del IP como el artículo 6 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, determinan que, en el ámbito del IP, esta exención “...sólo alcanzará al valor de las participaciones (...) en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad”.

Esta restricción motiva que, conforme al criterio de la Dirección General de Tributos y del TEAC –por ejemplo en su Resolución de 31 de enero de 2011– la remisión que la normativa del ISD efectúa a la LIP y que veremos de inmediato, tenga un carácter amplio y una interpretación finalista de la norma que lleva a concluir que el importe del beneficio fiscal debe calcularse sobre el valor proporcional de las participaciones en la entidad, determinado en función de los activos afectos y no afectos de ésta, criterio éste que cuestiona la doctrina señalando que “la referencia que la LISD realiza a la normativa del IP parece limitarse a señalar las sociedades a las que es aplicable el beneficio fiscal, sin extenderse a la cuantificación del importe de la reducción”⁴⁰; entenderlo de otra forma para quien defiende esta opinión, podría

³⁹ Artículo 3.1 del Reglamento del IP.

⁴⁰ Cfr. GARCÍA SPINOLA, L.: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: aplicación de la reducción del 95% en la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades”, Consejo general de Economistas, 2013, disponible en: <https://www.maiolegal.com/articulo-publicado-sobre-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones/>

suponer la aplicación analógica de una restricción establecida para el IP, al ámbito del ISD, lo que, como es sabido, está prohibido en el ámbito tributario por mor de lo dispuesto en el artículo 14 de la LGT.

No podemos cerrar este requisito sin evidenciar que existe una práctica frecuente en las Comunidades autónomas, que son las que se ocupan de aplicar este impuesto, restringiendo la aplicación de este beneficio fiscal en base a considerar que se realizan funciones de dirección y que se cobra por ello solo cuando se cumplen los requisitos del conocido “Caso Mahou”⁴¹, en resumidas cuentas cuando los Estatutos de la sociedad que corresponda en el caso de que la Empresa familiar adopte forma societaria, recojan la retribución y su cuantía⁴². Para las Administraciones autonómicas, solamente se admite la retribución en concepto de administrador cuando así lo prevean los Estatutos societarios, pues, en caso contrario, el cargo se entenderá gratuito incluso aunque haya constancia de que el sujeto realiza funciones directivas y está cobrando por ello.

⁴¹ Las Sentencias del TS 7057/2008 y 7060/2008, ambas de 13 de noviembre de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:7057 y ECLI:ES:TS:2008:7060), que conforman el conocido “Caso Mahou” desde un punto de vista tributario buscaron establecer los requisitos necesarios para que la retribución de los administradores pudiese considerarse gasto deducible en el Impuesto de Sociedades. Así, conforme a este jurisprudencia resultaría necesario el cumplimiento de dos requisitos para poder considerar la remuneración de los administradores como gasto deducible en el IS: por un lado, estas retribuciones deben ser expresamente calificadas en los estatutos de la sociedad como gasto obligatorio, siendo necesario para la actividad de la empresa y excluyendo, así, las meras liberalidades; por otro lado, la remuneración debe aparecer concretada en los Estatutos, es decir, no puede delegarse en la Junta general la concreción de la cuantía, de modo que su alteración requiera la modificación de los Estatutos, conjugando simultáneamente, dos de las siguientes tres condiciones: que los Estatutos precisen el o los sistemas retributivos seleccionados, no siendo suficiente con delegar en la Junta general su elección; que, en el supuesto de decantarse por un sistema de participación en beneficios de la empresa, se precise el porcentaje exacto, no siendo suficiente con indicar un máximo o que si la retribución es fija, se determine su cuantía exacta o, al menos, los criterios para poder hacerlo. (Cfr. ANTONIO ALONSO, M.: “Retribución a administradores, ¿siempre deducibles?”, *Economist & Jurist*, Núm. 129, 2009, págs. 24 a 29; GARCÍA NOVOA, C.: “La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de Sociedades Las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 8, 2009, BIB 2009\329).

En definitiva, a raíz del “Caso Mahou” el Tribunal Supremo se alineó con la teoría del vínculo al entender que, aunque un administrador realice funciones adicionales de las que le corresponden por su condición de tal e incluso las partes atribuyan a estas naturaleza laboral, la esencia y contenido de la relación será siempre mercantil, pues las funciones de alta dirección serán absorbidas por las de administrador, independientemente de que para la empresa el individuo sea considerado un trabajador más o de que, incluso, esté dado de alta en la Seguridad Social.

⁴² Cfr. GARCÍA GÓMEZ, A.J.: “Sobre la deducibilidad de la retribución de los administradores sociales en el impuesto sobre sociedades”, *Revista española de Derecho Financiero*, Núm. 182, 2019, BIB 2019\5988 y también BORRACHINA JUAN, E.: “La deducción fiscal de la retribución de los administradores de sociedades mercantiles”, *Consell obert*, Núm. 249, 2010, págs. 32 a 36).

Varias son las razones que nos hacen combatir esta postura de las administraciones autonómicas. La primera que no parece lo más adecuado extrapolar la doctrina aplicada a un caso muy concreto, como lo fue el “Caso Mahou” a un supuesto que muy poca relación guarda con él como son las condiciones que permiten aplicar la bonificación fiscal del ISD que se recogen en el artículo 4.8 de la LIP y, cuya inspiración principal no es otra que favorecer la transmisión intergeneracional de las Empresas familiares. A ello se añade que el artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, ya citado, que establece una serie de cargos que deben considerarse que ejercen funciones de dirección, este listado, como señalamos, es puramente enunciativo siendo el requisito fundamental para poder disfrutar de la bonificación fiscal realizar labores de dirección con independencia del nombre con las que se les denomine⁴³. Debemos insistir en que la clave para que pueda aplicarse la exención en este impuesto debe ser que la persona implicada tenga cierta capacidad de influencia en la sociedad.

Con independencia de los problemas expuestos, que trataremos más detenidamente en el siguiente epígrafe, es importante advertir que si no existiese esta exención en el IP durante los años en que sea titular de la actividad o de las acciones o participaciones de la sociedad el empresario tributaría por ellas en su IP teniendo en cuenta el valor de la empresa.

A. La irrupción del Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas

En 2022 se aprobó un nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) que grava el patrimonio neto de las personas físicas cuando éste sea superior a 3.000.000 de euros con la finalidad clara de evitar la competencia fiscal que se estaba produciendo entre las diferentes Comunidades autónomas consecuencia de la utilización que éstas han hecho de sus competencias normativas en el IP, y que analizaremos luego, obligando a todas ellas a tributar por este impuesto que se crea por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre⁴⁴.

Este impuesto tiene el claro propósito de exigir un mayor esfuerzo a los contribuyentes con mayor capacidad económica para hacer frente a la crisis energética e inflacionista y armonizar la fiscalidad patrimonial entre las distintas Comunidades autónomas que, en algunos casos, habían procedido a aprobar bonificaciones en el IP que libraban parcial –y hasta totalmente– de la carga tributaria que correspondía a sus residentes fiscales, dando pie a que la fiscalidad patrimonial se haya convertido en los últimos tiempos en una de las actuales batallas fiscales entre el Estado y las Autonomías.

Esta figura impositiva estatal nació con vocación temporal para los ejercicios 2022 y 2023 aunque se ha prorrogado al año siguiente, para el 2024⁴⁵, mientras no se

⁴³ Cfr. MARÍN BENÍTEZ, G.: “Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*, Núm. 354, 2012, pág. 2.

⁴⁴ Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. «BOE» núm.311, de 28 de diciembre de 2022.

⁴⁵ Real Decreto Ley 8/2023, de 27 de diciembre, («BOE» núm. de 28 de diciembre de 2023).

produzca una revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma de la financiación autonómica.

El ITSGF se configura como un impuesto estatal complementario del IP que afecta, como hemos dicho, exclusivamente a los contribuyentes con un patrimonio neto superior a tres millones de euros. Respecto a lo que nos interesa destacar aquí debemos señalar que su base imponible se determina de la misma forma que en el IP (valor de los bienes minorados por las cargas, gravámenes y deudas del contribuyente), garantizándose la aplicación de todas las exenciones previstas en este impuesto y manteniéndose la exención que acabamos de explicar y que afecta a las participaciones en las Empresas familiares cuando se cumplan los requisitos que prevé la norma del IP antes señalados. Esta remisión, como es lógico, garantiza que el valor de las acciones en las Empresas familiares no se tome en consideración a efectos del patrimonio neto.

Debemos añadir aquí que el pasado mes de noviembre de 2023 el Tribunal Constitucional⁴⁶ confirmó, al menos de momento⁴⁷, la constitucionalidad de los elementos esenciales de este impuesto con el que el Estado ha apostado por un mecanismo que, al menos temporalmente, unifica el esquema y el coste tributario de los impuestos que gravan la tenencia del patrimonio lo que, no obstante, ha generado una importante ⁴⁸inestabilidad y volatilidad entorno a dicha fiscalidad, provocando que los grandes patrimonios se hayan visto obligados a realizar un ejercicio de análisis sobre qué herramientas jurídicas les resultan más interesantes desde la perspectiva de un mejor trato fiscal. Y entre estas herramientas se encuentra el que hemos denominado Régimen Fiscal de la Empresa Familiar aplicable a estas entidades, como hemos dicho, para preservar el patrimonio de las familias empresarias y facilitar su relevo generacional, régimen que requiere el cumplimiento de los requisitos anteriormente señalados en el IP para aplicarlo; siendo así, y en lo que afecta al valor de las participaciones, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los bienes afectos al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, podrá aplicarse el trato fiscal favorable correspondiente.

⁴⁶ STC 149/ 2023 de 7 de noviembre.

⁴⁷ Esta Sentencia responde al recurso presentado por la Comunidad de Madrid que lo impugna por vulneración de competencias autonómicas, de la capacidad económica, por confiscatoriedad. Ante dichos argumentos el TC ha defendido la legitimidad de este impuesto que, no obstante, sigue siendo cuestionable desde la conformidad tanto con el derecho interno como con el de Unión Europea, entre otras razones, por su colisión con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, por la forma imprevista de introducirlo, o con la posible discriminación de no residentes, así como por la obstaculización de libertades comunitarias e infracción del principio de seguridad jurídica de la Unión Europea. Todas estas razones pueden dar lugar a nuevas cuestiones de inconstitucionalidad ante el mismo tribunal, así como a cuestiones prejudiciales ante el TJUE, sin olvidar la posibilidad que se abre de acudir al Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

⁴⁸ El ITSGF atendiendo al Preámbulo de la Ley, tiene como finalidades principales la recaudación y la armonización de la normativa autonómica, y se configura como un impuesto complementario del IP, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades autónomas.

De esta forma, es evidente que acogerse al marco fiscal de la Empresa familiar puede ser una buena estrategia financiera para los contribuyentes afectados por este nuevo impuesto estatal, en la medida en que le permitirá disfrutar de la bonificación de la que este tipo de empresas gozan en el IP –que hemos analizado con anterioridad⁴⁹– beneficiando, además, como luego veremos, también a las siguientes generaciones.

Cierto es que con su inicial vigencia de dos ejercicios quizá a muchos contribuyentes del ITSGF no les mereció la pena reordenar su patrimonio, y más cuando la precipitación con la que se aprobó este impuesto llevó a que en su primer ejercicio no hubo margen de maniobra alguno a reordenar nada. No obstante, al haberse consumado la posible prórroga del ITSGF que contemplaba el Gobierno, y que ya se ha hecho realidad para 2024, debería reflexionarse por los contribuyentes de grandes fortunas acerca de las ventajas que les ofrece la posibilidad de conseguir cumplir los requisitos que se exigen para poder aplicar el régimen fiscal de la Empresa familiar. Esta estrategia demanda una cuidadosa planificación que en estos casos puede resultarles de gran interés, y no solo al corto plazo –respecto de este impuesto concreto que debería ser temporal– sino pensando también en el futuro como una fórmula para beneficiar a los sucesores en la empresa, poniéndoselo más fácil a las siguientes generaciones.

