

Fiscalidad de las empresas familiares: situación actual y perspectivas de futuro

Gracia María Luchena Mozo

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Castilla-La Mancha.
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF).
Miembro de AEDAF

“Las oportunidades pequeñas son el principio de las grandes empresas”. (Demóstenes)

Resumen

En toda Europa, alrededor del 70% - 80% de las empresas son empresas familiares y representan una parte importante (alrededor del 40% - 50%) del empleo en Europa. El Impuesto sobre Sucesiones y el Impuesto sobre el Patrimonio representan un reto considerable para las empresas familiares que pueden ver comprometido su relevo generacional si la carga financiera relacionada con él es excesivo para el presupuesto de la empresa y la familia. Los políticos europeos han comenzado a diseñar y poner en práctica las estructuras institucionales y los instrumentos de apoyo que favorezcan el desarrollo de las empresas familiares. La influencia del Tribunal de Justicia en la fiscalidad de la herencia es un fenómeno nuevo: la primera sentencia sobre el asunto es el caso Barbier en 2003. El Tribunal ha fijado los principios que aseguren la conformidad de la legislación nacional con la libre circulación de capitales.

Abstract

Across Europe, about 70 % - 80 % of enterprises are family businesses and family businesses account for an important part (about 40 % - 50 %) of European employment. The inheritance -gift tax- and capital tax pose a considerable challenge for family businesses that may counteract the transfer's successful completion, if the financial burden related to it is unbearable for the enterprise's and family's budget. European politicians have started to design and implement institutional structures and support instruments favouring family firms' development. The Court of Justice dealing with inheritance taxation is a new phenomenon: the first ruling on the matter is the Barbier case in 2003. The Court has developed principles ensuring the compliance of national legislation with the freedom of movement.

Palabras clave

Empresa familiar, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Derecho Comunitario.

Keywords

Family businesses, Capital Tax, Inheritance and Gift Tax, Community Tax Law

Sumario:

1. Notas en torno a la evolución legislativa de los aspectos tributarios relacionados con las empresas familiares
2. Análisis de las principales figuras que contemplan beneficios fiscales para las empresas familiares: el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - 2.1. Fundamento jurídico del régimen fiscal de las empresas familiares
 - 2.2. Régimen fiscal de las empresas familiares: Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
3. Beneficios fiscales autonómicos a las empresas familiares. Perspectivas de futuro: entre su probable inconstitucionalidad y la posible incompatibilidad con el derecho comunitario
 - 3.1. Beneficios fiscales autonómicos a las empresas familiares: futuro tras la reciente cuestión de inconstitucionalidad
 - 3.2. Compatibilidad con el Derecho Comunitario
4. Los Impuestos sobre sucesiones y sobre el patrimonio en los Estados miembros en relación con las empresas familiares. Hacia la armonización del Impuesto sobre sucesiones
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Notas en torno a la evolución legislativa de los aspectos tributarios relacionados con las empresas familiares

Pese a la falta de un concepto de empresa familiar en nuestro ordenamiento jurídico¹ no puede negarse que en España disponemos de un régimen fiscal propio², eso sí, disperso a la largo y ancho de todo el sistema tributario al que deben añadirse el mosaico legislativo de las distintas Comunidades Autónomas (CC.AA.) en materia de sucesiones y donaciones, teniendo en cuenta que, conforme al art. 48.1.a) de la citada Ley 22/2009, la CC.AA. de que se trate podrá haber regulado las reducciones estatales, manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas, además de haber podido establecer reducciones propias que, en todo caso, se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa estatal.

En efecto, dadas las Recomendaciones de la UE en materia de fiscalidad de las empresas familiares de 1994³ tendentes a disminuir la carga fiscal, sobre todo, en el momento crucial del relevo generacional, y dada la condición de Estado miembro de España, parecía lógico que se adoptaran medidas legislativas en esa dirección. No será hasta el controvertido Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, cuando se adopten las medidas trascendentes para las transmisiones «mortis causa» de este tipo de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se permitió la exención de las participaciones de entidades que cotizaran en bolsa y se vinculó la reducción del ISD a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), se estableció la posibilidad de establecer un porcentaje superior al 20% conjuntamente con el grupo familiar, y, por último se incluyó la posibilidad de aplicar al reducción del 95% en las transmisiones de empresas familiares mediante actos gratuitos inter vivos⁴. La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas el nuevo sistema de financiación de las CC.AA. en su momento y la actual Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas

1 Esta situación de indefinición parece estar en fase de solución. Después de mucho tiempo disponemos por fin de una definición oficial de empresa familiar aprobada por las dos principales instituciones internacionales representantes de la misma. Dicha definición fue aprobada en Bruselas por el Grupo Europeo de Empresas Familiares (GEEF) y en Milán por el Board of Family Business Network (FBN) el 7 de abril de 2008. El grupo de expertos fue creado en 2007 y su objetivo es poner de manifiesto los principales problemas que afectan a las empresas familiares en el mercado único, para identificar las relacionadas con el negocio familiar, buenas prácticas en el ámbito de la empresa familiar (las políticas relacionadas con las PYME), la familia y las organizaciones empresariales y para orientar a la Comisión sobre las cuestiones pertinentes a la empresa familiar. Entre ellas destaca el examen de las diferentes definiciones utilizadas actualmente en los diferentes países, en el que se pone de manifiesto los elementos comunes. Fruto de ello es la propuesta citada. Además, European Commission (2009). *Final report of the Expert Group. Overview of family-business-relevant issues: Research, networks, policy measures, and existing studies*. Enterprise and Industry Directorate-General. (<http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/promoting-entrepreneurship/family-business/>, consulta realizada el 14 de julio de 2013), recomienda que los Estados miembros utilicen el concepto de empresa familiar acuñado en el GEEF, debiendo concurrir las siguientes características: 1) the majority of ownership (directly or indirectly) rests in the hands of a natural person and/or family; and 2) at least one representative of the family or kin is involved in management or administration of the firm. For listed firms, GEEF modifies the first criterion to require only 25% (vs. majority) ownership by one person or family.

Sí dispone de concepto propio de empresa familiar el Derecho Italiano, en el art. 230-bis de su Código Civil. Puede consultarse SACCHETTO, C. AND BARASSI, M.: "Taxation of Small and Medium-Sized Enterprises". *European Taxation*. Vol. 40 (2000), núm. 12. Págs. 546-553.

2 LUCHENA MOZO, G.M.: *Fiscalidad de la empresa familiar*. Atelier, Barcelona. 2007; "Las PYMES familiares en Europa: notas sobre su tratamiento fiscal". *Noticias de la Unión Europea*, núm. 303. 2010. Págs. 135-164.

3 Recomendación de la Comisión (94/1069/CE), de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas. DOCE L 385, de 31 de diciembre de 1994. Vid. También European Commission (2003), *Transfer of business – continuity through a new beginning*. Final report of the MAP 2002 project, August 2003 y *Communication on business transfers: Implementing the Lisbon Programme for Jobs and Growth: Transfer of Business – Continuity through a new beginning*. COM (2006)117 final, 14 March 2006.

4 La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social permitió la reducción del 95% en el ISD en el usufructo de bienes y acciones.

de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias que amplía las competencias normativas de las CC.AA., ha conseguido un autentico mosaico de regulaciones diversas del impuesto sucesorio que, desde nuestro punto de vista puede llegar a influir negativamente en la competencia fiscal entre CC.AA. que ha llevado a lo que se ha denominado turismo fiscal. Tras la presentación por el Tribunal Supremo, mediante Auto de 8 de mayo de 2013, de la cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, por vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la CE queda en el tejado de nuestro más alto Tribunal poner freno al galimatías autonómico en el ISD que amenaza no solo preceptos constitucionales, sino la más simple de las reglas en un Estado de Derecho: la seguridad jurídica.

Por lo que respecta al ISD en el ámbito comunitario, muchos países han abolido o reducido los impuestos sobre sucesiones. Así, Austria, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, Suiza, Rumanía y Suecia⁵ han suprimido el impuesto de sucesiones⁶. Otros países prevén sumas exentas de impuestos y otras reducciones fiscales⁷. Una de las últimas modificaciones ha tenido lugar en Bélgica, de modo que la donación de las empresas familiares o de participaciones en empresas familiares está exenta desde el 1 enero de 2012, siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones⁸. Téngase en cuenta que el Tribunal de Justicia de Luxemburgo (TJUE) ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la incidencia del impuesto sucesorio y las libertades comunitarias y que analizaremos después.

El otro gran impuesto que afecta de lleno a la fiscalidad de las empresas familiares es el Impuesto sobre el Patrimonio. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció con carácter excepcional y transitorio un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas pendiente de configuración definitiva. Este tributo no tenía objetivos recaudatorios, sino que se le atribuyó un carácter básicamente censal, de control y complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La tarifa fijaba un tipo máximo del 2 por ciento. La excepcionalidad y transitoriedad que se predicaba en aquella Ley terminó con la aprobación de

5 Cfr. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, "Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE". COM (2011) 864 final.

6 Aunque derogado desde enero de 2006, en Finlandia la base imponible se podía reducir si la empresa transmitida se mantenía en actividad durante varios años

7 Canadá, Japón o Korea son algunos ejemplos. Vid. AA.VV. *Global individual tax handbook*. IBFD. Amsterdam. 2011. También pueden consultarse Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Aplicar el Programa comunitario de Lisboa para el crecimiento y el empleo. Transmisión de empresas – Continuidad mediante la renovación COM (2006) 117 final. Pág. 9; http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html y [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-international-estate-and-inheritance-taxguide/\\$FILE/2012-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-international-estate-and-inheritance-taxguide/$FILE/2012-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf), consultas realizadas del 6 de julio de 2013.

Sobre el Impuesto sucesorio en diversos países europeos puede consultarse VAN ZANTBEEK, A.: "Tax-Driven Relocation of High Net Worth Individuals: Where to Run to?". *European Taxation*, Vol. 50 (2010), núm. 5. Págs. 196-214.

8 Tales condiciones son las siguientes:

1. A family business or shares in a family company (established in the EEA) which is a concern involved in industrial, commercial, craft or agricultural activity or the exercise of a liberal profession.
2. The business or company must engage in a genuine economic activity.
3. The testator or donor must (alone or with his or her family) hold at least 50% of the shares in full ownership (70% or 90% together with one or with two other non-family shareholders respectively).
4. After the testator's death or after the donation has been made, the capital and the activity must continue without interruption for a period of three years.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html y http://www.kpmg.com/BE/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/BelgianNewsletter/Pages/transfer-family-businesses-and-companies.aspx?utm_source=newsletter&utm_medium=e-mail&utm_content=13-04-2012%2BApril&utm_campaign=Belgian%2BNewsletter%2BENGLISH, consulta realizada el 30 de junio de 2013.

la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) que elevó el tipo máximo al 2,5 por ciento. Aún cuando ha sido un impuesto que ha tenido sucesivas reformas, muchas fueron las voces que se alzaron solicitando su modernización y actualización⁹, cuando no la supresión del mismo por injusto¹⁰ que llegaba incluso a calificarse como un adorno o un capricho del sistema tributario¹¹.

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció con carácter excepcional y transitorio un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas pendiente de configuración definitiva.

En los sistemas fiscales de Derecho comparado su presencia es escasa y no goza del mismo grado de aceptación en los países de nuestro entorno¹². Francia, Luxemburgo y Noruega, junto con España, son los únicos Estados de la UE de los veintisiete que mantienen vivo este gravamen, siendo nuestro país el que aplica el tipo más alto de todos ellos. En algunos Estados de la ampliación existe un impuesto patrimonial pero referido a la propiedad de bienes inmuebles¹³.

Las anteriores circunstancias, así como el hecho de que hubiese perdido su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado, llevaron al legislador -a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria- a "suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata"¹⁴, y que no es otra que mantener ocupado un hecho imponible por un impuesto estatal que evite a las CC.AA adoptar tributos propios sobre una capacidad económica vacante¹⁵ y sortear así una necesaria modificación de la entonces vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales

9 EL Grupo Parlamentario Popular en el Senado, al amparo de lo dispuesto en el art. 108 del Reglamento de la Cámara, presentó una Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio, para su debate en el Pleno el 17 de abril de 2005 que fue rechazada.

10 Vid. GARCÍA NOVOA, C.: "Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?". *Revista Mensual de Bolsas y Mercados Españoles*, núm. 170. 2007. Págs. 54 y ss.; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad". *Quincena Fiscal*, núm. 12. 20007. Págs. 1 y ss.; CALVO ORTEGA, R.: "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones". *Nueva Fiscalidad*, núm. 5. 2008. Págs. 9 y ss.

11 Cfr. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "El Impuesto sobre el Patrimonio: nuevas normas, viejos errores". *Gaceta fiscal*, núm. 86. Pág. 188 y del mismo autor "El Impuesto sobre el Patrimonio en España". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 236. 1995. Pág. 318.

12 En Luxemburgo, en diciembre de 2001 se creó la denominada *Société de Participations Financières* (SOPARFI). Este tipo de sociedades, como pone de manifiesto BOGAERTS "for family-held companies, the creation of a SOPARFI holding company can be an interesting tool in assuring the continuation of the control over and management of the business. The creation of a family-owned holding in which the control and effective management of the business is centralized on the basis of the exercise of the voting and other rights attached to the shares, is often a very useful method for preventing the management of the family business being influenced by non-business considerations and individual concerns. At the same time the patrimonial rights and entitlements of all family members and future heirs can be divided independently from the voting rights and management power over the companies. The SOPARFI can also assist in tax planning with respect to the transfer of wealth from one generation to another without incremental inheritance and gift taxes". ("Corporate Tax Reform Influences Luxembourg's International Competitiveness as Holding Company Location". *European Taxation*, Vol. 42 (2002), núm. 9. Pág. 380).

13 Vid. AA.VV. *Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y en Estados Unidos*. Instituto de la Empresa Familiar, Madrid. 2005. Págs. 33 y ss.

14 Exposición de Motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

15 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: "El RD Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros". *Quincena Fiscal*, núm. 10. 2008. Editorial.

En principio sólo están obligados a declarar los sujetos pasivos cuya cuota, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieran, resulte a ingresar.

y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, puesto que cualquier modificación de esta Ley debía ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las CC.AA. en el que estábamos y estamos inmersos. Así las cosas se optó por suprimir el impuesto sin suprimirlo introduciendo una bonificación en cuota del 100 por 100 y eliminando la obligación de declarar¹⁶.

Sin embargo, planeaba la duda de si con la bonificación podía hablarse realmente de hecho imponible gravado por el Estado que evitase la actuación de las CC.AA¹⁷. También resultaba criticable la argumentación que llevaba a su supresión, pues lo normal es que cuando una modificación legislativa no resulta operativa lo habitual es su modificación, no una expulsión sui generis del Ordenamiento jurídico.

Sin embargo, y sin bien puede parecer favorable al régimen fiscal de las empresas familiares que dejaban de preocuparse por el cumplimiento de los requisitos contemplados en el art. 4.8 LIP -con los inconvenientes que ello suponía-, el legislador no fue consciente de que la bonificación suponía el devengo del impuesto tras la realización del hecho imponible y el mantenimiento de la relación de subordinación existente entre el IP y el ISD cuando se trataba de aplicar la reducción sobre la base imponible contemplada en el art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Requisitos que no son exclusivos de la Ley estatal, sino que aparecen previstos igualmente en las leyes autonómicas¹⁸ que regulan las reducciones que afectan a las empresas familiares.

Esta circunstancia, lejos de hacer efectivo el principio constitucional de seguridad jurídica¹⁹ contemplado en el art. 93 de la Constitución Española de 1978 (CE), sumergía en la confusión no sólo al obligado tributario, sino a los propios órganos gestores encargados de aplicar la normativa tributaria²⁰. En efecto, la mala técnica normativa y la inestabilidad exagerada del Ordenamiento en esta materia en concreto nos hacen reflexionar sobre la calidad técnica de nuestras normas y en la necesidad de exigir una mayor atención a los principios y valores para hacer

16 SIMÓN ACOSTA, E.: "Requiem por el Impuesto sobre el Patrimonio". *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 759. 2008. Tribuna; POZUELO ANTONI, F.A.: "Principales modificaciones para 2009 en la regulación general de los Impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas". *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 311. 2009. Págs. 11 y 12.

17 Vid. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas". *Nueva Fiscalidad*, núm. 1. 2009. Págs. 10 y ss.

18 Baste señalar como ejemplo la Ley 9/2008, de medidas en materia de Tributos Cedidos en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, cuyo art. 9.b) condiciona la aplicación de la bonificación en las donaciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades a que sea de aplicación la exención establecida en el art. 4 LIP.

19 Tal y como evidencia el Tribunal Constitucional, "el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse. ... y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se produzcan perplejidades" (SSTC 46/1990 y 146/1993).

20 No olvidemos que el ISD es uno de los pocos tributos que mantienen vivo el antiguo régimen de gestión, de manera que, a opción del sujeto pasivo, es la Administración Tributaria la que debe liquidar el impuesto previa declaración del obligado tributario. Vid. LUCHENA MOZO, G. M.: "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y las empresas familiares". *Revista de Estudios empresariales*, núm. 2/2009, Época 2. <http://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/REE/issue/view/38>, consulta realizada el 26 de julio de 2013.

compatible la estabilidad del Ordenamiento jurídico con el progreso y el cambio social, lo cual ha de ser viable, pues estabilidad no significa inmovilismo ni petrificación del sistema²¹.

