



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA
ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Madrid
2017

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA
ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO
DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Autor:

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Director:

Cecilio Moral Bello

INDICE DE CONTENIDOS

1. OBJETIVO Y JUSTIFICACIÓN	19
2. METODOLOGÍA.....	25
2.1 DETALLE DE LA METODOLOGÍA APLICADA EN LA RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN..	27
2.1.1 Recogida de información de la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España	27
2.1.2 Recogida de información de recaudación de impuestos por parte del Estado.	28
2.1.3 Disposición de la información de recaudación del ISD y del resto de impuestos..	30
2.1.4 Correlación en la recaudación del ISD.....	35
2.1.5 Regulación del ISD en el Estado y en las CCAA.....	38
2.2 METODOLOGÍA DEL CASO PRÁCTICO SOBRE EL ISD	47
3. CONTEXTO ACTUAL DE LA RECAUDACIÓN DEL ISD.....	57
3.1 RECAUDACIÓN AUTONÓMICA FRENTE A LA ESTATAL.....	59
3.2 RECAUDACIÓN ESTATAL.....	64
3.2.1 Análisis de la recaudación de impuestos del Estado contenidos en el Capítulo I..	66
3.2.2 Análisis de la recaudación de impuestos del Estado contenidos en el Capítulo II.	66
3.2.3 Análisis de la recaudación de impuestos del Estado contenidos en el Capítulo III	67
3.2.4 Análisis de la recaudación de impuestos del Estado, el ISD.....	68
3.2.5 Análisis de la recaudación de impuestos del ISD por las CCAA.....	69
3.3 CONCLUSIONES SOBRE LA RECAUDACIÓN IMPOSITIVA Y SU CONTEXTUALIZACIÓN EN EL OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN.....	70
3.4 ASPECTOS QUE PODRÁN AFECTAR A LA EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL ISD EN EL FUTURO.....	74
3.5 RECAUDACIÓN DEL ISD EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL	78
4. CONTEXTO ACTUAL DE LA PYME Y DE LA EMPRESA FAMILIAR	83
4.1 DIFICULTADES EN LA GESTIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR.....	91
4.1.1 La gestión de la empresa familiar y su gobierno.....	94
4.1.2 Gestión financiera y fiscal	97
4.1.3 Gestión jurídica	99
4.2 CONTEXTUALIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA IMPOSICIÓN POR SUCESIÓN EN LA EMPRESA FAMILIAR	105
5. MARCO REGULATORIO.....	111

5.1 EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA DE RÉGIMEN COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DESDE SUS ORÍGENES HASTA LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA	111
5.2 EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA DE RÉGIMEN COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A PARTIR DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y HASTA EL AÑO 2017.....	118
5.3 RETOS QUE HABRÁ DE ENFRENTAR EL LEGISLADOR EN EL FUTURO EN EL ÁMBITO DEL ISD	120
5.4 LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD	122
5.6 LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL SEGÚN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA	131
5.7 LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS A PARTIR DE LA PROMULGACIÓN DE LA LEY 29/1987.....	132
6. MARCO CONCEPTUAL	141
6.1 PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES COMO IMPUESTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	141
6.2 CONCEPTOS LIGADOS A LA GESTIÓN, RECAUDACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL ISD	143
6.3 RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS QUE AFECTAN A LA EMPRESA FAMILIAR	150
6.4 LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y LA EMPRESA FAMILIAR.....	151
6.5 LA EMPRESA FAMILIAR Y SU ESTRUCTURA	153
6.6 CONTINUIDAD, SUPERVIVENCIA Y SUCESIÓN EN LA EMPRESA FAMILIAR	158
7. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA LEGISLACIÓN ENTRE LAS DIFERENTES CCAA.....	165
7.1 EVOLUCIÓN EN LA LEGISLACIÓN DEL ISD A NIVEL NACIONAL, RÉGIMEN COMÚN, PERIODO 1987-2017.....	165
7.2 EVOLUCIÓN EN LA REGULACIÓN DEL ISD EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS, PERIODO 1987-2017.....	174
7.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía	178
7.2.2. Comunidad Autónoma de Aragón.....	182
7.2.3. Principado de Asturias.....	184
7.2.4. Islas Baleares	186
7.2.5. Comunidad Autónoma de Canarias	188
7.2.6. Comunidad Autónoma de Cantabria.....	190
7.2.7. Comunidad Autónoma de Castilla y León	192
7.2.8. Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha	194
7.2.9. Cataluña	196

7.2.10. Comunidad Autónoma de Extremadura	199
7.2.11. Comunidad Autónoma de Galicia	201
7.2.12. Comunidad Autónoma de Madrid	204
7.2.13. Comunidad Autónoma de Murcia.....	206
7.2.14. Comunidad Autónoma de la Rioja	212
7.2.15. Comunidad Valenciana.....	216
8. CASO PRÁCTICO.....	223
8.1. ELECCIÓN DEL TAMAÑO DE LA EMPRESA	223
8.2. LA OPORTUNIDAD DE ANALIZAR LA EMPRESA FAMILIAR.....	227
8.3. LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y LA REDUCCIÓN PREVISTA POR LA LISD.....	228
8.4. DESARROLLO DEL SUPUESTO PRÁCTICO	232
8.4.1 Grupos de parentesco	234
8.4.2 Transmisión de la empresa familiar, diferentes hipótesis del caso práctico	239
8.4.3 Base imponible del caso práctico.....	244
8.4.4 Liquidación	245
8.4.5 Ratios, estadísticos y otros cálculos a los que se someten las liquidaciones del ISD	250
8.4.6 Estimación del riesgo de continuidad de la empresa familiar	253
8.4.7 Estimación de dividendos para una empresa familiar	256
9. ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	261
9.1 LA EMPRESA FAMILIAR Y EL ISD, SU SITUACIÓN ECONÓMICO FINANCIERA	261
9.2 ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE LA LEGISLACIÓN DEL ISD EN LAS CCAA PARA LA SUCESIÓN EN LA EMPRESA FAMILIAR.....	271
9.2.1 Resultados cualitativos del examen de la evolución del marco legal autonómico del ISD entre los años 2007 y 2017	271
9.2.2 Resultados cuantitativos del examen de la evolución del marco legal autonómico del ISD entre los años 2007 y 2017	282
9.2.3 Resultados cuantitativos del examen de las mejoras en la regulación autonómica del ISD relativas a la empresa familiar entre los años 2007 y 2017.....	287
9.3 RESULTADOS DEL CASO PRÁCTICO DE TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR	296
9.3.1 Liquidación del ISD en el Estado y en el conjunto de las autonomías	297
9.3.2 El domicilio de la empresa familiar en la liquidación del ISD.....	303
9.3.3 El grupo de parentesco del adjudicatario en la liquidación del ISD.....	311
9.3.4 El tramo de patrimonio preexistente del adjudicatario en la liquidación del ISD.....	317
9.3.5 La base imponible en la liquidación del ISD	322

9.3.6 Andalucía.....	331
9.3.7 Aragón	336
9.3.8 Asturias.....	340
9.3.9 Baleares	344
9.3.10 Canarias	348
9.3.11 Cantabria	352
9.3.12 Castilla y León.....	356
9.3.13 Castilla-La Mancha	360
9.3.14 Cataluña	364
9.3.15 Extremadura.....	368
9.3.16 Galicia	372
9.3.17 Madrid.....	376
9.3.18 Murcia	380
9.3.19 La Rioja	384
9.3.20 Valencia	388
9.4 RESULTADOS DEL ESTUDIO DE CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR	392
10. CONCLUSIONES	395
10.1 FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN	404
11. BIBLIOGRAFÍA.....	409
11.1. BIBLIOGRAFÍA CIENTÍFICA	409
11.2. TESIS DOCTORALES.....	421
11.3. BASES DE DATOS	421
11.4. LEGISLACIÓN	422
11.5. PUBLICACIONES DIVULGATIVAS, INFORMES DE INSTITUCIONES PÚBLICAS Y PRIVADAS	423
ANEXO 1. RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ISD, RÉGIMEN COMÚN Y FORAL. SERIE 1986 A 2017.....	429
ANEXO 2: RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO POR CAPÍTULOS Y CONCEPTOS. SERIE 1986-2017	439
ANEXO 3. INDICADORES ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	449
ANEXO 4. COEFICIENTES DE CORRELACIÓN.....	459
ANEXO 5. COMPARATIVA 2007-2014 DE LA REGULACIÓN POR EL ESTADO DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	461
ANEXO 6. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR ANDALUCÍA DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	463

ANEXO 7. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR ARAGÓN DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	465
ANEXO 8. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR ASTURIAS DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	469
ANEXO 9. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR BALEARES DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	473
ANEXO 10. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CANARIAS DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	477
ANEXO 11. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CANTABRIA DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	481
ANEXO 12. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CASTILLAS Y LEÓN DEL ISD. TARIFAS Y PP	483
ANEXO 13. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CASTILLA-LA MANCHA DEL ISD. TARIFAS Y PP	487
ANEXO 14. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CATALUÑA DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	489
ANEXO 15. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR EXTREMADURA DEL ISD. TARIFAS Y PP	493
ANEXO 16. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR GALICIA DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	497
ANEXO 17. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR MADRID DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	501
ANEXO 18. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR MURCIA DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	503
ANEXO 19. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR LA RIOJA DEL ISD. TARIFAS Y PP.....	505
ANEXO 20. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR LA COMUNIDAD VALENCIANA DEL ISD. TARIFAS Y PP	507
ANEXO 21. ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA BASE IMPONIBLE DE 300.000€.....	509
ANEXO 22. ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA BASE IMPONIBLE DE 500.000€.....	511
ANEXO 23. ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA BASE IMPONIBLE DE 1.000.000€.....	513
ANEXO 24. ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA BASE IMPONIBLE DE 10.000.000€.....	515
ANEXO 25. ESTADÍSTICAS DE EMPRESAS Y ASALARIADOS PYME	517
ANEXO 26. ESTADÍSTICAS DE LAS PYMES POR CCAA.	519

ANEXO 27. ESTADÍSTICAS RECAUDACIÓN ISD OCDE I.....	521
ANEXO 28. ESTADÍSTICAS RECAUDACIÓN ISD OCDE II.....	523
ANEXO 29. ESTADÍSTICAS RECAUDACIÓN ISD OCDE III.....	525
ANEXO 30. CUADRO RESUMEN DEL ANÁLISIS DE RESULTADOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL ISD POR LAS CCAA I	527
ANEXO 31. CUADRO RESUMEN DEL ANÁLISIS DE RESULTADOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL ISD POR LAS CCAA II	529
ANEXO 32. CUADROS RESUMEN DEL ANÁLISIS DE RESULTADOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL ISD POR LAS CCAA III	531

ÍNDICE DE ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

(=E) – Igual que la normativa estatal.

AEAT - Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

AIFTEF – “Análisis del Impacto Fiscal de la Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas” del año 2009.

AND – Andalucía.

AR – Aragón.

ART – Artículo.

AST – Asturias.

BADESPE - Base de Datos Económicos del Sector Público Español.

BAL – Baleares.

BI – Base Imponible.

BL- Base Liquidable.

CA – Comunidad Autónoma.

CAN – Canarias.

CANT – Cantabria.

CAT – Cataluña.

CAPT – Capítulo.

CCAA – Comunidades Autónomas.

CH – Caudal Hereditario.

CI – Cuota Íntegra.

CLA - Cuota Líquida a Abonar.

CLM – Castilla-La Mancha.

COEF – Coeficiente Multiplicador.

CYL – Castilla y León.

DIF – Diferencia.

DIRCE – Directorio Central de Empresas.

DF – Domicilio Fiscal.

Eº - Estado.

EBITDA – “*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization*”, beneficio antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización.

EEE - Acuerdo sobre Espacio Económico Europeo.

EISD - “Estudio Comparativo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones” del año 2007.

EF / EFA – Empresa Familiar.

EN – Empresa o Negocio Familiar.

EXT – Extremadura.

G / GP – Grupo de Parentesco.

GAL – Galicia.

IEF – Instituto de Estudios Fiscales.

IEFA – Instituto de la Empresa Familiar.

INE – Instituto Nacional de Estadística.

ING – Ingresos/Ingresar.

IP – Impuesto sobre el Patrimonio.

IPREM – Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD – Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

IVA – Impuesto sobre el Valor Añadido.

L – Ley.

DL – Decreto Legislativo.

LFA - Ley 21/2001 1, 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.

LIP – Ley 19/1991, 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

LIS – Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

LISD - Ley 29/1987 de 18 de diciembre y del Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre.

LGT – Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria

LSF - Ley 22/2009 de 18 diciembre 2009 que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

LOFCA - Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

MAD – Madrid.

MIN – MAX – Mínimo – Máximo.

MFP- Memento Fiscal Práctico Francis Lefebvre.

MHAP – Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

MHFP – Ministerio de Hacienda y Función Pública

MOD – Modificación.

MUR – Murcia.

NORM – Normativa.

PART – Participación / Participaciones.

PGC – Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

PP/P. PRE – Patrimonio Preexistente.

PROM – Promedio.

PROP – Propio / Propia

R – Reglamento.

RDB – Reducción, Deducción o Bonificación.

RIO – Rioja.

ROA – “*Return on Assets*”, retorno de los activos.

ROE – “*Return on Equity*”, retorno de la inversión.

SABI - Sistema de Análisis de Balances Ibéricos.

SME – “*Small and Medium-Sized Enterprises*”, pequeña y mediana empresa.

TI – Total a Ingresar.

TJUE – Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TFUE - Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TMG - Tipo Medio de Gravamen.

TRF – Tarifa.

VAL – Valencia.

VAR – Variación.