Para terminar, debemos aclarar que cuando no se cumplan los requisitos exigibles para aplicar el régimen para la Empresa familiar se tributa por este impuesto sin ningún tipo de beneficio, teniendo en cuenta que la cuota íntegra del mismo, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF.

De esta forma, si la suma de las cuotas del ITSGF, el IRPF y el IP superase el límite del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF, se reducirá la cuota del primero de ellos hasta alcanzar dicho límite, sin que la reducción pueda exceder del 80% de la cuota del ITSGF previa a dicha reducción. Para finalizar, no debe olvidarse que de la cuota resultante del impuesto a las grandes fortunas se deducirá la cuota del IP efectivamente satisfecha⁵⁰.

2. Reducción del 95% en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

Como apuntamos con anterioridad otro de los beneficios fiscales aplicables a la Empresa familiar es la reducción del 95% establecida en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (en adelante, LISD) que cabe aplicar a las adquisiciones de empresas individuales o participaciones en entidades por parte de los cónyuges, descendientes o adoptados, del causante o donante. Se trata de una reducción sobre la base imponible que pueden aplicarse el heredero o donatario de la de la Empresa

⁴⁹ Por contra, cualquier empresario titular de la actividad o de las acciones de una empresa que no cumple con los requisitos para estar exenta, debe tributar por ellas en su Impuesto sobre el Patrimonio y el ITSGF, según el valor de la compañía.

⁵⁰ Además, en el caso de obligación personal y sin perjuicio de lo que establezcan los Tratados o Convenios internacionales, serán deducibles los impuestos satisfechos en el extranjero.

familiar en criterio de la Administración que no compartimos, de la totalidad de la Empresa familiar⁵¹, en la medida en que a veces no hace falta transmitir la totalidad de la empresa para garantizar su continuidad.

Con esta reducción se permite la sucesión en la Empresa familiar sin un coste fiscal elevado para la nueva generación que se hace cargo de la empresa, corrigiendo la situación previa a la existencia de este beneficio fiscal que provocaba que los herederos debieran vender la misma para poder pagar este impuesto, lo que no solo resultaba perjudicial para la familia heredera sino también para el conjunto de familias que trabajaban en la compañía, proveedores, y clientes generando un perjuicio a la economía de la zona en la medida en que las empresas tendían a desaparecer. Esto se agrava en aquellos lugares donde la Empresa familiar constituye la base de empleo, muchas veces zonas rurales, cuya subsistencia depende de la continuidad de este tipo de entidades, de forma que si desaparece la Empresa familiar están avocadas a la despoblación⁵².

Este hecho fue, sin duda, lo que justificó evitar que este impuesto se convirtiera en un elemento que distorsionase la actividad económica y, sobre todo, que forzase la salida de la familia fundadora de la empresa en la medida en que en este tipo concreto de entidades, a diferencia de las empresas no familiares, los miembros de la familia, tanto los que ceden como los que reciben la masa hereditaria, participan o están llamados a participar claramente en la gestión de la compañía. Precisamente por este motivo se establece esta bonificación, para facilitar que la familia continúe con la empresa⁵³.

⁵¹ En la Consulta vinculante núm. V2680/2020, de 2 de septiembre se señala que “(...) la LISD exige la transmisión “inter vivos” de la empresa o negocio como tal o, en su caso, de participaciones que el donante tuviere en una determinada entidad, todo ello de acuerdo con la finalidad que inspira tanto este apartado como el 2.c del mismo artículo, que no es otra que la de favorecer la transmisión intergeneracional de los elementos patrimoniales que se contemplan”. En similares términos se ha pronunciado también la Dirección General de Tributos en Consultas anteriores como la 2142-99 de 12 de noviembre de 1999, la 0157-02 de 4 de febrero de 2002 o la 0166-03 de 7 de febrero de 2003, en las que se afirma que “...para que la donación de una empresa individual como la que nos ocupa pueda acceder al disfrute de la reducción del 95 por ciento prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha de hacerse de forma global, como actividad económica unitariamente considerada...” añadiéndose que “...la donación parcial de farmacia, el supuesto contemplado en el escrito de consulta no podría gozar de la reducción del 95 por ciento prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Esta exigencia es de la Administración, no del artículo 20.6 de la LISD que no fija tal requisito; coincidimos en que no debería exigirse, cuando se transmita (por ejemplo) una rama de actividad autónoma (Cfr. GARCÍA DÍEZ, D.: “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar”, ob., cit., BIB 2024\865).

⁵² Puede ponerse el ejemplo de la preocupante situación en la que entró el Grupo Siro que defendía en Castilla y León, 1500 empleos, vr.gr. https://www.elconfidencial.com/espana/2022-06-03/alarma-riesgo-cierre-gran-despensa-galletas-espana_3436303/

⁵³ Debemos señalar que en la interpretación de la normativa tributaria que regula la transmisión lucrativa del negocio familiar en aras a discernir si se cumplen estos requisitos el Tribunal Supremo, concluye en la Sentencia de 26 de mayo de 2016 (recurso casación núm. 4098/2014) que “ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las

Acudiendo a la vigente legislación en lo que afecta a la posible sucesión “*mortis causa*” establece la letra c), apartado 2, del citado artículo 20 de la LISD que “*En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviere incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (...) para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 % del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo*”.

A la vista de este precepto para poder aplicar esta bonificación debe tratarse de participaciones a los que pueda aplicarse la exención que se regula en el apartado octavo del artículo 4. Ocho de la LIP y debe mantenerse el negocio o las participaciones en principio, a salvo de la regulación que realicen las Comunidades autónomas que luego veremos, por un margen temporal de diez años en el patrimonio del causante (lo que se aplica también al donatario). Como ha señalado la DGT “*la aplicación de la reducción exige, por tanto y como condición sine qua non la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para el donante y el mantenimiento de la misma por el donatario*”⁵⁴.

En todo caso deben cumplirse los requisitos del régimen durante ese tiempo sin que las decisiones de la siguiente generación puedan orientarse a minorar sustancialmente el valor de lo adquirido en herencia⁵⁵. A nuestro juicio, lo que la ley pretende es que se mantenga “el valor”, no las participaciones en sí. Esta cuestión puede ser conflictiva y ofrece alternativas para que, si se mantiene dicho valor, puedan inclusive enajenarse las participaciones Entenderlo de otra forma condicionaría en exceso la capacidad de actuación de herederos y donatarios en el tráfico jurídico imposibilitándoles la realización de actos dispositivos u operaciones mercantiles que pueden ser convenientes a su empresa y que podrán llevarse a cabo, como hemos dicho, si no suponen una minoración sustancial del valor de adquisición⁵⁶.

empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad” (FJ Tercero).

⁵⁴ Consulta vinculante núm. V3195/2018, de 14 de diciembre en relación con una donación.

⁵⁵ E incluso algo antes en la medida en que el art 20.2 c) de la Ley 29/1987 puede aplicarse también a las transmisiones realizadas mediante los pactos sucesorios que tengan por objeto la entrega de la empresa familiar antes del fallecimiento del instituyente o causante y que se regulan en algunas Comunidades autónomas, cuestión de la que se ocupa ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Adquisición de empresa familiar mediante pactos sucesorios con eficacia de presente: problemática actual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 3, 2021 parte Estudios, BIB 2021\125.

⁵⁶ Consulta vinculante núm. 951/2005, de 27 de mayo en la que la Administración tributaria sólo exige que se conserve el valor de lo adquirido para el mantenimiento de la reducción; sin entender que sea necesario que se mantenga literal y materialmente lo recibido lucrativamente.

Por su parte, en el caso de adquisiciones “*inter vivos*” –donación de la Empresa familiar–, para que los donatarios⁵⁷ puedan beneficiarse de esta reducción deben cumplirse, además de los ya expuestos, otros dos requisitos adicionales⁵⁸:

– Primera: que el donante tenga 65 o más años o bien que tenga menos de 65 años pero se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez⁵⁹.

Si la titularidad recayera en dos cónyuges, el Tribunal Supremo en su Sentencia núm. 1148/2023, de 19 de septiembre, establece que para lograr la reducción completa en la base imponible del ISD es necesario que cada cónyuge-transmitente cumpla individualmente con el requisito de edad⁶⁰.

⁵⁷ El artículo 5 b) de la LISD establece como sujeto pasivo contribuyente del impuesto de donaciones a las “personas físicas” que reúnan la condición de “donatario” o “favorecido” por la transmisión lucrativa “*inter vivos*”. Con ello se delimitan los posibles contribuyentes que podrán aplicar esta reducción, de carácter personalista, acotándolo exclusivamente a determinados parientes –cónyuge, descendientes o adoptados–, solo ampliables por la normativa de las Comunidades autónomas.

⁵⁸ El Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 5/2022, de 10 de enero (recurso casación núm. 1563/2020) deja claro que la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD sólo se encuentra condicionada por la normativa del IP. La jurisprudencia que se fija es la siguiente: “1) *En los casos en que la donación inter vivos de una empresa familiar venga constituida, en parte de su valor, por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD.*

2) *La procedencia de tal reducción de la base imponible establecida en el artículo 20.6 LISD viene condicionada, por la propia remisión que el precepto establece al artículo 4, Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, a la acreditación de su afectación a la actividad económica.*

3) *El hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del artículo 20.6 LISD, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, per se, para la obtención de la mencionada reducción, siempre que se acredite el requisito de la afectación o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación.*

4) *El artículo 6.3 del 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, es conforme a la ley que regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998, tal como ha sido interpretado más arriba, aun para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto” (Fundamento Cuarto).*

⁵⁹ Estas situaciones deben ajustarse a las exigencias de la normativa reguladora de la Seguridad Social sin que quepa ninguna otra que no se adecúen literalmente a sus catalogaciones como sería el caso de la jubilación anticipada de personas con discapacidad superior al 45% a los 62 años (*Vid.* Consulta vinculante núm. V0331/2010, de 22 de febrero).

⁶⁰ Señala en esta Sentencia que “*dicho requisito de la edad debe concurrir en el donante de cada una de las donaciones, o lo que es lo mismo, en la donación de bienes comunes del matrimonio, ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años, en el caso de que sólo la haya alcanzado uno de los cónyuges (...) sólo cabe la reducción respecto de la*

– Segunda: que, si el donante viene ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión⁶¹.

Destaca el carácter condicional de este requisito de manera que solo se aplica si el donante ejerciera dichas funciones de dirección y no en los casos en los que las mismas estuvieran encomendada a otros sujetos (Gerentes, CEOs... etc.). No obstante, a nadie escapa la indefinición a la que nos enfrenta determinar qué se entiende por “*funciones de dirección*”, señalándose únicamente por el legislador en el propio artículo 20.6, ya mencionado, que “*no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad*” lo que lejos de aclarar algo, lo complica más y da margen a la interpretación por parte de la Administración tributaria que, nos tememos, nunca favorecerá los intereses de los contribuyentes⁶² que deberán probar que esta condición se cumple, con la dificultad que ello pueda conllevar.

Y ello sin olvidar la necesidad de que el transmitente tampoco perciba remuneraciones por el ejercicio de este tipo de funciones desde el momento en el que lleve a cabo la transmisión lo que no impide que pueda recibirlas en otros conceptos como rentas vitalicias⁶³, o mediante un contrato laboral no vinculado a las labores directivas⁶⁴ por ejemplo, sin que ello suponga, a nuestro juicio, el incumplimiento de este requisito.

A la vista de los requisitos expuestos, en la práctica, la aplicación de esta reducción no resulta sencilla, en tanto en cuanto existe una importante disparidad interpretativa entre la AEAT y los contribuyentes sobre qué valor debe tomarse como base de la reducción. Si bien la LISD establece literalmente que la base de la reducción será el “*valor de la empresa*”, los órganos de gestión e inspección de las Comunidades autónomas, que son los que aplican la reducción, vienen considerando que la citada exención sólo podrá alcanzar al valor de las participaciones en la proporción que se corresponda con activos afectos a la actividad⁶⁵ en la tónica ya apuntada al analizar la

donación realizada por aquel de los cónyuges que ha alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad” F J Cuarto. Este planteamiento se critica por GARCÍA DÍEZ, D.: “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar”, ob., cit., BIB 2024/865.