Pero los avatares normativos que han afectado a las empresas familiares no acaban aquí. El último envite lo constituye la reaparición –transitoria– del IP, como si los ojos del Río Guadiana se tratara, a través del Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre²². Así las cosas, el IP se restablece con carácter temporal para los ejercicios 2011 y 2012, devengándose el 31 de diciembre de cada uno de estos ejercicios. En principio sólo están obligados a declarar los sujetos pasivos cuya cuota, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieran, resulte a ingresar. No obstante, estarán también obligados todos aquellos cuyo valor de bienes y derechos calculados según la normativa del mismo (y sin computar a estos efectos las cargas, gravámenes, deudas u otras obligaciones personales) resulte superior a 2.000.000 de euros, aun cuando la cuota resultara negativa. Es la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, la que se encarga de prorrogar durante el ejercicio 2013 la vigencia del IP, pues esa prórroga “permitirá contribuir al reforzamiento de los ingresos públicos”²³. Una vez más la contradicción está servida en la medida en que este instrumento fiscal pasa de haber dejado de cumplir los efectos para los que fue instaurado, a ser un elemento importante en la reducción del déficit público. Así se expresa la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 que mantiene la prórroga durante 2014 de la exigencia del gravamen patrimonial

Pese a todo, una vez más, se ha dejado pasar una buena ocasión para solucionar los problemas que llevaban aparejados hacer compatible dos impuestos de devengo diferentes a la hora de determinar las circunstancias concurrentes que han de estar presentes en la aplicación las reducciones en la base imponible del ISD para transmisiones mortis causa o inter vivos de empresas familiares, así como otros problemas de coordinación entre los grupos de parentesco afectados por los beneficios fiscales o simplemente la valoración de los bienes objeto de tributación.

21 Este es el sentir de FALCÓN Y TELLA, R.: “El Guantánamo tributario. Una reflexión crítica sobre algunas medidas recientes y sobre la situación actual del sistema fiscal”. *El Cronista*, núm. 2. 2009. Págs. 4 y ss.

22 Sobre la falta de adecuación de la utilización del Decreto-Ley para resucitar el Impuesto pueden consultarse FALCÓN Y TELLA, R.: “La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal*, núm. 18. 2011. BIB2011\1519; CALVO VÉRGEZ, J.: “La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal*, núm. 19. 2011. BIB2011\1625; MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio vuelve a ser extraordinario”. *Quincena Fiscal*, núm. 20. 2011. BIB2011\1680, todos ellos en www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.

23 Exposición de Motivos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

2. Análisis de las principales figuras que contemplan beneficios fiscales para las empresas familiares: el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

2.1. Fundamento jurídico del régimen fiscal de las empresas familiares

Es preciso poner de manifiesto que los principios básicos que inspiran nuestro sistema tributario se encuentran recogidos en el art. 31 CE, según el cual la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se perfila en función de unas fronteras precisas: la capacidad económica de cada uno y el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Principios enunciados en el art. 31.1 CE que “constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo”²⁴.

La capacidad económica tradicionalmente ha sido entendida como aptitud económica efectiva, y por tanto real y actual, del sujeto pasivo para soportar la carga económica en que se expresa el tributo como contribución al sostenimiento de los gastos públicos²⁵. Las rigideces a que tal concepto conducía hacían caer fuera de los principios constitucionales a gran parte de la mecánica impositiva. Como manifiesta CASADO OLLERO²⁶, ello no es óbice para que se predique la adaptación del principio que haga posible su compatibilización con otros fines constitucionales. Dicho lo anterior debe partirse de la diferencia fijada por el autor citado que distingue, por un lado, una capacidad económica como fuente, entendida como criterio más amplio y que comprende las valoraciones que habrá de realizar el legislador para cuantificar la prestación tributaria sin afectar, por un lado, al mínimo existencial y, por otro, al límite máximo de imposición; y por otra, la capacidad económica como criterio con un ámbito más restringido que el anterior en cuanto que asume la función de cuantificar aquellas figuras (tributos-contributivos), que realizan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. O lo que es lo mismo: “el criterio de contribución de acuerdo a la capacidad vincula, pues, al legislador sólo en la regulación de los impuestos, como prototipo de tributos contributivos, mientras que las exigencias de la capacidad económica como fuente constituye denominador común de todas las categorías tributarias e incluso de otras prestaciones patrimoniales de naturaleza extrafiscal”²⁷. Lo anterior se traduce, en palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en el hecho de que “... un impuesto implantado en función de una determinada capacidad económica, tiene un fundamento o una causa radicalmente distinto del que ampare otro impuesto que opere como mecanismo de ajuste del mercado de determinados bienes y servicios, por ejemplo” (de manera que es manifiesto que) “estos impuestos con fines no-fiscales o extra-fiscales no se proponen gravar la capacidad económica de sus destinatarios, aunque la tengan en

24 RODRÍGUEZ BEREJO, A. “Los principios de la imposición en la jurisprudencia española”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100. 1999. Pág. 612.

25 Vid. GIARDINA, E.: *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milán. 1961. Págs. 432 y ss.; MICHELI, G.A.: “Capacità contributiva reale e presunta”, *Giurisprudenza costituzionale*. 1967. Págs. 1531 y ss.

26 CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34. 1982. Págs. 228 y 229.

27 Op. Cit. Últ. Págs. 231 y 232.

cuenta para determinar la cuantía de la deuda o cuota tributaria, esto es, como mero parámetro”²⁸.

En definitiva, ello no quiere decir que la capacidad económica sea tenida en cuenta únicamente en la configuración del instituto técnico-jurídico del tributo contributivo, sino que existen otras prestaciones patrimoniales tributarias coactivas elaboradas según un elemento no opuesto pero diferente a la capacidad económica efectiva. El principio de capacidad económica ya no es expresión exclusivamente de renta real o actual.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE

Al respecto debe tenerse en cuenta lo establecido por el Tribunal Constitucional en Sentencias como la 37/1987, de 26 de marzo, o la 186/1993, de 7 de junio. En ellas se fija, tras pronunciarse sobre la admisibilidad de los fines extrafiscales de los impuestos, que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”²⁹.

Se elabora así una teoría de la admisibilidad del uso extrafiscal del instrumento impositivo. Con ella se pretende hacer mención -siguiendo a CASADO OLLERO- a “todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición”³⁰, y así aparece recogida en el inciso segundo del apartado 1 del art. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) cuando establece: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE”. En definitiva, estamos asistiendo a un cambio en la concepción del tributo, de manera que éste no va orientado únicamente a la consecución de ingresos como función financiera única, sino que el tributo puede estar, y de hecho así es, orientado al servicio de la justicia a través de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

En este sentido se había expresado nuestro más alto Tribunal³¹ confirmando lo que el art. 4 de la LGT de 1963 –actual art. 2.1 LGT- apuntaba y que ha cobrado un papel importante en la financiación de la CC.AA. dentro del marco de protección del medio ambiente a través de los impuestos medioambientales que se han erigido en el máximo exponente de los tributos extrafiscales.

Ahora bien, y en palabras de LEJEUNE VALCARCEL, “una cosa es que el tributo, como instrumento de financiación del gasto público pueda ser en ocasiones utilizado con otros fines, y otra, muy distinta, que ya a nivel de configuración y concepto pierda su más íntima razón de ser, quedando como consecuencia reducido a una prestación coactiva polivalente. No pudiendo olvidarse que si bien la política económica cuenta con instrumentos específicos de

28 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los impuestos de ordenamiento económico”. *Hacienda Pública Española*, núm. 71. 1981. Págs. 18, 19 y 24.

29 STC 37/1987, de 26 de marzo.

30 CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991. Pág. 103.

31 Cfr. SSTC 27/1981, 49/1984, 29/1986, 37/1987, o en la más reciente 197/2012, de 6 de noviembre de 2012.

acción, pensados y estructurados exclusivamente para este fin, el tributo, a pesar de su idoneidad para ello, no se encuentra entre dichos instrumentos específicos, por lo cual no parece lícito, sin grave riesgo de desnaturalizarlo, privarlo ab initio de su característica fundamental³².

Por lo que respecta al principio de generalidad –siguiendo en lo sustancial a COLLADO YURRITA Y MORENO GONZÁLEZ³³, éste debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de privilegios e inmunidades fiscales. De este modo, este principio se opone al establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan considerarse discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas, y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable. A esta situación se refiere la STC 10/2005. El TC afirma, en el FJ. 5.º de la sentencia, que “la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica [...], no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, FJ. 8)”³⁴.

Ahora bien, la concesión de beneficios fiscales será constitucionalmente legítima cuando el legislador dispensa el pago de tributos con el fin de satisfacer determinados fines protegidos constitucionalmente pese a mostrar capacidad económica suficiente. Especial mención merecen los “principios rectores de la política social y económica” contenidos en el capítulo tercero del título primero de la Carta Magna (arts. 39 a 52), por cuanto nos sitúan en el problema relativo a la admisibilidad constitucional del empleo de los tributos con fines extrafiscales tal y como hemos apuntado.

Realizado el anterior excursus nos corresponde identificar las circunstancias que justifican el tratamiento fiscal de las empresas familiares. Razones sobradamente conocidas son las que suelen traerse a colación en orden a justificar

32 LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en AA.VV., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1980. Pág. 75.

33 Vid. COLLADO YURRITA, M.A Y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Principios constitucionales del Derecho Tributario: principios materiales”. AA.VV. *Derecho Tributario. Parte General*. Edt. Atelier, Barcelona. 2006. Págs. 43 y ss.

34 En este mismo sentido Vid. STC 57/2005.

dicho tratamiento: la importancia de las empresas familiares en el número total de empresas³⁵, su participación en el PIB y en el empleo, son algunas de las razones aducidas³⁶.

Sin embargo, debe buscarse -desde el punto de vista fiscal-, si es posible encontrar un fundamento constitucional que justifique y legitime el tratamiento de favor de estas empresas respecto de otras. En palabras de LEJEUNE VALCÁCEL, todo incentivo fiscal supone una ruptura del principio de igualdad tributaria, y estos principios para estar legitimados necesitan de una justificación, y la única justificación posible es demostrar que el beneficio fiscal es necesario para alcanzar un fin determinado³⁷; valores que pueden estar protegidos constitucionalmente y con el grado de protección suficiente que permita hacerlos prevalecer sobre las exigencias derivadas del principio de igualdad³⁸.

Siguiendo a CAYÓN GALIARDO³⁹, los valores constitucionales que pueden invocarse para proteger fiscalmente a la empresa familiar son los siguientes: el empleo y la iniciativa económica privada, la diferencia de capacidad económica de estas empresas frente a las no familiares, y otros principios constitucionales como la familia (art. 39 CE) y la libertad empresa en el marco de la libertad de mercado (art. 38 CE)⁴⁰.

Hay que reconocer que, como un gran número de especialistas han destacado, "las normas del derecho de familia que regulan las relaciones entre los cónyuges y entre padres e hijos menores de edad, inciden de modo significativo

35 Desde 1995, primer año en que el Instituto Nacional de Estadística (INE) publica el Directorio Central de Empresas, el crecimiento del total de empresas se elevó a 894.747, lo que supone un incremento acumulado superior al 37% en el periodo 1996-2006. Entre 2001 y 2011, el número total de empresas en España ha aumentado en 484.821 unidades lo que supone un incremento acumulado en el dicho periodo del 18%. Según el Directorio Central de Empresas (DIRCE), a 1 de enero del año 2012 hay en España 3.195.210 empresas, de las cuales 3.191.416 (99,88%) son PYME (entre 0 y 249 asalariados). En comparación con la Unión Europea, las microempresas (de 0 a 9 empleados) en España suponen el 95,5% del total de empresas, 3 puntos por encima de la estimación disponible para el conjunto de la UE en 2011 (92,2%). RETRATO DE LAS PYME 2013. Subdirección General de Apoyo a la PYME. http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato_PYME_2013.pdf, consulta realizada el 25 de julio de 2013.

36 Las empresas familiares europeas representa en Europa:

1. Más de 1 billón de euros en volumen de negocios agregado.
2. 9% del PIB de la Unión Europea.
3. Más de 5 millones de puestos de trabajo:

<http://www.efb-geef.eu/documents/EFB-GEEF%20contribution%20to%20EU%20consultation%20on%20inheritance%20tax.pdf>, consulta realizada el 14 de julio de 2013.

Vid., también http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/craft/family_business/doc/familybusiness_country_fiche_spain.pdf, consulta realizada el 14 de julio de 2013.

Cfr. CAYÓN GALIARDO, A.: "La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado". AA.VV. La fiscalidad de la empresa familiar. Asociación Española de Asesores Fiscales. Monografía, núm. 15. 2000. Págs. 37 y 38.

37 LEJEUNE VALCÁCEL, E., décimo primera ponencia del Informe de la Comisión de Hacienda del Senado, en el que se elaboró un Estudio para la problemática de la empresa familiar, de 23 de noviembre de 2001.

A tal efecto, el compareciente manifestó que tiene que haber una relación precisa entre incentivos, entre la causa y el efecto buscado, y una proporcionalidad entre ambos, ya que de otro modo el incentivo fiscal no está justificado, entendiéndose que los incentivos actualmente existentes en nuestro ordenamiento jurídico ni tienen causa, ni hay relación causa-efecto y están mal planteados y en dirección opuesta a las necesidades actuales de las empresas.

38 Cfr. STC 76/1990, de 26 de abril.

39 Vid. CAYÓN GALIARDO, A.: "La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado". Cit. Págs. 39 y ss.

40 En ambos preceptos fundamenta su postura VAQUERA GARCÍA, A.: *Régimen tributario de la empresa familiar*. Dykinson. Madrid. 2004. Págs. 26 y ss.

en la capacidad económica de los individuos⁴¹. A este efecto, se ha señalado que en la empresa familiar, la familia contribuye globalmente a la obtención de resultados económicos, y lo hace con sus propios bienes, y por lo tanto la distribución de los resultados positivos entre la familia, no tiene porque perseguir una finalidad fraudulenta, sino que es precisamente un supuesto normal consecuencia de la participación de los miembros de la familia en las actividades de la empresa o en su capital y patrimonio; por lo tanto, parece lógico admitir que las normas que respeten la distribución de la renta empresarial entre los miembros de la familia, son una consecuencia real y auténtica, y no fraudulenta, de la real distribución entre los familiares⁴². Se busca, “el deseo de beneficiar a quien emplea la mayor parte de su tiempo en una actividad económica”⁴³.

De otro lado, las aportaciones de los miembros de la familia al patrimonio empresarial determinan que la titularidad de los bienes no corresponda exclusivamente al fundador, por lo que parece admisible que los bienes afectos a la actividad económica queden exonerados del IP. La exoneración de estos elementos patrimoniales se fundamenta sobre el hecho de que los bienes afectos a la empresa no son patrimonio personal, ni se utilizan para generar rentas de capital, ya que, por definición, todo patrimonio empresarial es un patrimonio de riesgo⁴⁴. Mayores dudas plantea la exención sobre participaciones en ciertas entidades en las que se ha visto la fractura entre el hecho imponible del elemento objetivo del hecho imponible del IP y el elemento objetivo de la exención⁴⁵.

Asimismo, la tributación de la transmisión «mortis causa» de la empresa puede suponer por las específicas normas del derecho de familia, un incremento de la carga fiscal. Como en las empresas familiares es normal que los miembros de la familia hayan cooperado en la formación del patrimonio empresarial, sin ostentar la titularidad de los bienes afectos, resulta, como se ha señalado, que los adquirentes del patrimonio de la empresa familiar, están recibiendo algo que ellos mismos han formado, de ahí un tratamiento específicamente favorable en el ISD⁴⁶.

Dicho apoyo aparece recogido en el reciente Auto del Tribunal Supremo, de 8 de mayo de 2103, por el que se plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, por vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la CE, en el que se evidencia que el debate no tiene por objeto que

41 SOLER ROCH, M.T. “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66. 1990. Págs. 193 y ss.

42 Así se expresa CAYÓN GALIARDO, A.: “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. Cit. Pág. 40.

43 POZUELO ANTONI, F.: “El principio de equidad y la desustanciación de los beneficios fiscales a favor de la Empresa (I): en el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 228. 2002. Pág. 143.

44 CAYÓN GALIARDO, A.: “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. Cit. Pág. 40.
Para POZUELO ANTONI, “puede razonarse que quien obtiene rentas del trabajo no necesita bienes para su actividad. Por lo tanto, no presenta, por ausencia de los elementos que conforman realmente el hecho imponible, una situación equiparable en el IP a la del empresario. No siendo iguales ni homologables las respectivas situaciones, es imposible una situación de desigualdad. Por su parte, quien obtiene rentas de la gestión de su capital mobiliario o inmobiliario, o de las plusvalías por su venta, sí precisa de unos bienes, por no desarrollar una actividad individual merecedora de equipararse a quien, como ocupación principal, tiene el ejercicio personal, directo y habitual de una actividad económica. Esa implicación personal, en lo que tiene de esfuerzo y dedicación, no sólo singulariza fiscalmente el tipo de renta obtenido, sino que hace acreedor a su titular de un mejor trato tributario” (Pág. 144).

45 Vid. POZUELO ANTONI, F.: “El principio de equidad y la desustanciación de los beneficios fiscales a favor de la Empresa (I): en el Impuesto sobre el Patrimonio”. Cit. Págs. 148 y ss.

46 La Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995, puso de manifiesto que la fiscalidad no debe poner en riesgo la existencia de una PYME, y que al no ser disponible el patrimonio empresarial, ello supone un elemento que disminuye la capacidad económica grabable a tener en cuenta cuando se produzca la transmisión, sea cual sea el grado de parentesco entre el causante y el adquirente.

“la bonificación fiscal responda al fin legítimo de protección de la familia, pues tal fin legítimo podrá justificar, y de hecho aceptamos que justifique, el hecho del establecimiento de la bonificación fiscal, que en el recurso no se cuestiona; pero en modo alguno entendemos (añade el TS) que pueda justificar que, establecida la bonificación, se excluya de su disfrute a quienes se encuentran en la misma situación que los beneficiarios en relación con el fin que constitucionalmente la justifica. Consideramos que el fin constitucionalmente legitimador debe referirse, no al establecimiento de la bonificación, sino a su limitación solo a ciertos familiares por razón de su residencia” (FJ. 2º).

En definitiva, pueden existir fundamentos acordes con el principio de capacidad económica para introducir ciertas desigualdades en el tratamiento de estas empresas fundamentadas en las peculiaridades en la formación de su patrimonio y en la función que cumplen en la economía⁴⁷.

2.2. Régimen fiscal de las empresas familiares: Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Analizado el fundamento jurídico del régimen fiscal de las empresas familiares nos corresponde centrarnos en las dos principales figuras tributarias⁴⁸ que inciden en las mismas. Esto es: el IP, que prevé dos exenciones relacionadas con el patrimonio de las empresas familiares, y el ISD que recoge una reducción en la base imponible del impuesto tanto en su modalidad de sucesión mortis causa como en donaciones.