VH – Vivienda Habitual

VNA – Valor Neto Actual

INDICE DE TABLAS, GRÁFICOS Y DIAGRAMAS

Tabla 1. Disposición de la información del Anexo 1.....	33
Tabla 2. Disposición de la información Anexo 2	34
Tabla 3. Indicadores económicos y sociales por Comunidades Autónomas.....	37
Tabla 4. Ejemplo de cuadros de información sobre normativa aplicable al ISD en cada CCAA..	42
Tabla 5. Recaudación total del ISD por CCAA y por el Estado.....	60
Tabla 6. Recaudación del ISD desglosada por I CCAA y Estado.....	63
Tabla 7. Recaudación de Impuestos por el Estado.....	65
Gráfico 1. Relación entre ingresos ISD y PIB	79
Gráfico 2. Relación entra la recaudación del ISD con respecto al resto de tributos estatales ...	80
Tabla 8. Empresas familiares por tamaño de establecimiento.....	85
Tabla 9. Empresas familiares por comunidades autónomas	86
Gráfico 3. Tasa de mortalidad de le empresa en España	91
Diagrama 1. Grupos de personas vinculadas a la empresa familiar	95
Tabla 10. Tipos de empresas.....	100
Tabla 11. Comparativa internacional sobre carga fiscal en la transmisión de una empresa familiar, resultados del caso práctico de KPMG.....	106
Gráfico 4. Liquidación de la transmisión de una empresa familiar valorada en 10 millones de euros.....	108
Tabla 12. Esquema de la liquidación del ISD.....	148
Tabla 13. Clasificación de las pymes	152
Tabla 14. Comparativa requisitos para establecer categoría de empresa familiar.	156
Tabla 15. Tarifas aprobadas en la LISD.....	174
Tabla 16. Coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio	176
preexistentes aprobadas por la LISD.....	176
Tabla 17. Grupos de parentesco según el artículo 20.2.a) de la LISD.	235
Tabla 18. Supuesto práctico a partir de los grupos de parentesco.....	237
Tabla 19. Hipótesis sobre grupos de parentesco del supuesto práctico	239
Tabla 20. Cuantía del patrimonio preexistente según tarifa del Estado.....	242
Tabla 21. Supuesto práctico ISD adquisición empresa familiar, valoración de la empresa familiar	245
Tabla 22. Esquema de la liquidación del ISD.....	248

Tabla 23. Supuestos prácticos para liquidar el ISD	249
Tabla 24. Análisis Cuantitativo de las modificaciones en las regulaciones del ISD.....	284
Tabla 25. Ranking de CCAA con mayor número de mejoras entre sus modificaciones.....	285
Tabla 26. Análisis Cuantitativo de las modificaciones en las regulaciones del ISD de las CCAA respecto al Estado	289
Tabla 27. Comparativa del TMG estatal y autonómico.....	298
Tabla 28. Comparativa del TMG del ISD ordenado por la tasa resultante en el 2017.....	299
Tabla 29. Comparativa de la TMG del ISD ordenado por variación de la tasa resultante del 2007 al 2017.....	300
Gráfico 5. Liquidación de cada comunidad autónoma frente a la Estatal	300
Tabla 30. Comparativa del TMG para el año 2007 en función del domicilio fiscal de la empresa familiar	305
Tabla 31. Comparativa del TMG para el año 2017 en función del domicilio fiscal de la empresa familiar	306
Gráfico 6. Comparativa de los TMG por base imponible de la adquisición para los años 2007 y 2017.....	307
Gráfico 7. Comparativa de los TMG en el 2017 por domicilio fiscal de la empresa familiar y base imponible de la adquisición	310
Tabla 32. Comparativa de los TMG en el 2017 por grupos de parentesco y base imponible de la adquisición	315
Gráfico 8. Comparativa de los TMG en el 2017 por grupos de parentesco y base imponible de la adquisición	316
Tabla 33. Comparativa de TMG para el 2017 por tramos de patrimonio preexistente.....	320
Gráfico 9. Comparativa de los TMG en el 2017 por tramos de patrimonio preexistente y base imponible de la adquisición	321
Tabla 34. Comparativa de los TMG para el 2017 por base imponible de la adquisición	326
Gráfico 10. Liquidación del ISD por cada CCAA para empresa familiar de 300.000€	327
Gráfico 11. Liquidación del ISD por cada CCAA para empresa familiar de 500.000€	328
Gráfico 12. Liquidación del ISD por cada CCAA para empresa familiar de 1.000.000€	329
Gráfico 13. Liquidación del ISD por cada CCAA para empresa familiar de 10.000.000€	330
Gráfico 14. Liquidación del ISD para Andalucía.....	334
Tabla 35. Liquidación del ISD para Andalucía	335
Gráfico 15. Liquidación del ISD para Aragón.....	338
Tabla 36. Liquidación del ISD para Aragón.....	339
Gráfico 16. Liquidación del ISD para Asturias	342
Tabla 37. Liquidación del ISD para Asturias	343

Gráfico 17. Liquidación del ISD para Baleares.....	346
Tabla 38. Liquidación del ISD para Baleares.....	347
Gráfico 18. Liquidación del ISD para Canarias.....	350
Tabla 39. Liquidación del ISD para Canarias.....	351
Gráfico 19. Liquidación del ISD para Cantabria.....	354
Tabla 40. Liquidación del ISD para Cantabria.....	355
Gráfico 20. Liquidación del ISD para Castilla y León	358
Tabla 41. Liquidación del ISD para Castilla y León	359
Gráfico 21. Liquidación del ISD para Castilla-La Mancha	362
Tabla 42. Liquidación del ISD para Castilla-La Mancha	363
Gráfico 22. Liquidación del ISD para Cataluña	366
Tabla 43. Liquidación del ISD para Cataluña	367
Gráfico 23. Liquidación del ISD para Extremadura	370
Tabla 44. Liquidación del ISD para Extremadura	371
Gráfico 24. Liquidación del ISD para Galicia.....	374
Tabla 45. Liquidación del ISD para Galicia.....	375
Gráfico 25. Liquidación del ISD para Madrid.....	378
Tabla 46. Liquidación del ISD para Madrid.....	379
Gráfico 26. Liquidación del ISD para Murcia	382
Tabla 47. Liquidación del ISD para Murcia	383
Gráfico 27. Liquidación del ISD para Rioja	386
Tabla 48. Liquidación del ISD para Rioja	387
Gráfico 28. Liquidación del ISD para Valencia.....	390
Tabla 49. Liquidación del ISD para Valencia.....	391
Tabla 50: Estudio de continuidad de la empresa familiar ante el pago del ISD.....	392
Tabla 51: Jerarquía de CCAA según resultados de los principales análisis cuantitativos realizados en la tesis	399

1. OBJETIVO Y JUSTIFICACIÓN

El objetivo de esta tesis consiste en evaluar la situación actual de la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) en las distintas Comunidades Autónomas en España, examinando las principales novedades en materia del referido impuesto en los últimos años, analizando las desigualdades en la reglamentación que en materia de este tributo se han generado durante estos años, y cómo éstas afectan al contribuyente al hacer frente a sus obligaciones tributarias, en especial a las empresas familiares, uno de los principales motores de la economía española. Estas últimas al encontrarse con un cambio generacional sobrevenido a causa del fallecimiento del propietario o uno de los propietarios, se enfrentan a una obligación tributaria que, según en qué comunidad autónoma deba ser atendida y en función de qué normativa resulte aplicable, puede poner en riesgo su supervivencia. La tesis responde a la necesidad de analizar el impacto financiero que la aplicación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹ (en adelante LISD) y la diversa regulación autonómica relativa al ISD, puedan tener sobre la empresa familiar, y aproximar los casos en los que su liquidación pueda hacer peligrar la continuidad de la actividad empresarial.

Resulta de gran utilidad afrontar este trabajo por la trascendencia del impuesto dentro del sistema fiscal español y por la repercusión que junto con otros gravámenes, tiene sobre las personas y empresas, así como por el impacto sobre la recaudación estatal y autonómica que éste genera y que sirve a los fines de la financiación de las comunidades autónomas y, en menor medida, del Estado².

La oportunidad de estudiar las consecuencias de la liquidación del ISD en el caso particular de la empresa familiar queda justificada por los datos recogidos en diversas

¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

² Como demostraremos más adelante el porcentaje de ingresos del ISD que recibe el Estado representa apenas el 0,10% de los ingresos tributarios de los capítulos I a III de los presupuestos del país, solo por encima del 0,07% del Impuesto sobre Actividades del Juego, 0,01 de las Tasas del Juego o el 0,004 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. El detalle de los ingresos del Estado por recaudación tributaria se puede comprobar en el Anexo 2.

fuentes como el Ministerio de Empleo y Seguridad Social³, el Sistema de Análisis de Balances Ibéricos (en adelante SABI)⁴, el Center for Family Business de la Universidad de St. Gallen y el EY's Global Family Business Center of Excellence⁵. También por la información recabada en algunos estudios sobre la presencia de este tipo de empresas en España y Europa como los realizados por el Instituto de Empresa Familiar⁶, el European Family Business⁷, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario⁸ y Eurostat⁹, así como referencias realizadas en la legislación española¹⁰ o en recomendaciones de organismos como la Comisión Europea¹¹. Se ha examinado igualmente la extensa y fundamentada opinión de la doctrina, de la que hemos recogido una muestra representativa en la presente tesis.

Los datos a los que hacemos referencia¹² permiten inferir la existencia de al menos un millón cien mil empresas familiares que emplean cerca de siete millones de trabajadores, y que más de la mitad del empleo generado en España en los últimos años proviene de este tipo de empresas¹³. El legislador, consciente de esta realidad, parece que ha intentado proteger, tanto en la regulación del ISD como en otros tributos¹⁴, a la empresa familiar y a la pequeña y mediana empresa¹⁵ (en adelante pyme), si bien con desigual acierto según la opinión de ciertos autores a los que

³ "Cifras PyME" último acceso 28 de enero de 2017.

⁴ Base de datos SABI, último acceso el 15 de febrero de 2017.

⁵ "Global Family Index", último acceso el 30 de septiembre de 2016.

⁶ "La empresa Familiar en España (2015)" del Instituto de Empresa Familiar.

⁷ "Family Business Statistics" (2012).

⁸ "Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario", elevado al Consejo de Ministros el 13 de marzo de 2014.

⁹ "Structural Business Statistics Overview" de junio de 2016.

¹⁰ Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de liberalización de la actividad económica.

¹¹ Recomendación 1994/1069 CE de 7 de diciembre y Recomendación 2014/2210 CE de 30 de junio.

¹² El estudio "La empresa Familiar en España 2015" y los datos que analiza corresponden al año 2013 (último estudio publicado por esta institución a fecha de diciembre de 2016), mientras que la información obtenida del Ministerio de Empleo y Seguridad Social es algo más reciente, junio de 2016, aunque focalizada a las pymes.

¹³ Es también relevante el dato de que en el año 2013, más del 84 por ciento del nuevo empleo generado en sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, lo habían creado este tipo de empresas

¹⁴ Especial consideración tienen tanto el IP como el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en ambos casos parte de su regulación trasciende en la liquidación del ISD.

¹⁵ Es objeto del presente estudio aclarar la situación relativa a la empresa familiar si bien en ocasiones el regulador en las diferentes modificaciones que ha realizado de la legislación original del ISD a través de la ley 29/1987 de 19 de diciembre, no deja claro si lo que busca es proteger a la empresa familiar o a la pyme.

haremos referencia más adelante. No existe por otro lado normativa nacional o europea que delimite el ámbito de la empresa familiar. Desde la Unión Europea¹⁶ se ha recomendado a los órganos legislativos de los países miembros, a Eurostat y a las agencias estadísticas europeas, unificar la definición de este tipo de empresas y recoger información estadística que permita tomar medidas que favorezcan su aportación a la economía y sociedad europeas y a las nacionales.

A la dificultad existente de un concepto de empresa familiar no determinado se añade una regulación asimétrica del ISD. El régimen común, o normativa estatal aplicable, queda definido por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del mencionado impuesto. La regulación autonómica es consecuencia de la aplicación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, de la Ley Orgánica 3/ 2009, de 18 de diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas¹⁷, y de 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 tributarias¹⁸. Estas tres disposiciones legislativas desarrollan conjuntamente el marco jurídico actual por el cual las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) podrán reglamentar en materia de tributos cedidos¹⁹, entre los que se encuentra incluido el ISD. Como consecuencia de esta cesión en la regulación del ISD,

¹⁶ Recomendación 2014/2210 CE de 30 de junio

¹⁷ Que modifica la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

¹⁸ Al igual que antes lo hizo la Ley Orgánica 8/1989 de Financiación de las Comunidades Autónomas.

¹⁹ La Ley 22/2009 indica en su artículo 25 que son tributos cedidos: "1. Con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; b) Impuesto sobre el Patrimonio; c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; e) Tributos sobre el Juego; f) Impuesto sobre el Valor Añadido; g) Impuesto sobre la Cerveza; h) Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas; i) Impuesto sobre Productos Intermedios; j) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas; k) Impuesto sobre Hidrocarburos; l) Impuesto sobre las Labores del Tabaco; m) Impuesto sobre la Electricidad; n) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; o) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; 2. La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión."

con diferentes reglamentaciones sobre el mismo que llegan en momentos también distintos, la liquidación del impuesto trasciende de manera desigual al obligado tributario que además de contribuyente es propietario de una empresa familiar.

Se puede interpretar que el Estado se ha interesado por proteger esta tipología singular de empresa²⁰ con alguna modificación sobre la regulación del ISD, como lo fue la incorporación de la reducción por empresa familiar del artículo 20.2.c). La efectividad de esa protección es opinable si lo que se pretendía era evitar una merma económica en el patrimonio de la empresa en el momento en el que se deba afrontar el pago del tributo. Se hace evidente que la aplicación de este beneficio puede reducir la cuota a ingresar, pero los requisitos que se exigen para su aplicación y el hecho de que solo exime parcialmente de la deuda, no evitan el impacto financiero en la empresa familiar. El grado de protección que ofrecen a estas empresas las distintas CCAA es asimétrico, y varía en función del ejercicio de la potestad regulatoria que han podido practicar en el ámbito del ISD. Como quedará demostrado más adelante la normativa de algunas autonomías exime de esta carga tributaria a empresas familiares que cumplen ciertos requisitos ligados algunos de ellos al grado de parentesco, al domicilio de la compañía, al hecho de emplear trabajadores residentes en la comunidad autónoma o a factores que fomentan la permanencia de la empresa en dicho territorio. En el extremo opuesto, y consecuencia de una doble progresividad de este impuesto al aplicar la normativa estatal y de la falta de una regulación propia de algunas autonomías, la deuda a la que debe hacer frente el adjudicatario de la empresa familiar en otras CCAA, puede poner en riesgo la continuidad del negocio en uno de los momentos más delicados para la supervivencia de estas empresas, la transición generacional.

²⁰ La empresa familiar a partir de 1995 resulta beneficiaria de modificaciones legislativas a su favor en parte gracias a la intervención de las instituciones de la UE. Uno de los ejemplos lo encontramos en el Real Decreto Ley 7/1996, de 6 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento a la liberalización de la actividad económica, que adapta la normativa española del ISD a las recomendaciones europeas como la Recomendación 1994/1069 CE de 7 de diciembre, relativas a la empresa familiar, y se concede una bonificación del 95 por ciento a los activos transmitidos a cónyuges, descendientes y adoptados del fallecido, texto que inicialmente estaría recogido en el artículo 20.5 de la LISD y que actualmente se recoge en el artículo 20.2.c) de la LISD. Posteriormente la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, impulsaría la competitividad de la pyme y la empresa familiar al ampliar la exención en el IP de bienes y derechos de cónyuges que estuvieran vinculados a la actividad empresarial, modificando para ello el artículo 4 al que hace referencia la LISD.

Se pretende obtener una visión clarificadora de las principales diferencias que los legisladores de las CCAA²¹ propician en la liquidación del impuesto que deban hacer las empresas familiares, particularmente a lo largo del periodo comprendido entre los años 2007 y 2017, analizándolas desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo. A partir de la visión práctica de cuál es el importe que corresponde abonar a las empresas familiares según en qué comunidad autónoma deban liquidar, se obtendrán resultados que permitirán deducir en qué situación económico financiera devendrán estas empresas al cumplir con su obligación tributaria, y confirmar si responder con su deber ante la Hacienda Pública puede suponer un riesgo para la continuidad o supervivencia de uno de los principales motores de la economía española y europea. A través de la realización de un caso práctico se determinará la cuantía de la tasa media de gravamen a partir de la cual existe riesgo de continuidad de la actividad empresarial, pudiendo inferir en qué CCAA existe una mayor probabilidad de no poder gestionar con éxito el cambio generacional como consecuencia de la deuda tributaria contraída por la liquidación del ISD.