⁶¹ No se considera cumplido este requisito por la mera pertenencia al Consejo de Administración.

⁶² Así lo advierte GARCÍA DÍEZ, D.: “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar”, ob., cit., BIB 2024/865.

⁶³ Cfr. Consulta vinculante núm. V1003/2013, de 27 de marzo.

⁶⁴ Cfr. Consulta vinculante núm. V2978 /2018, de 19 de noviembre.

⁶⁵ El criterio que mayoritariamente suele seguir la Administración tributaria se basa en calcular la base de esta reducción del 95% en el ISD sobre la parte del valor de la empresa que se corresponde con activos afectos a la actividad empresarial. De hecho, la DGT en la Consulta tributaria de 24 de mayo de 2002 establece que “... una interpretación finalista de dicha exención prevista en el artículo 4. Octavo. Dos de la Ley 19/1991, tal y como resulta con toda nitidez tanto de la propia Ley como de su desarrollo reglamentario constituido por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, conduce a entenderla aplicable a los bienes y derechos sólo en la medida en que estén afectos a la actividad económica”. En la misma línea también pueden verse Consultas posteriores como la

exención en el IP. Considera la Administración que la remisión que realiza el mencionado artículo 20.2.c) de la LISD a la LIP no se refiere exclusivamente al tipo de empresas susceptibles de gozar de esta reducción, sino que se refiere también a la determinación del “*quantum*” de tal reducción.

Como apuntamos más detrás no faltan voces que se oponen a esta interpretación⁶⁶, tanto en la jurisprudencia como en la doctrina⁶⁷ esgrimiendo razones incontestables que podemos compartir y que tienen que ver con una lógica preocupación ante el hecho de que

V2034-03 de 2 de diciembre, la V2302-11 de 28 de septiembre, o la V0852-11 de 1 de abril en las que se apela a “razones de lógica y coherencia interna” para entender que, efectivamente, el porcentaje de reducción en el ISD opere sobre el mismo importe que resulte exento en el IP.

De hecho, la Consulta V2302/2011 de 28 de septiembre, explica los pilares sobre los que descansa el criterio administrativo en los términos que siguen: “...cosa conceptualmente distinta a la determinación del “*quantum*” de la exención, además de lógicamente anterior, es constatar si esa sociedad tiene o no por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (letra a) del apartado), lo cual resultará de la composición de la mayoría de su activo por valores o bienes no afectos. Y en ese exclusivo sentido, es decir, en la determinación de si procede o no la exención, se establece que “a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos” no se computarán los que se detallan en el segundo epígrafe de la letra a).

El criterio expuesto y la norma valorativa del citado epígrafe y letra, aplicados al supuesto de hecho descrito en el escrito de consulta, significaría la procedencia del acceso a la exención para la Sociedad Limitada matriz, en tanto en cuanto la mayoría de su activo no está constituido por valores o elementos no afectos a su actividad. Sin embargo, no procedería tomar en cuenta el valor de todos aquellos elementos patrimoniales no necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial y ello con independencia de su coste de adquisición en relación con los beneficios no distribuidos, parámetro que, como se ha indicado, no opera en este punto”.

Por su parte, el TEAC, en su Resolución de 31 de enero de 2011, es partidario de que el importe del beneficio fiscal en ISD se calcule sobre el valor proporcional de las participaciones en la entidad, determinado en función de los activos afectos y no afectos de ésta, criterio que, como veremos, se acaba expandiendo a la interpretación de la aplicación de los beneficios fiscales de otros impuestos.

⁶⁶ No obstante, pese a esta cicatera visión de la Administración no faltan pronunciamientos jurisprudenciales opuestos a este criterio administrativo que se fundamentan en la idea de que no procede limitar la base de la reducción en función de los activos afectos y no afectos porque ello no está previsto en precepto legal alguno que ampare dicha limitación. Atendiendo al art 3 del Código Civil –por remisión del 12.1 de la LGT– se defiende por esta jurisprudencia que “las normas deben interpretarse de acuerdo con su sentido gramatical y más aún en una normativa en la que está prohibida expresamente la interpretación analógica” (entre todas, puede verse la Sentencia Núm. 132/2012 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid) por lo que cuando el artículo 20.2.c) establece que la reducción del 95% afecta al “valor de la empresa”, debe entenderse que éste incluye el valor total de la misma, pues no se señala que dicho valor deba englobar únicamente los bienes patrimoniales que están afectos a la citada actividad empresarial.

⁶⁷ Cfr. GARCÍA SPÍNOLA, L.: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: aplicación de la reducción del 95% en la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades”, Consejo general de Economistas, 2013, disponible en: <https://www.maiolegal.com/articulo-publicado-sobre-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones/>

la interpretación que viene haciendo la Administración se base en una interpretación analógica de lo exigible en el IP para extenderlo al ISD, entendiendo que cuando este último impuesto se refiere al “el valor de la empresa” no lo hace al valor total sino al valor que contempla el IP tras aplicar la limitación que implica restar los activos no afectos. Está claro que la interpretación administrativa es la menos favorable a los intereses de los contribuyentes a los que, además, genera una evidente inseguridad jurídica respecto de la forma de proceder en la aplicación de esta reducción del 95%.

Para terminar, y como hemos hecho en el caso del IP, nos gustaría destacar que en el caso de que no pudieran aplicarse estas exenciones por no cumplirse con los requisitos expuestos, el donatario que se hace cargo de la Empresa familiar tributaría en el Impuesto sobre Donaciones y en el caso de tratarse de una sucesión en la empresa familiar por el fallecimiento del titular los herederos tributarían en el Impuesto sobre Sucesiones.

3. No sujeción en el IRPF de la ganancia patrimonial en los casos de donación de la empresa familiar

El tercero de los beneficios fiscales que acompaña a la transmisión de la Empresa familiar se regula en el artículo 33.3 c)⁶⁸ de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF)⁶⁹ bajo la forma de un supuesto de no sujeción que afecta a la ganancia patrimonial que se genera en el transmitente/donante⁷⁰ lo que resulta coherente con la voluntad del legislador de que la transmisión lucrativa de la Empresa familiar no tribute si se garantiza su continuidad en el ejercicio de la actividad.

Para conseguir este objetivo se entiende que en estas transmisiones no existe alteración patrimonial alguna en la medida en que concurren las circunstancias exigibles en el artículo 20.6 de la LISD⁷¹ que hemos analizado en el epígrafe anterior y que, en definitiva, son los requisitos para poder aplicar por parte del adquirente/donatario la reducción del 95% en su base imponible en dicho impuesto, y ello con independencia de que la aplique o no.

Sobre esta última cuestión coincidimos con GARCÍA DIEZ en que no resulta preciso el ejercicio de opción alguna o manifestación de su voluntad de acogerse a dicho precepto –20.6 de la LISD– y la posibilidad que abre de aplicar la reducción en este impuesto, sino que una vez concurren los mismos procederá su aplicación y por ello no se producirá ganancia patrimonial alguna en el donante⁷².

⁶⁸ Señala expresamente que “*se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial*” con respecto a “*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*”.

⁶⁹ En concreto en el artículo 33.3 c) de la LIRPF.

⁷⁰ Y que sin este precepto quedaría sujeta al IRPF (ex artículo 33.1 LIRPF).

⁷¹ Destaca que el legislador diseñe el supuesto de no sujeción efectuando la remisión a la norma de otro impuesto renunciando a efectuar una definición propia que evitaría cualquier duda interpretativa.

⁷² Opinión del autor que suscribimos plenamente y que se apoya en las Sentencias del TSJ Canarias núm. 457/2022, de 6 de mayo, (FJ Tercero) y 278/2022, de 24 de marzo. (Cfr.

En lo que se refiere al IRPF, la aplicación de esta regla de no tributación en sede del donante implica, además, que el adquirente o donatario se subroga en la posición del donante respecto a los valores y fechas de adquisición de los bienes recibidos por la donación⁷³ (artículo 36, in fine, LIRPF) con lo que se garantiza que la no tributación derive en un simple diferimiento del IRPF.

En definitiva, la normativa fiscal nos sitúa ante un supuesto de no sujeción (ex artículo 20.2 LGT) en el que el legislador aclara el contenido y alcance del hecho imponible del IRPF y, conforme a la literalidad del precepto legal, no supone elección alguna por parte del contribuyente sino que se aplica automáticamente⁷⁴. Como señala GARCÍA DÍEZ “*no hay alternativa, si se cumple con los requisitos establecidos por el legislador, procederá practicar la reducción en base imponible del Impuesto de Donaciones (artículo 20. 6 LISD) y, a la par, se reconocerá el supuesto de no sujeción en el IRPF del transmitente (artículo 33.3 c) LIRPF)*”.

En realidad, las medidas fiscales que se contemplan en ambos impuestos tienen como finalidad, como se ha dicho, no penalizar fiscalmente este tipo de donaciones dado que, en última instancia, suponen una forma de facilitar el relevo generacional de las Empresas familiares.

En cuanto al alcance en la aplicación de esta exención el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) viene emanando algunos criterios que ayudan a aclarar las cuestiones más controvertidas.

Respecto de si esta norma de no sujeción afecta a todos los elementos patrimoniales, existencias inclusive, la DGT venía defendiendo que debía darse a éstas últimas un tratamiento diferenciado de forma que, de un lado, la donación de las existencias daría lugar a un rendimiento de la actividad económica, en función de su valor de mercado, y de otro, habría una ganancia o pérdida patrimonial por la donación de los elementos del inmovilizado⁷⁵; sin embargo, el TEAC no ha respaldado esta opinión considerando “*que el beneficio fiscal del artículo 33.3 c) LIRP afecta a la totalidad de la transmisión*”⁷⁶ teniendo en cuenta principalmente la literalidad del supuesto de sujeción, que no efectúa distinción alguna entre los elementos de activo, refiriéndose con carácter general a la “*empresa*”. Este criterio no lo rubrica la DGT que ha seguido manteniendo con posterioridad a esta Resolución la opinión antes expuesta⁷⁷.

GARCÍA DÍEZ, D.: “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar”, ob., cit., BIB 2024/865). También comparte este criterio la Dirección General de Tributos entre otras en las Consultas V0120-13, de 17 de enero de 2013 y V0941-14, de 2 de abril de 2014.

⁷³ Debe aclararse que las donaciones pueden generar una tributación en el IRPF del donante-transmitente, por la ganancia patrimonial cuantificada en la diferencia positiva entre el valor de lo donado y su coste de adquisición.

⁷⁴ Señala este precepto que “*Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (...). 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*”.

⁷⁵ Consulta vinculante núm. V1619/2021, de 28 de mayo.

⁷⁶ Resolución del TEAC de 25 de octubre de 2021, R.G. 1108/2018, FJ Séptimo.

⁷⁷ Consulta vinculante núm. V0463/2023, de 1 de marzo.

En otro orden de cosas, el TEAC en sus recientes Resoluciones de 29 de mayo de 2023 y de 18 de diciembre de 2023 también ha concluido que el diferimiento previsto en la Ley del IRPF sólo se debe aplicar en relación de los elementos que están afectos a actividades económicas⁷⁸ y no respecto a la totalidad de la empresa. Este es, además, el criterio interpretativo que se ha venido aplicando además en el IP y en el ISD de acuerdo con lo que venía haciendo la inspección tributaria que venía discutiendo el diferimiento íntegro de la ganancia patrimonial o, lo que es lo mismo, la no sujeción íntegra de la renta en sede del donante, cuando la entidad cuyas participaciones se donan posea activos no afectos a la actividad económica.