47 CAYÓN GALIARDO, A.: “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. Cit. Pág. 41; LUCHENA MOZO, G.M.: *Fiscalidad de la empresa familiar*. Atelier, Barcelona. 2007. Págs. 31 y ss.

En este mismo sentido vid. PITA GRANDAL, A. M.: “Concepto de empresa familiar”. AA.VV. *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*. Marcial Pons, Madrid. 2006. Pág. 32.

En contra se expresa LEJEUNE VALCARCEL, E., décimo primera ponencia del Informe de la Comisión de Hacienda del Senado, en el que se elaboró un Estudio para la problemática de la empresa familiar, de 23 de noviembre de 2001. Refiriéndose concretamente al Impuesto sobre el Patrimonio, apuntó a que no encontraba ninguna justificación para una exención generalizada de las empresas familiares, y no de otras, porque entendía que no era posible explicar que unos patrimonios son más dignos de protección que otros.

Respecto al ISD mantuvo la misma opinión, ya que no creía justificable que si dos personas heredan lo mismo paguen cuantías distintas. Sostuvo además, que no conocía ninguna empresa familiar que hubiera tenido que cesar en sus actividades por no pagar el ISD. Lo que si entendía adecuado es que como se heredan bienes, en muchas ocasiones, y no dinero, el Estado debería proporcionar facilidades para el pago del Impuesto sobre Sucesiones, adaptando el cobro del impuesto a la realidad de cada cual.

También se muestra escéptica en su filosofía NAVARRO EGEA cuando establece que “con el objeto de justificar la oportunidad del estudio detallado de este beneficio tributario, sobre todo, dado que en un lectura inicial, da la impresión de que al amparo de razones de política legislativa, se deja pasar –casi desapercibidamente– una auténtica transgresión al fundamento del IP y, en última instancia, a la justicia material en el marco tributario. Utilizando una expresión en boga, bien pudiera decirse que tras la máscara de aquello que resulta políticamente correcto se esconde un mandato discriminatorio, en unas ocasiones, y falto de contenido, en otras” (*Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*. Marcial Pons, Barcelona. 1999. Pág. 12).

En este mismo sentido crítico ALONSO GONZÁLEZ, C.M.: “Impuesto sobre Sucesiones y Patrimonio”. AA.VV. *El futuro de la fiscalidad. Propuestas para un tejido productivo más competitivo*. Instituto de la Empresa Familiar. 2007. Pág. 40.

48 Que sean dos los principales impuestos que afectan o benefician a las empresas familiares, no quiere decir que sean los únicos. La exención en la transmisión del patrimonio empresarial en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (art. 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre), en la acumulación de rentas en la determinación de la renta a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su modalidad de estimación objetiva, de modo que deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren ciertas circunstancias [art. 31.1.3.b) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF)], o la calificación de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades (art. 16 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –TRLIS–), son sólo algunos ejemplos que justifican nuestro aserto.

Por lo que respecta al IP, es el art. 4.8 LIP el que se encarga de fijar los requisitos de la doble exención contemplada y que afecta, por un lado, a los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional por una persona física; y, por otro, la exención de las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo con los requisitos que ahora referiremos. De forma representativa podemos presentarlo a través del siguiente esquema.

- A) Bienes y derechos. Quedan exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Para ello es preciso que la actividad constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo, y que éste la ejerza de modo habitual, personal y directo (empresario individual).

Asimismo, también están exentos los bienes y derechos gananciales, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos antes indicados.

En la aplicación de la exención ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

- a. Se consideran actividades empresariales o profesionales las que tengan naturaleza de actividad económica con arreglo a las normas del IRPF -art. 29.1 LIRPF⁴⁹-. En especial, en relación con el arrendamiento de inmuebles, cuando verifiquen las condiciones del art.27.2 LIRPF⁵⁰.
- b. Son bienes y derechos afectos aquellos que con independencia de su titularidad -exclusiva del sujeto pasivo o compartido con su cónyuge-, se utilicen para los fines propios de la actividad.
- c. La exención puede ser aplicada por:
 - › el sujeto pasivo que ejerza la actividad con habitualidad y de forma personal y directa, y siempre que la misma constituya su principal fuente de renta⁵¹. Esta última condición se verifica cuando

49 Según el art. meritado, "se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a. Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b. Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- c. Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros".

50 Es decir, "se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b. Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

51 El concepto de "principal fuente de renta" fue interpretado por el art. 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 del 6 de noviembre) como "aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la *base imponible* del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate".

al menos el 50% de su base imponible del IRPF⁵², proceda de los rendimientos netos de dicha actividad,

› por el cónyuge del sujeto pasivo, cuando los bienes afectos sean comunes a ambos.

d. A efectos de cuantificar la exención, el valor de los bienes y derechos se determina conforme a las normas del IP. Las deudas de la actividad minorarán dicho valor, pero no pueden volver a computarse para determinar la base imponible del impuesto.

e. Cuando el sujeto pasivo ejerza más de una actividad con las condiciones indicadas, la exención alcanza a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, y en el cómputo de la principal fuente de renta, se atenderá al rendimiento conjunto de dichas actividades.

f. Cuando el titular de los elementos patrimoniales, o de las participaciones, sea un menor o esté incapacitado, el requisito del ejercicio de la actividad, o de las funciones de dirección en el caso de las participaciones, han de ser cumplidos por sus representantes legales.

B) Participaciones. Gozan de exención las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan cada uno de los requisitos indicados a continuación. A estos efectos, se entiende por participación, la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad (acciones, participaciones en sociedades limitadas, etc.). Dichos requisitos son:

a. La exención se aplica por el titular directo de la participación, por el nudo propietario o por el usufructuario vitalicio.

b. El sujeto pasivo titular, debe:

› ostentar una porcentaje de participación igual o superior al 5% del capital. Este porcentaje se eleva al 20%, cuando se compute conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción⁵³. En este caso la función de dirección y remuneración deberán cumplirse en una las personas aunque la exención sea de aplicación a todos⁵⁴.

52 Esto es: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, y las imputaciones de renta que se establezcan por ley (arts. 6 y 15 LIRPF).

53 En contestación de 25 de enero de 2013 (RDGT V0213-13) se descartaba la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del grupo familiar constituido por el consultante, que ejercería funciones directivas y sus tres sobrinos, al excederse el grado de parentesco que permite la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora de dicho impuesto.

54 El tercer párrafo de la letra d) del art. 5.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, reproduciendo en este punto la norma prevista en el art. 4.Ocho LIP, considera suficiente con que las funciones de dirección y remuneraciones derivadas de las mismas se cumplan en una de las personas del "grupo de parentesco" para que todos sus integrantes tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Sin embargo, la DGT considera que el parentesco por afinidad entre la viuda y los hermanos del cónyuge desaparece con el fallecimiento de este. Vid. RDGT V1546-11, de 15 de junio de 2011.

- ejercer efectivamente funciones de dirección⁵⁵ en la entidad participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50%⁵⁶ del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas⁵⁷, sin computar los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención del IP⁵⁸. En el caso de menores o incapacitados deben cumplir estos requisitos los representantes legales.
 - cuando un mismo titular participe en varias entidades, cumpliendo los restantes requisitos de la exención, el cómputo del porcentaje de participación ha de efectuarse de forma separada para cada una de ellas, no incluyéndose en el cálculo del porcentaje de la retribución los rendimientos de las funciones de dirección en las otras entidades.
- c. La entidad participada ha de realizar de manera efectiva una actividad económica, que no sea, si es la principal, la de gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios. Las participaciones en instituciones de colectiva están excluidas de la exención.
- d. Dentro de las funciones de dirección se incluyen los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, director de departamento, consejero o miembro del consejo de administración u órgano equivalente, cuando impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la entidad. Para la DGT⁵⁹ resulta que ha de existir y resultar así del oportuno contrato o nombramiento, no tanto la toma de decisiones a largo plazo o de planificación de la política general de la empresa sino el día a día gerencial, la efectiva intervención en las decisiones de la empresa; y añade "la consultante ejerce en la entidad como única administradora,

55 A ese respecto, el segundo párrafo del art. 5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, establece que "se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos casos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa".

56 A tal efecto debe tenerse en cuenta el Informe de la DGT de 12 de marzo de 2009, en el que se analiza la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008 en una interpretación con la normativa tributaria actual. A tal efecto se concluye que "de acuerdo con el TRLIS los gastos correspondientes a las retribuciones satisfechas a los administradores de las sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IS cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo y ello a pesar de que no se cumplan todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establezca la norma mercantil".

Aplicando este criterio de la Agencia Tributaria en la que prevalece la relación mercantil sobre la laboral, se considera que toda la retribución será por su condición de administrador, con todas las implicaciones que ello significa, incluso a los efectos de la retención aplicable de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por supuesto, en la reducción del 95% sobre la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sobre el tema concreto de las retribuciones de los administradores puede consultarse la Resolución de la DGRN de 3 de abril, y RDGT V0841-13 de 14/03/2013, V0923-13 de 22/03/2013, y V1015/13 de 27/03/2013.

57 Y ello a diferencia de lo que sucede en la exención de bienes y derechos cuando la actividad empresarial o profesional se ejerce individualmente, en cuyo caso también habrán de tenerse en cuenta las ganancias y pérdidas patrimoniales, lo que dificulta alcanzar el límite cuantitativo previsto.

58 El criterio administrativo consolidado es que el cumplimiento del requisito de la remuneración debe producirse en el último período impositivo del causante, es decir, el comprendido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento del causante. Para el caso de que sea otra persona de la familia, distinta del causante, la que cumple este requisito, debemos analizar el ejercicio anterior a la transmisión por donación o sucesión. Se deberá acreditar que en el ejercicio anterior a la donación o sucesión se cumplía con el requisito de que más del 50 % de los rendimientos del trabajo y actividad económica procedían de la empresa familiar. Vid, por ejemplo, RDGT V2372-10, de 2 de noviembre de 2010.

59 RDGT V2372-10, de 2 de noviembre de 2010.

remunerada en tal concepto por participaciones en beneficios; además, desempeña, de forma igualmente retribuida, funciones gerenciales y de gestión en general de la actividad empresarial. Entiende este Centro Directivo que unas y otras percepciones constituyen remuneración por ejercicio de funciones directivas, siendo irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas”.

- e. A efectos del cálculo del porcentaje de remuneración en el ejercicio de las funciones de dirección, los rendimientos de las actividades empresariales, profesionales o de trabajo personal que han de tenerse en cuenta son los rendimientos netos.

Todos los anteriores requisitos pueden resumirse de forma esquemática en los siguientes cuadros:

Exenciones de participaciones en entidades IP

A) Requisitos objetivos

La entidad de la que se posean las participaciones, tenga o no forma societaria pero sujeto pasivo del IS, no podrá tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, en definitiva, no implique desarrollo de una actividad económica.



Una entidad *no desarrolla actividad económica* (art. 4.8.2.a) LIP) cuando más de 90 días del ejercicio social:

- más de la mitad de su activo esté constituido por valores: excepción de la consideración como tal.
 - art. 4.8.2.a) LIP.
 - art. 4.8.2.a) 2 LIP.
 - art. 5.1. RD 1999/ ICC.
- no esté afecto al ejercicio de una actividad económica: arts. 27 y 29 LIRPF.
 - Excepción: art. 6.3. RD 1999

B) Requisitos subjetivos

- a) Titularidad individual y compartida
 - Grupo de parentesco: art. 4.8.2.b)
 - Ley 62/2003, de 30 de diciembre: Plena propiedad, nula propiedad o mediante usufructo vitalicio.
- b) Porcentaje mínimo de participación individual o del grupo de parentesco.
- c) Ejercicio efectivo de funciones directivas.
- d) Que la remuneración percibida represente la principal fuente de renta.

C) Requisito temporal

- Requisitos a la fecha de devengo: Compatibilidad con los 90 días para entender si gestiona o no un patrimonio.

D) Valoración de la exención

- Art. 4.8.2 in fine LIP: igualdad de valoración para entidades cotizadas y no cotizadas.
- La exención se proyecta justamente sobre los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica.

Exenciones de bienes y derechos afectos a actividades empresariales y profesionales de carácter individual IP

Elemento objetivo del pto. de hecho

- Afección de elementos patrimoniales a la realización de actividades empresariales o profesionales por el sujeto pasivo.
- Actividades económicas: art. 27 LIRPF.



El objeto de la exención es el patrimonio destinado al ejercicio de la actividad económica, entendido como parte del patrimonio global neto de la persona física caracterizado por el destino de esos componentes patrimoniales.

Elemento subjetivo del pto. de hecho

- a) Titularidad individual y compartida
- b) Ejercicio por el sujeto pasivo de la actividad económica de forma habitual, personal y directa.
- c) La actividad económica debe constituir la principal fuente de renta.

Requisito temporal

- Los requisitos deben cumplirse a fecha del devengo: 31-12.
- Compatibilidad con el devengo del IRPF: 31-12.
- Cuantificación de los RAE: pérdida de la exención IP y en ISD.

Obligaciones formales

- Obligación de declarar: función de control.
- Incumplimiento: no se llevará aparejada la pérdida de la exención pero será constitutiva de infracción tributaria formal sin perjuicio económico contemplada en art. 198.1 de la Ley General Tributaria.

Valoración de la exención

Según las normas del IP: Art. 11 LIP.

Por lo que respecta al ISD, a diferencia del IP, lo que recoge el art. 20. 2. c) y 6 LISD es una reducción sobre la base imponible (BI) en vez de un supuesto de exención. El ISD es, sin duda, uno de los impuestos claves en la fiscalidad de la empresa familiar. "La sucesión en la empresa familiar es un momento de singular importancia y presenta implicaciones que van mucho más allá de los aspectos meramente tributarios. Desde el punto de vista de la fiscalidad, el objetivo que se ha venido persiguiendo en los últimos tiempos es el de otorgar un trato especial para las adquisiciones a título gratuito de las empresas o de las acciones representativas de las sociedades de un grupo familiar, de tal modo que no se perjudique la continuidad de la empresa por el hecho de que se produzca

una transmisión gratuita a miembros de dicho grupo familiar⁶⁰. Como podrá advertirse seguidamente, tanto en los supuestos de aplicación de la reducción por adquisiciones “mortis causa” –art. 20.2.c LISD)- como “inter vivos” –art. 20.6 LISD- es condición necesaria que la empresa de que se trate goce de exención en el IP. Dicho de otro modo: la exención en el IP realmente se convierte en conditio sine qua nom para proceder a determinar el resto de circunstancias referentes a la reducción prevista en el ISD tal y como tiene declarado la Dirección General de Tributos (DGT)⁶¹. De este modo, la prelación de requisitos puede establecerse como sigue:

2.2.1. Adquisición mortis causa: art. 20.2C) LSD

A) *Adquisición de una empresa familiar*: aplicación de una reducción del 95% sobre la BI en las adquisiciones «mortis causa» en las que confluyan los siguientes requisitos:

- a. Requisitos objetivos: Que se trate de una empresa individual; negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el art. 4.8 LIP.
- b. Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado (grupo subsidiario).
- c. Requisitos temporales: Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. No podrán realizarse actos de disposición que puedan minorar de forma sustancial el valor de la adquisición⁶².

B) *Adquisición de participaciones en determinadas entidades*.

- a. Requisitos objetivos: Que se trate de transmisiones de participaciones en entidades exentas en IP.

60 Ponencia de Estudio para la Problemática de la Empresa Familiar. Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 23 de noviembre de 2001. (BOE 312).

61 RDGT 1419-01, de 9 de julio de 2001; 0013-02, de 11 de enero de 2002; 0829-07, de 18 de abril de 2007; V0315-09, de 17 de febrero de 2009; V0832-09, de 20 de abril de 2009, y entre las más recientes, que sirva de ejemplo V0683-12, de 2 de abril de 2012.

62 En relación con esa prohibición de realización de actos de disposición y operaciones societarias que puedan minorar de forma sustancial el valor de la adquisición, la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril) estableció en su epígrafe 1.3.f) un criterio interpretativo, seguido en diversas contestaciones a consultas, conforme al cual y respecto de las actuaciones a que se refiere la Ley se establece lo siguiente: “Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso de que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el art. 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.” Este criterio, de plena aplicación a los supuestos de adquisición “inter vivos” a que se refiere el art. 20.6 de la Ley 29/1987, implica que si, una vez efectuada la reducción de capital y al no existir devolución de aportaciones, el “valor en libros” o valor patrimonial contable de las acciones o participaciones recibidas en lugar de las adquiridas “inter vivos”, mantiene, al menos, el valor de adquisición por el que en su día se practicó la reducción, la operación societaria no afectará al mantenimiento del derecho a la reducción aplicada por los donatarios. Vid. RDGT V0817-12, de 18 de abril de 2012. En el supuesto de una sociedad que se escinde la DGDGT ha entendido que “salvo en el caso de que el valor del 50% de la finca mantenga en la actualidad el valor de la adquisición “mortis causa” del inmueble entero, la operación prevista comportará una minoración sustancial del valor de adquisición por el que se practicó la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con incumplimiento del requisito de permanencia a que se refiere el artículo 20.2.c) y, en consecuencia, con los efectos que establece el último párrafo de dicho artículo, apartado y letra” (RDGT V0723-13, de 8 de marzo de 2013).

- b. Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado (grupo subsidiario).
- c. Requisitos temporales: mantener el valor 10 años y no realizar actos de disposición.

2.2.2. Transmisión inter vivos: art. 20.6 LISD.

A) *Transmisión de empresa individual o negocio profesional*: se aplicará una reducción en la BI para determinar la liquidable del 95 % del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:

- a. Requisitos objetivos: empresa o negocio individual que le sea de aplicación la exención del IP.
- b. Requisitos subjetivos:
 - › Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados.
 - › Que el donante tenga más de 65 años⁶³ o incapacidad permanente y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión.
 - › Que el donatario mantenga la exención IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición.
- c. Requisitos Temporales: mantener el valor de lo adquirido, mantener la exención en IP 10 años y no realizar actos de disposición.

B) *Transmisión de participaciones en determinadas entidades*⁶⁴.

- a. Requisitos objetivos: Que se trate de transmisiones de participaciones en entidades exentas en IP.
- b. Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados.