Esta tesis ofrece una estimación sobre en qué comunidad autónoma existe mejor imposición, con el propósito de que tanto las empresas familiares como sus adjudicatarios afronten mejor informados la sucesión en la dirección, un cambio natural que todas las empresas familiares deberán superar a lo largo de su existencia si en ellas existe el propósito de mantener el vínculo familiar y dar continuidad a la actividad empresarial. Otro aspecto relevante se refiere a la domiciliación, aun tratándose de hechos imponibles difíciles de prever²² y dadas las diferencias impositivas existentes entre las autonomías, el contribuyente podría aprovechar esta información para trasladar la actividad de la empresa a otra comunidad que ofrezca unas mejores condiciones de tributación y beneficiarse de una regulación más propicia para sus intereses, en el momento de producirse el hecho imponible.

²¹ Por razones que más adelante expondremos, quedan excluidas de este estudio las CCAA de Navarra y el País Vasco, en las que no resulta aplicable el régimen común.

²² Como es el caso del fallecimiento.

No es el propósito de esta tesis extraer conclusiones sobre la oportunidad de eliminar las diferencias entre las CCAA o suprimir el ISD, tema que preocupa a la doctrina²³ que denuncia además la desprotección por parte de la normativa estatal y autonómica de los principios de equidad o de redistribución de la riqueza reconocidos en la constitución española y en el derecho tributario. Esa conclusión se podría alcanzar solo en el caso de conocer otros sistemas más justos que optimicen la redistribución de la riqueza, pudiendo además contrastarse los resultados de aquellos con la realidad en España.

Somos conscientes de que el presente estudio llega en un momento de incertidumbre, debido a que el sistema de financiación autonómica, y con ello el ISD, próximamente podrían verse afectados por una nueva reforma. Recientemente²⁴ la sexta conferencia de presidentes autonómicos se pronunció sobre la conveniencia de nombrar una nueva comisión de expertos que estudie la revisión del sistema de financiación autonómica. Entre los acuerdos alcanzados por la misma destacar los referidos a la “sostenibilidad del estado del bienestar y la reforma de financiación autonómica”²⁵, en cuyo desarrollo se expresa la oportunidad de reformar el actual sistema establecido por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Esta modificación deberá estar fundamentada en los principios de “solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal”.

²³ Según afirma García de Pablos (2011), debe considerarse la supresión de este impuesto y de otros que afectan al patrimonio del contribuyente por las discriminación que genera, también por el efecto de la doble progresividad, por la inconstitucionalidad de la misma, por la discriminación hacia los no residentes y algunas otros argumentos que ponen en entredicho la regulación actual del ISD.

²⁴ Reunión a puerta cerrada en el Senado celebrada el 17 de enero del 2017.

²⁵ Compromiso contenido en el documento “Acuerdos de la conferencia de presidentes autonómicos”, suscrito por el Presidente del Gobierno y los Presidentes de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía reunidos en la Conferencia de Presidentes Autonómicos celebrado en Madrid el 17 de enero de 2017

<http://www.ecestaticos.com/file/838d978c496907008ae661aedb7c09d4/1484682210-acuerdos-conferencia-presidentes.pdf>

2. METODOLOGÍA

La metodología empleada para la elaboración de esta tesis consiste en la recogida de una amplia información relativa al ISD y a la empresa familiar, compuesta por: normativa relativa a la reglamentación y gestión del impuesto; datos, estadísticas e informes sobre la presencia de la empresa familiar en España y la estructura de estas empresas; cifras relativas a la recaudación del impuesto por el Estado y las CCAA; y estudios e investigaciones sobre ISD, empresa familiar y su financiación tanto de la doctrina como de instituciones públicas y privadas, que se interesan por la materia. Esta información se ha obtenido de diversas fuentes entre las que deben destacarse: estadísticas del Instituto Nacional de Estadística (en adelante INE) y Eurostat, datos de recaudación Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) y de la Base de Datos Económicos del Sector Público Español (en adelante BADESPE); datos nominales de presencia de la pymes en España a través de SABI; informes de recaudación y regulación como los del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (en adelante MHAP), del Instituto de Estudios Fiscales (en adelante IEF), del Instituto de la Empresa Familiar (en adelante IEFA) y de KPMG; textos doctrinales y reflexivos (no legislativos) de instituciones políticas, legislativas, económicas, comerciales o grupos de interés como la Comisión Europea, el Congreso de los Diputados, el Center for Family Business de la Universidad de St. Gallen y el EY's Global Family Business Center of Excellence, el European Family Business, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, el Consejo General de Economistas de España, la Cámara de Comercio de Madrid, y Banco de España; textos legislativos como la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y otros textos del ordenamiento jurídico español publicados en el BOE y en boletines de las CCAA, así como leyes de presupuestos estatales y autonómicos e incluso de diputaciones forales²⁶; compendios jurídicos como el Memento Fiscal Práctico Francis Lefebvre (en adelante MFP) y el del "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Normativa estatal autonómica y Convenios

²⁶ En el caso del país vasco resulto necesario extraer la información relativa a recaudación y presupuestación de cada una de las tres diputaciones.

bilaterales”; y diversa literatura científica sobre el ISD y la Empresa Familiar, como el Análisis del Impacto Fiscal de la Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante AIFTEF) publicado por la Cátedra de Estudios Financieros y Fiscales de la Universidad Pontificia Comillas ICAI-ICADE.

Se procede a su organización y sistematización con la finalidad de ser analizada de la forma más idónea posible para asegurar el objetivo pretendido, empleando para ello tanto técnicas cuantitativas (cálculos estadísticos, cuadros económicos, representaciones gráficas, información sobre liquidación impositiva y proyecciones financieras) como cualitativas (comparativas entre diferentes normas y contrastación de bibliografía científica). Con ello se alcanzan los distintos objetivos definidos, como clarificar el estado actual del ISD en España y en cada una de las CCAA del régimen común, definir el papel de la empresa familiar en la economía española, analizar la problemática de la empresa ante el cambio generacional, examinar la afectación del ISD sobre la empresa familiar española y determinar en que situaciones el pago del referido impuesto puede hacer peligrar la continuidad de su actividad empresarial.

Establecido el marco sobre el que el ISD actúa en la empresa familiar obligada a tributar dentro de una comunidad autónoma de régimen común, se propone un supuesto práctico que analizado pormenorizadamente permita contrastar cómo empresas familiares con distinta valoración, resultan afectadas en la liquidación del referido impuesto ante el fallecimiento del propietario o de uno de los propietarios, según el parentesco del heredero de la misma con el causante.

Una vez dispuesta la información para su análisis, se procede a presentar reflexiones relativas al estado actual de la legislación en la materia y a la afectación del impuesto en las empresas familiares en los últimos años, su evolución en el intervalo de años del 2007 al 2017, y evaluar si la continuidad de la empresa entra en riesgo ante el cambio generacional sobrevenido. Cada una de estas reflexiones sobre las distintas CCAA se empleará para realizar estimaciones cualitativas y cuantitativas que darán respuesta a los planteamientos formulados en el objetivo del estudio sobre la asimetría en la normativa de las diferentes CCAA, las dispares liquidaciones que de ellas se derivan, y

el desigual impacto financiero al que se somete la empresa familiar en función de la comunidad autónoma en la que se tributa.

Finalmente se exponen un conjunto de conclusiones relevantes.

2.1 DETALLE DE LA METODOLOGÍA APLICADA EN LA RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN

2.1.1 Recogida de información de la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España

En la primera fase del estudio se han organizado los datos de recaudación del ISD por CCAA y para ello se han ordenado los datos extraídos de la serie que va de 1986 a 2014, recogida en el informe de "Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español"²⁷ del año 2014 publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública. Para los años 2015 y 2016 se ha extraído la información del "Resumen Ejecutivo Presupuestario"²⁸ del 2016 actualizado a 31 de mayo de 2016 publicados por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas. Para el 2017 en el caso de la información de recaudación del estado se utilizan los datos del 2016 ante la prórroga de Presupuestos del Estado del 2016²⁹, y en los casos de la recaudación que corresponde a las CCAA se han extraído de cada uno de los Presupuesto Generales aprobados para cada Región. Se ha procedido de este modo en todas las CCAA salvo en los casos de La Aragón, Castilla y León, Castilla La Mancha, Madrid y la Rioja, donde al igual que ocurre con los Presupuestos Generales del Estado, han prorrogado los presupuestos del año inmediatamente anterior. En el caso del País Vasco, y para los

²⁷ Información extraída de:

http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx

²⁸ Información extraída de:

http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Resumen_ejecutivo PRESUPUESTOS CCAA 2016.pdf

²⁹ Aprobada, como ya indicamos, el pasado 30 de diciembre de 2016.

años 2015, 2016 y 2017, tanto en el informe de Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español del 2014 como en el Resumen Ejecutivo Presupuestario publicado en 2016, no se recogen las cifras de recaudación y se ha completado la serie con los datos de presupuestos generales de cada una de las tres diputaciones forales, Álava, Gipúzkoa y Bizkaia, sumando los importes que se recogían en cada uno de los textos presupuestarios.

También para completar estas series se han extraído algunos datos del IEF que no figuraban en la base de datos BADESPE, que si bien recoge las cifras de recaudación hasta el año 2012 desde el inicio de la serie, permite acceder a datos de presupuestos del Estado y CCAA que en el caso de algunos tributos solo llegan hasta 2014.

2.1.2 Recogida de información de recaudación de impuestos por parte del Estado.

Una vez se han obtenido los datos de recaudación del ISD por parte de las CCAA y el Estado, se ha realizado una nueva búsqueda para contar con nuevos indicadores de referencia utilizando la segunda de las series de datos mencionadas en el apartado anterior, la que recoge la recaudación impositiva por parte del Estado de los diferentes impuestos. La razón de esta nueva búsqueda estriba en contar con las cifras de recaudación de las otras partidas de Impuestos que recauda el Estado, y poder situar en un contexto más global el comportamiento de la recaudación del ISD. Sobre estas cifras se han realizado estudios de promedios estadísticos para obtener las variaciones conforme al paso de los años y extraer conclusiones relativas a la recaudación en el Estado, con intención de identificar tendencias en su comportamiento durante los años de la serie analizada. Se han utilizado los mismos criterios de análisis referidos en el apartado anterior, es decir los aplicados sobre la recaudación del ISD. Todos los datos recogidos y los estadísticos calculados se pueden observar en el Anexo 2.

Al recoger los datos se han utilizado las mismas fuentes que en el estudio de recaudación del ISD, y básicamente se han encontrado los mismos problemas de disponibilidad de información.

Se ha recogido la recaudación del ISD y del resto de tributos de recaudación estatal, en el mayor número de años posible, siendo el año 1986 en el que comienzan la mayor parte de las series de datos del MHAP, de la AEAT, del IEF y del INE, si bien no es hasta 1988 cuando se comienza a aplicar el Impuesto de Sucesiones conforme a la Ley de 1987. Para recoger y ordenar los datos de recaudación estatal de los distintos tributos, entre ellos el ISD³⁰, a partir de la información que publica el MHAP nos hemos apoyado principalmente en el informe de Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español³¹ publicado en el 2014 que aporta datos de recaudación (criterio de caja) de los impuestos recogidos en los Capítulos I a III de los presupuestos generales, información comprendida entre los años 1986 y 2014. Para completar esta serie hasta el 2017³², en el caso del año 2015 se han obtenido los datos a través del informe de Recaudación Tributaria³³ de la Agencia Tributaria (criterio de caja cuyos importes se actualizarán en el próximo informe de Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español)³⁴, y para los años 2016 y 2017, se han extraído los datos de los Presupuestos Generales del Estado³⁵ que en el caso del último año, 2017, contienen las mismas cifras que las del año anterior al haberse aprobado la prórroga³⁶ de los

³⁰ La recaudación estatal del ISD solo se refiere a no residentes, Ceuta y Melilla. El resto de la recaudación que se realiza del impuesto en España corresponde a cada una de las administraciones tributarias autonómicas correspondientes.

³¹ Datos 1986 a 2014 del informe de "Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español" del año 2014 publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública
http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx

³² A fecha 31 de diciembre de 2016 no se recogen por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas datos de recaudación del 2015 al 2017.

³³ Informe de Recaudación Tributaria del 2015 del publicado por la Agencia Tributaria
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2015/Ejercicio_2015.shtml

³⁴ El ISD puede abonarse de manera fraccionada, por lo tanto el criterio de Caja maneja cifras distintas a las de los derechos devengados.

³⁵ Presupuestos Generales del Estado del 2016 publicados por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos
http://www.sepg.pap.minhfp.gob.es/Presup/PGE2016Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/2/1/2/1/N_16_E_R_2_101_1_2_198_1_101_1.PDF

³⁶ El 30 de diciembre de 2016, durante el último consejo de ministros del año, se aprobó por el referido órgano ejecutivo, la prórroga de los Presupuestos Generales del Estado del 2016 y su aplicación al ejercicio del 2017

<http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumenes/Paginas/2016/30122016-consejo.aspx>
Según la CE en el artículo 134 en su punto cuarto "Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del

Presupuestos Generales del 2016. Entendemos que queda justificada la decisión de aportar datos de presupuestación y no de recaudación de los años 2016 y 2017 para completar esta serie, al encontrar leves diferencias entre las cuantías de los presupuestos generales y lo que finalmente se ha recaudado después de examinadas esas cantidades en diferentes fuentes analizadas y en los tres años inmediatamente anteriores (2013, 2014 y 2015).

Debemos señalar algunas incidencias ocurridas en la recogida de datos al extraer información de algunas partidas de los Capítulos I a III. A partir del 2015 en el Capítulo I en el subcapítulo Resto del Capítulo I, no se recogen ingresos en la partida de Declaración Tributaria Especial, al igual que ocurre en la partida de Resto Capítulo I. También destacar la incidencia detectada en los impuestos del Capítulo II, siendo la del Carbón, y la de Medios de Transporte, dos partidas diferenciadas hasta el 2014, a partir del 2015 los presupuestos generales los incluyen de manera conjunta, quizás por el poco volumen de la partida de Medios de Transporte a partir del 2002, y porque en el periodo 2012-2014 mantiene cifras de muy baja cuantía. Tanto la base de datos del INE, del MHAP, del IEF y de la AEAT como los datos extraídos de los Presupuestos Generales del Estado en algunas partidas no coincidían los conceptos, o los criterios a aplicar en algunos de los subcapítulos y partidas (caja o presupuestación), aunque coincidieran en las cantidades totales de ambos capítulos, razón por la cual no se han considerado³⁷.

2.1.3 Disposición de la información de recaudación del ISD y del resto de impuestos

primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos”.