Prevalece en la doctrina asentada por el TEAC⁷⁹ en esta reciente Resolución el criterio de los órganos inspectores que consideran que, aunque la Ley del IRPF no lo contemple expresamente –tampoco la LISD en la que nos encontrábamos con idéntico problema– debe realizarse el cálculo de forma proporcional ya que la remisión al artículo 20.6 de Ley del ISD se hace a los exclusivos efectos de exigir los requisitos que deben cumplir donante y donatario para acceder al régimen de la Empresa familiar⁸⁰.

Como en la situación vista en el ISD no se trata del criterio que más favorezca a la Empresa familiar sin que la misma se sustente en ningún precepto expreso que permita aplicar esta limitación que, de nuevo, se importa de la Ley del IP y careciendo del necesario sustento en razones objetivas e incontestables.

Debe añadirse también en lo que afecta a este beneficio fiscal que coincidimos en el criterio vertido por GARCÍA DIEZ⁸¹ de que, pese a algunos pronunciamientos jurisprudenciales que mantienen lo contrario⁸², la pérdida de los requisitos exigibles a

⁷⁸ En la actualidad siguen existiendo muchas controversias sobre la consideración o no de determinados activos como necesarios para la actividad económica (tesorería excedentaria, préstamos, inmuebles arrendados, etc.).

⁷⁹ Las Resoluciones mencionadas en el texto constituyen doctrina reiterada del TEAC y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, vinculará a la Administración tributaria.

⁸⁰ En la Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2023 se señala que “calculada la ganancia de patrimonio por diferencia entre valor de transmisión y valor de adquisición de las participaciones donadas, y concluido ya cuál era el porcentaje de la misma que no podría beneficiarse de la aplicación del artículo 33.3.c) de la LIRPF, es claro y conforme a Derecho el importe de la ganancia de patrimonio que, de acuerdo con las normas anteriores, procede integrar en la base imponible del IRPF”. Por su parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 5/2022, de 10 de enero (recurso casación núm. 1563/2020) ha parado el intento de la Administración tributaria de negar el reconocimiento de la reducción en el ISD cuando la entidad objeto de la donación incluye como parte de su activo, de acuerdo con la normativa del IRPF, bienes que no se encuentran afectos a una actividad económica.

⁸¹ Cfr. GARCÍA DÍEZ, D.: “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar” ob., cit., BIB 2024\865.

⁸² Por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de junio de 2023 (recurso núm. 787/2019) sostiene la pérdida del beneficio de no sujeción en el IRPF para el donante por

los donatarios para aplicar los beneficios fiscales en el ISD antes expuestos, no arrastran ningún tipo de consecuencia en la aplicación de este supuesto de no sujeción que afecta al donante diligente; ya que nada contempla la norma expresamente a este respecto, sin que pueda expandirse ninguna especie de efecto sancionador impropio a éste último, por la conducta de aquellos. Compartimos el criterio de este autor cuando señala que solo tendría cabida esta consecuencia para el donante —es decir, tener que tributar por la ganancia patrimonial en el IRPF— si en el momento de la perfección del negocio jurídico él mismo incumpliese con los requisitos que le correspondan, ya sea relativos a funciones directivas, retribuciones, edad... —o, bien, hubiera colaborado con los donatarios en el incumplimiento a posteriori de cualquiera de ellos⁸³.

Para terminar este epígrafe aclaramos de nuevo, como hemos hecho en los supuestos anteriores que si no existiera esta medida, en el caso de la donación de la Empresa familiar el donante tendría una ganancia patrimonial por la que debería tributar en su IRPF, en concreto, por el incremento de valor que haya tenido la empresa desde que es titular de la misma, y ello sin olvidar que los donatarios, de no existir el beneficio fiscal anteriormente explicado del artículo 20.6 de la LISD, también tributarían en el Impuesto sobre Donaciones.

Llegados aquí, no podemos terminar el análisis realizado de los beneficios fiscales aplicados por las normas estatales sin insistir en que, como puede verse fácilmente, que los mismos están pensados para evitar el costoso impacto fiscal sobre la titularidad de la actividad empresarial que tendría su transmisión a la siguiente generación lo que, además, pondría en peligro su continuidad en la familia; ello lleva a que la familia empresaria deba llevar a cabo una cuidadosa planificación para conseguir cumplir con los requisitos que se han explicitado hasta aquí y que facilitan la aplicación del llamado Régimen de la Empresa familiar. Esta planificación fiscal, además, va más allá de la mera tributación por IRPF o IP, y traslada sus efectos a futuro en la medida en que la transmisión del patrimonio empresarial está, en principio, fuertemente bonificada en el ISD si se cumplen los requisitos antes mencionados. La regulación entre los tres impuestos, como hemos visto, está claramente interrelacionada lo que no deja de provocar algunos problemas que hemos dejado apuntados y a los que la doctrina administrativa y la jurisprudencia van dando cumplida respuesta no siempre a favor de los intereses de la Empresa familiar.

Llegados a este punto solo resta añadir que como los incentivos fiscales explicados y que se aplican en la legislación estatal no cubren la totalidad de los costes fiscales que se generan en la sucesión empresarial en el seno de la familia, hay margen suficiente para que los legisladores autonómicos, al tratarse de impuestos parcialmente cedidos a las

pérdida de los requisitos exigibles en los donatarios en el IP, que enajenaron los bienes de la entidad antes de transcurrir el tiempo exigible.

⁸³ Cfr. GARCÍA DÍEZ, D.: “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar” ob., cit., BIB 2024\865.

Comunidades autónomas, hayan utilizado su potestad normativa para tomar medidas que en la práctica mejoran el tratamiento fiscal de la continuidad de las Empresas familiares, en particular, en lo que se refiere al IP y al ISD con un tratamiento dispar.

IV. LOS BENEFICIOS FISCALES APLICADOS EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO

La Hacienda autonómica constituye un elemento indispensable para la consecución de la autonomía política de las Comunidades autónomas. De hecho, el artículo 137 de la Constitución española dispone que las Comunidades autónomas “*gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*” reconociendo que la autonomía financiera de las Comunidades autónomas debe ejercerse “*con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*” (art. 156.1), y también que el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad (art. 138.1).

Estos principios forman un conjunto en el que sus componentes deben integrarse en una relación de equilibrio, siendo los de solidaridad y coordinación límites intrínsecos del principio de autonomía financiera de estos Entes territoriales que marcan las relaciones entre el Estado y las Comunidades autónomas, así como sus relaciones entre estas últimas⁸⁴

Por ello, desde 1980 con la aprobación de la Ley Orgánica de Financiación Autonómica (en adelante, LOFCA)⁸⁵ se avanza en esa autonomía financiera reconocida constitucionalmente, avance que se traduce en la cesión de tributos a estas Entidades territoriales, y no solo su recaudación sino también competencias normativas que les permiten tomar sus propias decisiones estratégicas en la defensa de sus particulares intereses⁸⁶. Esta norma de 1980 establece el primer marco para esta cesión hasta 1986 previendo, en lo que afecta a los impuestos que nos interesan particularmente, la cesión del 50% de la recaudación del IP y del ISD. Por su parte, el

⁸⁴ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de agosto de 1983 (STC 76/1983) en su Fundamento Jurídico segundo a) señala que las Comunidades autónomas “*son iguales en cuanto a su subordinación al orden constitucional; en cuanto a los principios de su representación en el Senado; en cuanto a su legitimación ante el Tribunal Constitucional o en cuanto que las diferencias entre los distintos Estatutos no podrán implicar privilegios económicos o sociales; en cambio, pueden ser desiguales en lo que respecta al procedimiento de acceso a la autonomía y a la determinación concreta del contenido autonómico de su Estatuto y, por tanto, en cuanto a su complejo competencial. El régimen autonómico se caracteriza por un equilibrio entre la homogeneidad y diversidad del status jurídico-público de las Entidades territoriales que lo integran. Sin la primera, no habría unidad ni integración en el conjunto estatal; sin la segunda, no existiría verdadera pluralidad ni capacidad de autogobierno*”. El Tribunal Constitucional precisa que las Comunidades Autónomas “*gozan de una autonomía cualitativa superior a la administrativa que corresponde a los Entes locales, ya que se añaden potestades legislativas y gubernamentales que la configuran como autonomía de naturaleza política*” (Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1981. STC 25/1981).

⁸⁵ «BOE» núm. 236, de 01 de octubre 1980.

⁸⁶ Artículo 11.

Acuerdo 1/1986 de 7 de noviembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera⁸⁷ sigue progresando en dicha cesión, de forma que, aunque siguen regulándose por el Estado, corresponde a las Comunidades autónomas por delegación del Estado su gestión, inspección y recaudación.

Por su parte, el Acuerdo 1/1993 de 7 de octubre, para el desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas del quinquenio 1992-1996⁸⁸ asigna un mayor grado de corresponsabilidad fiscal a las Comunidades autónomas que comienzan a percibir el 15% del importe total de las cuotas liquidadas del IRPF ingresadas por los residentes en su territorio. Con posterioridad, el sistema de financiación de las Comunidades autónomas en el quinquenio 1997-2001 se rigió por los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996⁸⁹ y de 27 de marzo de 1998⁹⁰, que provocan la evolución de los impuestos estatales que nos interesan, IP e ISD a tributos “compartidos” lo que supone el reconocimiento de las competencias normativas a las Comunidades autónomas sobre los mismos.

En el caso de ambos impuestos, tanto la recaudación como la competencia normativa están cedidas desde la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades autónomas y de medidas fiscales complementarias de forma que en el IP, las Comunidades autónomas pueden regular la tarifa, el mínimo exento, crear deducciones y bonificaciones⁹¹, y en el ISD pueden regular las reducciones aplicables en la base imponible, mejorar las reducciones estatales, crear deducciones y bonificaciones y fijar la tarifa del impuesto y las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, así como las deducciones y bonificaciones en cuota.

⁸⁷ Acuerdo 1/1986, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el método para la aplicación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el periodo 1987-1991. «BOE» núm. 264, de 3 de noviembre de 1988.

⁸⁸ Resolución de 31 de julio de 1995, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, por la que se ordena la publicación del Acuerdo 1/1993, de 7 de octubre, para el desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades autónomas del quinquenio 1992-1996. «BOE» núm.188, de 8 de agosto de 1995.

⁸⁹ Resolución de 26 de marzo de 1997, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, por la que se ordena la publicación del Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001. «BOE» núm.96, de 22 de abril de 1997 En particular, Acuerdo tercero.

⁹⁰ Resolución de 26 de octubre de 1998, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, por la que se ordena la publicación del Acuerdo 1/1997, de 27 de noviembre, por el que se aprueba el Sistema de Financiación de los Servicios de Sanidad en el Período 1998-2001. «BOE» núm. 275, de 17 de noviembre de 1998.

⁹¹ En la norma estatal se contempla una exención de 300.000€ para la vivienda habitual del contribuyente, un Mínimo exento de 700.000€ tanto para los contribuyentes residentes como no residentes y la obligación de presentar la declaración para los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar o, no saliendo a ingresar, si el valor de los bienes y derechos supera los 2.000.000€.

La Ley 21/2001, de 27 de diciembre⁹², que plasma el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 aprobado por todas las Comunidades autónomas supone la cesión de la capacidad normativa de las Comunidades autónomas de estos dos impuestos. La financiación de las Comunidades autónomas de régimen común se rige actualmente por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, tras la modificación operada por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, y por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre⁹³, 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 que materializa el Acuerdo 6/2009 de 15 de julio.

Veremos ahora cómo las Comunidades autónomas han desarrollado las competencias normativas en ambos impuestos siendo la causa del tratamiento dispar de las Empresas familiares dependiendo del territorio dónde se asienten.

Es importante recordar que como hemos visto, el IP de carácter redistributivo en origen, reconoce en la normativa estatal una exención para determinados activos productivos que debían quedar excluidos del patrimonio por su carácter excepcional de entre los que destacaron siempre, como vimos, las participaciones en Empresas familiares, siempre y cuando que se cumplan los requisitos expuestos, requisitos que, como hemos visto se trasladan al ISD cuya legislación estatal recoge una reducción mínima en la Base imponible del 95% por parte de la Empresa familiar. A partir de 1996 las Comunidades autónomas tienen competencias para regular elementos de ambos impuestos expuestos en el párrafo anterior y de hecho lo hacen lo que motiva diferencias importantes, como veremos de inmediato en el tratamiento fiscal de la Empresa familiar según los territorios.