63 En diversas contestaciones a consultas la DGT y la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, se ha mantenido de forma reiterada que en el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal bastaba con que uno de ellos tenga la edad de 65 años exigida para practicar la reducción mencionada; sin embargo, ese criterio presuponía o tenía en cuenta la acumulación de las dos donaciones en tales casos en una sola conforme al art. 38 del Reglamento del Impuesto. Anulado el precepto reglamentario por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009, desaparece el fundamento normativo que justificaba el criterio administrativo, por lo que habrán de practicarse liquidaciones separadas para cada cónyuge. De forma consecuente, los requisitos exigidos por el art. 20.6 de la Ley 29/1987 y, en concreto el referido a la edad, deberá ser cumplido por cada donante. Vid. RDGT V1164-11, de 11 de mayo de 2011.

64 Conforme a lo dispuesto en el art. 33.3LRPF, en la medida en que se cumplan los requisitos que se exponen, a efectos del IRPF, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en con ocasión de la donación de las participaciones por tratarse de una transmisión lucrativa de participaciones a las que se refiere el art. 20.6 de la Ley 29/1987. El donatario se subrogará en el valor y en la fecha de adquisición de las participaciones recibidas. Vid. RDGT V1927-11, de 4 de agosto de 2011.

- › Que el donante tenga más de 65 años o incapacidad permanente y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión⁶⁵.
 - › Que el donatario mantenga la exención IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición.
- c. Requisitos temporales: mantener el valor de lo adquirido por donación durante 10 años, conservar la exención en IP y no realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 del art. 20 LISD.

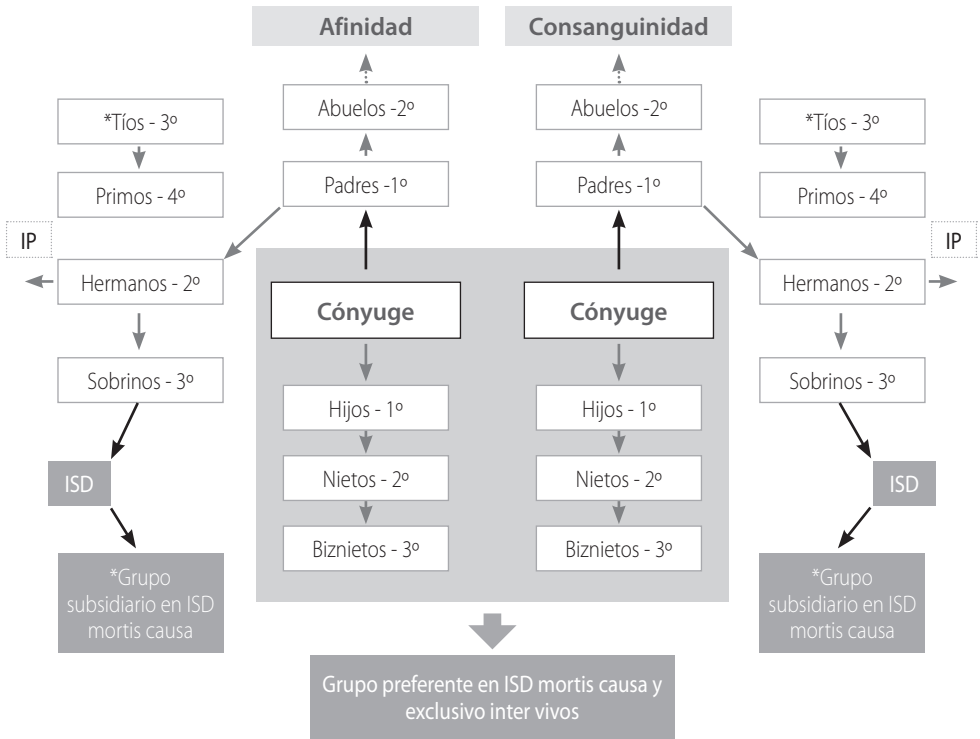
Vistos sucintamente los beneficios fiscales para las empresas familiares en el IP y en el ISD nos corresponde señalar las dificultades de coordinación a las que habíamos hecho referencia ut supra:

- Devengos: mientras que el IP se devenga a 31 de diciembre y en el que no se prevén períodos impositivos cortos, el ISD se devenga en el día del fallecimiento del causante en las transmisiones mortis causa – ex. art. 24.1 LISD-, de modo que, salvo que dichas situaciones coincidan a 31 de diciembre –que será lo menos probable- los momentos en los deben entenderse realizados ambos hechos impositivos son completamente diferentes. La general aceptación de que es el momento del devengo de cada tributo al que hay que referir sus requisitos y condiciones, implica que las participaciones transmitidas deban estar exentas en la fecha del fallecimiento. Pues bien, esta es la alternativa elegida por la DGT en la Resolución 2/1999, sobre reducciones en la base imponible del ISD, en la que se establece que “hay que atender a la fecha del devengo del propio ISD para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el IP”. Pero aún existe otro impuesto que se interrelaciona con los dos anteriores, y ese es el IRPF. No debe olvidarse que para que resulte de aplicación la exención en el IP en el ejercicio individual de una actividad económica es preciso que el sujeto pasivo ejerza la actividad con habitualidad, de forma personal y directa, y que la misma constituya su principal fuente de renta; y esta última condición se verifica cuando al menos el 50% de su base imponible del IRPF, proceda de los rendimientos netos de dicha actividad. Asimismo, conviene recordar que para el caso de participaciones en determinadas entidades es imprescindible ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50% del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas. Sin embargo, el problema aquí aparece resuelto por la previsión de períodos impositivos cortos con origen en el fallecimiento del causante –ex. art. 13 LIRPF-, de modo que en el caso de transmisiones mortis causa habrá que atender al período comprendido entre el primer día del año y a la fecha del fallecimiento⁶⁶.

65 La DGT estima que la percepción de dietas por asistencia al Consejo de Administración por parte del donante y antes directivo de las entidades de que se trata, no significará incumplimiento de lo previsto en la letra b) del art. 20.6 de la Ley 29/1987 siempre que, sin ejercicio de funciones directivas, su importe y periodicidad se ajusten a la escritura constitutiva y estatutos sociales. RDGT V0197-06, de 31 de enero de 2006. Resulta importante traer a colación también las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, que entienden que la percepción de una pensión de jubilación no impide el derecho a la exención patrimonial y a la reducción sucesoria por constituir esa percepción cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria.

66 Solución que no resulta tan sencilla de arbitrar en las transmisiones inter vivos.

- Valoración: queremos dejar mínima constancia de los problemas que se suscitan en este ámbito y que llevan aparejada una diferente valoración en función de que el sujeto pasivo del IP lleve o no contabilidad ajustada al Código de Comercio⁶⁷, conforme se desprende del art. 11 LIP⁶⁸.
- Grupo de parentesco: a efectos de la exención en el IP, el causante solo puede formar grupo de parentesco con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, pero no con sobrinos⁶⁹. Así las cosas y siendo un sobrino el que ejerza las funciones directivas y perciba las remuneraciones por su desempeño y no formando grupo de parentesco con el causante, no concurriría en este el derecho a la exención en el IP, consecuentemente, tampoco procedería la reducción sucesoria para el sobrino, pese a que los requisitos subjetivos de la reducción en el ISD se extienden hasta el tercer grado⁷⁰.



67 Debe destacarse la liberación de la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio para gran número de contribuyentes según se desprende de la regulación del IRPF en su art. 31.

68 A tal efecto dispone: "Los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquella se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales, se valorarán en todo caso conforme a lo previsto en el art. anterior, salvo que formen parte del activo circulante y el objeto de aquellas consista exclusivamente en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria. En defecto de contabilidad la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas de este impuesto", y por ende, de acuerdo con su naturaleza, de modo que se renuncia a la valoración global en aras a una valoración individualizada de la cada uno de los bienes que componen el activo empresarial.

69 Que lo son de tercer grado.

70 RDGT V2773-11, de 22 de noviembre de 2011.

3. Beneficios fiscales autonómicos a las empresas familiares. Perspectivas de futuro: entre su probable inconstitucionalidad y la posible incompatibilidad con el Derecho Comunitario

3.1. Beneficios fiscales autonómicos a las empresas familiares: futuro tras la reciente cuestión de inconstitucionalidad

Tal y como disponen los arts. 1 y 2 de la Ley 19/1991, el IP se aplicaba en todo el territorio español -sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno- cuyo rendimiento estaba cedido a las CC.AA. conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común. Además tenían asumidas competencias normativas que les permitían la determinación del mínimo exento, la tarifa y deducciones y bonificaciones en la cuota. Respecto a las competencias en la gestión les correspondía, por delegación del Estado, la gestión, liquidación, inspección, recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión. Las declaraciones se presentaban conjuntamente con las del IRPF. Asimismo, los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podían incoar actas de investigación y comprobación con ocasión de las actuaciones que realizasen sobre el IRPF, de las cuales se daba traslado a la respectiva CC.AA.

La Ley 4/2008 de 23 de diciembre, suprimió –sin suprimirlo, como ya hemos mencionado- el gravamen por este impuesto al establecer una bonificación del 100 por 100, y ello con efectos 1 de enero de 2008, y fue el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, el que se encargó de restablecer el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, para 2011 y 2012, e introdujo las siguientes novedades:

- Se establece una exención de 300.000 € para la vivienda habitual del contribuyente.
- El mínimo exento se fija en 700.000 € tanto para los contribuyentes residentes como no residentes.
- Están obligados a presentar la declaración 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 €.
- Vuelve a entrar en vigor la bonificación del 75% de la cuota correspondiente a bienes y derechos situados o que deban ejercitarse en Ceuta y Melilla.
- Se recupera en este tributo la obligación de los sujetos pasivos no residentes de nombrar representante en relación con las obligaciones respecto al mismo cuando operen mediante establecimiento permanente o cuando, por la cuantía y características del patrimonio, lo requiera la Administración Tributaria. Además, se hace responsable solidario del ingreso de la deuda tributaria al depositario o gestor de los bienes de los no residentes en la parte correspondiente a los bienes o derechos que tenga depositados o que gestione.

Aunque lo previsto era que el impuesto volviera a estar totalmente bonificado, por Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, se amplía la supresión de la bonificación al ejercicio 2013. Lo mismo acontece con

Pueden existir fundamentos acordes con el principio de capacidad económica para introducir ciertas desigualdades en el tratamiento de estas empresas fundamentadas en las peculiaridades en la formación de su patrimonio y en la función que cumplen en la economía.

la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 que prorroga de nuevo la vigencia del IP.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en base también a la Ley 29/2009, de 18 de diciembre, las CC.AA podrán afectar a las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, así como las deducciones en la cuota. Ello supone que, las Comunidades que así lo dispongan podrán regular aspectos claves de la

regulación de este impuesto, como así ha sucedido. Ello nos ha llevado a estar ante un auténtico puzzle fiscal autonómico. El contexto actual, en palabras de ALONSO GONZÁLEZ, “puede definirse como de alto grado de competitividad fiscal entre territorios, a un nivel ciertamente inédito en el ámbito español. Hasta ahora la rivalidad fiscal se reducía a la tradicional queja que se formulaba, sobre todo por parte de las comunidades limítrofes, en relación con las ventajas derivadas del régimen fiscal especial de País Vasco y Navarra. En lo tocante al impuesto sucesorio las transmisiones entre padres e hijos no tributaba o casi (Navarra), pero es que a ese resultado pueden llegar sin esfuerzo alguno las comunidades de régimen común”⁷¹.

Pues bien, así ha sucedido –entre otras CC.AA- en Castilla-La Mancha con la Ley 17/2005, de medidas en materia de tributos cedidos⁷²; Ley 14/2007 de ampliación de bonificaciones tributarias en el ISD⁷³ y con la Ley 9/2008, de 4 de diciembre en materia de Tributos Cedidos⁷⁴, a la que debe añadirse la Ley 2/2012, de 19 abril y la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha⁷⁵. En efecto, fue la Ley 14/2007, la que se encargó de ampliar las deducciones en cuota⁷⁶ en el ISD del siguiente modo:

- Adquisiciones mortis causa: deducción en la cuota del 95% para las transmisiones de todo tipo de bienes entre los grupos I y II, asimilándose a los cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión cumpla los requisitos de la normativa autonómica sobre el registro de parejas de hecho. A nuestro juicio, el tributo puede llegar a desnaturalizarse como consecuencia de la aprobación de deducciones sobre cuota sin límite de cuantía, lo que dará lugar a una injusta distribución de la carga impositiva.
- Adquisiciones inter vivos: deducción en la cuota del 95% con los siguientes condicionantes:

71 Vid. ALONSO GONZÁLEZ, C.M.: “Impuesto sobre Sucesiones y Patrimonio”. Cit. Pág. 42.

72 DOCM nº 264 de 31 de diciembre de 2005.

73 DOCM nº 272 de 31 de diciembre de 2007.

74 DOCM nº 259 de 17 de diciembre de 2008.

75 DOCM nº 232 de 29 de Noviembre de 2013.

76 La Ley habla de bonificaciones, que puede resultar equívoco tal y como pone de manifiesto POZUELO ANTONI, (<http://www.fiscal-impuestos.com/files-fiscal/Tributacion%201115.pdf> . Pág. 36, consulta realizada el 14 de julio de 2013).

1. Sujeto pasivo residente en Castilla-La Mancha a fecha del devengo, resultando el punto de conexión preciso para atribuir el rendimiento del impuesto que grava las donaciones de los bienes y derechos distintos de los inmuebles tal y como recogía la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía -vigente hasta el 1 de enero de 2009, momento en el que fue sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
2. Donación en escritura pública en la que expresamente deberá constar el origen y situación de los bienes y derechos donados, así como su correcta y completa identificación fiscal cuando se trate de bienes o derechos no consistentes en dinero o signo que lo represente con una única finalidad: el control tributario.
3. Mantenimiento de lo donado por 5 años sin realizar actos de disposición. En caso de incumplimiento del requisito de permanencia lo sujetos pasivos quedan obligados a pagar el impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora.
4. Aplicación de la exención establecida en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que se entenderá cumplido cuando durante el mencionado plazo de cinco años se cumplan las condiciones señaladas en el artículo 20.6 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁷⁷.

Al estructurarse el beneficio autonómico como deducción en la cuota (y no como reducción de la base imponible que es la opción que se había elegido anteriormente) el juego entre beneficio autonómico y beneficio estatal no se plantea, lógicamente, en los términos habituales de reducción propia autonómica o mejora de la del Estado tal y como evidencia POZUELO ANTONI⁷⁸. En este caso, serán compatibles y aplicables tanto la reducción de la base imponible del 95 por 100 para donación de este tipo de bienes (contemplada en el artículo 20.6 LISD) como la deducción autonómica del 95 por 100 de la cuota resultante de haber aplicado previamente al valor real de esos bienes empresariales la reducción estatal del 95 por 100 pero condicionadas, en ambos casos, a la previa exención del IP.

Estas circunstancias son las que se mantienen en la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos que recoge el testigo lanzado por la Disposición transitoria única de la Ley 14/2007, de 20 de diciembre en la que se exhortaba al Gobierno a que en el plazo de seis meses elabora un texto refundido de las normas que afectaban a la Ley 17/2005, de 29 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, en el que se regularizasen, aclarasen y armonizasen los textos legales a refundir. Pues bien, la Ley 9/2008 recoge, sistematiza y actualiza todas las disposiciones contenidas en la citada Ley 17/2005, y vine a actuar como el texto refundido que no se aprobó.

⁷⁷ En el caso de participaciones, los órganos gestores en Castilla-La Mancha están exigiendo que el Administrador o Gerente que cumpla los requisitos de exención en el IP, además justifique la existencia de un contrato de Alta dirección y que como tal se cotice en la Seguridad Social. Asimismo se exige que el tipo de retención sea el establecido en el punto 2 del art. 101 de la Ley 35/2006. Ello no es sino la proyección al ámbito del ISD de la doctrina del TS relativa a la retribución de los administradores.

Sobre las dudas de idoneidad del traslado de dicha doctrina al ISD y la competencia de las CC.AA en su exigencia se expresa CAAMAÑO ANIDO, M.: "La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores". *Quincena Fiscal*, núm. 8. 2011. BIB 2011\494, www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.

⁷⁸ Op. Cit. Últ. Págs. 37 y 38.

Con efectos de 28 abril 2012, el art. 4 de la Ley 2/2012, de 19 abril incorpora a la Ley 9/2008 una reducción propia de la Comunidad Autónoma de un 4 por ciento en la base imponible para obtener la base liquidable que se aplicará sobre el valor neto de la adquisición en las adquisiciones «inter vivos» de participaciones sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades del donante que no coticen en mercados organizados, a las que fuese de aplicación la reducción establecida en el art. 20.6 LISD. Así permanece en el actual art. 16 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

- Requisitos:

- a. La empresa individual, el negocio profesional o las entidades deberán tener su domicilio fiscal y estar ubicados en Castilla-La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los cinco años posteriores a la fecha de la transmisión.
- b. Deberán cumplirse los requisitos previstos en el art. 20.6 LISD, salvo el período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del donatario que se establece en cinco años.

- Compatibilidad con reducción estatal.

Esta reducción es compatible y se aplicará con posterioridad a la citada reducción estatal establecida en el art. 20.6 LISD.

- Incumplimiento de requisitos:

En caso de incumplirse los requisitos mencionados, los adquirentes beneficiarios de esta reducción deberán presentar declaración o autoliquidación complementaria por la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada así como los correspondientes intereses de demora.

Con efectos de 28 abril 2012, por la Ley 2/2012, de 19 abril incorpora también como reducción propia de la Comunidad Autónoma una reducción de un 4 por ciento en la base imponible para obtener la base liquidable que se aplicará sobre el valor neto de las adquisiciones «mortis causa» de derechos sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados, a las que fuese de aplicación la reducción establecida en el art. 20.2.c) LISD. Actualmente, y con la condición de reducción propia, se prevé en el art. 14 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

- Requisitos:

- a. La empresa individual, el negocio profesional o las entidades deberán tener su domicilio fiscal y estar ubicados en Castilla-La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los cinco años posteriores a la fecha del fallecimiento del causante.
- b. Deberán cumplirse los requisitos previstos en el art. 20.2.c) LISD, salvo el período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del causahabiente que se establece en cinco años.

- Compatibilidad con reducción estatal.

Esta reducción es compatible y se aplicará con posterioridad a la citada reducción estatal establecida en el art. 20.2.c) LISD.