Adicionalmente La Ley General Presupuestaria, 47/2003 de 26 de noviembre, indica en el artículo 38 en los apartados segundo y tercero: “La prórroga no afectará a los créditos para gastos correspondientes a programas o actuaciones que terminen en el ejercicio cuyos presupuestos se prorrogan o para obligaciones que se extingan en el mismo”. “La estructura orgánica del presupuesto prorrogado se adaptará, sin alteración de la cuantía total, a la organización administrativa en vigor en el ejercicio en que el presupuesto deba ejecutarse”

³⁷ En esos casos las celdas correspondientes de los Anexos 1 y 2 se han dejado vacías en la recaudación de algunos años.

Los datos recogidos por estas series que podemos observar en los Anexos 1 y 2, son cifras conforme al criterio de Caja. La aplicación de este criterio es la que nos permite acercarnos a la realidad de la recaudación efectiva, pero esto limita su extensión hasta el año 2014 en los casos de recaudación de las CCAA y 2015 en los casos de recaudación nacional. Es a partir de ese año que para recabar la información de recaudación relativa al ISD hemos tenido que apoyarnos en datos obtenidos de los Presupuestos Generales de los años 2015, 2016 y 2017 con lo que no se incorporan datos de recaudación sino de previsión de ingresos por el mismo concepto.

Respecto a la organización de los datos en la serie de recaudación por CCAA del ISD, ésta puede ser consultada en el Anexo 1 y en la tabla 1. Hemos agrupado por una parte aquellas CCAA en las que se aplica el régimen común y por otra en las que se aplica un régimen concertado, como es el caso de País Vasco y Navarra. La recaudación de Ceuta y Melilla corre por cuenta del Estado, así como la de los no residentes. Referente a los cálculos que se han aplicado para observar el comportamiento en la recaudación e identificar tendencias en su evolución histórica, destacar que se han obtenido porcentajes de crecimiento para cada año con respecto al año anterior para determinar las variaciones en la recaudación (positiva o negativa). También se ha realizado el mismo cálculo para establecer la variación en la recaudación de cada año con respecto al año 1986, el primero de la serie, con el fin de obtener la referencia en la progresividad de la recaudación desde la promulgación de la LISD. El siguiente cálculo realizado para cada comunidad autónoma replica la fórmula anterior, pero tomando como referencia los años 2000, 2002 y 2007. Se ha escogido como referencia el año 2000 por ser el primero del siglo y por ser también el primer año en el que se aplica la tarifa estatal del ISD en su formato e importes actuales. Se escoge también como referencia evolutiva el año 2002, para poder observar los efectos en la recaudación de la entrada en vigor de la LO 7/2001, de 27 de diciembre³⁸, normativa cuya aplicación reduce considerablemente la recaudación estatal en los impuestos recogidos en beneficio de la financiación autonómica, efecto sobre el que ya nos pronunciaremos más adelante. Justificamos la elección del año 2007 como última

³⁸ La LO 7/2001, de 27 de diciembre, en sus artículos 11 y 12 recoge la cesión de impuestos a las CCAA, entre ellos el ISD.

referencia evolutiva de la serie, por coincidir además con la publicación de uno de los estudios analizados en la tesis³⁹, que nos aporta información de recaudación previa a la crisis económico financiera y permite significar la evolución de la recaudación del ISD en los últimos diez años. Por último, y sobre esta misma tabla de datos, se ha calculado el promedio de crecimiento o decrecimiento por periodo de 5 años desde 1988 al 2017. La razón por la que se elige el año de 1988 es para respetar que los periodos de cinco años concluyan en el 2017. Además de los datos de las CCAA se ha calculado un sumatorio de las CCAA con régimen común y otro con las de régimen concertado, además de incluir los datos de recaudación del Estado y el total del ISD recaudado a nivel nacional (CCAA y Estado). Se completó la tabla con los datos de los años 2015 a 2017 con información extraída de los presupuestos de las CCAA, en las partidas indicadas como de previsiones definitivas, que aunque no tienen por qué coincidir con el criterio de caja, en la realidad, y comprobados los años inmediatamente anteriores, son cifras relativamente cercanas a lo finalmente recaudado en la mayoría de las CCAA⁴⁰.

A continuación se puede observar un ejemplo del formato en el que se ha dispuesto la información recogida en el Anexo 1:

³⁹ El publicado por Haro Cabas en el año 2007 que aporta mucha información cuantitativa sobre el comportamiento del ISD.

⁴⁰ De nuevo recordamos que se ha comprobado esta afirmación en la recaudación de los años 2014 y 2015.

Tabla 1. Disposición de la información del Anexo 1

Recaudación de tributos del ISD, régimen común y foral. Serie 1986 a 2017.

Responsable de la recaudación	1986	1987	2016	2017
Andalucía ISD	31.421	40.604	512.717	437.711
Crecimiento respecto año anterior		29,23%	30,67%	-14,63%
Crecimiento respecto 1986		29,23%	1531,77%	1293,05%
Crecimiento respecto 2000			370,43%	301,61%
Crecimiento desde el 2002			296,31%	238,33%
Crecimiento desde el 2007			92,64%	62,62%
Promedio cinco años anteriores				7,50%
Crecimiento últimos cinco años				21,23%
Total Concertado ISD	16.053	17.586	174.013	172.052
Total Régimen Fiscal Común y Concertado ISD	201.333	262.558	3.043.604	3.006.643
Total Estado (Ceúta, Melilla, No Resid. y D. Reales) ISD	38.891	44.811	113.000	113.000
Total Recaudación ISD	240.224	307.369	3.156.604	3.119.643

Unidades en miles de euros. Fuente: Información Anexo 1. Elaboración propia.

En la tabla anterior podemos observar que para una mejor visualización de la información contenida se ha aplicado un filtro de sombreado sobre la celda para identificar los valores más altos (color verde) o más bajos (color rojo) de cada serie. Este filtro se aplica cuando la información recogida es un porcentaje y no se aplica sobre las cuantías de recaudación. Las cifras negativas se visualizan en color rojo.

El conjunto de estos datos se ha revisado a fecha de 31 de diciembre de 2016. Como ya habíamos indicado las cifras del 2015 a 2017 relativas al País Vasco, no estaban disponibles y por ello se ha realizado una estimación de la misma a través de un sumatorio de las recogidas en los Presupuestos de cada una de las tres Diputaciones Forales, con el fin de reducir al mínimo la desviación que esta falta de datos podía producir en el cálculo del conjunto de la recaudación en España para esos años (el País Vasco representa casi el 4% de la recaudación a nivel nacional).

En análisis de la información contenida en el Anexo 2 es similar al que se ha practicado sobre la información que encontramos en el Anexo 1, si bien hemos suprimido el estudio de crecimiento con respecto al año 2002, ya que no todos los impuestos son

objeto de cesión a las comunidades autónomas y no se debe observar del mismo modo esa reducción en la recaudación.

Un ejemplo de la disposición de la información del Anexo 2, se recoge a continuación:

Tabla 2. Disposición de la información Anexo 2

Recaudación de tributos del Estado por capítulos y conceptos. Serie 1986-2017.

IMPUESTOS	1986	1987	2016	2017
CAPÍTULO I. Impuestos Directos	12.780.209	18.676.457	68.725.000	68.725.000
Crecimiento respecto año anterior		46,14%	8,85%	0,00%
Crecimiento respecto 1986		46,14%	437,75%	437,75%
Crecimiento respecto 2000			35,40%	35,40%
Crecimiento desde el 2007			-28,40%	-28,40%
Promedio cinco años anteriores				6,40%
Crecimiento cinco últimos años				12,61%
IRPF	9.396.938	14.458.260	39.854.000	39.854.000
Sociedades	3.147.344	3.983.779	24.868.000	24.868.000
Impuesto de la Renta no Residentes			1.988.000	1.988.000
Patrimonio	52.114	73.221	38.000	38.000
Sucesiones y donaciones	38.891	44.811	113.000	113.000
Impuestos Medioambientales			1.864.000	1.864.000
Declaración Tributaria Especial				
Resto capítulo I	144.922	116.386	0	0
IMPUESTOS	1986	1987	2016	2017
CAPÍTULO II. Impuestos Indirectos	15.586.378	18.715.727	43.476.000	43.476.000
IVA	8.388.644	10.817.304	31.334.000	31.334.000
Especiales	2.775.588	4.219.544	7.923.000	7.923.000
Primas de seguros			1.457.000	1.457.000
Tráfico exterior de Mercancías	1.587.249	2.117.648	1.907.000	1.907.000
Azúcar e isoglucosa		78.017	1.000	1.000
Transmisiones patrimoniales	174.324	196.074	5.000	5.000
Actos jurídicos documentados	452.424	592.562		
Impuesto sobre actividades de juego			75.000	75.000
Impuesto sobre gases fluorados			175.000	175.000
Resto capítulo II	2.208.149	694.578	599.000	599.000
IMPUESTOS	1986	1987	2016	2017
CAPÍTULO III	188.081	220.109	2.381.000	2.381.000
Total tasas	188.081	220.109	980.000	980.000
Intereses y sanciones			624.000	624.000
Recargo de apremio y otros ing. Capítulo III			777.000	777.000
TOTAL INGRESOS CAPÍTULO I A III	28.554.668	37.612.292	114.582.000	114.582.000

Unidades en miles de euros. Fuente: Información Anexo 2. Elaboración propia.

Como se puede observar en el cuadro que se acompaña, existen supuestos en los que no se ha podido obtener información de las partidas correspondientes, ya que la organización de la información por parte del Estado había cambiado al haber variado el

concepto al que hacen referencia, el importe no era coincidente en las diferentes fuentes consultadas, por haber unificado partidas o por haber cambiado el tratamiento que se daba a la información contenida en ellas. Esto ocurre por ejemplo en el caso del “Resto de capítulo 1” para los años 2016 y 2017 en los que el origen de los datos ha sido el mismo presupuesto, el del 2016, ya que para el 2017 como ya hemos explicado se toman de referencia los datos del año anterior. Esto también ha sucedido en los datos de los impuestos especiales de “Medios de transporte” para los años 2015 a 2017, situación que ya hemos indicado anteriormente. En todos estos casos las celdas aparecerán con importe cero y sombreadas en color amarillo. También están en amarillo algunas celdas en las que la cifra que debería contener no está confirmada como es el caso de la partida del Carbón para los años del 2015 al 2017 (explicación que ya habíamos aportado), o la cifra del 2015 de la partida Resto de Capítulo II.

En el conjunto de la tabla y para facilitar la interpretación de los datos se ha introducido un filtro de sombreados sobre las celdas para identificar los valores más altos (color verde) o más bajos (color rojo) de cada serie. Esto se ha realizado solo cuando la cifra aportada fuera un porcentaje. Los datos negativos se disponen en color rojo.

A partir de la comparación de la recaudación del ISD y la recaudación tributaria del Estado contenida en los capítulos I a III, se cumple el objetivo de ampliar la visión de lo ocurrido en España en materia de recaudación de impuestos, aunque como demostraremos más adelante, no hay una fuerte correlación entre los datos de la recaudación del ISD y del resto de tributos.

2.1.4 Correlación en la recaudación del ISD

Como complemento a la recopilación de datos relativos a la recaudación del ISD por el Estado y las CCAA, se han calculado los coeficientes de correlación que nos permiten obtener evidencias sobre si la progresión en la recaudación de ingresos de este impuesto ha sido pareja para los distintos organismos encargados de su gestión, o si

por el contrario, los distintos ámbitos de la recaudación se han visto afectados de manera desigual por el paso del tiempo. Más adelante describiremos con más detalle distintas situaciones que han podido influir en los ingresos, como son cambios en la legislación nacional relativos a la cesión del impuesto, los efectos de la crisis económico financiera que ha sufrido el reino de España, aunque también parece evidente que el crecimiento o decrecimiento del país en términos sociales y económicos pudiera afectar de manera parecida si no igual a la recaudación de impuestos, especialmente al ISD. Por último y no menos importante, es relevante este cálculo para entender si las decisiones legislativas de los gobiernos autonómicos alteran lo que podría ser una progresión paralela de los ingresos tributarios entre las diferentes agencias tributarias, al realizar cambios en la legislación atendiendo a sus propias necesidades regionales que en ocasiones no tienen por qué ser coincidentes con las del conjunto del estado español dadas las diferencias económicas, sociales, estructurales y de crecimiento que las definen en cada momento.

Sobre estas diferencias que existen entre las distintas regiones y que entendemos afectan la desigual forma en la que las comunidades autónomas toman decisiones legislativas, aportamos estadísticas y datos relativos al PIB, la población activa o el desarrollo empresarial, información que nos permitirá identificar algunas de las principales circunstancias que caracterizan a cada comunidad autónoma. A continuación se acompaña un resumen de estos datos extraídos del Instituto Nacional de Estadística⁴¹ y de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa⁴², información que ampliamos en el Anexo 3.

⁴¹ "Contabilidad Regional–Base 2010". Informes de PIB a precios de mercado precios corrientes e informe de PIB per cápita.

⁴² "Estadísticas PYME 2016. Evolución de Indicadores" nº15, Febrero 2017
<http://www.ipyme.org/Publicaciones/Estadisticas-PYME-2016.pdf> .

Tabla 3. Indicadores económicos y sociales por Comunidades Autónomas

Comunidad Autónoma	PIB per cápita 2015 en Euros	PIB a precios de mercado Precios Corrientes 2015 en Miles de Euros			Pob. Total	Pob. Activa	% Pob. ocupada sobre pob. activa	Empresas Datos DIRCE
	Valor 2015 (P)	Valor 2015 (P)	Estruct.%	Var.Inter.	1 de enero 2016	2015T4	2015T4	1 de enero de 2016
ANDALUCÍA	17.131	143.846.139	13,37%	3,76%	8.381.213,0	4.017.700,0	70,17%	488.951
ARAGÓN	25.493	33.688.924	3,13%	2,91%	1.307.451,0	642.100,0	85,39%	90.186
ASTURIAS	20.384	21.278.658	1,98%	3,49%	1.042.370,0	471.200,0	79,67%	67.588
BALEARES	24.108	27.228.681	2,53%	3,68%	1.106.753,0	604.300,0	82,99%	89.248
CANARIAS	19.221	40.880.389	3,80%	2,87%	2.100.299,0	1.110.400,0	73,25%	135.717
CANTABRIA	20.950	12.225.991	1,14%	2,42%	582.117,0	274.600,0	82,30%	37.638
CASTILLA Y LEÓN	21.735	53.563.062	4,98%	3,23%	2.445.791,0	1.145.300,0	82,41%	161.231
CASTILLA - LA MANCHA	17.993	36.958.335	3,44%	3,53%	2.040.723,0	988.500,0	75,03%	126.296
CATALUÑA	27.613	204.189.146	18,98%	3,80%	7.516.254,0	3.770.400,0	82,27%	595.718
C. VALENCIANA	20.556	101.369.085	9,42%	4,24%	4.953.482,0	2.426.000,0	78,55%	344.335
EXTREMADURA	15.882	17.273.391	1,61%	3,73%	1.086.645,0	500.500,0	71,93%	65.379
GALICIA	20.483	55.820.654	5,19%	3,63%	2.717.749,0	1.255.200,0	82,27%	197.347
MADRID	31.691	202.965.056	18,87%	3,89%	6.464.078,0	3.408.500,0	83,49%	515.847
MURCIA	18.812	27.528.246	2,56%	3,65%	1.464.440,0	701.200,0	76,48%	91.887
NAVARRA	29.060	18.484.789	1,72%	3,65%	640.339,0	305.700,0	86,49%	43.812
PAÍS VASCO	30.779	66.553.284	6,19%	4,14%	2.189.093,0	1.027.400,0	87,10%	150.434
RIOJA	25.228	7.889.806	0,73%	3,33%	315.651,0	153.800,0	86,02%	23.003
CEUTA	18.849	1.592.044	0,15%	2,94%	85.247,0	35.400,0	72,18%	3.755
MELILLA	17.067	1.443.665	0,13%	2,98%	85.248,0	35.400,0	72,18%	4.334
TOTAL NACIONAL	23.178	1.075.639.000	100,00%	3,72%	46.524.943,0	22.873.700,0	79,10%	3.232.706

Fuente: "Estadísticas PYME 2016. Evolución de Indicadores" Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa y "Contabilidad Regional–Base 2010" del INE. Elaboración propia. Elaboración propia.