1. Beneficios fiscales de las Comunidades en el IP

El IP es un tributo de devengo anual, carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto del que son titulares las personas físicas a fecha de 31 de diciembre de cada año⁹⁴, que se calcula en base al valor de todos los bienes del sujeto pasivo, sobre el que se aplica un tipo impositivo una vez reducidas las exenciones aplicables. A nivel estatal, se contempla:

- Exención de 300.000€ para la vivienda habitual del contribuyente.
- Mínimo exento de 700.000€ tanto para los contribuyentes residentes como no residentes.

⁹² «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 2001.

⁹³ «BOE» núm. 305, de 19 de diciembre 2009.

⁹⁴ Actualmente, el impuesto de patrimonio es un impuesto global, específico y recurrente sobre la riqueza neta de los individuos que existe solamente en España dentro de la Unión Europea; y en dos países más de la OCDE: Noruega y Suiza. En 26 de los 27 Estados de la Unión Europea este impuesto no existe *Cfr.* INSTITUTO DE EMPRESA FAMILIAR (IEF): *Mapa autonómico de la fiscalidad de la Empresa Familiar*, 2024. <https://www.iefamiliar.com>

- Obligación de presentar la declaración para los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar o, no saliendo a ingresar, si el valor de los bienes y derechos supera los 2.000.000€.
- Tarifa estatal salvo que la Comunidad autónoma regule otra al siguiente tenor:

| Base liquidable Hasta euros | Cuota Euros | Resto Base liquidable Hasta euros | Tipo aplicable Porcentaje |
|---------------------------------------|-----------------------|---|-------------------------------------|
| 0€ | 0€ | 167.129,45€ | 0,2% |
| 167.129,45€ | 334,26€ | 167.123,43€ | 0,3% |
| 334.252,88€ | 835,63€ | 334.246,87€ | 0,5% |
| 668.499,75€ | 2.506,86€ | 668.499,76€ | 0,9% |
| 1.336.999,51€ | 8.523,36€ | 1.336.999,50€ | 1,3% |
| 2.673.999,01€ | 25.904,35€ | 2.673.999,02€ | 1,7% |
| 5.347.998,03€ | 71.362,44€ | 5.347.998,03€ | 2,1% |
| 10.695.996,06€ | 183.670,29€ | En adelante | 3,5% |

Fuente: art. 30 Ley 19/1991.

Pues bien, en lo que nos interesa de forma particular, debemos señalar que algunas Comunidades autónomas, en desarrollo de sus competencias normativas, bien han establecido una bonificación del 100% en la cuota del impuesto, bien han introducido tramos de tarifa propios, cambiado el mínimo exento consecuencia de lo que existen fuertes diferencias de tributación y de los tipos efectivos aplicables entre las Comunidades autónomas lo que venía generando competencia fiscal entre territorios que, en ocasiones, podían llevar a situaciones de cambio de residencia de algunos patrimonios sin que en el caso de la Empresa familiar resulte llamativa en la medida en que se trata de entidades de mucho arraigo en el territorio en el que se encuentran por las que les cuesta cambiar de lugar. En concreto, a fecha de 2024, la situación real es la siguiente:

| | Mínimo Exento | Marginal Máximo | Tramo Marginal Máximo | Límite Conjunto IRPF-IP | Deducciones en cuota |
|---------------------------|---------------|-----------------|-----------------------|-------------------------|--|
| Andalucía | 700.000 | 2,50% | 10.696.000,00 | Normativa estatal | Régimen transitorio ⁹⁵ 100% |
| Aragón ⁹⁶ | 700.000 | 3,50% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 0,0% |
| Asturias | 700.000 | 3,00% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 0,0% |
| I. Baleares ⁹⁷ | 3.000.000 | 3,45% | 10.909.915,99 | Normativa estatal | 0,0% |
| Canarias | 700.000 | 3,50% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 0,0% |
| Cantabria ⁹⁸ | 700.000 | 3,03% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 0,0% |
| Castilla y León | 700.000 | 3,50% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 0,0% |
| Castilla-La Mancha | 700.000 | 3,50% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 0,0% |
| Cataluña | 500.000 | 3,48% | 20.000.000 | Normativa estatal | 0,0% |
| C. Valenciana | 500.000 | 3,50% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 0,0% |
| Extremadura ⁹⁹ | 500.000 | 3,75% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 100 % |
| Galicia ¹⁰⁰ | 700.000 | 3,50% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 50,0% |

⁹⁵ En línea parecida a lo realizado por la Comunidad de Madrid se modifica la aplicación de la bonificación del 100% en el IP para el ejercicio 2023 y siguientes (mientras subsista el ITSGF) a través de la Ley 12/2023. Los contribuyentes que no estén afectados por el ITSGF continuarán pudiendo aplicar la bonificación del 100% en el IP. No obstante, para los contribuyentes afectados por el IGF se les permitirá optar entre a) aplicar una bonificación variable en el IP en función de la cuota íntegra del ITSGF y que supondrá tributar exclusivamente en el IP, o b) aplicar la bonificación del 100% en el IP y estar obligados a tributar por el ITSGF. En el caso de Andalucía se configura como una opción del contribuyente.

⁹⁶ A través de la Ley 17/2023, de 22 de diciembre de 2023, de Presupuestos Generales de la Comunidad autónoma de Aragón para 2024 (BOA, Núm. 249 de 29 de diciembre) se incrementa el mínimo exento en el IP de 400.000 a 700.000€.

⁹⁷ Desde la 12/2023 de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Illes Balears («BOE» Núm. 25, de 29 de enero de 2024) y con efectos para el año 2024, se incorpora un mínimo exento en el IP de 3 millones. Así pues, sólo se tributará por el IP por el patrimonio no exento que exceda de dicho umbral. Esta medida podrá tener implicaciones en los contribuyentes afectados por el ITSGF.

⁹⁸ A través de la Ley 3/2023, de 26 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC Núm.87, extraordinario, de 27 de diciembre de 2023) y con efectos para el año 2024 se ha aprobado una bonificación del 100% en el IP, pero sólo resultará de aplicación cuando el patrimonio neto del contribuyente sea inferior a 3,7 millones. Los patrimonios netos de importe superior a 3,7 millones si estarán afectados por el IP. La normativa cántabra podría generar algún problema de error de salto.

⁹⁹ A través del Decreto-ley 4/2023, de 12 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, se amplían las ayudas al acogimiento familiar, se incrementan las ayudas a los nuevos autónomos y se conceden ayudas directas a los productores de cerezas (DOE Núm. 178, de 15 de septiembre de 2023) se introduce una bonificación del 100% de la cuota del IP aplicable en el ejercicio 2023 y siguientes. A priori no se ha adoptado ninguna medida correctora y, por tanto, los contribuyentes con un patrimonio neto no exento superior a 3,7 millones deberán tributar por el ITSGF.

¹⁰⁰ Galicia ha aprobado, a través de la Ley 10/2023, de 26 de diciembre de medidas fiscales y administrativas (DOG Núm. 246, de 29 de diciembre) las siguientes medidas en el IP para el ejercicio 2023 y siguientes:

| | | | | | |
|------------------------|--------------------------|-------|---------------|---|-----------------------|
| La Rioja | 700.000 | 3,50% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 0,0% |
| Madrid | 700.000 | 3,50% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 100,0% ¹⁰¹ |
| Murcia | 3.700.000 ¹⁰² | 3,00% | 10.695.996,06 | Normativa estatal | 0,0% |
| Navarra ¹⁰³ | 550.000 | 3,50% | 11.003.784,50 | 65% BI IRPF y tributación mínima 45% cuota IP | 0,0% |
| Álava ¹⁰⁴ | 800.000 | 2,50% | 12.800.000,00 | 65% BI IRPF y tributación mínima 25% cuota IP | 0,0% |
| Vizcaya | 800.000 | 2,00% | 12.800.000,00 | 65% BI IRPF y tributación mínima 25% cuota IP | 0,0% |
| Guipúzcoa | 700.000 | 2,50% | 12.800.000,00 | 65% BI IRPF y tributación mínima 25% cuota IP | 0,0% |

Fuente: AEAT.

- a) Se eleva el tipo marginal máximo de la escala de gravamen del IP para patrimonios superiores a 10,6 MM pasando del 2,5 al 3,5% y
- b) se establecen límites a la aplicación de la bonificación autonómica del 50% de la cuota íntegra de IP, con el objetivo de mantener en la Comunidad Autónoma la recaudación. En concreto el importe de la bonificación autonómica se reducirá en el importe que resultaría a pagar del ITSGF.

¹⁰¹ A través de la Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas («BOE» núm. 71, de 21 de marzo de 2024) se modifica la aplicación de la bonificación del 100% de la cuota íntegra del IP para el ejercicio 2023 y siguientes (mientras subsista el ITSGF). Los contribuyentes que no estén afectados por el IGF continuarán pudiendo aplicar la bonificación del 100% en el IP. No obstante, para los contribuyentes afectados por el IGF, no resultará aplicable una bonificación del 100% en el IP. El importe de la bonificación se calculará en función de la cuota íntegra del IGF. El efecto resultante de esta medida es que la tributación derivada del ITGF pasará a ser tributación por el IP.

¹⁰² La Región de Murcia ha regulado, por primera vez y exclusivamente para los ejercicios 2023 y 2024, el mínimo exento fijándolo en 3.700.000 euros. Además, Se establece una deducción en cuota del 100% del importe en dinero que tenga el causante a la fecha del devengo del IP que en el año posterior se destine a proyectos de excepcional interés público regional. Su alcance es limitado dado que afectará sólo a dinero que se destine a unos proyectos concretos. En esta comunidad resultaba aplicable un mínimo exento de 3,7 millones en el ejercicio 2023. A través de la Ley 4/2023, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad autónoma de la Región de Murcia para 2024 («BOE» núm. 30, de 3 de febrero de 2024) se prorroga la aplicación del indicado mínimo exento para el ejercicio 2024.

¹⁰³ En el caso de Navarra se prorroga para el año 2024 la aplicación del tipo marginal máximo del 3,5% para el tramo de una base liquidable superior a 11.003.784,50€.

¹⁰⁴ País Vasco. Las tres Juntas Generales (Bizkaia, Álava y Gipuzkoa) han aprobado las Normas Forales del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ya que en los Territorios forales del País Vasco se tiene una normativa específica con el mismo fin.

Como consecuencia de las diferencias en los tipos, exenciones, bonificaciones y demás figuras, se produce una situación en la que existen, como se ve fácilmente en la tabla que acabamos de exponer, fuertes diferencias de tributación y de los tipos efectivos entre las Comunidades autónomas. Destaca, por ejemplo, la Comunidad de Madrid cuyo tipo efectivo es cero, cuestión que ha motivado, como ya dijimos, la aprobación del ITSGF que grava el patrimonio neto de las personas físicas cuando éste sea superior a 3.000.000 de euros, intentando evitar la competencia fiscal que se estaba produciendo entre las diferentes Regiones obligando a tributar en todas ellas por este impuesto en un intento armonizador por parte del Estado que, desde luego, rompe los parámetros admitidos de autonomía financiera de las Comunidades autónomas (y ello, aunque de momento el Tribunal Constitucional haya confirmado su legitimidad).