- Incumplimiento de requisitos:

En caso de incumplirse los requisitos mencionados, los adquirentes beneficiarios de esta reducción deberán presentar declaración o autoliquidación complementaria por la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada así como los correspondientes intereses de demora.

Pero Castilla-La Mancha no ha sido la única CC.AA en aprobar medidas de estas características. En efecto, como queda puesto de manifiesto en los cuadros que se adjuntan, todas las autonomías han hecho uso de lo preceptuado en el art. decimonoveno. dos. c) de la LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, y el art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las CC.AA., en relación a las competencias que podían asumir en el ISD.

ISD - adquisiciones *mortis causa*

Beneficios fiscales transmisiones hereditarias de empresas o negocios familiares	CAT	GAL	AND	AST	CANT	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
Mejora de la reducción estatal	*		*		*				*		*		*	*	
Reducción propia	*	*		*		*	*	*	*	*		*			*

ISD - adquisiciones *inter vivos*

Beneficios fiscales transmisiones hereditarias de empresas o negocios familiares	CAT	GAL	AND	AST	CANT	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
Mejora de la reducción estatal	*		*		*				*		*		*		
Reducción propia	*	*		*		*	*	*	*	*		*	*		

Fuente: LÍNEAS DE ACTUACIÓN DE LAS CCAA EN TRIBUTOS CEDIDOS Y TRIBUTOS PROPIOS Tributación Autonómica. Medidas 2013 <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Capitulo%20I%20Tributación%20Autonómica%202013.pdf>

El resultado del ejercicio de estas competencias en este tributo por las CC.AA ha hecho que predominen las medidas tendentes a modificar las reducciones establecidas en la normativa estatal, aunque la mayoría de las CC.AA. también han utilizado, para la regulación de beneficios fiscales en el ISD, reducciones propias aplicables en la base imponible, coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones en la cuota condicionas todas ellas por requisitos adicionales como la radicación del negocio o empresa en el territorio de la Comunidad de referencia.

Desde el punto de vista de la fiscalidad, el objetivo que se ha venido persiguiendo en los últimos tiempos es el de otorgar un trato especial para las adquisiciones a título gratuito de las empresas o de las acciones representativas de las sociedades de un grupo familiar, de tal modo que no se perjudique la continuidad de la empresa por el hecho de que se produzca una transmisión gratuita a miembros de dicho grupo familiar.

Pues bien esta situación podría tener los días contados si el TC se pronuncia favorablemente ante la cuestión de inconstitucionalidad presentada por el TS, en Auto de 8 de mayo de 2013. En efecto, basándose en la doctrina elaborada por nuestra más alta instancia sobre el principio de igualdad en general (art. 14 CE) y el principio de igualdad tributaria en particular (art. 31 CE), plantea si la diferencia establecida en el régimen de la bonificación en razón de la residencia supera el juicio de constitucionalidad, y, en su caso, si puede encontrar justificación suficiente dada la literalidad del art. 139.1 de nuestra Carta Magna, no pudiéndose olvidar tampoco –a nuestro juicio– la dicción del art. 19 CE⁷⁹ entre otros⁸⁰.

Habrà que esperar a que el TC se pronuncie, pero no debemos perder de vista que el criterio de la residencia, como punto de conexión de los tributos cedidos, es el que determina la competencia normativa de cada una de las autonomías utilizado en otros tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, entre otros. Cobra especial fuerza aquí las palabras de RAMALLO MASSANET cuando afirma que “los puntos de conexión van a jugar un papel de mayor trascendencia por cuanto que, ante la desigualdad parcial de los parámetros normativos, los contribuyentes van a aquilatar con mayor precisión la posibilidad de que sea un punto de conexión, u otro, o mejor dicho, sea una u otra la Comunidad Autónoma con la que se va a estar conectado”⁸¹. La cuestión queda planteada y habrá que esperar la decisión del TC y el modo en que afectaría a la financiación autonómica en general.

79 En torno a esta cuestión se han pronunciado algunas Cámaras legislativas autonómicas como el Parlamento de Andalucía, en el escrito de interposición del recurso de inconstitucionalidad formulado contra la Ley 14/1996 (BOPA, Quinta legislatura, núm. 100, 11 de abril de 1997, págs. 6818 y 6819), en el que alegaba la vulneración de los artículos 19 y 139.2 de la Constitución. Se afirma en él que no parece congruente con nuestro ordenamiento constitucional que se permita el traslado pero se le prive de toda eficacia fiscal; de esta forma la libre elección de residencia y circulación queda desvirtuada, pues de ser una elección libre, en los términos y en la filosofía de nuestra Constitución, pasa a ser una elección restringida, al condicionarse a que no se busque una menor tributación personal.

80 Podemos señalar, a título de ejemplo:

- Neutralidad y unidad de mercado, recogidos en los arts. 139.2 y 157.2 CE, según los cuales las CCAA no pueden adoptar medidas tributarias que dificulten la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas que perturben el mercado único nacional.
- Territorialidad (art. 157.2 CE) conforme al cual las CCAA no pueden adoptar medidas tributarias sobre elementos situados fuera de su territorio o que supongan traslación de cargas a otra Comunidad Autónoma.
- Igualdad territorial de los arts. 138.2 y 139.1 CE. Hay que indicar que este principio de igualdad no implica una absoluta igualdad de tributos y de tipos de gravamen en todo el territorio, pues eso sería contrario al principio de autonomía tributaria de las CCAA.

81 RAMALLO MASSANET, J. en el prólogo de BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid. 1998. Pág. 16.

4.2. Compatibilidad con el Derecho Comunitario

De conformidad con el art. 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), “serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afectan a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

En efecto, la creación de un mercado interior basado en la libre competencia se erige no sólo en uno de los medios necesarios para la instauración de un mercado común, sino en uno de los principios vertebradores del sistema económico. La defensa del Derecho europeo de la competencia se convierte en la ratio subyacente al régimen jurídico de las ayudas de Estado⁸². No obstante la indeterminación de la materia y su amplitud ha dado lugar a una extraña forma de armonización⁸³ a través de mecanismos de dudosa legitimidad pero vinculantes para los Estados miembros que han limitado considerablemente el poder tributario en materia de imposición directa. En efecto, a través de Comunicaciones e Informes –medidas de soft law-, completado con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo (TJUE) se ha llevado a cabo una auténtica armonización negativa en materia de ayudas de Estado en la que destaca el poder discrecional de la Comisión con importantes consecuencias negativas para los Estados miembros⁸⁴. Ayudas de Estado, orientadas primigeniamente a la salvaguardia de la libre competencia, la Comisión y el Tribunal de Justicia no tardaron en ampliar su campo de acción al ámbito tributario con base en el principio de irrelevancia del carácter formal de la ayuda.

La indeterminación en la aplicación del precepto meritado ha hecho que sea la Comisión la que, a través de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas de 1998⁸⁵, determine los elementos precisos que deben estar presentes para estipular la concurrencia de una medida identificable como ayuda de Estado. Así las cosas, la calificación de una medida nacional como ayuda estatal supone que se cumplen las siguientes condiciones cumulativas: 1) la medida en cuestión confiere una ventaja por medio de recursos estatales; 2) esta ventaja es selectiva; y 3) la medida en cuestión falsea o amenaza con falsear la competencia y es susceptible de afectar a los intercambios entre Estados miembros⁸⁶. Veamos.

82 MARTÍN LÓPEZ, J: *Competencia Fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*. Tirant lo Blanch, 2006. Valencia. Pág. 253.

83 SOLER ROCH, M.T: “Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”. *Quincena Fiscal*, núm. 14. 2006. BIB2006\959, www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.

84 Sobre ello pueden consultarse MARTÍN JIMÉNEZ, A: “El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196. 2001. Págs. 81 y ss.; ID. “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”. AA.VV. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS, Valencia. 2007. Págs. 845 y ss.; ALONSO MURILLO, F: “Distorsiones fiscales de la competencia”. AA.VV. *Derecho Europeo de la competencia*. Lex Nova, Valladolid. 2005. Págs. 670 y ss.; VILLAR EZCURRA, M Y HERRERA MOLINA, P.M: “Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa”. AA.VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, tomo II. Lex Nova, Valladolid. 2005. Págs. 2425 y ss.; MORENO FERNÁNDEZ, J.I: “La autonomía de las regiones y el Derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales ayudas de Estado contrarias al Mercado común”. AA.VV. *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Dykinson, Madrid. 2007. Págs. 203 y ss.

85 DOCE C 384, de 10 de diciembre de 1998.

Esta comunicación ha sido completada por el Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad de las empresas, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004.

86 Véase, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de 10 de enero de 2006 en el asunto C - 222/04, Ministero dell’Economia e delle Finanze/ Cassa di Risparmio di Firenze, apartado 129.

Aunque lo previsto era que el impuesto volviera a estar totalmente bonificado, por Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, se amplía la supresión de la bonificación al ejercicio 2013.

Según jurisprudencia reiterada, la aplicación del art. 107, apartado 1, del Tratado va dirigida únicamente a determinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida oficial puede favorecer “a determinadas empresas o producciones” frente a otras, que se encuentren, con respecto al objetivo perseguido por dicho régimen, en una situación de hecho y de Derecho comparable⁸⁷. Por tanto, para definir lo que constituye una ventaja, en el sentido

de la jurisprudencia relativa al concepto de ayuda estatal, es imprescindible determinar la norma de referencia o el régimen común aplicable, en el marco de un régimen jurídico concreto, con los que se comparará esta ventaja⁸⁸. A este respecto, el Tribunal estableció que la determinación del marco de referencia reviste una mayor importancia en el caso de medidas fiscales, puesto que la existencia de una ventaja sólo puede establecerse en relación con una imposición *normal*, es decir, al tipo de imposición vigente en la zona geográfica de referencia⁸⁹.

Por lo que respecta al origen estatal de los beneficios derivados de la aplicación del régimen en cuestión, procede recordar que el concepto de ayuda es más general que el de subvención, porque no sólo incluye prestaciones concretas, como las subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo distintas formas, reducen las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por consiguiente, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, son de la misma naturaleza y tienen idénticos efectos⁹⁰. De ello se desprende que una medida por la cual las autoridades públicas conceden a algunas empresas una exención, una reducción o un aplazamiento del pago del impuesto normalmente debido que, aunque no implique una transferencia de recursos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que los otros contribuyentes, constituye una ayuda estatal según lo dispuesto en el art. 107.1 TFUE⁹¹.

Refiriéndonos al carácter selectivo, debemos recordar que la especificidad de una medida estatal, es decir, su carácter selectivo, constituye una de las características del concepto de ayuda estatal con arreglo al Tratado⁹². Por esta razón es importante comprobar si el régimen fiscal en cuestión conlleva o no ventajas en beneficio exclusivo de determinadas empresas o sectores de actividad. Así las cosas, en principio, una medida fiscal susceptible de ser calificada como ayuda estatal se distingue de una medida fiscal general por el carácter limitado del número de sus beneficiarios. Así pues, para que una medida pueda calificarse como ayuda estatal, las empresas beneficiarias

87 Sentencia del Tribunal de 1 de julio de 2004 en el asunto T-308/00, Salzgitte/Comisión, apartado 79.

88 Sentencia Salzgitte/Comisión, apartado 81. Véase también la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOCE C 384, de 10.12.1998, pág. 3, apartado 16).

89 Sentencia del Tribunal de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C- 88/03, Portugal/Comisión, apartado 56.

90 Véanse, en particular, las sentencias del Tribunal de 8 de noviembre de 2001 en el asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (apartado 38); de 15 de julio de 2004 en el asunto C-501/00, España/Comisión, apartado 90; de 15 de diciembre de 2005 en el asunto C-66/02, Italia/Comisión, apartado 77; y de 10 de enero de 2006, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze, en el asunto C - 222/04, apartado 131.

91 Por ejemplo, la sentencia del Tribunal de 15 de marzo de 1994 en el asunto C-387/92, Banco Exterior de España, apartado 14.

92 Vid. Sentencia del Tribunal de 29 de septiembre de 2000 en el asunto T-55/99, CETM/Comisión, apartado 39.
Cfr. Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, apartado 18.

de la misma deben pertenecer a una categoría determinada por la aplicación, de hecho o de Derecho, del criterio establecido por la medida en cuestión⁹³.

Todo lo anterior no obsta, como evidencia la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁹⁴, a que el carácter selectivo de una medida pueda estar justificado por la naturaleza o la económica del sistema. Si fuese así, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del art. 107 TFUE. Ahora bien, y como evidencia la jurisprudencia vertida al efecto, esta justificación, basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal, remite a la coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general. Sin embargo, las diferencias fiscales no pueden estar amparadas simplemente por las finalidades generales y los objetivos que persigue el Estado al adoptar las disposiciones en cuestión⁹⁵, y por lo tanto atendiendo a finalidades extrafiscales. Tal objetivo no basta, por sí mismo, para librar al régimen de ayudas de la calificación de ayuda en el sentido del art. 107.1 TFUE, dado que este art. no distingue entre las causas o los objetivos de las intervenciones oficiales, sino que las define en función de sus *efectos*⁹⁶. De otro modo, y como ha reconocido la jurisprudencia, el art. 107 TFUE carecería de efecto útil si los motivos relativos a la creación o al mantenimiento de empleo fueran susceptibles de hacer que determinadas medidas específicas escapasen a la definición de ayuda estatal, dado que la mayoría de las ayudas se conceden con el fin de crear o mantener empleos⁹⁷.

Dicho de otro modo, el conjunto de motivos de interés general a que el régimen de un Estado miembro tendiese, es decir, el empleo, la renovación o la consolidación de sectores determinados, por legítimos que fuesen, no se

Según jurisprudencia reiterada, la aplicación del art. 107, apartado 1, del Tratado va dirigida únicamente a determinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida oficial puede favorecer "a determinadas empresas o producciones" frente a otras, que se encuentren, con respecto al objetivo perseguido por dicho régimen, en una situación de hecho y de Derecho comparable.

93 Cfr. en este sentido, Sentencia del Tribunal de 1 de julio de 2004 en el asunto T-308/00, Salzitter/Comisión, apartado 38.

94 Ap. 12.

95 Sentencia de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, asunto C-409/00, apartados 52 y 53, así como sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava/Comisión, asunto T-92/00 y T-103/00, apartado 60.

La Comisión recogió esta jurisprudencia en su Comunicación de 10 de diciembre de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, ap. 26.

96 Vid. Sentencia del Tribunal de 29 de abril de 2004 en el asunto C-159/01, Países Bajos/Comisión, apartado 51.

Cfr. Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, apartado 8.

97 Sentencia del Tribunal de 2 de julio de 1974 en el asunto 173/73, Italia/Comisión, apartados 27 y 28.

Más recientes las sentencias de 29 de septiembre de 2000, CETM/ Comisión, asunto T-55/99, apartado 53, y de 6 de marzo de 2002 en el asunto T-127/99, Diputación Foral de Álava e.o./ Comisión, apartado 168.

justificarían por la naturaleza y la economía del sistema fiscal y son irrelevantes por lo que respecta a la calificación de una medida como ayuda estatal con arreglo al art. 107.1 TFUE⁹⁸.

Otro de los requisitos que deben darse en las ayudas de Estado contrarias el Derecho comunitario es que tengan como consecuencia la alteración de los intercambios entre Estados miembros y la distorsión de la competencia. Así las cosas, los beneficiarios del régimen se deben encontrar en una posición privilegiada en comparación con sus competidores nacionales y sus competidores de otros Estados miembros. Ahora bien, como ha evidenciado la jurisprudencia comunitaria⁹⁹ no es necesario que la propia empresa beneficiaria participe en los intercambios intracomunitarios. En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen las oportunidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros para penetrar en el mercado de este Estado miembro. Además, el refuerzo de una empresa que, hasta entonces, no participaba en intercambios intracomunitarios, puede colocarla en una situación que le permita penetrar en el mercado de otro Estado miembro.

Sin embargo, el propio Tratado prevé situaciones excepcionales que permitirían declarar la compatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado común siempre que atendiesen a los dictados de los apartados 2 y 3 del art. 107 TFUE. Por lo que respecta a las excepciones previstas en el apartado 2 hacen mención a las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, a las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, así como a las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones. Por su parte, el apartado 3 del mismo precepto recoge como posible excepción de la condición de ayuda de Estado aquellas ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de ciertas regiones, las que tengan por objeto fomentar proyectos de interés común europeo que tiendan a poner remedio a una gran perturbación económica de un Estado miembro, ayudas a promover la cultura y la conservación del patrimonio así como el resto de categorías que el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión estime pertinentes. Dicho de otro modo, las ayudas estatales pueden ser compatibles con el Tratado si responden a objetivos de interés común claramente definidos y no falsean la competencia en una medida contraria al interés común. En definitiva, el control de las ayudas estatales consiste en encontrar un equilibrio entre los efectos negativos en la competencia y los efectos positivos en términos de interés común, debiendo ser las presuntas ventajas para el interés común superiores a las distorsiones de competencia en aplicación directa del principio de proporcionalidad.

Así el estado de la cuestión, el tema de las ayudas de Estado debe ser completada con un amplio panorama de Reglamentos específicos que afectan a determinados sectores entre los que cabe destacar, a nuestros efectos, el Reglamento (CE) núm. 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008¹⁰⁰, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los arts. 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías)¹⁰¹ en el que se reconoce el papel que desempeñan las PYME en términos de

98 Cfr. Decisión de la Comisión, de 20 de diciembre de 2006, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Francia en virtud del art. 39 CA del Code général des impôts — Ayuda estatal C 46/2004 (ex NN65/2004) [notificada con el número C (2006) 6629]. DOCE L 112, de 30 de abril de 2007. Ap. 140.

99 Vid. sentencia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, apartado 84.

100 Estará en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013. Actualmente la Comisión ha sometido a consulta pública el proyecto de revisión del Reglamento.

101 La validez del Reglamento (CE) nº 70/2001 fue prorrogada una primera vez hasta el 31 de diciembre de 2007 mediante el Reglamento (CE) nº 1040/2006, Y posteriormente hasta el 30 de junio de 2008 mediante el Reglamento (CE) nº 1976/2006.

empleo y dinamismo económico en Europa y las exige de notificación previa en caso de concesión de ayudas estatales que tengan que ver con la inversión, la consultoría, investigación y desarrollo, cubrir los costes de adquisición de patentes, así como determinadas ayudas que no superen ciertos límites.