Otras correlaciones que se han calculado son las relativas a la relación entre la recaudación del impuesto por las CCAA de Régimen Común y las de Régimen Concertado (País Vasco y Navarra), así como la realizada entre la recaudación del mismo impuesto entre todas las CCAA (Régimen Común y Concertado) y el Estado, en ambos casos desde 1987 y hasta el final de la serie, 2017. Se estudia también la correlación en un periodo algo más corto, el de los años de la serie principal que van del año 2000 al 2017 entre Estado y CCAA y entre Régimen Común y Concertado. Finalmente se ha calculado una para un periodo algo más corto, el de los años en los que la crisis reduce drásticamente la recaudación, del año 2007 al 2017, y entre las comunidades de Régimen Común y de Régimen Concertado.

Para la estimación de las correlaciones se toman los datos de crecimiento con respecto al año anterior en cada una de las magnitudes que han sido comparadas. La interpretación que hacemos de los coeficientes de correlación es la siguiente: si el coeficiente resultante es cercano a cero, lo calificamos como baja correlación⁴³; en el caso de resultados próximos a uno, serán calificados como de alta correlación; y en el caso de un resultado negativo próximo a uno, como alta correlación negativa o inversa. El estudio de estos coeficientes pudiera ser completado para realizarse entre todas las CCAA, si bien esa aproximación la dejamos para próximas investigaciones aunque consideramos que los resultados no serían significativos después de comprobados algunos coeficientes que han sido calculados entre distintas CCAA, y observar una muy baja correlación entre ellos.

2.1.5 Regulación del ISD en el Estado y en las CCAA

La siguiente fase de la investigación es un estudio comparativo de la regulación de las distintas comunidades autónomas en el estado español conforme a criterios fundamentalmente cualitativos. Una vez descrito el contexto de la recaudación del impuesto desde 1986 a 2017 completado en algunas de sus magnitudes hasta el 2017 con datos de presupuestación, se revisa la norma de cuya aplicación al contexto real hemos obtenido las cifras de recaudación conforme a una metodología descrita en los apartados anteriores. Por una parte, y como ya quedó definido en el EISD, debemos aclarar que existe una normativa común que es la que se establece a través de la Ley 29/1987 y el Real Decreto 1629/1991, que determina una regulación común aplicable a todo el territorio nacional para los incrementos de patrimonio que se producen con

⁴³ Empleamos el coeficiente de correlación de Pearson para determinar si sobre dos variables, en este caso Régimen Común y Régimen Concertado, sobre una población de años cierta, existe correlación positiva perfecta, “+1”; no existe correlación positiva o no existe relación lineal “0=” o si por el contrario existe correlación negativa perfecta “-1”. La fórmula que permite su cálculo es la siguiente:

En el caso de obtener un resultado de correlación positiva perfecta, esto implica que entre las dos variables elegidas existe dependencia, de tal modo que si una aumenta lo hará la otra, y consecuentemente si la primera disminuye afecta del mismo modo a la segunda, siempre en proporciones constantes. La negativa perfecta determina que los movimientos son también constantes pero inversos, si una aumenta, la otra disminuye en la misma proporción, y a la inversa. Determinamos como “baja”, si esta se aproxima a cero, y alta, si se aproxima a uno.

motivo de las donaciones *inter vivos* o en las sucesiones *mortis causa*. Este Régimen Común solo es aplicable siempre que las CCAA no hagan uso de su derecho a regular en la materia para atender las necesidades particulares de la región, potestad que queda ratificada en distintas leyes que regulan la financiación de las CCAA, una de las últimas es la LSF del 2009. En función de este criterio es fundamental hacer dos cosas, la primera revisar la legislación nacional en la materia de ISD, y la segunda, hacer lo mismo para cada una de las CCAA.

Llegados a este punto debemos matizar que el estudio se centra en las CCAA que quedan incluidas dentro del régimen común, y estas son: Comunidad Autónoma de Andalucía, Comunidad Autónoma de Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Comunidad Autónoma de Canarias, Comunidad Autónoma de Cantabria, Comunidad Autónoma de Castilla y León, Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Autónoma de Extremadura, Comunidad Autónoma de Galicia, Comunidad Autónoma de Madrid, Comunidad Autónoma de Murcia, Comunidad Autónoma de la Rioja y Comunidad Valenciana⁴⁴. Quedan excluidas de este estudio comparativo las comunidades que se rigen por un sistema concertado con el Estado, y estas son el País Vasco y Navarra. La comparativa podría ser ampliada a estas comunidades autónomas, pero dado que esta investigación tiene el objetivo de estudiar la afectación del régimen común por el ejercicio del derecho a regular sobre el ISD de las diferentes CCAA, pierde sentido que se incluya en el mismo los efectos de esta situación para sujetos pasivos del impuesto que no se vean obligados a aplicar la normativa estatal en detrimento de la normativa propia. Esta decisión queda además justificada después de determinar la poca correlación que existe entre los datos de recaudación de las comunidades de régimen concertado con las de régimen común⁴⁵. En el caso de Ceuta y Melilla, como ya hemos indicado anteriormente, se aplica la normativa estatal. Lo

⁴⁴ Las denominaciones de las Comunidades Autónomas cambian en diferentes puntos del estudio, pero para la parte del análisis comparativo de la legislación del ISD se ha querido mantener el criterio de denominación del EISD.

⁴⁵ La correlación que hemos obtenido de este estudio nos da un coeficiente de 0,08, muy baja correlación.

mismo ocurría con los no residentes hasta el 2014⁴⁶, y era la propia administración estatal la que se hacía cargo de su recaudación que apenas representa en la actualidad el 3,6% del total a nivel nacional.

Para el desarrollo de esta parte del trabajo se han analizado distintos estudios que han abordado a su vez el análisis de la incidencia fiscal del ISD sobre las empresas, examinando uno a uno los diferentes beneficios fiscales que existen, observando por comunidades autónomas su afectación, estudiando la estimación de la base imponible, y evaluando el impacto de la fiscalidad en el cambio generacional. Dentro de las obras publicadas al respecto, se han tomado como referencia los siguientes artículos y libros:

- Adame Martínez, F.D., 2014, “Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones”.
- Banalache Palao, C., 2002, “Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones”
- De Albert Miquel, M., 2014, “El Estado de la situación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones”
- De Pablos Escobar, L., 2006, “Incidencia y tipos efectivos del impuesto sobre el patrimonio e impuesto sobre sucesiones y donaciones”
- Haro Cabas, S., 2009, “Análisis del Impacto Fiscal de la Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas”
- Hermosín Álvarez, M., 2010, "La situación del impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas. Ejercicio 2010"
- Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF-REGAF), 2016, “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2016”⁴⁷

⁴⁶ A partir del 1 de enero del 2015, y consecuencia de la sentencia del 4 de septiembre del 2014 del TJUE se aplica una nueva regla para determinar la normativa aplicable, regulación recogida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre que modifica la LISD. Esta regulación tiene efectos retroactivos.

Estos trabajos han sido objeto de un estudio detallado, se han revisado con el fin de contrastar si los medios empleados en la presente investigación son los adecuados para un impuesto de estas características, y podemos afirmar que en aquellos en los que se revisaba las modificaciones del impuesto, su recaudación, o realizaban comparativas sobre la normativa de distintas CCAA, el procedimiento a seguir ha sido similar, y al analizar las consecuencias prácticas de las distintas regulaciones y cuantificarlas, algunas de las conclusiones que hemos alcanzado tienen elementos en común con aquellas investigaciones que han sido revisadas, como comprobaremos más adelante.

Para obtener la información que debe contener el estudio comparativo de la legislación entre las distintas CCAA se ha empleado el Memento Fiscal Francis Lefebvre, en su edición digital actualizada hasta la fecha de la presente publicación⁴⁸ (en adelante MFD), además de haber acudido a los diferentes BOE en los que fueron publicadas cada una de las Leyes, Reales Decretos o Decretos Legislativos, y por supuesto los respectivos boletines de cada una de las diferentes las CCAA. Con ello se han podido extraer conclusiones relativas a cómo ha evolucionado la legislación vigente desde el año 2007 hasta el 2017. Del mismo modo queda determinada cual es la legislación aplicable a fecha de enero del 2017. Se señalan las referidas modificaciones, y fundamentalmente, se detallan las variaciones que existen en la regulación del impuesto hasta la fecha de la publicación del estudio actual, estableciendo si mejoran o empeoran las condiciones para el contribuyente, y haciendo especial énfasis en los aspectos de la regulación que más afectan a las empresas familiares. Además acompañando a cada CCAA se aporta el detalle de las principales novedades en su regulación en los dos últimos años (2015 y 2016) y un resumen de cómo ha evolucionado la normativa del año 2007 al 2014.

⁴⁷ El estudio “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2016”, elaborado por el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF-REGAF), del Consejo General de Economistas de España hace un análisis detallado del ISD pero solo para el año en el que es publicado comparando con años anteriores (se han estudiado también los publicados en el 2014 y 2015).

⁴⁸ El último acceso que se ha realizado al MFD es en la fecha de 17 de febrero del 2017, por tanto solo se contemplan las modificaciones recogidas en el Memento hasta esa fecha.

Para simplificar y organizar mejor toda la información que se puede extraer del MFD se han realizado unas tablas en los Anexos del 6 al 20 en las que esta información queda dividida por categorías para cada comunidad autónoma además del Estado, y se ha optado por simplificar algunas de las reducciones, deducciones y bonificaciones siempre que esos campos pudieran englobarse conjuntamente, suprimiéndose aquellos apartados que no fueran determinantes para calcular la afectación de este impuesto a la sucesión en las empresas familiares⁴⁹.

A continuación se incluye una muestra de la información dispuesta para la Región de Murcia con un formato de recogida de datos que se replica para todas las comunidades autónomas:

Tabla 4. Ejemplo de cuadros de información sobre normativa aplicable al ISD en cada CCAA

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Murcia (Decreto Legislativo 1/2010 modificado por la Ley 7/2011, Ley 3/2012, Ley 8/2012, Ley 8 2012, Ley 14/2012, Ley 5/2013, Ley 6/2013, Ley 14/2013, Ley 8/2014, Ley 2/2014, Ley 13/2014, Ley 1/2015, Ley 1/2016 y Ley 1/2017)	MOD. NORM.C. A. de Murcia entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. Preexistente	1. Tarifa	Propia	Se incrementa la tarifa para bases liquidables superiores a 398.777,54€
		2. P. PRE	Estatal	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción 15.956,87€, más 3.990,72€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un máximo de 47.858,59€. (=E) B – Bonificación a la cuota del 99% de la cuota resultante después de aplicar las deducciones Estatales y Autonómicas para el grupo de parentesco I.	No hay variación
C	RDB Grupo II	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 15.956,87€ (=E). B – Bonificación a la cuota del 60%, que podrá ser del 99% en el caso de integrantes de familia numerosa de categoría espacial si el causante es también miembro de esa misma familia.	Se rebaja del 99% al 60% la bonificación, si bien la deducción anterior establecía un máximo de BI de 450.000€
D	RDB Grupo III	RDB Estatal y CCAA	Reducción de 7.993,46€ (=E).	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatal y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa o negocio	1. Reducción Estatal	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge supérstite su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (=E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación

⁴⁹ Aunque fueron empleados en el EISD no se utilizarán en el presente estudio las categorías de “Equiparaciones”, “Discapacitados”, “Seguro de vida”, “Indemnizaciones”, “Vivienda habitual”, “Bienes de interés Cultural o Patrimonio Cultural”, “Transmisión de los mismos bienes”, y todas las subcategorías correspondientes a donaciones.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

		2. RDB CCAA EN	Reducción propia del 99% si la sucesión incluye una empresa individual o negocio profesional situado en la CCAA de Murcia o participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en la CCAA de Murcia con los siguientes requisitos: 1.- Que la participación del causante en la entidad sea al menos del 5% de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, por consanguinidad, afinidad o adopción. 2.- Que se mantenga la inversión en los mismos activos o similares, por un período de cinco años. No se considerará incumplimiento de los plazos de posesión ni del requisito del mantenimiento de los plazos de posesión ni del requisito del mantenimiento si se transmiten los bienes derechos y se reinvierten en otros de análoga naturaleza con destino empresaria 3.- Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la empresa, negocio o entidad en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante 4.- La reducción regulada en el apartado anterior sólo la podrán aplicar los adquirentes que se adjudiquen la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades, siempre que estén incluidos en los *Grupos de parentesco I, II y III del art. 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.	Desaparece el límite de cifra de negocios (6.000.000€), se reduce al 5% el mínimo de participación por parte del causante, y la necesidad de ejercer funciones de dirección o suponer la principal fuente de rendimientos empresariales a nivel IRPF. Se amplía la aplicación de la reducción a familiares del grupo de parentesco III.
		3. RDB CCAA PART	No existe regulación específica.	No hay variación

Fuente: Elaboración propia.

En cada una de las celdas se consigna la información que se desprende del ordenamiento jurídico español. Para el caso del régimen común se refleja la normativa nacional, y en el caso de las comunidades autónomas, se refleja la normativa que emana de sus órganos legislativos, que está vigente y que es la que se aplica a un hecho imponible que suceda en enero del 2017.

La información se dispone por filas y columnas que incluyen los datos de los diferentes supuestos que recoge el ISD relativos a empresa familiar. En la primera fila se indica el ordenamiento jurídico aplicable tanto en el Estado como en cada comunidad autónoma a fecha de enero de 2017. Se han creado, para una rápida identificación y para facilitar su comparativa unos códigos que van de la “A” a la “F” que están dispuestos en la primera de las columnas.

La tipología que identifica cada una de los códigos es la siguiente:

- A. Se detalla la tarifa y coeficiente multiplicador aplicable a sucesiones, así como la tabla de tramos de patrimonio preexistente, en el caso de que sean diferentes a la establecida en el régimen común.
 - 1. Tarifa aplicable.
 - 2. Coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente.
- B. Se detallan las reducciones, deducciones y bonificaciones aplicables al grupo de parentesco I, para el caso de que sean diferentes al régimen común.