En relación con el ITSGF, la base imponible se determina de la misma forma que en el IP (valor de los bienes minorados por las cargas, gravámenes y deudas del contribuyente) y se garantiza la aplicación de todas las exenciones previstas en el IP. De hecho, se mantiene la exención de las participaciones en las Empresas familiares en la medida que se cumplan los requisitos que prevé la norma del IP que antes señalamos, remisión que garantiza que el valor de las acciones en las Empresas familiares no se tome en consideración a efectos del patrimonio neto. Asimismo, se incorpora un mínimo exento de 700.000 euros, más allá de cualquier otra bonificación o reducción aplicable en el IP siendo su tarifa la siguiente:

| Base liquidable Hasta euros | Cuota Euros | Resto Base liquidable Hasta euros | Tipo aplicable % |
|---------------------------------------|-----------------------|---|----------------------------|
| 0 | 0 | 3.000.000 | 0 |
| 3.000.000 | 0 | 2.347.998 | 1,7 |
| 5.347.998 | 39.916 | 5.347.998 | 2,1 |
| 10.695.996 | 152.224 | En adelante | 3,5 |

Por otro lado, se mantiene la regla sobre el límite conjunto de tributación de forma que la cuota íntegra del ITSGF, la del IRPF y la del IP no puede superar el 60% de la base imponible del IRPF como ya expusimos. Como consecuencia de la aplicación de esta regla, además, se puede minorar la cuota del ITSGF, sin que la reducción pueda ser superior al 80%, dejándose deducir de la cuota resultante la cuota del IP satisfecha en el ejercicio.

Algunas Comunidades autónomas interpusieron recursos de inconstitucionalidad a la Ley reguladora de este impuesto; la primera repuesta del TC en su Sentencia 164/2023 de 7 de noviembre¹⁰⁵ –sorprendentemente rápida– ha sido al planteado por la Comunidad de Madrid en la que ha defendido la legitimidad de esta figura pese a los

¹⁰⁵ Puede verse un comentario de esta Sentencia en GUIJARRO HERNÁNDEZ, F.: “La (in)constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (STC 149/2023, de 7 de noviembre)”, *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, Núm. 20, febrero 2024, págs. 1392-1417.

cuatro votos particulares que la cuestionan claramente, a la vista de los reparos de todo tipo que se le han venido haciendo por la doctrina¹⁰⁶ relacionados con la cuestionable tramitación parlamentaria del mismo, la armonización que provoca el Estado de la imposición patrimonial en fraude de ley, la falta de seguridad jurídica, el incumplimiento de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad y falta de respeto de competencias autonómicas. No consideramos que la argumentación que esgrime nuestro alto Tribunal en este pronunciamiento supere las críticas doctrinales en las que prevalecen, a nuestro juicio, la objetividad, la lógica y la razón jurídica, ante una figura impositiva que nos sigue pareciendo tremendamente cuestionable.

Aprobada su continuidad por el Real Decreto-ley 8/2023, lo que rompe esa supuesta temporalidad que lleva en el propio título del impuesto¹⁰⁷, la misma ha conllevado una reacción por parte de las diferentes Comunidades autónomas que han modificado, aprovechando sus competencias normativas, su IP.

Algunas de las medidas aprobadas afectan al IP devengado el pasado 31 de diciembre de 2023 de forma que Madrid, Galicia o Andalucía han modificado, de forma temporal, desde 2023 mientras esté vigente el ITSGF la bonificación autonómica del 100% en el IP que pasa a ser una bonificación variable cuyo importe se ve reducido por la cuota íntegra del IGF.

Por su parte, en Andalucía es el contribuyente el que opta por reducir o no la bonificación autonómica mientras que en el caso de Cantabria se ha aprobado una nueva bonificación del 100% con efectos para el IP que se devengue en 2024 si bien la bonificación no resultará de aplicación si el patrimonio neto del contribuyente supera los 3.700.000€; de nuevo afectando a la recaudación del ITSGF. En otras Comunidades las medidas aprobadas han sido distintas como los casos de Baleares o

¹⁰⁶ Denuncian estos vicios con claridad, entre otros autores, ALMUDÍ CID, J.M.: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea”, *AEDAF, Paper* 21, 2023; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Núm. 1, 2023 o GARCÍA NOVOA, C.: “Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Impuesto de solidaridad)”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Núm. 1, 2023, ORÓN MORATAL, G., “El dudoso devengo del impuesto temporal de las grandes fortunas”, *Cinco Días*, 3 de marzo de 2023 o VARONA ALABERN, J.E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C.: “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 1, 2023, entre otros.

¹⁰⁷ Coincidimos con HERNÁNDEZ GUIJARRO en que “*el ITSGF pasará a la historia del Derecho Tributario como el tributo más estrambótico y difícil de asumir en términos de lógica y razón jurídica*” (Cfr. GUIJARRO HERNÁNDEZ, F.: “La (in)constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (STC 149/2023, de 7 de noviembre)”, cit., pág. 1413) En cuanto a esta supuesta temporalidad, que se proclamaba en su artículo 3, le ha faltado tiempo al Ejecutivo para prorrogar este impuesto y encima lo hace, a través de un Decreto-Ley con la excusa de “*en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica*” que el mismo Ejecutivo está entorpeciendo.

Murcia en las que se ha aprobado, con distinta fecha de entrada en vigor, un incremento del mínimo exento en el IP para equipararlo al umbral de mínimo exento del IGF.

Como el fin último del Estado es la armonización de la tributación del patrimonio de los contribuyentes con un patrimonio neto superior a 3 millones de euros, las implicaciones serán distintas en función de la normativa aplicable en cada Comunidad autónoma.

2. Beneficios fiscales de las Comunidades en el ISD

Se trata de un Impuesto directo cedido a las Comunidades autónomas, en el que los elementos que condicionan la liquidación de este impuesto son la masa hereditaria, el grado de parentesco, el patrimonio preexistente, las posibles reducciones, deducciones y las bonificaciones, así como la tarifa a aplicar. Como señalamos con anterioridad la recaudación del ISD está cedida a las Comunidades autónomas que, conforme al actual modelo de financiación tienen competencia normativa para regular¹⁰⁸:

En primer término, pueden crear reducciones propias de la base imponible si responden a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidades autónoma, pueden mantener las del Estado o mejorarlas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción.

En segundo lugar, pueden ampliar las personas que puedan acogerse a ella o la disminución de los requisitos para poder aplicar la exención aplicable a la Empresa familiar. En general todas las Comunidades han incrementado las reducciones por parentesco¹⁰⁹ fundamentalmente para los grupos familiares más directos (Grupos I y II), con especial protección al menor. Respecto a la reducción del 95% de Empresa familiar, una gran mayoría la ha incrementado al 99%. También las Comunidades autónomas pueden modificar la tarifa del impuesto, así como las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente¹¹⁰. De acuerdo con la normativa estatal este coeficiente se sitúa entre 1 y 2,4 en función de la cuantía del patrimonio preexistente –por tramos– y de los grupos de parentesco. Algunas Comunidades autónomas en ejercicio de su competencia normativa ha introducido modificaciones en los coeficientes aplicables¹¹¹.

¹⁰⁸ Se trata de una cuestión de la que se ocupó, en su momento, CARBAJO NOGAL, C.: “La potestad reguladora de las comunidades autónomas en materia del ISD y su reflejo en las transmisiones de Empresas familiares”, *Pecunia*, Núm. 12, 2011, págs. 149-190.

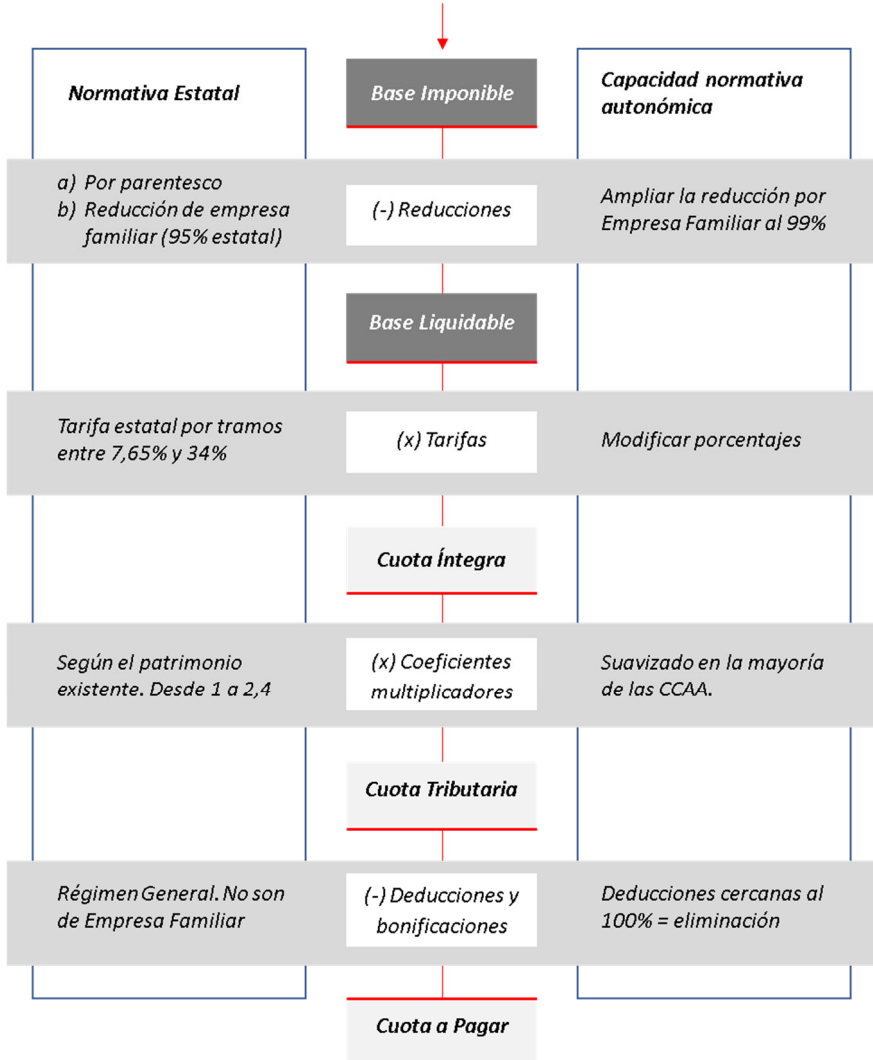
¹⁰⁹ Grupo I: descendientes y adoptados menores de 21 años.
Grupo II: descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.
Grupo III: colaterales de segundo grado (hermanos) y tercer grado (sobrinos, tíos), y ascendientes y descendientes por afinidad.
Grupo IV: colaterales de cuarto grado (primos), grados más distantes y extraños.

¹¹⁰ El coeficiente multiplicador que se aplica al patrimonio preexistente del sujeto pasivo no se aplica en los tres territorios del País Vasco y Navarra.

¹¹¹ Así, por ejemplo, en Galicia los coeficientes resultan neutros para los grupos I y II al ser 1 independientemente de su patrimonio. En Baleares se suavizan los coeficientes en sucesiones para grupo III, los mantiene para donaciones si bien con otros grupos de parentesco y en Asturias los coeficientes para el grado I se sitúan entre 0 y 0,04. Se han modificado

Por último, las Comunidades autónomas pueden establecer deducciones y bonificaciones de la cuota que tienen carácter general y son utilizadas por la mitad de ellas.

MASA HEREDITARIA



Fuente: Mapa autonómico de la Fiscalidad de la EF 2024.

Pues bien, conforme a la actuación que han llevado a cabo las diferentes Comunidades autónomas cabe resumir, en lo que afecta a la Empresa Familiar que el Impuesto de

levemente las cuantías del patrimonio en la Comunidad Valenciana (por reducción) y en Cantabria y Madrid (por redondeo).

Sucesiones queda prácticamente suprimido en once de las diecisiete Comunidades autónomas de régimen común manteniéndose únicamente en Aragón, Asturias, Cataluña, Galicia, Navarra y Castilla La Mancha.

Entre las actuaciones que han realizado las Comunidades autónomas muchas de ellas han decidido aplicar una reducción en la base imponible por Empresa Familiar del 99% y hasta el 100%. en Navarra. Solo las tres provincias vascas lo mantienen al 95%.