Realizado este pequeño excursus sobre las ayudas de Estado, nos corresponde centrar el tema en el ámbito que nos ocupa, y que no es otro que los incentivos fiscales a las empresas familiares por las CC.AA. en materia del ISD.

La llamada "excepción por la naturaleza o la economía del sistema" marcaría, a nuestro parecer, el diferencial con las ayudas de Estado. De este modo el perfil selectivo decae a favor de medidas cuya racionalidad económica sea necesaria o prácticas en términos de eficacia del sistema o de neutralidad fiscal.

Si retomamos el concepto de ayuda de Estado como aquella medida "cualquiera que sea la forma que adopte y los fines que persiga, si procura a una o varias empresas una ventaja económica o financiera que no habrían obtenido en el desarrollo normal de su actividad y que aligera las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto"¹⁰², parece evidente que este es el efecto que las medidas adoptadas por las distintas autonomías producen sobre las empresas familiares. Sin embargo, podría alegarse en contra el hecho de que las ayudas de Estado tienen como beneficiarios a *empresas* que son las que obtienen la ventaja comparativa, mientras que las medidas aludidas tienen que ver con personas físicas. Sin embargo, se maneja por la doctrina¹⁰³ la idea de las ayudas de Estado indirectas en el que el perceptor de la ayuda no coincide con el beneficiario de la misma. Así las cosas, y como pone de manifiesto MARTÍN JIMÉNEZ, "la consecuencia fundamental de la ampliación del concepto de ayuda de Estado a través de la noción de las ayudas indirectas sería que determinadas ventajas concedidas a los particulares y no a las empresas podrían ser ayudas de Estado a los efectos del art. 87 TCE"¹⁰⁴ -actual art. 107 TFUE-.

En efecto, si bien es cierto que el ISD es un impuesto que recae exclusivamente sobre personas físicas no lo es menos que la reducción en la base imponible por la transmisión mortis causa o inter vivos de las empresas familiares redunde en una ventaja comparativa respecto de aquellas que no gozan de tal condición. Es evidente el coste fiscal que la transmisión intergeneracional de las empresas familiares suponía y que había sido objeto de numerosas críticas por los efectos perniciosos que sobre el relevo generacional suponía. Sin embargo, la relevancia del tema no sólo se deja sentir en el ámbito de nuestro Ordenamiento, sino que ha adquirido carta de naturaleza a nivel comunitario tal y como hemos puesto de manifiesto. Como refiere la Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, el relevo generacional es fase crucial en el ciclo de vida de una empresa. De este modo, se invita a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para facilitar la transmisión de las pequeñas y medianas empresas con el fin de garantizar su supervivencia y el mantenimiento de los puestos de trabajo correspondientes apelando, incluso, a la adopción de medidas fiscales.

102 MORENO GONZÁLEZ, S: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132. 2006. Pág. 832.

103 Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A: "El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". Cit. Págs. 105 y 106.

104 Op.Últ. Cit. Pág. 106.

Ahora bien, no debemos olvidar que uno de los bastiones de la condición de ayuda de Estado viene establecido por la utilización selectiva del beneficio fiscal que supone la restricción al empleo extrafiscal del tributo ajeno a la función tradicional del mismo. Finalidad extrafiscal que es la que, a nuestro juicio, inspira el Reglamento (CE) núm. 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los arts. 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías).

Dicho de otro modo, la llamada "excepción por la naturaleza o la economía del sistema"¹⁰⁵ marcaría, a nuestro parecer, el diferencial con las ayudas de Estado. De este modo el perfil selectivo decae a favor de medidas cuya racionalidad económica sea necesaria o prácticas en términos de eficacia del sistema o de neutralidad fiscal¹⁰⁶.

La indefinición queda patente y, una vez más, es el TJUE¹⁰⁷ el que se adentra en la determinación fijando al respecto que, conforme a su jurisprudencia, una medida que esté justificada por la naturaleza o por la economía general del sistema en el que se inscribe, no reúne el requisito de selectividad, aunque constituya una ventaja para su beneficiario, como por ejemplo medias fiscales destinadas a combatir comportamientos abusivos que son compatibles con el Derecho comunitario y caen fuera del campo de actuación de las ayudas de Estado¹⁰⁸.

En este orden de ideas, la excepción que justifica las medidas selectivas nos pone en relación con la tradicional formulación del principio de igualdad¹⁰⁹, de tal manera que existiría discriminación si se tratase de forma diferente a quienes se encuentren en situaciones idénticas sin razones para ello, por lo que realmente "el tratamiento diferenciado por razones objetivas no será una excepción que enerva la existencia de la nota de selectividad, sino la consecuencia propia de la aplicación del principio de no discriminación y, en consecuencia, la norma en cuestión, lejos de ser una medida selectiva, tendrá carácter general. Es decir, la existencia de un régimen tributario específico para las PYMES..., con el único fin de tener en cuenta sus características peculiares, más que una excepción, sería una manifestación propia de la regla general de no discriminación. Y por esta razón, el régimen especial debe respetar la idea de proporcionalidad, el tratamiento diferenciado no debe ir más allá de lo necesario para compensar o tener en cuenta las características peculiares del sector de que se trate, que justifican un régimen tributario distinto del general"¹¹⁰.

105 Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, apartado 23.

Vid. STJCE de 29 de abril de 2004, asunto C-159/01, Países Bajos/Comisión, apartado 43.

106 Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004, apartado 37.

107 En la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, apartados 42 a 54. Véanse también las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, apartado 33, y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 33.

108 STJCE de 29 de abril de 2004 GIL Insurance Ltd y otros, asunto C-308/01, Aps. 75 y 78.

109 Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A: "El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". Cit. Pág. 93; MARTÍN LÓPEZ, J: *Competencia Fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*. Cit. Págs. 275 y 351. Sobre la jurisprudencia comunitaria recaída sobre el tema, puede consultarse MORENO GONZÁLEZ, S: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". Cit. Págs. 859 y ss.

110 MARTÍN JIMÉNEZ, A: "El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". Cit. Pág. 93. Vid. también ALONSO MURILLO, F: "Distorsiones fiscales de la competencia". Cit. Págs. 684 y 688.

Pero junto a la selectividad material debe analizarse la selectividad regional¹¹¹. En efecto, la Comisión se pronunció sobre la cuestión de la selectividad regional en el marco de la decisión relativa al sistema fiscal de las Azores, en el que tuvo que analizar la selectividad de una medida fiscal tomada por las autoridades fiscales de la región en el marco de su autonomía fiscal reconocida por la Constitución Portuguesa. Pues bien, a juicio de la Comisión, del sistema del Tratado, se desprende que la selectividad de una medida debe apreciarse en relación con el marco nacional. Tomar como referencia la región que adopta la medida supone ignorar la función y la razón de ser de las normas del Tratado sobre las ayudas de Estado. Aún cuando faltara la selectividad material, las ventajas reservadas para las empresas que operan en ciertas regiones de un Estado miembro tendrían carácter selectivo y podrían constituir, en consecuencia, ayudas de Estado¹¹².

El Gobierno del Reino Unido, que intervino en apoyo de la República Portuguesa, centró sus argumentos en la apreciación del criterio de selectividad regional y alegaba que puede haber medidas fiscales, adoptadas por las regiones descentralizadas o autónomas, que no cumpliesen este criterio, por aplicarse a la totalidad del territorio incluido en el ámbito competencial de éstas y carecer de especificidad sectorial.

Así sucede cuando el sistema constitucional reconozca la suficiente autonomía fiscal como para que pueda considerarse que una desgravación fiscal concedida por una entidad local es decisión de una región autónoma o descentralizada que no sólo está facultada para tomarla, sino que debe soportar sus consecuencias financieras y políticas.

A dichos argumentos responde el Tribunal estimando la posibilidad que de las entidades infraestatales puedan adoptar medidas que puedan constituir ayudas de Estado si cumplen los requisitos establecidos en el art. 107.1 TFUE¹¹³.

Ahora bien, admitido que el marco de referencia para determinar la selectividad en una ayuda de Estado puede ser el territorio en el que la entidad infraestatal ha adoptado la medida, es preciso, sin embargo, que se cumplan a juicio del Tribunal tres requisitos: "en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central"¹¹⁴. Lo anterior no obsta para que se prevea "la situación correspondiente a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en

111 STJCE de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa/Comisión, asunto C-88/03 y Sentencia de 14 de diciembre de 2006, Comisión/España, asunto C-485/03.

112 Vid. Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (2003/442/CE). DOCE L 150, de 18 de junio de 2003, apartado 31.

113 STJCE de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa/Comisión, asunto C-88/03, apartados 55 y 60.

114 Apartado 67.

esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia"¹¹⁵.

De este modo, para apreciar la selectividad de una medida adoptada por una entidad infraestatal y dirigida a establecer, en sólo una parte del territorio de un Estado miembro, un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto de dicho Estado miembro, es preciso examinar, en primer lugar, si la antedicha medida fue elaborada por una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central; en segundo lugar, si fue elaborada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido; y, en tercer lugar, si las consecuencias financieras que la adopción de la referida medida pueda tener para la entidad infraestatal no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro de que se trate.

Si hacemos traslación de lo dicho al ámbito de nuestro objeto de estudio parece que la situación de las CC.AA. de régimen común ante la reducción del 95% en la base imponible del ISD para las empresas familiares no asumen el riesgo y las consecuencias de sus decisiones, sino que son compensadas por el mecanismo de transferencias por el Estado Central previsto en la Ley 22/2009, de 28 de diciembre. Además, y a diferencia de que lo que sucede con el País Vasco y Navarra¹¹⁶, la autonomía política y económica no alcanza, a nuestro juicio, los niveles exigidos por el TJCE lo que llevaría a que el ámbito territorial de comparación no fuera el regional sino el nacional¹¹⁷. Lo anterior se traduciría en la posible consideración como medidas selectivas por aplicarse no solo a las empresas familiares¹¹⁸ -selectividad de carácter material-, sino también de tipo regional¹¹⁹.

A este respecto la Comisión sostiene que la aplicación, potencialmente amplia, del criterio de selectividad material está justificada a la luz de la jurisprudencia, de la cual, a su juicio, se desprende que medidas, en apariencia, abiertas a todos los operadores económicos de un territorio determinado tienen, sin embargo, un carácter selectivo debido a que *de facto* favorecen a algunos de esos operadores o a una categoría específica de dichos operadores¹²⁰. Esta constatación bastaría por sí sola para acreditar que las medidas fiscales de las CC.AA.

115 Apartado 64.

116 Vid. MORENO GONZÁLEZ, S: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". Cit. Pág. 892 y 893; MULEIRO PARADA, LM: "Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos". AA.VV. *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*. Marcial Pons, Madrid. 2008. Págs. 319 y ss.

Así parece apuntarlo también las conclusiones del Abogado General Sra. Juliane KoKott, presentadas el 8 de mayo de 2008 a los asuntos acumulados C-428/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 y C-434/06/06.

117 Cfr. CALDERÓN CARRERO, JM Y RUIZ ALMENDRAL, V: "Autonomía financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario". *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17. 2006. BIB2006\1718. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.

118 Cabría traer a colación los apartados 164 a 166 de la STJCE de 9 de septiembre de 2009, Diputación Foral de Álava y Gobierno Vasco/Comisión, En los asuntos T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01.

119 Cfr. PÉREZ BERNABEU, B: "Cumplimiento por las Comunidades Autónomas de los requisitos de autonomía enunciados por el TJCE en el caso Azores a la luz del nuevo sistema de financiación autonómica". *Quincena Fiscal*, núm. 14. 2010. BIB2010\1305. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.

120 Vid. STJCE de 18 de diciembre de 2008, Government of Gibraltar, asuntos T-211/04 y T-215/04, apartado 128.

en el ISD cumplen el requisito de especificidad que constituye una de las características del concepto de ayuda estatal¹²¹.

Sin embargo, no podemos olvidar como evidencia la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas en su apartado 8, que para que una medida pudiese ser calificada de ayuda a los efectos del art. 107.1 TFUE, debía satisfacer cumulativamente los criterios que hemos analizado, teniendo en cuenta, a su vez, que el carácter selectivo podría estar justificado por la naturaleza o la economía del sistema, dando así entrada a fines extrafiscales admitidos expresamente para las PYMES. En tal caso, la medida escaparía a la calificación de ayuda de Estado del art. 107 TFUE por no cumplirse el requisito relativo a la existencia de una ventaja¹²². Pese a la indeterminación del concepto, estamos de acuerdo con SOLER ROCH en considerar que los principios constitucionales del sistema tributario deberían considerarse válidos para aceptar la excepción¹²³.

También son contrarias a la libertad de establecimiento las diferencias de trato que, aunque no se basen directamente en el lugar de establecimiento de la sociedad participada por el sujeto pasivo, afecten de hecho principalmente, en función de otros criterios, a las participaciones en sociedades con domicilio social en otro Estado miembro.

Pese a todo, no puede desconocerse que la Comisión no puede autorizar ayudas contrarias tanto a las normas del Tratado y, en particular las relativas a la prohibición de discriminaciones fiscales y al derecho de establecimiento como a las disposiciones del Derecho derivado en materia fiscal¹²⁴. Así las cosas, y si traemos a colación la STUE Geurts y Vogten/Belgische Staat, asunto C-464/05, de 25 de octubre de 2007¹²⁵, podría considerarse que la diversidad de criterios adoptados por las CC.AA en materia de empresas familiares en el ámbito del ISD podrían ser contrarias al Derecho comunitario pues la mayoría justifica la aplicación de la normativa autonómica a que se cumplan ciertos requisitos de ámbito territorial como el mantenimiento de la actividad empresarial en el territorio de la CC.AA. de referencia¹²⁶. Es más, esta misma incompatibilidad es la que se pone de manifiesto en el Auto del

121 Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "La autonomía de las regiones y el Derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales ayudas de Estado contrarias al mercado común". Cit. Págs. 244 y ss.

122 Sentencia del Tribunal General de 1 de julio de 2010, BNP Paribas y BNL/Comisión, T-335/08, apartado 163.

123 Op. Últ. Cit nota 6.

124 Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, apartado 28.

125 La norma controvertida en el asunto principal referida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Región flamenca al imponer como requisito para la exención del impuesto sobre sucesiones, prevista para las empresas familiares, el empleo de un determinado número de trabajadores en una zona (Región flamenca) del Estado miembro en cuestión (Bélgica) durante los tres años anteriores a la fecha de fallecimiento del causante, "trata de modo diferente al propietario de una empresa de este tipo y, tras su fallecimiento, a sus herederos, según dicha empresa emplee a los trabajadores en ese Estado miembro o en otro Estado miembro. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una norma de un Estado miembro que consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio social de las sociedades de las que son accionistas dichos sujetos pasivos es, en principio, contraria al art. 43 CE" (apartados 18 y 19).

126 Así lo apunta también RIBES RIBES, A.: "Discriminatory Inheritance Taxation of Non-Residents in Spain: Possible Solutions". *European Taxation*, Vol. 50 (2010), núm. 12. Pág. 554; GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*. ThomsonReuters-Aranzadi, Pamplona. 2010. Págs. 123 y ss.

Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2013 que presenta una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, por vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la CE¹²⁷ de la que ya hemos dado noticia.

En efecto, el Tribunal, es el caso Geurts y Vogten (C-464/05) solventa si la normativa sobre sucesiones y donaciones de la Región Flamenca de Bélgica es contraria a las libertades comunitarias. La situación es la siguiente:

- El art. 60 bis del Wetboek van Successierechten (Código belga del Impuesto sobre Sucesiones), en su versión introducida por Decreto del Parlamento flamenco y vigente en la fecha de defunción del causante, establece lo siguiente:

1. «No obstante lo dispuesto en los arts. 48 y 48/2, quedará exento del impuesto sobre sucesiones el valor neto de:

- a. los activos invertidos a título profesional por el difunto o su cónyuge en una empresa familiar; y
- b. las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo, siempre que al menos el 50 % de la empresa o de las participaciones en la sociedad hayan pertenecido al difunto y/o a su cónyuge ininterrumpidamente durante los tres años anteriores al fallecimiento y que se incluyan espontáneamente en la declaración del impuesto sobre sucesiones.

[...]

3. Se entenderá por sociedad familiar: la sociedad cuya sede de dirección efectiva esté establecida en un Estado miembro de la Unión Europea y

- › que cumpla los requisitos de los apartados 1, 5 y 8;
- › o que sea titular de participaciones o eventualmente de créditos de filiales que cumplan tales requisitos.

En este último caso, el requisito de la participación se comprobará a partir de una base consolidada; en cambio, el requisito relativo al empleo, contemplado en el apartado 5, se comprobará por cada sociedad.

4. [...].

5. Sólo se concederá la exención si la empresa o la sociedad empleó al menos a cinco trabajadores, computados en unidades a tiempo completo, en la Región Flamenca durante los tres años anteriores al fallecimiento.

127 MARTÍN QUERALT, J.: "La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad". Cit. Pág. 4.

[...] Sólo se podrá obtener y conservar la exención en la medida en que las participaciones o los créditos sigan perteneciendo a los herederos que se beneficiaron de la exención durante cinco años después del fallecimiento. En caso de fallecimiento de un heredero antes de la expiración de este período de cinco años, sólo se conservará la exención en la medida en que su participación se transmita a herederos en línea directa o entre cónyuges.

[...]

10. So pena de nulidad, la aplicación del art. 60 bis estará subordinada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La aplicación del art. 60 bis se solicitará formalmente en la declaración del impuesto.
2. Se adjuntará a la declaración un certificado expedido por la Región Flamenca en el que conste que se cumplen los requisitos establecidos en el presente art. por lo que se refiere al empleo y al capital.

En caso de que no se presente dicho certificado antes de que venza el pago del impuesto, éste será calculado según la tarifa general y deberá abonarse antes de la expiración del plazo legal, sin perjuicio de su devolución, con arreglo a lo dispuesto en el art. 135, apartado 8.

3. Se indicarán en la declaración, bajo una rúbrica separada, los activos o las participaciones respecto de los cuales se solicita la aplicación del art. 60 bis.

[...]»