- C. Se describen las reducciones, deducciones y bonificaciones correspondientes a los miembros del grupo de parentesco II, si son diferentes al régimen común.
- D. Incluyen las reducciones, deducciones y bonificaciones para el grupo de parentesco III, si son diferentes al régimen común.
- E. Informa sobre las reducciones, deducciones y bonificaciones para el grupo de parentesco IV; si son diferentes al régimen común.
- F. Es el caso de la empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades⁵⁰. Sobre este supuesto se establecen unas sub-categorías que responden a la siguiente numeración:
 - 1. Reducción estatal de en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.
 - 2. Otras reducciones autonómicas propias de las CCAA o mejoras de la estatal de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades
 - 3. Reducciones propias de las CCAA o mejoras de la estatal solo referidas a la adquisición de participaciones en entidades.

En la segunda y tercera columna se identifican progresivamente los niveles y tipo de información que está siendo analizada.

Junto a cada categoría de las anteriores se presenta seguidamente una primera columna (la cuarta del conjunto de la tabla) que detalla la regulación del correspondiente supuesto, y en otra columna seguida de esta (quinta y última), una explicación breve de las novedades que se incorporan en el periodo comprendido entre los años 2007 al 2017 así como un juicio de valor sobre las mismas acerca de si estas últimas modificaciones reducen o incrementan la tributación sobre el ISD.

Con intención de facilitar una primera información relativa a esta legislación y que novedades presenta, se establecen una serie de códigos, identificables por el color de

⁵⁰ Debía incluirse en este apartado la reducción, deducción o bonificación por explotación agrícola de empresa familiar, pero que no ha sido considerada por el estudio al igual que otras tipologías de empresas familiares por su baja representatividad en el conjunto de las empresas españolas.

relleno de las celdas, que responden a los siguientes criterios o situaciones que se pueden dar:

a) Amarillo: 

- a. Normativa estatal: No se aplica este código de color⁵¹.
- b. Normativa CCAA:
 - i. Si el color rellena una celda de la columna que detalla la normativa aplicable en enero del año 2017, significa que para ese supuesto se aplica la regulación del régimen común, es decir, la del Estado.
 - ii. Si el color rellena una celda de la columna de la comparativa, significa que no varía la normativa con respecto al año 2007.

b) Azul: 

- a. Normativa estatal: Existen novedades en la legislación respecto a la normativa del año 2007.
- b. Normativa CCAA:
 - i. Si el color rellena una celda de la columna de la normativa aplicable enero del año 2017, significa que la legislación actual presenta una novedad con respecto a la normativa del año 2007.
 - ii. No se aplica a la columna del estudio comparativo.

c) Rojo: 

- a. Normativa estatal: No se aplica.
- b. Normativa CCAA:

⁵¹ La normativa estatal no se ha visto modificada desde el 2007 en lo relativo al tratamiento de los diferentes apartados analizados en estos cuadros, solo ha variado en lo relativo al tratamiento de las sucesiones y donaciones de los no residentes, y algunos otros aspectos de la gestión del impuesto, de menor relevancia.

- i. No se aplica a la columna que detalla la normativa aplicable en enero del año 2017.
- ii. Si el color rellena la columna del estudio comparativo implica que las modificaciones legislativas introducidas elevan la imposición sobre el contribuyente en el supuesto concreto.

d) Verde: 

- a. Normativa estatal: No se aplica.
- b. Normativa CCAA:
 - i. No se aplica a la columna que detalla la normativa aplicable en enero del año 2017.
 - ii. Si el color rellena la columna del estudio comparativo implica que las modificaciones legislativas introducidas rebajan la imposición sobre el contribuyente en el supuesto concreto.

e) Naranja: 

- a. Normativa estatal: No se aplica,
- b. Normativa CCAA:
 - i. No se aplica a la columna que detalla la normativa aplicable en enero del año 2017.
 - ii. Si el color rellena la columna del estudio comparativo implica que las modificaciones legislativas introducidas ni incrementan ni rebajan de una manera clara la imposición sobre el contribuyente en el supuesto concreto.

f) Blanco: 

- a. Normativa estatal: No hay novedad en la regulación a nivel de régimen común.

b. Normativa CCAA:

- i. Si el color rellena una celda de la columna de la normativa aplicable en enero del 2017, significa que la legislación actual no presenta novedad alguna con al año 2007, que existe una nueva regulación donde antes no había o que simplemente no existe regulación por parte de las CCAA, en cuyo caso se indica textualmente.
- ii. No se aplica a la columna de la comparativa, dado que si hay novedades estas responden a los criterios de azul, naranja o rojo, y si no corresponde el color amarillo por no existir variación respecto a la legislación del año 2007.

De este modo se cumple con el objetivo de facilitar una información ordenada y fácilmente comparable entre CCAA de los diferentes supuestos recogidos por la ISD, y se ha sistematizado la información para un rápido análisis de como su aplicación afecta a las empresas familiares.

2.2 METODOLOGÍA DEL CASO PRÁCTICO SOBRE EL ISD

Un estudio comparativo cuantitativo sobre todas las tipologías de reducciones, bonificaciones o deducciones que se recogen en el ISD plantea el problema de que no coinciden todos los supuestos que tienen regulación en las distintas CCAA, lo que hace inviable la posibilidad de cuantificar las diferencias totales que surgen de la aplicación de la normativa entre unas y otras autonomías en diferentes momentos del tiempo. En todo caso el acercamiento que realizó el EISD a este tipo de metodología, a través de múltiples casos prácticos, evidencia que técnicamente, una mayor aproximación es posible centrando el esfuerzo en categorías comunes que encontramos en las modificaciones del ISD y delimitando el campo de prospección de los supuestos

prácticos a algunos ejemplos reales que se pueden dar al practicar la liquidación del impuesto. En todo caso no es el propósito de esta tesis recoger todos los ámbitos en los que el ISD ha sido modificado y cuantificar esa variación.

Si constituye el propósito de la presente investigación entender la afectación del ISD a las empresas familiares en el momento en el que sobreviene el cambio generacional. Es por ello que se ha diseñado un caso práctico para un supuesto de sucesión de una empresa individual, negocio personal o participaciones en una empresa en cada una de las CCAA del territorio nacional, incluidas en el régimen común. Así, con los resultados obtenidos, realizamos una comparativa de base cuantitativa que además sirve de ejemplo de cómo debe liquidarse el impuesto y cómo su liquidación afecta a las empresas en un momento crítico para su continuidad. La cuota tributaria resultante de esta simulación para cada uno de los supuestos analizados, sirve para obtener conclusiones relativas a en qué comunidad autónoma resulta más o menos costoso tributar por este impuesto, y determinar el impacto financiero que deben afrontar las empresas en el momento de la sucesión generacional.

Los resultados de este caso práctico permitirán obtener una visión más objetiva en relación a la desigual regulación del ISD que se deriva de las distintas normativas aplicables para cada comunidad autónoma, los distintos efectos que la misma tiene sobre el contribuyente, llegando a discriminar a algunos de ellos por razón de residencia, parentesco, tramos de patrimonio preexistente, domicilio de la empresa familiar o valor de la compañía. El análisis realizado ofrece resultados limitados al no recoger sujetos pasivos que puedan beneficiarse de algunas de las reducciones características de muchas CCAA como son las disminuciones (físicas o psíquicas en diferentes grados), las parejas de hecho, vivienda habitual, dinero para adquirir vivienda habitual o para montar una empresa y algunas extensiones o modificaciones de los grupos de parentesco, así como por haber prescindido de recoger otras minoraciones relativas a empresas agrarias o agropecuarias, y otras circunstancias que según qué comunidad autónoma pueden ser constitutivas de una rebaja en la factura fiscal.

Es posible que realizando un estudio práctico mucho más amplio, que incluyese mayor variedad de tramos de bases imponibles⁵², más supuestos prácticos dentro de cada grupo de parentesco⁵³, y otras de las múltiples minoraciones de las que se ha prescindido en el estudio comparativo⁵⁴, se habrían obtenido unos resultados que permitirían un análisis aún más pormenorizado. Con ello se habría podido ofrecer una mejor orientación para la doctrina y para las empresas familiares que necesiten una referencia en materia de liquidación del ISD de cara a su planificación. En todo caso se trata solo de una suposición basada en el razonamiento de que hay CCAA que han reducido más la imposición de un grupo de parentesco frente a otros y que hay reducciones, deducciones y bonificaciones con requisitos muy particulares para algunas de ellas⁵⁵. Es difícil valorar si las diferencias en la recaudación de las CCAA son elevadas, como se puede constatar en el Anexo 1. Estas existen, pero teniendo en cuenta la población de cada comunidad autónoma y su Producto Interior Bruto (cifras recogidas para cada comunidad autónoma en el Anexo 3), y que estas cifras de recaudación son el resultado de la suma de todos los conceptos y supuestos que se dan en la vida real tanto para sucesiones como para donaciones, es deducible que si tuvieran unas condiciones sociales y económicas similares, y una población más homogénea, las comunidades autónomas pudieran acercar esas cifras de recaudación.

⁵² En el apartado 8.4.2 Transmisión de la empresa familiar, de esta tesis, se detallan los importes de las bases imponibles que se han liquidado y se explica la oportunidad de elegir unos importes que permitan una comparación con liquidaciones practicadas por estudios anteriores como el de Haro Cabas (2007).

⁵³ En el desarrollo del supuesto práctico para una correcta estimación de la liquidación del impuesto cada uno de los cuatro grupos familiares ha sido identificado con uno solo de los elementos que comprende, así por ejemplo el grupo 2 lo hemos referido a hijos mayores de veintiún años (y hemos descartado el cónyuge, ascendientes y otros descendientes), en el grupo 3 hemos considerado una subdivisión, el A para sobrino o sobrino nieto no existiendo hijos, y el b para sobrino o sobrino nieto existiendo hijos (en este caso descartados el resto de colaterales de segundo y tercer grado así como los ascendientes y descendientes por afinidad), y en el caso del cuarto grupo, el nieto del sobrino del fallecido (descartando otros colaterales de cuarto grado, más distantes y extraños). Esto obliga a dejar otras figuras fuera del ejercicio práctico, ejemplos para cuyas liquidaciones habríamos obtenido importes diferentes a los calculados.

⁵⁴ Se han descartado todas aquellas reducciones, deducciones y bonificaciones que no guardaban relación con la empresa familiar y con la sucesión. Tampoco se han incluido reducciones relacionadas con la empresa familiar que afecten a sujetos no incluidos entre los escogidos para realizar los supuestos prácticos.

⁵⁵ Estas diferencias en los requisitos de los beneficios que definen las regulaciones autonómicas generan liquidaciones desiguales para cada contribuyente dependiendo de la comunidad autonómica cuya normativa resulte aplicable.

Anteriormente otros estudios ya analizaron la incidencia del ISD sobre las empresas familiares a través de casos prácticos, casuísticas concretas, y algunos de ellos han sido revisados en profundidad para poder justificar la metodología de análisis aplicada a esta parte de la investigación, este es el caso de:

- Barbeito-Roibal, S., Guillén Solórzano, E., Martínez Carballo, M., y Domínguez Feijoó, G., 2004, "Visión europea del proceso de sucesión en la empresa familiar"
- Gisbert Soler, V., y Pérez Molina, A.I., 2012, "La continuidad en la empresa familiar. Análisis de casos"
- Haro Cabas, S., 2009, "Análisis del Impacto Fiscal de la Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas"

Otros estudios que analizan la incidencia del ISD de manera práctica y sobre sujetos, no solo sobre empresas familiares, son:

- Barberán Lahuerta, M.A. y García Gómez, A.J., 2003, "El impuesto de sucesiones y donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal"
- Barberán Lahuerta, M.A. y Melguizo Garde, M., 2010, "La regulación autonómica en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: Eficacia y efecto redistributivo"
- De Albert, M., 2014, "El Estado de Situación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones"
- De Pablos Escobar, L., 2003, "La imposición personal sobre la riqueza: incidencia y carga efectiva"

De entre todos ellos desatacar tanto el de Barberán y Meguilzo (2010), Haro Cabas (2009) y el de De Albert (2014).

El estudio de Haro Cabas (2009)⁵⁶ resulta muy práctico en comparación con el resto al facilitar una información más amplia sobre los efectos del impuesto sobre distintos tipos de empresas, diferentes grupos de parentesco que pudieran adquirir la empresa y con valoraciones de activos igualmente plurales. Entendemos que cumple además del objetivo investigador con otro objetivo divulgativo, al servir de guía para las empresas que necesiten conocer los posibles efectos del impuesto en la economía de la empresa, ofreciendo una primera estimación de la liquidación del impuesto para una amplia casuística.

El de Mercedes de Albert (2014), de fecha más reciente (llega a incluir referencias a la sentencia del TJUE del año 2014), se centra sobre todo en la situación del impuesto en Cataluña aunque aporta información relativa al resto de comunidades autónomas, y a diferencia del de Haro Cabas incorpora también información del ISD en los países europeos. Ha resultado de inestimable utilidad al incorporar muchos más detalles respecto al desarrollo del caso práctico presentado por Haro Cabas en lo relativo a la contextualización del ISD a nivel europeo, y por la propuesta de modificaciones sobre la configuración del ISD que existía en el año 2014.

Especial interés despierta el estudio de Barberán y Melguizo (2010), que sobre la base de los datos de 2.228 declaraciones aportadas por las Oficina Liquidadora Central de Tributos de la Diputación General de Aragón, realizó un ejemplo práctico de imposición, para después analizar la progresividad efectiva y el efecto redistributivo de la recaudación del ISD. Este estudio pretendía en su desarrollo práctico aclarar las desigualdades efectivas que provoca el impuesto antes y después de su aplicación, y nos permite observar también las dificultades añadidas que puede llevar el trabajar con información como la obtenida de las declaraciones de contribuyentes. Algunas de estas dificultades limitan las conclusiones del estudio que por su parte habría necesitado conocer la situación patrimonial de los correspondientes receptores antes de integrar en su patrimonio los bienes adjudicados, para obtener una visión real de la

⁵⁶ El estudio “Análisis del Impacto Fiscal de la Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas” publicado por la Cátedra Bankia de Estudios Financieros y Fiscales de la Universidad Pontificia Comillas ICAI-ICADE, ha servido de referencia para la presente tesis ante la falta de investigaciones que de una manera detallada analizaran la incidencia del impuesto en todas las comunidades autónomas.

desigualdad que puede generar. Finalmente obtiene una relación de las cuotas a pagar o cuotas cero según la incidencia de las diferentes legislaciones sobre esos declarantes reales, estableciendo también una medición relativa a la incidencia de la efectividad de las modificaciones autonómicas, esto es el porcentaje de ocasiones en los que resulta aplicable una reducción, deducción o bonificación referida a un grupo de parentesco concreto. Esta publicación no recoge en cambio los detalles de los cálculos realizados para la aplicación de la normativa a cada una de las declaraciones facilitadas por las Oficinas Liquidadoras de Tributos.