Respecto de la reducción de parentesco las únicas Comunidades autónomas que mantienen la reducción estatal de 15.956,87 euros en idéntico importe son las de Aragón, Castilla La-Mancha, La Rioja y la Región de Murcia. Por su parte, Madrid tiene una reducción por parentesco, pero es de 16.000 euros.

La mayoría de ellas establecen una bonificación en cuota que varía entre el 0 al 100%. Por ejemplo, en Cantabria o Baleares es del 100% en Cantabria y Baleares, en Canarias del 99,9% y del 99% en Madrid, Murcia, La Rioja, Extremadura, Andalucía, Comunidad Valenciana y Castilla y León. En función de los importes varía entre el 80-100% en La Rioja y Castilla La Mancha y puede alcanzar el 60% en Cataluña. En el resto no se aplican bonificaciones en cuota.

Otro de los cambios que han llevado a cabo distintas Comunidades autónomas es modificar los requisitos para la definición de la Empresa Familiar; este es el caso del porcentaje de participación en el capital exigido a los miembros del grupo familiar que, si bien con carácter general en la normativa estatal era del 20%, en Aragón se computa el 10% y en Galicia el 50%.

En otras muchas, se ha ampliado la referencia del grupo familiar que tiene que alcanzar el porcentaje del 20% para facilitar la transmisión intergeneracional¹¹²; por último, también se ha reducido el plazo de mantenimiento de las participaciones en la empresa familiar se ha reducido de 10 a 5 años (e inclusive a 3 años) prácticamente en todas las Comunidades autónomas¹¹³. En muchas también se ha ampliado la referencia del grupo familiar que tiene que alcanzar el porcentaje del 20% para facilitar la transmisión intergeneracional de forma que, si bien con carácter general computan sólo el cónyuge, ascendientes, descendientes y hermanos, en varias Comunidades autónomas se ha ampliado el grupo familiar hasta sobrinos y tíos (tercer grado); y hasta primos (cuarto grado) en Aragón, Castilla y León, La Rioja, Murcia, Álava y Guipúzcoa. Andalucía y Galicia lo han incrementado hasta el sexto grado.

Resumimos las medidas en la siguiente tabla que evidencia las diferencias entre las distintas Comunidades autónomas:

¹¹² Si bien con carácter general computan sólo el cónyuge, ascendientes, descendientes y hermanos se ha ampliado hasta sobrinos y tíos (3^{er} grado) en Aragón, Canarias, Castilla León, Cataluña, Galicia, la Rioja y Murcia y hasta primos (4^o grado) en Aragón, Castilla y León, La Rioja y Murcia. Andalucía y Galicia lo han incrementado este año hasta el 6^o grado.

¹¹³ Excepto en Extremadura que mantiene el plazo de 10 años, siendo Andalucía la que aplica 3 años al plazo de mantenimiento.

| | Reducción de Empresa familiar | Bonificación En cuota | Plazo para mantener acciones | Porcentaje participación familiar | Beneficiarios de la familia Hasta |
|------------------------------|-------------------------------|-----------------------|------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| Andalucía | 99% | 99% | 3 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Aragón ¹¹⁴ | 99% | 0% | 5 años | 10% | 3 ^{er} grado |
| Asturias ¹¹⁵ | 99% | 0% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Baleares ¹¹⁶ | 95% | 100% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Canarias ¹¹⁷ | 99% | 99,90% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Cantabria ¹¹⁸ | 99% | 100% | 5 años | 20% | 4 ^o grado |
| Castilla-La Mancha | 99% | 80% -100% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Castilla y León | | 99% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Cataluña | 95% | 0% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| C. Valenciana ¹¹⁹ | 99% | 99% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |

¹¹⁴ Se introduce una nueva bonificación del 99% de la cuota tributaria en las adquisiciones mortis causa por descendientes del causante menores de 21 años.

¹¹⁵ Se establece, con efectos desde el 1 de enero de 2024, una tarifa más reducida que resulta aplicable a las donaciones realizadas a favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes y adoptantes, cuando el patrimonio del donatario a la fecha de la donación no sea superior a 402.678,11 euros, con exclusión de la vivienda habitual. Así, por ejemplo, para las donaciones hasta 150.000€ se aplica un tipo del 2%.

¹¹⁶ Con la Ley 11/2023, ya mencionada, con efectos desde el 18 de julio de 2023, se incorpora una bonificación del 100% de la cuota íntegra del ISD que resulta aplicable en las adquisiciones por causa de muerte por parte de los descendientes, el cónyuge y los ascendientes del causante. Dicha medida implica que no exista tributación en el impuesto sobre sucesiones.

¹¹⁷ A través del 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. («BOE» núm. 277, de 20 de noviembre de 2023). cuya entrada en vigor se produjo desde el 6 de septiembre de 2023, se establece en el ISD una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria sin que resulte aplicable ninguna limitación en función de su importe. Los beneficiarios de esta medida serán los siguientes:

- a) En las adquisiciones mortis causa la bonificación del 99,9% resulta aplicable por parte de los contribuyentes incluidos en los grupos I, II y III (no sólo el cónyuge, descendientes o ascendientes del causante sino también los hermanos y sobrinos del causante).
- b) En las donaciones o demás transmisiones inter vivos la bonificación del 99,9% será aplicable por los contribuyentes incluidos en los grupos I y II (cónyuge, descendientes o ascendientes del donante). E este caso se exige, con carácter general, que la donación se documente en escritura pública.

¹¹⁸ Se incluye, con efectos desde 1 de enero de 2024, una bonificación en la cuota, del 50% cuando el beneficiario de una adquisición mortis causa sea colateral de segundo grado por consanguinidad (hermano). Recordemos que para los familiares más próximos del causante (cónyuge, ascendientes y descendientes) resulta aplicable una bonificación del 100% y que, por tanto, no existe ninguna tributación por estas adquisiciones.

¹¹⁹ La Ley 6/2023, de 22 de noviembre, de modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y

| | | | | | |
|----------------------------|---------------|-----------|--------|---------|-----------------------|
| Extremadura ¹²⁰ | 99% | 99% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Galicia | 99% | 0% | 5 años | 50%-20% | 3 ^{er} grado |
| La Rioja ¹²¹ | 99% | 99% | 5 años | 20% | 4 ^º grado |
| Madrid | 95% | 99% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Murcia | 99% | 99% | 5 años | 20% | 4 ^º grado |
| Navarra | 100'16 | 0% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Álava | 95% | 0% | 5 años | 20% | 4 ^º grado |
| Vizcaya | 95% | 0% | 5 años | 20% | 3 ^{er} grado |
| Guipúzcoa | 95% | 0% | 5 años | 20% | 4 ^º grado |

Fuente: Elaboración propia.

Por último, en lo que respecta al Impuesto de Donaciones está prácticamente suprimido en varias Comunidades autónomas, bien por la aplicación de una reducción en la base imponible por la Empresa familiar es en general del 99%, o una bonificación en cuota que puede llegar al 100% como ocurre en el caso de Navarra. Asimismo, también se reduce la edad del donante de 65 a 60 años en Baleares, Comunidad Valenciana, Navarra, Álava y Guipúzcoa. En la mayoría de las Comunidades autónomas se reduce el plazo de mantenimiento de la empresa a 5 años –prácticamente en todas ellas salvo Madrid y Castilla y León¹²² que lo mantienen en 10 años– e incluso en Andalucía se baja a 3 años. En cuanto al grado de parentesco de quienes pueden aplicarse la reducción en este impuesto muchas de las Comunidades autónomas lo amplían al tercer grado e incluso al cuarto en el caso de Cantabria, Rioja, Murcia y Guipúzcoa.

restantes tributos cedidos, por lo que se refiere al Impuesto de Sucesiones y Donaciones («BOE» Núm.310, de 28 de diciembre de 2023). aprueba, con efectos desde el 28 de mayo de 2023, una bonificación del 99% aplicable en las adquisiciones mortis causa e inter vivos por parte por parte de los descendientes, el cónyuge y los ascendientes del causante/donante.

¹²⁰ A través de la Ley 1/2024 de 5 de febrero de Presupuestos Generales de la Comunidad autónoma de Extremadura para 2024, («BOE» Núm. 45 de 20 de febrero de 2024) y con efectos desde 1 de enero de 2024 se introduce una reducción personal de 500.000€ en las adquisiciones mortis causa realizadas por descendientes, ascendientes y cónyuge del causante. Recordemos que esta reducción es compatible con la bonificación del 99% aplicable en las adquisiciones mortis causa realizadas por los indicados parientes.

¹²¹ Con la Ley 2/2024, de 7 de febrero, de bonificación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones («BOE» Núm. 44 de 19 de febrero de 2024) y con efectos desde el 9 de febrero de 2024, se ha aprobado la aplicación de una bonificación del 99% de la cuota del ISD respecto a las adquisiciones mortis causa e inter vivos por parte de descendientes, cónyuge, y ascendientes.

¹²² Sobre esta Comunidad autónoma en concreto puede verse GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Fiscalidad de la transmisión de la empresa familiar en Castilla y León”, *La atención a la juventud en el sistema tributario. Medidas fiscales de apoyo directo o indirecto al colectivo joven*, CUBERO TRUYO, A., y TORIBIO BERNÁLDEZ, L.:(Dir) Tirant Lo Blanch, 2024, págs. 347 y ss.

| REQUISITOS EMPRESA FAMILIAR | | | | DERECHO A REDUCCIÓN | | |
|-----------------------------|-----------------------|--------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|--|------------------------------------|
| Reducción Empresa Familiar | Bonificación en cuota | Mantenimiento de la Empresa Familiar | % participado del grupo familiar | Se considera la propiedad hasta: | Edad del donante para acceder a la reducción | Beneficiarios de la familia hasta: |
| Andalucía | 99% | 3 años | 20% | 6º grado | 65 | 3º grado |
| Aragón | 99% | 5 años | 20% | 2º grado | 65 | Cónyuge y descendientes |
| Asturias | 99% | 5 años | 20% | 2º grado | 65 | 3º grado |
| Baleares | 99% | 5 años | 20% | 2º grado | 60 | Cónyuge y descendientes |
| Canarias | 99.90% | 5 años | 20% | 3º grado | 65 | Cónyuge y descendientes |
| Cantabria | 99% | 5 años | 20% | 2º grado | 65 | 4º grado |
| Castilla-La Mancha | 99% | 5 años | 20% | 2º grado | 65 | Cónyuge y descendientes |
| Castilla y León | 99% | 10 años | 20% | 2º grado | 65 | Cónyuge y descendientes |
| Cataluña | 95% | 5 años | 20% | 3º grado | 65 | 3º grado |
| C. Valenciana | 99% | 5 años | 20% | 2º grado | 60 | Cónyuge y descendientes |
| Extremadura | 99% | 5 años | 20% | 3º grado | 65 | 3º grado |
| Galicia | 99% | 5 años | 50% | 6º grado | 65 | 3º grado |
| La Rioja | 99% | 5 años | 20% | 4º grado | 65 | 4º grado |
| Madrid | 95% | 10 años | 20% | 2º grado | 65 | Cónyuge y descendientes |
| Murcia | 99% | 5 años | 20% | 4º grado | 65 | 4º grado |
| Navarra | 100.96% | 5 años | 20% | 2º grado | 60 | 3º grado |
| Álava | 95% | 5 años | 20% | 4º grado | 60 | Cónyuge y descendientes |
| Vizcaya | 95% | 5 años | 20% | 2º grado | 65 | Cónyuge y descendientes |
| Guipúzcoa | 95% | 5 años | 20% | 4º grado | 60 | 4º grado |

Fuente: AEAT e INSTITUTO DE EMPRESA FAMILIAR: Mapa autonómico de la fiscalidad de la Empresa Familia, 2024.

A la vista de todo lo expuesto, resulta claro la labor realizada por las diferentes Comunidades autónomas en este impuesto. En general, han querido favorecer todavía más la transmisión de las Empresas familiares como acicate a una de las entidades que garantizan su progreso económico.