- › Los demandantes son los herederos del causante, el Sr. Joseph Vogten, que falleció el 6 de enero de 2003. La Sra. Maria Geurts era su esposa y el Sr. Dennis Vogten su hijo. En el momento de su muerte, el causante llevaba trece años viviendo en Bélgica, concretamente en la Región Flamenca. Conforme al *Wetboek van Successierechten*, su sucesión está sujeta al impuesto sobre sucesiones en dicha Región.
- › La demandante y el causante, en vida de éste, mantenían una comunidad universal de bienes y su patrimonio común consistía, entre otras cosas, en el 100 % de las participaciones de la sociedad *Jos Vogten Beheer B.V.* Ésta, a su vez, mantiene el 100 % de las participaciones de la sociedad *Vogten Staal B.V.* Ambas sociedades tienen su domicilio social en Maastricht, Países Bajos, y allí emplearon, durante más de tres años ininterrumpidos antes del fallecimiento del causante, a más de cinco trabajadores cada una.
- › La única cuestión controvertida es si los demandantes pueden acogerse a lo dispuesto en el art. 60 bis del *Wetboek van Successierechten* con respecto a esa parte de la herencia y, por consiguiente, si pueden aplicar la tarifa del 0 % prevista en dicha disposición. El demandado denegó esa petición mediante resoluciones de 28 de octubre de 2003 y 13 de febrero de 2004, basándose en el argumento de que los demandantes no habían presentado ningún certificado expedido por la Región Flamenca relativo a los requisitos en materia de empleo y capital.

Si bien es cierto que la norma objeto de controversia no discrimina a los herederos por su nacionalidad, no lo es menos –como evidencia la Sra. Juliane Kokott, en el escrito de conclusiones de 15 de febrero de 2007- que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también todas las formas encubiertas de discriminación que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzcan de hecho al mismo resultado¹²⁸. En consecuencia, también son contrarias a la libertad de establecimiento las diferencias de trato que, aunque no se basen directamente en el lugar de establecimiento de la sociedad participada por el sujeto pasivo, afecten de hecho principalmente, en función de otros criterios, a las participaciones en sociedades con domicilio social en otro Estado miembro.

Lo anterior lleva a afirmar que “una norma como la litigiosa, relativa al Impuesto sobre Sucesiones, constituye, por tanto, una restricción a la libertad de establecimiento en la medida en que los herederos de unas participaciones en una sociedad familiar sólo pueden beneficiarse de la exención del impuesto sobre sucesiones por esas participaciones si la empresa ha empleado, en los tres años precedentes al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en la Región Flamenca y los sucesores mantienen el empleo durante los cinco años posteriores”¹²⁹.

Otras Sentencias que, de una manera u otra, pueden tener relación con las empresas familiares y con el impuesto sucesorio son:

- a. El Tribunal dictaminó en el caso Jäger (C-256/06) que la libre circulación de capitales prohíbe a los Estados miembros adoptar una legislación que permita aplicar una valoración especialmente favorable y una exención parcial a los activos localizados en dicho Estado miembro, frente a los activos situados en otros Estados miembros, que se evaluarían con arreglo a las normas habituales del valor justo del mercado. Dado que el cálculo del impuesto estaba relacionado directamente con el valor de los activos, objetivamente no se observa ninguna diferencia en la situación que justifique un trato fiscal desigual.
- b. El Tribunal también declaró incompatible con la libre circulación de capitales una disposición del impuesto sobre donaciones (y sucesiones) en el asunto Mattner (C-510/08) en el que la desgravación fiscal para los hijos del donante es inferior si todas las partes son no residentes de lo que habría sido si alguna de ellas fuese residente¹³⁰.
- c. En el asunto Halley (C-132/10) el Tribunal consideró discriminatorio establecer plazos de prescripción distintos para la valoración de acciones nominativas, a efectos de tributación de una sucesión, en función de la ubicación, en el Estado miembro de tributación o en otro Estado miembro, de la sede de la dirección efectiva de la empresa emisora en la que participaba el difunto. El Tribunal no encontró justificación alguna para esa restricción de la libre circulación de capitales, en particular dado que el periodo de diez años no se basa en el tiempo necesario para que las autoridades tributarias

128 Vid. Sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (C-152/73); de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91), apartado 14, y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98), apartado 83.

129 Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott, presentadas el 15 de febrero de 2007. Asunto C-464/05, Ap. 33.

130 Vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “El Impuesto sobre Donaciones y la libre circulación de capitales a la luz de la Sentencia Mattner, de 22 de abril de 2010 (As. C-510/08)”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 330. 2012. Pág. 139.

recurran eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros o a otros medios alternativos que permitan averiguar el valor de las acciones en juego.

Sin embargo, el propio Tribunal también ha afirmado que los Estados miembros no están obligados a eliminar la doble imposición causada por el ejercicio paralelo de sus derechos fiscales.

- d. En el caso *Scheunemann* (C-31/11) el tribunal determina que una normativa de un Estado miembro que, para calcular el impuesto de sucesiones, deniega determinadas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero, mientras que las confiere en caso de herencia de tal participación si el domicilio social está situado en un Estado miembro, afecta principalmente a la libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 49 TFUE y siguientes, puesto que dicha participación permite a su poseedor ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar sus actividades. Dichos artículos no se aplican a los supuestos relativos a participaciones en sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero.
- e. Uno de los últimos pronunciamientos del Tribunal de Justicia que podemos encontrar en la materia es la Sentencia *Welte* (C-181/12). En ella el Tribunal fija que “en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos”¹³¹. Y añade: “dicha reducción se concede automáticamente a todo heredero por el mero hecho de su condición de sujeto pasivo del impuesto de sucesiones en Alemania, a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar mediante la reducción del importe total de lo heredado. Pues bien, del mismo modo que esta condición de sujeto pasivo no depende en absoluto del lugar de residencia –dado que la normativa de que se trata sujeta al impuesto sobre sucesiones cualquier adquisición de un bien inmueble situado en Alemania con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes–, el objetivo de exención parcial del patrimonio familiar afecta por igual a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones en Alemania, ya sean residentes o no residentes, desde el momento en que dicha exención tiene por objeto reducir el importe total de lo heredado”¹³².

De los anteriores pronunciamientos podemos concluir que para el TJUE habrá restricción a la libre circulación de capitales cuando el valor de una herencia o donación disminuya su valor por el sometimiento de la adquisición a una mayor carga tributaria en función de la residencia del causante o del donante¹³³.

131 Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 2013, *Welte* (C-181/12), apartado 23.

132 Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 2013, *Welte* (C-181/12), apartado 53.

133 Vid. En este sentido GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE”. *Quincena Fiscal*, núm. 17. 2010. BIB 2010\1975. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013; CALVO VÉRGEZ, J.: “La aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los no residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea”. *Quincena Fiscal*, núm. 11. 2013. BIB 2013\1177. www.westlaw.es, consulta realizada el 20 de febrero de 2014.

Consecuencia de lo anterior es, como se encarga de evidenciar documento de trabajo de los servicios de la Comisión en la Recomendación de 15 de diciembre de 2011¹³⁴, que

1. “Los Estados miembros no pueden supeditar el trato fiscal preferente a una empresa objeto de una sucesión a que la empresa haya ejercido su actividad o la siga ejerciendo a escala nacional.
2. Los Estados miembros no podrán otorgar un trato fiscal menos favorable a una empresa heredada por el mero hecho de que sus empleados estén establecidos en el extranjero.
3. Las desgravaciones concedidas a las empresas en materia de impuesto sobre sucesiones, como las exenciones o franquicias especiales para las transferencias por causa de muerte de empresas en manos de la familia o de personas cercanas, deben concederse por igual a los herederos que no sean residentes en el Estado miembro que concede la exención y a los herederos residentes”.

Pues bien, lo que era hasta el momento una sospecha, se ha convertido en hecho consumado. En efecto, la Comisión Europea ha decidido llevar a España ante el TJUE por sus normas discriminatorias en materia de ISD, las cuales disponen que los no residentes paguen impuestos más altos que los residentes.

La Comisión ya había pedido oficialmente a España el 5 de mayo de 2010 (IP/10/513)¹³⁵ y luego el 17 de febrero de 2011 (IP/11/162)¹³⁶ que tomara medidas para garantizar el cumplimiento de las normas de la UE en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones, pero España no ha modificado su legislación al respecto.

Tanto el Estado como las CC. AA. regulan los impuestos sobre sucesiones y donaciones en España. El Derecho de las comunidades autónomas concede a los residentes una serie de ventajas fiscales que, en la práctica, les permite pagar menos impuestos que los no residentes.

La Comisión considera que esta fiscalidad discriminatoria constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales, que son principios fundamentales del mercado único de la UE, e infringe el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (arts. 45 y 63, respectivamente) (IP/11/1278)¹³⁷.

Todo ello concluye con el Recurso interpuesto el 7 de marzo de 2012 por la Comisión Europea contra el Reino de España¹³⁸ cuya pretensión es que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 y 63 del TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y

134 SEC(2011) 1488 final.

135 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/513&format=HTML&aged=1&language=ES&guiLanguage=en>, consulta realizada el 6 de junio de 2012.

136 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/162&format=HTML&aged=1&language=ES&guiLanguage=en>, consulta realizada el 6 de julio de 2013.

137 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1278&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>, consulta realizada el 6 de julio de 2013.

138 Asunto C-127/12.

sucesiones, entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España. Asimismo se solicita que se condene en costas al Reino de España.

Lo paradójico de esta situación, sería que el TJUE podría considerar discriminatorio el trato concedido al contribuyente comunitario mientras que la situación de los residentes españoles podría no verse afectada por la doctrina del Tribunal de Luxemburgo y en el que las diferencias por razón de la residencia seguirían existiendo¹³⁹.

4. **Los Impuestos sobre sucesiones y sobre el patrimonio en los Estados miembros en relación con las empresas familiares. Hacia la armonización del Impuesto sobre sucesiones**

Hasta fechas recientes no existían normas de armonización en la UE¹⁴⁰ en el ámbito de los impuestos directos y menos aún en el ISD. En ausencia de tales normas, los ISD son competencia de los Estados miembros. Sin embargo, en el ejercicio de sus competencias estos deben respetar las libertades fundamentales consagradas en la legislación de la UE y, por lo tanto, no pueden discriminar en función de la nacionalidad o restringir de manera injustificada tales libertades. El TJUE ha confirmado la aplicación de estos principios a los ISD en numerosos casos, tal y como hemos dejado constancia *ut supra*. Sin embargo, el propio Tribunal también ha afirmado que los Estados miembros no están obligados a eliminar la doble imposición causada por el ejercicio paralelo de sus derechos fiscales. Si a ello añadimos el reducido número de Convenios de Doble Imposición (CDIs) en materia de ISD¹⁴¹, el problema parece evidente¹⁴².

139 Así lo evidencia MARTÍN QUERALT, cuando afirma que “esta situación no se circunscribe únicamente a los sujetos que son no residentes en España y se ven obligados al pago del impuesto, sino también a otros sujetos que, realizando el hecho imponible en el ámbito geográfico de un determinado territorio, no pueden aplicar los beneficios fiscales que la normativa autonómica reserva, exclusivamente, a los residentes de la Comunidad Autónoma. Esto es, como puede fácilmente adivinarse, lo que ocurre es que, no sólo se discrimina a los no residentes en España que no aplican ninguna norma autonómica, sino también a los residentes en España que se ven excluidos de aplicar las normas autonómicas en cuanto que definen como condicionante de los beneficios que reconocen el tener su residencia en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma” (“La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad”. *Tribuna Fiscal*, núm. 268. 2013. Pág. 4).

140 En materia de sucesiones los trabajos de la OCDE comienzan en 1963, en el que se elabora un Proyecto de Convenio para resolver el problema de la doble imposición sobre las herencias. Así las cosas, el 31 de mayo de 1966 vio la luz el primer Modelo de Convenio de Doble Imposición en materia de Impuestos sobre las Sucesiones. Fue en el lejano año de 1982 cuando se elaboró el actual CDIs que extiende su ámbito de aplicación a las adquisiciones inter vivos que en el Modelo de 1966 no estaba previsto (art. 2.1 MCOCE 1982).

141 En efecto, llama la atención la escasa utilización de dicha técnica- en comparación con renta y patrimonio-, pues sólo son tres los Convenios firmados por España: Grecia (6 de marzo de 1919), Francia (BOE 7 de enero de 1964), y Suecia (BOE 16 de enero de 1964). Además, su antigüedad ha supuesto que sea inexistente la doctrina administrativa en la materia y casi se reduce a una RDGT de 12 de febrero de 1990. Vid. Sobre ello puede consultarse más extensamente LUCHENA MOZO, G. M.: “Las PYMES familiares en Europa: notas sobre su tratamiento fiscal”. Cit. Pág. 138.

Sobre los CDIs en materia de ISD firmados entre los Estados miembros, puede consultarse Recomendación de la Comisión relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones, COM (2011) 8819 final. ANEXO II. Pág. 12.

142 Así lo entienden también CUESTA DOMÍNGUEZ, J. Y CARMONA MENDOZA, P.: “La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer”. *Revista Aranzadi*, núm. 11. 2012. BIB 2012\361, www.westlaw.es, consulta realizada el 6 de julio de 2013.

Por lo que respecta al IP el peso relativo de la preocupación por mitigar la doble imposición es evidente, pues sólo un art. del MCOCDE de 2010 –art. 22- aborda el tema. Si a ello añadimos la inexistencia del IP en muchos países, todo ello se traduce en una aplicación muy limitada.

Pues bien, dada la relevancia y la incidencia en la efectividad de las libertades comunitarias se publicó un documento de trabajo de los servicios de la Comisión¹⁴³ que presentaba un resumen ejecutivo de la evaluación de impacto que acompaña al documento titulado “Recomendación de la Comisión relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones”¹⁴⁴. A ello debe añadirse el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la

«Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE»¹⁴⁵.

La Comisión y el Comité Económico y Social opinan que los problemas transfronterizos relacionados con los ISD podrían resolverse sin necesidad de armonizar las normas de los Estados miembros relativas a dichos impuestos, las cuales seguirían, por tanto, dependiendo de las decisiones estratégicas de cada Estado miembro. Posiblemente baste con asegurar que la interacción entre las normas de los Estados miembros sea más coherente, de tal modo que se reduzcan las posibilidades de imposición doble o múltiple de las herencias¹⁴⁶. Paralelamente, y en virtud de las libertades fundamentales consagradas por los Tratados, la Comisión estima que los Estados miembros deben en cualquier caso abstenerse de aplicar un ISD que suponga una discriminación en detrimento de las situaciones transfronterizas.

Por lo que respecta al IP el peso relativo de la preocupación por mitigar la doble imposición es evidente, pues sólo un art. del MCOCDE de 2010 –art. 22- aborda el tema. Si a ello añadimos la inexistencia del IP en muchos países, todo ello se traduce en una aplicación muy limitada¹⁴⁷. Así las cosas, de los CDIs suscritos por España con Australia, Brasil Corea, EE.UU, Filipinas, Irlanda, Italia, Japón, Portugal, Tailandia y Turquía¹⁴⁸ no se contemplan especificaciones sobre la doble imposición en el ámbito patrimonial, y los CDIs suscritos con Alemania, Bolivia, Bulgaria, Canadá,

143 SEC(2011) 1488 final, SEC(2011) 1489 final y SEC(2011) 1490.

Así se había puesto de manifiesto también en COM(2010) 769 y documento de trabajo de los servicios de la Comisión SEC(2010) 1576.

144 COM (2011) 8819 final.

145 Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», COM(2011) 864 final] (2012/C 351/09).

146 El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», añade específicamente que “puede considerarse que el enfoque de proporcionar exclusivamente recomendaciones para su aplicación por los distintos Estados miembros no es suficientemente eficaz en la práctica –se reconoce que también sería deseable, tal como propone la Comisión, que se animase a los distintos Estados miembros, de forma expeditiva, a aplicar unos mecanismos de deducción de la múltiple imposición fiscal más eficaces y flexibles, mientras que la Comisión examinaría la evolución de los próximos tres años con el fin de adoptar, si fuese necesario, una posición fuerte mediante una directiva”.

147 Cfr. RUIZ GARCÍA, J.R: “Artículo 22. La tributación del patrimonio”. AA.VV. *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la elusión y el fraude fiscal concluidos por España*. Edt. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. A Coruña. 2004. Pág. 963.

148 Curiosamente otros Convenios incluyen disposiciones al respecto sin que exista una figura en su sistema tributario, como es el caso de Canadá.

Cuba, Checoslovaquia, China, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Gracia, Hungría Indonesia, Marruecos, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Rumania, Rusia, Suecia, Suiza y Túnez, no existen apenas diferencias con lo dispuesto en MCOCDE de 2010¹⁴⁹.

Por lo que al ámbito comunitario se refiere, la fiscalidad directa -referida en este caso al IP- ha recibido poca atención por parte de UE dejándose en manos del poder de decisión de los Estados miembros y del Derecho fiscal internacional a través de los CDIs¹⁵⁰. Cosa distinta es que afecte a alguna de las libertades consagradas en el Tratado, en cuyo caso los regímenes fiscales de cada uno de los Estados deberá respetar dicha situación pero sin que exista una normativa emanada de la UE al respecto y que refleje de manera clara la relación entre los CDIs y el Derecho comunitario en materia de impuestos directos. Pese a todo el IP no está muy extendido en los países de nuestro entorno y sólo Noruega, Luxemburgo y Francia tienen un IP como tal¹⁵¹.

No obstante, a esa relación entre fiscalidad directa y libertades comunitarias hace referencia la Sentencia del Tribunal de Justicia Baars, de 13 de abril de 2000 (Asunto 251/98), en la que, previa afirmación de la libre competencia de los Estados miembros en materias relacionadas con la fiscalidad directa, analiza -con base en el principio de libertad de establecimiento- si las disposiciones adoptadas en este caso por los Países Bajos que deniegan la denominada “exención de empresa” en el IP por no cumplir los requisitos de establecimiento en su territorio, incide negativamente en la libre circulación de capitales entre los Estados miembros.

En definitiva, la autoridad de los Estados miembros en esta parcela del Ordenamiento tributario pone de manifiesto una amplia diversidad entre las legislaciones nacionales en la materia que nos ocupa -reducciones fiscales a las empresas familiares- que se pone de manifiesto en el cuadro adjunto.