También se han consultado otros estudios con intención de determinar el desigual modo en el que las empresas familiares deben observar la liquidación del ISD y como las diferentes reducciones, deducciones o bonificaciones, así como los cambios en las tarifas o coeficientes multiplicadores, les afectan de manera diferente al hacer frente a sus obligaciones tributarias. Estos son algunos de los estudios analizados al respecto:

Adame Martínez, F.D., 2008, "Fiscalidad de la transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

- Adame Martínez, F.D., 2014, "Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones".
- Banalache Palao, C., 2002, "Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones"
- Cano Arteseros, S., 2012, "Aspectos conflictivos en la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por la transmisión mortis causa de la empresa familiar o de participaciones en entidades. Especial referencia a la actividad de arrendamiento de inmuebles"
- Colao Marín, P.A., 2007, "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la transmisión de la empresa familiar"
- Sanz Clavijo, A. y Sanz Gómez, R., 2009, "La base de la reducción por adquisición mortis causa de la empresa familiar en el ISyD tras la STS de 18 de marzo de 2009"

En muchos casos estos estudios han ayudado a clarificar el modo en el que algunas reducciones, deducciones o bonificaciones debían ser aplicadas sobre el supuesto práctico.

Mención aparte merece el estudio de KPMG “Global Family Business Tax Monitor. Comparativa de la fiscalidad derivada de la transmisión de la empresa familiar. Mayo 2016”, que ha sido referencia obligada para la elaboración del caso práctico que presentamos. No incluimos este estudio con los anteriores por tratarse de una investigación en la que las explicaciones metodológicas son algo escasas y la fundamentación científica o justificaciones doctrinales, resultan prácticamente inexistentes. A pesar de ello los procesos que se han desarrollado en las estimaciones parecen guardar cierta lógica y similitud con algunos de los referenciados anteriormente. Esto junto a su actualidad (publicado en el 2016), hacen que hallamos considerado tener en cuenta parte de sus resultados y conclusiones. Esta investigación, a partir de un supuesto práctico de una sucesión en una empresa familiar valorada en diez millones de euros, somete la transmisión a la legislación de 42 países distintos, obteniendo así una comparativa global de los efectos de las diferentes legislaciones internacionales en torno al ISD. Las limitaciones de este estudio para el caso de sucesiones se encuentran en que la estimación que realiza no se refiere a la domiciliación de la compañía en alguna comunidad autónoma en particular, siendo este punto de conexión determinante para que la misma se pueda beneficiar de buena parte de las reducciones, deducciones y bonificaciones que recogen las normativas que definitivamente resultan aplicables a una empresa familiar afincada en España. Esta situación, como ya adelanta el propio estudio, se da también en otros de los países analizados como son Estados Unidos⁵⁷, Suiza, Bélgica, Brasil y Bosnia Herzegovina. Esto impide que los resultados alcanzados puedan servir para compararlos con los del presente estudio, pero si son útiles para realizar una comparativa actual de la liquidación del ISD según el régimen común (legislación estatal) entre los 42 países de la muestra y para justificar la decisión de realizar un caso práctico que compare los resultados de liquidación según diferentes normativas en un

⁵⁷ En el caso de Estados Unidos si llega a analizar un caso de liquidación en un Estado de alta tributación, Nueva Jersey, y otro de baja tributación, Texas.

mismo momento del tiempo, y tomando como punto de partida la misma valoración de una compañía.

El último análisis al que ha sido sometido el supuesto práctico ha sido el de determinar el riesgo de continuidad de la empresa familiar en el momento en el que deba liquidarse el ISD. Esta fase final del estudio se divide a su vez en dos partes, la primera en la que se procede a la revisión de la doctrina, fundamentalmente a través de los estudios de Martín y Crespí (2012), Gallizo Vázquez (2013), Sánchez Vendrell (2015), Tsoutsoura (2015), y el del IEFA (2016), con el fin de determinar la estructura económico financiera de la empresa familiar. A partir de estos estudios se extrae la información que permita describir los estados financieros propios de la empresa familiar.

La segunda parte de este análisis consiste en determinar el máximo TMG que una empresa familiar en el contexto de la pyme, sería capaz de financiar, sin poner en riesgo la continuidad de la actividad empresarial. Este cálculo⁵⁸ toma como hipótesis que la máxima cantidad que una empresa podría financiar para al pago de la deuda tributaria sería el equivalente al flujo de caja libre disponible en cada año. Se ha realizado una estimación de un aplazamiento máximo de cuatro años y a partir de estos datos se ha determinado en cuantos de los casos analizados en la tesis coinciden que se supera la TMG máxima que podría financiar una empresa familiar y de este modo estimar en qué comunidades autónomas existe un mayor riesgo para la supervivencia de estas empresas en el momento del cambio generacional.

Una vez aclarada la fundamentación de la metodología a aplicar en el conjunto del supuesto práctico se hace necesario detallar los distintos cálculos que se han realizado para la obtención de los resultados y su posterior análisis. Esa explicación se ha incorporado en el capítulo dedicado al caso práctico.

Como ya hemos indicado anteriormente una metodología alternativa que podría inspirar un próximo estudio es la que aplica Barberán y Meguilzo (2010) en la que dispone de los datos más significativos de un conjunto de declaraciones reales cedidas

⁵⁸ Los detalles del cálculo se pueden observar en los apartados 8.4.6 y 8.4.7. de la tesis.

por la Agencia Tributaria (suponiendo que la muestra cedida fuera solo de empresas familiares), de tal modo que divididas estas por distintos tipo de grupos de parentesco permiten observar la incidencia real de las distintas legislaciones, para obtener conclusiones de la eficacia de cada una de esas modificaciones legislativas de las diferentes CCAA y determinar de ese modo si aquellas reducciones, deducciones y bonificaciones enfocadas a las empresas familiares resultan aplicables y en qué porcentaje de los casos reales que se presentan. Además si se pudieran obtener los datos de patrimonio preexistente y los datos de la contabilidad de cada uno de los declarantes se podría haber identificado el riesgo real que para la supervivencia de las empresas podría suponer tener que enfrentar la liquidación del impuesto. Otra futura investigación podría realizarse alrededor de datos desagregados de recaudación que permitieran identificar qué cuantías de la recaudación que realizan las CCAA corresponden a las liquidaciones del ISD de empresas familiares, pero como ya hemos podido comprobar las distintas agencias tributarias, tanto estatales como regionales, no facilitan este tipo de información.

3. CONTEXTO ACTUAL DE LA RECAUDACIÓN DEL ISD

El sistema impositivo español comprende dentro de su amplia legislación una regulación estatal general del ISD a través de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y otra que desarrolla su Reglamento a través del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Este impuesto está cedido a las CCAA, esta delegación implica la capacidad de regulación sobre el mismo así como la gestión y su liquidación. Los términos de la cesión y las cuestiones comunes a la misma quedan recogidas por la Ley 22/2009, de 18 diciembre 2009, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante LSF).

En primer lugar debemos destacar que este tributo se considera que tiene naturaleza “directa y subjetiva”⁵⁹ y grava los incrementos de patrimonio que se producen con motivo de las donaciones *inter vivos* o en las sucesiones *mortis causa*.

La diferente regulación que han realizado del mismo las distintas CCAA que están siendo objeto de análisis⁶⁰, ha generado una desigualdad importante en su aplicación (situación que demostraremos más adelante) ocasionando al beneficiario de los supuestos de hecho descritos en la normativa reguladora del ISD un ahorro o una mayor carga tributaria, dependiendo del lugar de residencia del fallecido o donante, del parentesco con el beneficiario a quien se adjudica el bien, del tipo de bien que se transmite y otras condiciones del hecho imponible que exige la normativa de cada autonomía, aunque con menos impacto sobre la cuota que finalmente habrá de ser abonada.

No son pocos los estudios que detallan por Comunidades Autónomas las diferencias que existen en la regulación del ISD⁶¹. Algunos proponen varios supuestos prácticos

⁵⁹ Ver apartado 5.1 Principales características del ISD.

⁶⁰ Quedan excluidos del estudio los regímenes forales de País Vasco y Navarra además de los Convenios y Tratados Internacionales.

⁶¹ Algunos de ellos han sido mencionados en el apartado 2.1.5 Regulación del ISD en el Estado en las CCAA

aplicados a todas ellas que sirven para evidenciar las diferencias que existen en el “tipo medio de gravamen” (en adelante TMG) así como en la “cuota líquida a abonar” (CLA) o “total a ingresar” (TI), que habrá de hacer efectiva aquel que resulte beneficiado en la transmisión, el que resulte adjudicatario de los bienes o derechos. A través del estudio de los TMG también resulta evidente la tendencia de las Comunidades Autónomas a reducir la progresividad que existía inicialmente en la regulación Estatal que podría ser descrita como doble progresividad⁶². De entre los estudios analizados debemos destacar en este punto el de Haro Cabas (2007) y el de Barberán y Meguilzo (2010) si bien es cierto que el primero de ellos a pesar del análisis exhaustivo de los distintos tipos de modificaciones introducidas por las CCAA al ser anterior a la reforma del año 2009, queda algo desfasado para el objetivo de establecer un análisis de la imposición que se aplica en la actualidad⁶³.

Las CCAA haciendo uso de su potestad reguladora sobre la materia, con posterioridad al año 2007⁶⁴ han seguido modificando las tarifas, los coeficientes multiplicadores aplicables, los tramos de patrimonio preexistente, las reducciones, deducciones y bonificaciones y los diferentes requisitos que recogen para su aplicación, las equiparaciones a los sujetos descritos en el artículo 20.2 de la LISD (donde quedan definidos los distintos grupos en los que se engloba a los posibles beneficiarios) y otros tantos puntos de los recogidos en el régimen común y otros apartados de la regulación del ISD creados por las CCAA y que obedecen a necesidades o situaciones propias de autonomías. El uso que han realizado algunas CCAA de este derecho de regulación reconocido por la LSF ha llevado en algunos casos particulares a la exención del pago del tributo⁶⁵ siempre que se cumplan una serie de requisitos o se den una serie de circunstancias en la figura del adjudicatario.

⁶² “Según la estructura del impuesto, se aplica una doble progresividad, por razón del importe. Por un lado se practica una tarifa progresiva y por otra parte aumenta la cuota a pagar, en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo”, Haro Cabas, (2007).

⁶³ No así para el objetivo de extraer información de cómo era la tributación en el año 2007, las reflexiones sobre las diferencias normativas e impositivas entre las distintas CCAA, y la afectación del impuesto a la empresa familiar.

⁶⁴ Fecha de publicación del EISD

⁶⁵ Existen numerosas reducciones del 99 por ciento, y bonificaciones o deducciones por un importe tal que pueden llegar a superar las bases imponibles.

3.1 RECAUDACIÓN AUTONÓMICA FRENTE A LA ESTATAL

Una vez hemos explicado que las condiciones de la imposición del ISD derivan de la diferente regulación que hacen el Estado y las CCAA, procede señalar que desde 1989⁶⁶ y hasta enero del año 2017, el ISD es parte del sistema tributario español, y en su condición de tributo cedido a las CCAA, sirve a las mismas con motivo de su financiación⁶⁷. Observando los datos resumidos en la tabla 5 que vemos más adelante, podemos deducir una serie de conclusiones respecto a la evolución en la recaudación, tomando como referencia los datos recogidos que van del año 2000 al 2017.

Observamos que el ISD recaudado a través de las CCAA y el Estado⁶⁸ ha registrado un crecimiento en los ingresos hasta la fecha del inicio de la crisis económico financiera⁶⁹, a partir del año 2007. Si analizamos la columna que recoge la variación en la recaudación respecto al año anterior, es evidente que la misma experimenta una desaceleración a partir del año 2005, y a partir del año 2008 esta desaceleración se transforma en un crecimiento negativo, en un descenso de los ingresos. Sirviendo como valor de referencia la recaudación obtenida en el año 2000 esta desaceleración no se produce hasta el 2009.

Si tomamos como referencia una serie más amplia, desde el año 1986 hasta el 2017 (ver Anexo 1), el resultado es muy similar. Llama la atención el fuerte descenso recaudatorio que se experimenta en el periodo que comprende los años 2008 a 2012 que no tiene ningún precedente en la serie histórica analizada.

⁶⁶ Fecha de promulgación de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) que recoge el impuesto como parte del sistema tributario.

⁶⁷ La LO 3/2009 modifica el artículo 11 de la LOFCA, aunque sigue identificando el ISD como tributo cedido a las CCAA, y en el artículo 19 identifica el ámbito de la cesión del ISD y este es el de las “reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía, coeficientes multiplicadores, tramos de patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión”.

⁶⁸ Es un impuesto cedido, si bien el Estado se reserva su recaudación para ciertos supuestos como es el caso de los no residentes, además de la correspondiente a Ceuta y Melilla.

⁶⁹ Fecha que coincide con la del EISD, estudio elaborado en el año 2007 en cuyos resultados no se adelanta la reducción en la recaudación que experimentan todas las CCAA por analizada en periodos de 5 años.

Tabla 5. Recaudación total del ISD por CCAA y por el Estado

	Total Recaudación ISD	Crecimiento respecto año anterior	Crecimiento respecto 1986	Crecimiento respecto 2000	Promedio cinco años anteriores
2000	1.293.567	10,68%	484,16%	-	-
2001	1.403.283	8,48%	484,16%	8,48%	-
2002	1.490.442	6,21%	520,44%	15,22%	9,47%
2003	1.715.440	15,10%	614,10%	32,61%	-
2004	1.973.130	15,02%	721,37%	52,53%	-
2005	2.392.621	21,26%	896,00%	84,96%	-
2006	2.708.118	13,19%	1027,33%	109,35%	-
2007	2.931.356	8,24%	1120,26%	126,61%	14,56%
2008	2.914.981	-0,56%	1113,44%	125,34%	-
2009	2.657.179	-8,84%	1006,13%	105,41%	-
2010	2.408.358	-9,36%	902,55%	86,18%	-
2011	2.194.024	-8,90%	813,32%	69,61%	-
2012	2.287.107	4,24%	852,07%	76,81%	-4,68%
2013	2.463.411	7,71%	925,46%	90,44%	-
2014	2.680.130	8,80%	1015,68%	107,19%	-
2015 (1)	2.775.038	3,54%	1055,19%	114,53%	-
2016 (2)	3.156.604	13,75%	1214,02%	144,02%	-
2017 (3)	3.119.643	-1,17%	1198,64%	141,17%	6,53%

Cifras en miles de euros. Elaboración propia.

Fuente: Datos de los años del 1986 al 2014 del informe de "Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español"⁷⁰ del año 2014 publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública; datos del 2015 y 2016 del Resumen Ejecutivo Presupuestario del 2016⁷¹ actualizado a 31 de mayo de 2016; y para el 2017 se utilizan en el caso de la recaudación del Estado los datos del 2016 ante la prórroga de presupuestos⁷² aprobada el 30 de diciembre de 2017.