Estos potentes incentivos fiscales, que se van mimetizando en cada vez mayor número de Comunidades autónomas resultan especialmente relevantes para las familias empresarias que encuentran en aquellos territorios que tienen una fiscalidad más beneficiosa un ecosistema favorable para el crecimiento de sus empresas y el mantenimiento de las mismas dentro del grupo familiar; por el contrario, esta competencia fiscal a la baja está generando serios problemas al Estado partidario, cada vez más, de una armonización fiscal entre todas las Regiones para eliminar las diferencias sustantivas actualmente existentes respecto de los beneficios fiscales aplicables en ambos impuestos y acotar el dumping fiscal que ello produce¹²³.

V. REFLEXIONES FINALES

No es fácil aceptar la competencia fiscal entre los distintos territorios que, desde una visión simplista deberían actuar en materia tributaria garantizando la neutralidad en el tratamiento de las Empresas familiares en parámetros de igualdad entre los sujetos pasivos a la hora de tributar en los diferentes impuestos con independencia del lugar donde lleven a cabo su actividad empresarial. No obstante, estamos en un sistema mucho más complejo en el que estas distorsiones fiscales¹²⁴ están justificadas desde el reconocimiento de la autonomía fiscal a las Comunidades autónomas principio que enmarca nuestro sistema autonómico y que les permite, entre otras cosas, utilizar sus competencias normativas, pactadas en los sucesivos modelos de financiación para modificar algunos elementos de los impuestos cedidos con el resultado que hemos visto.

Como ya he mantenido en alguna oportunidad, la autonomía financiera que se reconoce a las Comunidades autónomas introduce inevitablemente una cierta dosis de desigualdad que, no obstante, no resulta constitucionalmente ilegítima si no se atenta contra la razonabilidad y proporcionalidad que exige el cumplimiento del principio de igualdad tributaria¹²⁵. Nuestra Carta Magna no contempla, en ningún caso, la completa

¹²³ Esta situación en nuestro modelo fiscal autonómico se denuncia tempranamente por RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Constitución española y financiación autonómica”, *La financiación autonómica* (PAU VALL, F (Coord.), Ed. Tecnos, 2010, pág. 42.

¹²⁴ El Tribunal Constitucional justifica las mismas introduciendo matices importantes en la interpretación del contenido del artículo 139.1- de la CE cuando garantiza que “*todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio*”, señalando, entre otras en sus Sentencias 37/1981, de 16 de noviembre de 1981, 46/1991, de 28 de febrero de 1991 y 14/1998, de 22 de enero de 1998, que “*no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que en cualquier parte del territorio se tengan los mismos derechos y obligaciones*”.

¹²⁵ En resumidas cuentas, y como ha defendido el máximo intérprete de la Constitución en numerosas ocasiones –entre otras en su Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002– “*lo que no le es dable al legislador –desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario– es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o*

uniformidad en el tratamiento fiscal que las Comunidades autónomas han de dar a sus ciudadanos –en lo que nos ocupa, en calidad de contribuyentes– y las diferencias que se observan en esta concreta cuestión, como en otras, son el fruto inexcusable del reconocimiento de su autonomía financiera que conlleva la diversidad o pluralidad normativa que acabamos de ver¹²⁶.

El problema que aquí se suscita es hasta dónde puede llevarse esta diversidad o pluralidad, hasta dónde es admisible la desigualdad personal y territorial de los contribuyentes sobre todo cuando afecta a los grandes impuestos generales sobre el patrimonio o sobre la renta –IP o ISD– que, no lo olvidemos, vertebran el sistema tributario y mediante los cuales se persigue la personalización del gravamen y el justo reparto de la carga fiscal según la capacidad económica¹²⁷.

La aprobación del nuevo ITSGF no deja de ser una repuesta por parte del Estado a esta pregunta, abonando una búsqueda de armonización y uniformidad que no pasa en absoluto desapercibida y que no ha gustado a las Comunidades autónomas que lo han interpretado como una cortapisa a las decisiones que toman avaladas por su autonomía financiera. El problema de fondo, que no es pequeño, es que las cosas deben hacerse bien y no de una forma precipitada que obligue a cuestionarse la bondad de la solución aportada, en este caso, a la disparidad de trato en el IP.

En el caso concreto que nos ocupa, parece lógico que las Comunidades autónomas quieran favorecer la sucesión empresarial en un modelo de empresa que genera un fuerte arraigo con el territorio y aboca a las Comunidades autónomas a sentirlas como propias dándoles el mejor tratamiento posible. Curiosamente la reticencia de las Empresas familiares a la deslocalización de su lugar de origen puede provocar que los empresarios familiares, como me consta, sientan tremendamente estas discriminaciones fiscales dentro de España, tomando clara conciencia de las mismas especialmente a la hora de la sucesión empresarial que en un caso extremo, y si no existe la necesaria sensibilidad por parte del legislador autonómico, puede complicarse en exceso, llegando desde a la descapitalización de la empresa, o incluso, y esto es preocupante, a producir la renuncia a la misma por parte de las generaciones posteriores.

De ahí que, poco a poco, desde el arraigado convencimiento que tienen los poderes públicos de la necesidad de apoyar la transmisión generacional de la Empresa familiar por lo que representa, las Comunidades autónomas tiendan a mimetizar los beneficios fiscales que cada una de ellas va adoptando en favor de este tipo de empresas, con el fin de garantizarles el mejor tratamiento fiscal que abunde en su arraigo y continuidad

grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (artículo 131.1 de la Constitución) y de solidaridad (artículo 138.1), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho”.

¹²⁶ Cfr. BLASCO DELGADO, C., y MATA SIERRA, M.T.: “La dimensión autonómica del principio de igualdad”, *La financiación autonómica* (PAU VALL, F. (Coord.), Ed. Tecnos, 2010, págs. 156 y ss.

¹²⁷ STC 182/1997, FL Noveno.

en el territorio de que se trate y de paso en la continuidad de la actividad empresarial en las siguientes generaciones.

En todo caso, y visto lo visto, queda aún camino por recorrer y no solo en el ámbito autonómico, siempre cambiante, sino también en el estatal en el que los impuestos que les afectan, IP o ISD, llevan cuestionados por múltiples razones decenas de años y sometidos a vaivenes que, por cierto, no generan certidumbre a los empresarios familiares.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Editorial Tecnos. Madrid 2010.
- ALMUDÍ CID, J.M.: “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea”, *AEDAF, Paper*, 21, 2023.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Núm. 1, 2023.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Adquisición de empresa familiar mediante pactos sucesorios con eficacia de presente: problemática actual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal* Núm. 3, 2021 parte Estudios, BIB 2021\125.
- ANTONIO ALONSO, M.: “Retribución a administradores, ¿siempre deducibles?”, *Economist & Jurist*, Núm. 129, 2009.
- BARROSO, A.; SANGUINO, R. y BAÑEGIL, T.: “Diferentes criterios del concepto de empresa familiar. Una aportación desde Extremadura, España”. *Ide@s Concyteg*, Núm. 7, 2012.
- BLASCO DELGADO, C. y MATA SIERRA, M.T.: “La dimensión autonómica del principio de igualdad”, *La financiación autonómica* (PAU VALL, F. (Coord.), Ed. Tecnos, 2010.
- BORRACHINA JUAN, E.: “La deducción fiscal de la retribución de los administradores de sociedades mercantiles”, *Consell obert*, Núm. 249, 2010.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A.: “La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 8, 2011.
- CADENAS OSUNA, D.: *La transmisión mortis causa de la empresa familia. Análisis de la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Madrid, Ed. Dykinson, 2020.
- CALVO VERGEZ, J.: *Régimen fiscal de la Empresa familiar*, Thomson-Aranzadi, 2006.
- CARBAJO NOGAL, C.: “La potestad reguladora de las comunidades autónomas en materia del ISD y su reflejo en las transmisiones de Empresas familiares”, *Pecvnia*, Núm. 12, 2011.
- CAYÓN GALIARDO, A.: “La Empresa familiar como objeto de protección en nuestro derecho interno y comparado”, *La fiscalidad de la Empresa familiar*. Monografías AEDAF, Núm. 15, 2000.

- COLAO MARÍN, P.A.: “El tratamiento de la Empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio I”, *Revista Impuestos*, Núm. 5, 2007.
- DE AGUIAR, E.: *Beneficios fiscales en la Empresa familiar: Patrimonio y Sucesiones*, La Caixa, Barcelona, 1998.
- DE JUAN CASADEVALL, J.: *El Estatuto fiscal de la Empresa familiar*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2021.
- DE JUAN CASADEVALL, J.: “La exención de empresa familiar en el Impuesto sobre el patrimonio: el empresario individual”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 190, 2021.
- DE JUAN CASADEVALL, J.: “El concepto jurídico-tributario de Empresa Familiar”, *El Estatuto fiscal de la Empresa Familiar*, Monografías, Aranzadi, 2021, BIB 2021/4839.
- DELGADO GARCIA A.M.: “Aspectos fiscales de las PYME”, *Quincena Fiscal*, Núm. 7, 2024, BIB 2024/456.
- GALLEGO DOMÍNGUEZ, I.: “La empresa familiar. su concepto y delimitación jurídica”, *Cuadernos de Reflexión de la Cátedra PRASA de Empresa Familiar*, Núm. 14, 2012.
- GARCÍA DíEZ, D.: “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 13/202724 parte Estudios. BIB 2024/865.
- GARCÍA GÓMEZ, A.J.: “Sobre la deducibilidad de la retribución de los administradores sociales en el impuesto sobre sociedades”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 182, 2019, BIB 2019/5988.
- GARCÍA SPÍNOLA, L.: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: aplicación de la reducción del 95% en la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades”, *Consejo General de Economistas*, 2013.
- GIL MACÍA, L.: “Principales deficiencias del marco fiscal de la empresa familiar: una reforma necesaria”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 20, 2018 parte Estudios, BIB 2018/13659.
- GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Fiscalidad de la transmisión de la empresa familiar en Castilla y León”, *La atención a la juventud en el sistema tributario. Medidas fiscales de apoyo directo o indirecto al colectivo joven*, CUBERO TRUYO, A., y TORIBIO BERNÁLDEZ, L. (Dirs.), Tirant Lo Blanch, 2024.
- GUIJARRO HERNÁNDEZ, F.: “La (in)constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (STC 149/2023, de 7 de noviembre)”, *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, Núm. 20, febrero 2024.
- INSTITUTO DE EMPRESA FAMILIAR (IEF): *Mapa autonómico de la fiscalidad de la Empresa Familia*, 2024. <https://www.iefamiliar.com>
- LUCHENA MOZO, G.M.: *Fiscalidad de la Empresa familiar*, Atelier, Barcelona, 2007.
- MARÍN BENÍTEZ, G.: “Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*, Núm. 354, 2012.
- MONTESINOS OLTRA, S.: “La afectación de activos financieros a efectos del régimen fiscal de la empresa familiar: un enfoque discutible del Tribunal Supremo” *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 12, 2023 parte Estudios BIB 2023/1576.
- ORÓN MORATAL, G.: “El dudoso devengo del impuesto temporal de las grandes fortunas”, *Cinco Días*, 3 de marzo de 2023.

- PÉREZ, A. y GISBERT, V.: *Problemáticas en la sucesión de la Empresa familiar*. 3C Empresa, Investigación y pensamiento crítico, 2012.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *La Empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, 4.ª ed., CISS, Las Rozas (Madrid), 2022.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Constitución española y financiación autonómica”, *La financiación autonómica*, PAU VALL, F. (Coord.), Ed. Tecnos, 2010.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias de la Empresa familiar*. Marcial Pons, Madrid, 2006.
- SÁNCHEZ MANZANO, J.D.: “La reducción por adquisición de empresa en el Impuesto sobre Donaciones. Un análisis del foco interpretativo predominante y la irrelevancia práctica en su terreno de la teoría del vínculo en contraste con lo que acaece en el Impuesto sobre sociedades”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 19, 2020, BIB 2020\36637.
- VARONA ALABERN, J.E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C.: “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 1, 2023.