Tax Name	Member State	Version date	Deductions - allowances - tax credits - exemptions
Succession duty - Transfer duty	FR-France	2013/05/29	- Sucesiones: Están exentas las adquisiciones de acciones de las empresas que ejercen actividades industriales, comerciales, artesanales, agrícolas o negocios profesionales. - Bienes inmuebles y muebles afectos a un negocio personal. - La adquisición de acciones realizadas por la totalidad o parte de la plantilla de la empresa. - Donaciones: En las mismas condiciones que las sucesiones, estarán exentas las donaciones de la familia para la creación de empresas hasta el límite de 30.000 euros. - Articles 750ter and following of the General Tax Code (Code Général des Impôts).

149 Salvo ciertas excepciones en cuanto a los medios de transporte de tráfico internacional, como son Canadá, Indonesia, Reino Unido, Rumania, Rusia, Suecia en las que sólo tributan en la sede de la empresa explotadora.

150 Vid. STJUE más recientes Comisión/Francia, C-334/02, apartado 21; de 20 de enero de 2011, Comisión/Grecia, C-155/09, apartado 39; y de 16 de junio de 2011, Comisión/Austria, C-10/10, apartado 23

151 Suiza hasta 2007 también contaba con un IP. Vid. http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html y <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list>, consultas realizadas el 6 de julio de 2013.

Tax Name	Member State	Version date	Deductions - allowances - tax credits - exemptions
Capital tax - Inheritance tax and transfer duty upon death	BE-Belgium	2013/03/20	En las regiones flamenca y valona, la transmisión de empresas familiares y las empresas en caso de sucesión están exentas si se cumplen ciertas condiciones. En la Región de Bruselas-Capital, la transmisión de empresas familiares y las empresas en el momento de la sucesión se pueden beneficiar de la aplicación de un tipo impositivo fijo del 3%. Code of miscellaneous taxes and duties.
Capital tax - Taxes on donations, sponsorships and acquisition of property	BG-Bulgaria	2013/01/01	Exención de todos los activos no monetarios destinados a la asignación en el capital de una empresa comercial, una cooperativa o una sociedad anónima sin ánimo de lucro. State Gazette No. 117/10.12.1997
Capital tax - Inheritance and Gift Tax	DK-Denmark	2013/01/01	Están exentos los patrimonios con un valor inferior a DKK 264.100 (2013). Propietarios y beneficiarios de un trust- Statutory Notice No 327 of 2 April 2012.
Inheritance and gift tax	DE-Germany	2014/01/01	Los beneficiarios de la transferencia de propiedad de la empresa en caso de muerte o donación puede elegir entre dos opciones: - Una exención fiscal del 85%, siempre que los bienes así transferidos se mantengan durante un período no inferior a cinco años en la generación siguiente. Otros requisitos: El mantenimiento de una cantidad fija de los salarios de más de cinco años, no más del 50% de los activos subyacentes pueden calificarse como "pasivos" (por ejemplo, bienes inmuebles arrendados a terceros, la participación generalizada). Un exención adicional con un máximo de 150.000 € permite a las empresas pequeñas (con activos por un valor de € 1 m) estar completamente libre de impuestos. - Una exención fiscal del 100%, con la condición de que la propiedad transferida de este modo se mantenga al menos siete años. Otros requisitos: El mantenimiento de una cantidad fija de los salarios de más de siete años, no más del 10% de los activos subyacentes se pueden calificar como "pasivos". Inheritance and Gift Tax Act (ErbStG) as published on 27 February 1997.
Capital tax - Inheritance and gift tax	IE-Ireland	2007/01/01	- Deducción del 90% del valor de mercado de las tierras agrícolas y edificios aceptados por el donatario o el sucesor que tenga la condición de agricultor. - Deducción 90% del valor de mercado de la propiedad de la empresa correspondiente. Capital Acquisitions Tax Consolidation Act, 2003, as amended by subsequent Finance Acts.

Tax Name	Member State	Version date	Deductions - allowances - tax credits - exemptions
Capital tax - Succession and gift duty	IT-Italy	2013/01/01	Exención a favor de descendientes o cónyuge, en relación con negocios, participaciones en sociedades o asociaciones, y las existencias (en el caso de las acciones de las empresas o acciones la exención sólo se aplica a la parte que garantiza el control de la compañía). En caso de herencia o traspaso voluntario, la exención sólo se permite si los beneficiarios continúan con el negocio o mantiene el control de la empresa durante al menos 5 años.
Inheritance tax	NL-Netherlands	2013/01/01	La adquisición por herencia o donación de una empresa, con la obligación de mantenerse durante 5 años, está exenta hasta un valor de 1,028,132 €, y si el valor es superior está exento el 83%.
Capital tax - Inheritance tax	UK-United Kingdom	2013/01/01	Se prevén regímenes especiales en las transmisiones de la propiedad agrícola o de negocios, acciones no cotizadas, bosques y fideicomisos para el beneficio de los empleados (normalmente una reducción del 100%)
Real estate transfer tax	AT-Austria	2013/01/01	Exención respecto de las transferencias de bienes inmuebles utilizados en un negocio por importe de € 365.000 y se concede cuando la persona ya no sea capaz de trabajar o con 55 años de edad o más. Real Estate Transfer Tax Law, BGBl. (federal legal gazette) No 309/1987.
Solidarity tax on wealth	FR-France	2013/01/01	Están exentos los activos de negocios (empresas individuales gestionados eficazmente por el contribuyente, de participaciones de al menos el 25% en la empresa en la que el contribuyente tiene una posición gerencial de alto nivel), bajo ciertas condiciones. Se prevén devoluciones de impuestos por inversiones en pequeñas empresas. Articles 885 A to 885 Z of the Tax code
Tax on real estate - Tax on property	LV-Latvia	2013/02/22	El gobierno local puede fijar reducciones para distintas categorías de inmuebles que pagan impuestos a la propiedad en la cantidad de 90 por ciento, 70 por ciento, 50 por ciento o 25 por ciento. Si el inmueble se utiliza para la actividad económica, la reducción de impuestos no puede ser más que la cantidad prevista en la Business support control law.
Personal income tax	LT-Lithuania	2013/01/01	Están exentos los ingresos provenientes de actividades agrícolas llevada a cabo en pequeñas explotaciones agrícolas.

Fuente: elaboración propia a partir de AA.VV. Global individual tax handbook. IBFD. Amsterdam. 2011; http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html; <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide-Country-list> y Copenhagen Economics: Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU, 26 August 2010 as corrected on 13 May 2011, www.copenhageneconomics.com

5. Conclusiones

“Construidas para durar”. Ése es el lema de las empresas familiares y el título del último estudio de la consultora Ernst & Young¹⁵², realizado a 280 personas de 33 países. La encuesta se ha realizado a empresarios procedentes de Europa, América y África y sus compañías abarcan múltiples sectores económicos, desde la industria pesada a las telecomunicaciones.

El diario Le Figaro¹⁵³ destaca que estas empresas no sólo han resistido la crisis mejor que otras compañías, sino que además un 60% de los encuestados revela que sus negocios han crecido más del 5% entre julio de 2011 y junio de 2012. Incluso 1 de cada 6 alcanzó un crecimiento de hasta el 15%. La clave del éxito es que estos empresarios tienen una visión a largo plazo del trabajo.

“De las compañías familiares que cotizan en el mercado español, más de un 60% consigue escalar en el año más que el Ibex 35, que sube un 5%”¹⁵⁴.

“El 60% de las exportaciones españolas son realizadas por compañías familiares”¹⁵⁵.

Los datos ofrecido por el IEF en 2012¹⁵⁶ también nos dan una idea de la importancia de las empresas familiares en la economía. Por lo que se refiere a la Empresa Familiar en España, el 85 % de las empresas españolas son familiares, generan un 70 % del PIB y del empleo privado. Se calcula que un 65% está en primera generación, un 25% en segunda, un 9% en tercera generación y tan sólo un 1% en cuarta generación o más.

Todo ello podríamos traducirlo fijando que ser un grupo familiar es un valor añadido. Sin embargo varios y diversos son los obstáculos que deben solventar las empresas familiares en el terreno fiscal:

- Cambios legislativos frecuentes que inciden negativamente en la seguridad jurídica. Aún hoy no tenemos clara la supervivencia del IP como tal, o su integración en el IRPF¹⁵⁷.
- Controversias en criterios administrativos, doctrinales y jurisprudenciales que tampoco favorece la toma de decisiones a largo plazo.
- Competencia normativa entre CC.AA. que ha llevado, incluso, al denominado turismo fiscal a la hora de planificar la sucesión de las empresas familiares y sobre el que pende en estos momentos su posible tacha de inconstitucionalidad.

152 <http://www.lefigaro.fr/assets/pdf/Etude%20Family%20Business.pdf>

153 <http://www.lefigaro.fr/entrepreneur/2013/01/21/09007-20130121ARTFIG00700-les-entreprises-familiales-resistent-mieux-a-la-crise.php>

154 El Economista - 21 de Mayo de 2013, <http://www.laempresafamiliar.com/actualidad/9747/las-empresas-familiares-acaparan-las-mejores-recomendaciones>

155 <http://almacenexportacion.com/2013/05/15/el-60-de-las-exportaciones-espanolas-son-realizadas-por-companias-familiares/>

156 http://www.iefamiliar.com/web/es/cifras_familia.html

157 Vid. SANZ DIAZ-PALACIOS, J. A.: “El restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio. Régimen actual y propuestas de cara al futuro”. *Quincena Fiscal*, núm. 22. 2013. BIB 2014\26. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de febrero de 2014.

- Desconfianza tributaria del entorno familiar, entendido como posible bolsa de fraude fiscal. Prueba de ello es la acumulación de rentas en IRPF para la aplicación del régimen de estimación objetiva.
- Complejidad en la regulación de las operaciones vinculadas que en las empresas familiares alcanzan su grado superlativo.
- La presión de la UE vía soft law para armonizar la fiscalidad a nivel europeo se convierte en último eslabón, pero no por ello menos importante tal y como hemos expuesto.

Por lo que se refiere a la Empresa Familiar en España, el 85 % de las empresas españolas son familiares, generan un 70 % del PIB y del empleo privado. Se calcula que un 65% está en primera generación, un 25% en segunda, un 9% en tercera generación y tan sólo un 1% en cuarta generación o más.

Todo ello lleva a la necesidad de adaptar las estructuras organizativas de las empresas familiares a los cambios normativos y doctrinales ya producidos y por llegar, para garantizar la eficiencia fiscal optimizando su carga y evitar incurrir en riesgos fiscales.

6. Bibliografía

- › AA.VV. Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y en Estados Unidos. Instituto de la Empresa Familiar, Madrid. 2005.
- › ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico". Hacienda Pública Española, núm. 71. 1981
- › ALONSO GONZÁLEZ, C.M.: "Impuesto sobre Sucesiones y Patrimonio". AA.VV. El futuro de la fiscalidad. Propuestas para un tejido productivo más competitivo. Instituto de la Empresa Familiar. 2007.
- › ALONSO MURILLO, F.: "Distorsiones fiscales de la competencia". AA.VV. Derecho Europeo de la competencia. Lex Nova, Valladolid. 2005.
- › BOGAERTS, R.: "Corporate Tax Reform Influences Luxembourg's International Competitiveness as Holding Company Location". European Taxation, Vol. 42 (2002), núm. 9.
- › CAAMAÑO ANIDO, M.: "La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores". Quincena Fiscal, núm. 8. 2011. BIB 2011\494, www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.
- › CALDERÓN CARRERO, J.M Y RUIZ ALMENDRAL, V.: "Autonomía financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario". Jurisprudencia Tributaria, núm. 17. 2006. BIB2006\1718. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.

- › CALVO ORTEGA, R.: “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones”. Nueva Fiscalidad, núm. 5. 2008.
- › CALVO VÉRGEZ, J.: “La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”. Quincena Fiscal, núm. 19. 2011. BIB2011\1625. www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.
 - “La aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los no residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea”. Quincena Fiscal, núm. 11. 2013. BIB 2013\1177. www.westlaw.es, consulta realizada el 20 de febrero de 2014.
- › CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 34. 1982.
 - “Los fines no fiscales de los tributos”, en AA.VV., Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991.
- › CAYÓN GALIARDO, A.: “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. AA.VV. La fiscalidad de la empresa familiar. Asociación Española de Asesores Fiscales. Monografía, núm. 15. 2000.
- › COLLADO YURRITA, M.A Y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Principios constitucionales del Derecho Tributario: principios materiales”. AA.VV. Derecho Tributario. Parte General. Edt. Atelier, Barcelona. 2006.
- › CUESTA DOMÍNGUEZ, J. Y CARMONA MENDOZA, P.: “La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer”. Revista Aranzadi, núm. 11. 2012. BIB 2012\361, www.westlaw.es, consulta realizada el 6 de julio de 2013.
- › ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “El Impuesto sobre el Patrimonio en España”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 236. 1995.
- › FALCÓN Y TELLA, R.: “El RD Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros”. Quincena Fiscal, núm. 10. 2008.
 - “El Guantánamo tributario. Una reflexión crítica sobre algunas medidas recientes y sobre la situación actual del sistema fiscal”. El Cronista, núm. 2. 2009.
 - “La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio”. Quincena Fiscal, núm. 18. 2011. BIB2011\1519. www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.
- › GARCÍA DE PABLOS, J. F.: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios. ThomsonReuters-Aranzadi, Pamplona. 2010.

- "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE". Quincena Fiscal, núm. 17. 2010. BIB 2010\1975. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.
- › GARCÍA NOVOA, C.: "Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?". Revista Mensual de Bolsas y Mercados Españoles, núm. 170. 2007.
- › GIARDINA, E.: Le base teoriche del principio della capacità contributiva, Ed. Giuffrè, Milán. 1961, MICHELI, G.A.: "Capacità contributiva reale e presunta", Giurisprudenza costituzionale. 1967.
- › LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en AA.VV., Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1980.
- › LUCHENA MOZO, G.M: Fiscalidad de la empresa familiar. Atelier, Barcelona. 2007.
- "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y las empresas familiares". Revista de Estudios empresariales, núm. 2/2009, Época 2. <http://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/REE/issue/view/38>, consulta realizada el 26 de julio de 2013.
- "Las PYMES familiares en Europa: notas sobre su tratamiento fiscal". Noticias de la Unión Europea, núm. 303. 2010.
- › MARTÍN JIMÉNEZ, A: "El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". Noticias de la Unión Europea, núm. 196. 2001.
- "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria". AA.VV. Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea. CISS, Valencia. 2007.
- › MARTÍN QUERALT, J.: "La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad". Tribuna Fiscal, núm. 268. 2013.
- › MARTÍN LÓPEZ, J: Competencia Fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea. Tirant lo Blanch. Valencia. 2006.
- › MARTÍNEZ LAGO, M. A.: "El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio vuelve a ser extraordinario". Quincena Fiscal, núm. 20. 2011. BIB2011\1680. www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.
- › MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas". Nueva Fiscalidad, núm. 1. 2009.

- ▷ MORENO FERNÁNDEZ, J.I: "La autonomía de las regiones y el Derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales ayudas de Estado contrarias al Mercado común". AA.VV. Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala. Dykinson, Madrid. 2007.
- ▷ MORENO GONZÁLEZ, S: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". Revista Española de Derecho Financiero, núm. 132. 2006.
- ▷ MULEIRO PARADA, L.M: "Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos". AA.VV. La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía. Marcial Pons, Madrid. 2008.
- ▷ NAVARRO EGEA, M.: Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Marcial Pons, Barcelona. 1999.
- ▷ PÉREZ BERNABEU, B: "Cumplimiento por las Comunidades Autónomas de los requisitos de autonomía enunciados por el TJCE en el caso Azores a la luz del nuevo sistema de financiación autonómica". Quincena Fiscal, núm. 14. 2010. BIB2010\1305. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.
- ▷ PITA GRANDAL, A. M.: "Concepto de empresa familiar". AA.VV. Cuestiones tributarias de la empresa familiar. Marcial Pons, Madrid. 2006.
- ▷ POZUELO ANTONI, F.A.: "Principales modificaciones para 2009 en la regulación general de los Impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas". Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 311. 2009.
- "El principio de equidad y la desustanciación de los beneficios fiscales a favor de la Empresa (I): en el Impuesto sobre el Patrimonio". Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 228. 2002.
- ▷ RIBES RIBES, A.: "Discriminatory Inheritance Taxation of Non-Residents in Spain: Possible Solutions". European Taxation, Vol. 50 (2010), núm. 12.
- ▷ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. "Los principios de la imposición en la jurisprudencia española". Revista Española de Derecho Financiero, núm. 100. 1999.
- ▷ RUIZ GARCÍA, J.R: "Artículo 22. La tributación del patrimonio". AA.VV. Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la elusión y el fraude fiscal concluidos por España. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. A Coruña. 2004.
- ▷ SACCHETTO, C. AND BARASSI, M.: "Taxation of Small and Medium-Sized Enterprises". European Taxation. Vol. 40 (2000), núm. 12.
- ▷ SANZ DIAZ-PALACIOS, J. A.: "El restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio. Régimen actual y propuestas de cara al futuro". Quincena Fiscal, núm. 22. 2013. BIB 2014\26. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de febrero de 2014.

- › SIMÓN ACOSTA, E.: "Requiem por el Impuesto sobre el Patrimonio". Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 759. 2008.
- › SOLER ROCH, M.T. "Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares". Revista Española de Derecho Financiero, núm. 66. 1990. "Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado". Quincena Fiscal, núm. 14. 2006. BIB2006\959, www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.
- › VAN ZANTBEEK, A.: "Tax-Driven Relocation of High Net Worth Individuals: Where to Run to?". European Taxation, Vol. 50 (2010), núm. 5.
- › VAQUERA GARCÍA, A.: Régimen tributario de la empresa familiar. Dykinson. Madrid. 2004.
- › VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: "El Impuesto sobre Donaciones y la libre circulación de capitales a la luz de la Sentencia Mattner, de 22 de abril de 2010 (As. C-510/08)". Noticias de la Unión Europea, núm. 330. 2012.
- › VILLAR EZCURRA, M Y HERRERA MOLINA, P.M: "Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa". AA.VV. Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega, tomo II. Lex Nova, Valladolid. 2005.