Notas: 1) Los datos de recaudación a fecha de 31 de diciembre de 2016 aún no han sido publicados por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos los datos de recaudación del 2015. Se aportan los datos de recaudación recogidos en el Resumen Ejecutivo del Presupuesto de 2016 publicado en abril del 2016 por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas que incluye los cobros a fecha de 31 de diciembre de 2015; 2) A fecha 31 de diciembre de 2016 aún no se disponen ni están publicados los datos de recaudación del Estado del 2016, por lo que en su lugar se aportan los datos extraídos del Resumen Ejecutivo del Presupuesto de 2016 publicado en abril del 2016 por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas sobre presupuesto de recaudación de las Comunidades Autónomas para el ISD en el año 2016; 3) En el caso de la recaudación del Estado a fecha 30 de diciembre de 2016, último consejo de ministros del año, se aprueba la prórroga para el año 2017 del presupuesto del año anterior de acuerdo con el artículo 134.4 de la CE.

⁷⁰Información obtenida de:

http://www.minhafa.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx

⁷¹ Resumen Ejecutivo Presupuestario del 2016 actualizado a 31 de mayo de 2016 http://www.minhafa.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Resumen_ejecutivo PRESUPUESTOS CCAA 2016.pdf publicados por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas

⁷² Prórroga de presupuestos generales del Estado aprobada el 30 de diciembre de 2017 en el último consejo de ministros del 2016 <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumenes/Paginas/2016/30122016-consejo.aspx>

Examinados los resultados de recaudación manteniendo por separado la recaudación del Estado, y por otra parte la de las CCAA, evidenciamos poca representatividad de la recaudación estatal con respecto a la autonómica. Dada la mayor cuantía de la recaudación autonómica del impuesto, y en menor medida la del Estado, no nos sorprende que el análisis realizado respecto a la recaudación comparando la realizada por las CCAA y Total del Estado y CCAA ofrezca una correlación casi perfecta⁷³ en la serie que va de los años 2000 al 2017. Entre las razones que explican este resultado la más determinante es la baja cuantía de la recaudación del Estado comparada con la que experimentan las CCAA.

No existe en cambio correlación entre la recaudación autonómica y la del Estado⁷⁴ como podemos apreciar al observar la tabla 6. Esta situación encuentra su explicación en los efectos de la regulación autonómica que a diferencia de la estatal ha sido más frecuente y de promedio ha reducido los tipos medios de gravamen, y porque posiblemente la recaudación sobre los no residentes se ha visto menos expuesta a la crisis⁷⁵ que la que ha tenido lugar en territorio español.

La casi inexistente modificación del Estado de la regulación del ISD del régimen común, y la poca sensibilidad que ha demostrado este tributo a los cambios en la coyuntura económica o social, quizás ha facilitado que la recaudación estatal desde el año 2000 se haya visto menos perjudicada por la crisis económico financiera (al no haber incorporado nuevas reducciones impositivas) y ha acumulado hasta el año 2015⁷⁶ cerca de un 2.170 por ciento de crecimiento respecto a cifras de recaudación del año 2000. Respecto a la recaudación autonómica, este crecimiento ha sido cercano al

⁷³ El conjunto de las correlaciones serán detalladas en el apartado de “Análisis de Resultados”, en el mismo se puede visualizar que el resultado de esta correlación es de 0,99.

⁷⁴ Aunque las correlaciones serán estudiadas más adelante en el apartado de resultados la correlación entre Régimen Fiscal Común y Concertado, respecto a la recaudación de del Estado en el periodo 2000-2017, ofrece un resultado de -0,11, por tanto no hay correlación.

⁷⁵ Esto podría deberse a que los patrimonios de los no residentes se hayan visto menos afectados por la crisis económico financiera durante el periodo 2008-2011, respecto a patrimonios de los residentes en territorio nacional. Recordemos que con patrimonios menos elevados por parte de los obligados tributario del ISD, el multiplicador de PP a aplicar será inferior y la recaudación se vería reducida.

⁷⁶ Elegimos el 2015 por ser el último año de recaudación efectiva, recordemos que los datos de 2016 y 2017 son datos de los presupuestos generales del Estado de ambos años. En los ejercicios 2016 y 2017 la presupuestación de recaudación del Estado se rebaja de manera considerable, casi en un 50% con respecto al año 2015.

1.170 por ciento. En algunos casos las modificaciones legislativas que introducían las CCAA respondían a la coyuntura económico social de la región, o a las necesidades que debían enfrentarse en ese momento, y es por eso que en algunas de las exposiciones de motivos de Leyes o Decretos Legislativos autonómicos que introducían modificaciones legislativas en la normativa autonómica del ISD, justificaban esa variación en la normativa. Este es el caso de Murcia que en su Ley 1/2015, de 6 de agosto, que justificaba expresamente la actualización de la normativa aplicable al ISD por razones de reactivación económica “que estimulen o aceleren esa reactivación”.

La coyuntura económico social ha tenido, y confiamos que así siga siendo, su reflejo en el tipo de regulación del ISD que han realizado las CCAA, aunque habría resultado deseable encontrar esa misma sensibilidad por parte de la regulación estatal. Por ello parece razonable deducir que tras un periodo en el que las familias han visto reducidos sus ingresos y sus ahorros, las CCAA hayan preferido no incrementar la carga impositiva sobre los ciudadanos, e incluso relajarla.

Tabla 6. Recaudación del ISD desglosada por I CCAA y Estado

	Total Régimen Fiscal Común y Concertado ISD	Crecimiento respecto año anterior	Crecimiento respecto primer año serie, 1986	Crecimiento respecto 2000	Promedio cinco años anteriores	Total Recaudación del Estado por ISD	Crecimiento respecto año anterior
2000	1.283.801	10,99%	537,65%	-	-	9.766	-18,71%
2001	1.392.700	8,48%	591,74%	8,48%	-	10.583	8,37%
2002	1.474.583	5,88%	632,41%	14,86%	9,26%	15.859	49,85%
2003	1.699.287	15,24%	744,02%	32,36%	-	16.153	1,85%
2004	1.959.435	15,31%	873,23%	52,63%	-	13.695	-15,22%
2005	2.368.457	20,87%	1076,39%	84,49%	-	24.164	76,44%
2006	2.673.393	12,87%	1227,85%	108,24%	-	34.725	43,71%
2007	2.865.236	7,18%	1323,13%	123,18%	14,29%	66.120	90,41%
2008	2.860.174	-0,18%	1320,62%	122,79%	-	54.807	-17,11%
2009	2.588.780	-9,49%	1185,82%	101,65%	-	68.399	24,80%
2010	2.322.144	-10,30%	1053,38%	80,88%	-	86.214	26,05%
2011	2.078.606	-10,49%	932,42%	61,91%	-	115.418	33,87%
2012	2.177.091	4,74%	981,34%	69,58%	-5,14%	110.016	-4,68%
2013	2.320.889	6,61%	1052,76%	80,78%	-	142.522	29,55%
2014	2.515.606	8,39%	1149,47%	95,95%	-	164.524	15,44%
2015 (1)	2.553.267	1,50%	1168,18%	98,88%	-	221.771	34,80%
2016 (2)	3.043.604	19,20%	1411,73%	137,08%	-	113.000	-49,05%
2017 (3)	3.006.643	-1,21%	1393,37%	134,20%	6,90%	113.000	0,00%

Cifras en miles de euros. Elaboración propia.

Fuente: Datos de los años 1986 a 2014 de la serie histórica de datos "Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español" del año 2014 publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública ⁷⁷; datos del 2015 y 2016 del Resumen Ejecutivo Presupuestario del 2016 actualizado a 31 de mayo de 2016⁷⁸ publicados por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas; y para el 2017 se utilizan los datos del 2016 ante la prórroga de presupuestos⁷⁹ aprobada el 30 de diciembre de 2017.

Notas: 1) Los datos de recaudación a fecha de 31 de diciembre de 2016 aún no han sido publicados por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos los datos de recaudación del 2015. Se aportan los datos de recaudación recogidos en el Resumen Ejecutivo del Presupuesto de 2016 publicado en abril del 2016 por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas que incluye los cobros a fecha de 31 de diciembre de 2015; 2) A fecha 31 de diciembre de 2016 aún no se disponen ni están publicados los datos de recaudación del Estado del 2016, por lo que en su lugar se aportan los datos extraídos del Resumen Ejecutivo del Presupuesto de 2016 publicado en abril del 2016 por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas sobre presupuesto de recaudación de las Comunidades Autónomas para el ISD en el 2016; 3) En el caso de la recaudación del Estado a fecha 30 de diciembre de 2016, último consejo de ministros del año, se aprueba la prórroga para el 2017 del presupuesto del año anterior de acuerdo con el artículo 134.4 de la CE.

⁷⁷Información extraída de la base de datos:

http://www.minhafa.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx

⁷⁸ Resumen Ejecutivo Presupuestario del 2016 actualizado a 31 de mayo de 2016

http://www.minhafa.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Resumen_ejecutivo PRESUPUESTOS CCAA 2016.pdf

⁷⁹ Prórroga de Presupuestos Generales del Estado aprobada el 30 de diciembre de 2017 en el último Consejo de Ministros del 2016

<http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumenes/Paginas/2016/30122016-consejo.aspx>

3.2 RECAUDACIÓN ESTATAL

Conclusiones muy parecidas se pueden extraer al analizar el resto de ingresos por tasas e impuestos de recaudación estatal, directos e indirectos que resumimos en la tabla 7⁸⁰, en un intervalo que va del año 2000 a 2017. Sobre la misma tabla observamos que los ingresos han comenzado a sufrir una desaceleración a partir del año 2007 y a partir del año 2008 se reduce la recaudación de manera significativa con respecto al valor de referencia de la serie, el año 2000. Desde el año 2013 el crecimiento en la recaudación es positiva y desde ese año hasta el 2017, y según se puede ver en el promedio de crecimiento de los cinco años anteriores (última columna) la recaudación estatal se incrementa en casi un 9 por ciento, dato que incluso podría llegar a ser mayor cuando se cierre el ejercicio⁸¹. En esta tabla de recaudación estatal también debe ser objeto de análisis la reducción de la recaudación experimentada en el año 2002 que podemos observar, debido a la, por entonces, reciente aprobación del Sistema de Financiación Autonómica realizada en el año 2001. Como consecuencia de la cesión de ingresos a las CCAA, la recaudación estatal se redujo en cerca de un 14 por ciento.

⁸⁰ En el Anexo 2 se pueden observar los datos completos de recaudación impositiva por parte del estado.

⁸¹ En esa estimación del crecimiento de la recaudación estatal entre el 2013 y 2017 se incluye el año 2017 que como ya hemos explicado recoge las mismas cifras que el año 2016 al aprobarse la prórroga de los presupuestos generales del Estado, lo que supone un 0% de crecimiento en la recaudación entre el año 2016 y 2017. Es probable que una vez se aprueben los nuevos y definitivos presupuestos del Estado para el 2017, esa cifra de 9% de recaudación estatal se pueda corregir y sea aún mayor.

Tabla 7. Recaudación de Impuestos por el Estado.

	Recaudación Estatal	Variación con respecto año anterior	Variación con respecto 2000	Variación con respecto 1986	Promedio cinco años anteriores
2000	103.117,70 €	8,30%	-	261,12%	-
2001	109.307,66 €	6,00%	6,00%	282,80%	-
2002 (0)	94.302,43 €	-13,73%	-8,55%	230,25%	2,32%
2003	96.049,66 €	1,85%	-6,85%	236,37%	-
2004	100.396,95 €	4,53%	-2,64%	251,60%	-
2005	115.846,92 €	15,39%	12,34%	305,70%	-
2006	130.126,55 €	12,33%	26,19%	355,71%	-
2007	146.270,60 €	12,41%	41,85%	412,25%	9,30%
2008	114.082,92 €	-22,01%	10,63%	299,52%	-
2009	83.601,48 €	-26,72%	-18,93%	192,78%	-
2010	111.793,95 €	33,72%	8,41%	291,51%	-
2011	88.905,10 €	-20,47%	-13,78%	211,35%	-
2012	76.464,28 €	-13,99%	-25,85%	167,78%	-9,89%
2013	98.869,98 €	29,30%	-4,12%	246,25%	-
2014	103.124,34 €	4,30%	0,01%	261,15%	-
2015 (1)	108.847,41 €	5,55%	5,56%	281,19%	-
2016 (2)	114.582,00 €	5,27%	11,12%	301,27%	-
2017 (3)	114.582,00 €	0,00%	11,12%	301,27%	8,88%

Cifras en millones de euros. Elaboración propia.

Fuente: Datos de los años 1986 al 2014 del informe de "Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español"⁸² del año 2014; datos del Informe de Recaudación Tributaria⁸³ del 2015; y datos del 2016 y 2017 de los Presupuestos Generales del Estado⁸⁴

Notas: 0) En 2002 la recaudación del Estado se reduce fruto de la cesión de impuestos, al entrar en vigor el Nuevo Sistema de Financiación Autonómica; 1) Los datos de recaudación a fecha de 31 de diciembre de 2016 aún no han sido publicados por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Se aportan los datos de recaudación publicados por la Agencia Tributaria; 2) A fecha 31 de diciembre de 2016 aún no se disponen ni están publicados los datos de recaudación del Estado por los diferentes conceptos, por lo que en su lugar se aportan los datos extraídos de los Presupuestos Generales del Estado del 2016⁸⁵; 3) A fecha 30 de diciembre de 2016, último consejo de ministros del año, se aprueba la prórroga para el 2017 del presupuesto del año anterior de acuerdo con el artículo 134.4 de la CE.

⁸² Datos 1986 a 2014 del informe de "Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español" del año 2014 publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx

⁸³ Datos del Informe de Recaudación Tributaria del 2015 del publicado por la Agencia Tributaria http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2015/Ejercicio_2015.s.html

⁸⁴ Datos del 2016-2017 de los Presupuestos Generales del Estado publicados por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos <http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2016Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/MnSerieRoja.htm> y <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumen/Paginas/2016/30122016-consejo.aspx>

⁸⁵ En los presupuestos del 2016, y por tanto del 2017, en el capítulo III no se contabilizan las partidas de precios públicos, otros ingresos por prestación de servicios, venta de bienes, reintegro de operaciones corrientes, diferencia de valores de reembolso y emisión, ingresos diversos e ingresos procedentes por herencias abintestato. Esto justifica la diferencia del importe en el total del capítulo III de la presente tabla con respecto a la cantidad que recogen los Presupuestos Generales del Estado. La razón de esta exclusión es que en las cuentas a las que se ha tenido acceso para los años anteriores parecía no estar recogido el importe por esos mismos conceptos. La diferencia es de 4.476.871.000 hasta los 6.857.871.000 que recogen los Presupuestos Generales del Estado.

3.2.1 Análisis de la recaudación de impuestos del Estado contenidos en el Capítulo I

En el periodo del año 2000 hasta el año 2017, y con respecto al resto de ingresos tributarios del Estado recogidos en el Capítulo I, ocurre que para el ISD, según observamos en el Anexo 2, la recaudación se resiente en el periodo comprendido entre los años 2008 y 2012. Los ingresos de la mayor parte de los impuestos de este capítulo se reducen, salvo los del Impuesto sobre la Renta de los no residentes que no disminuyen hasta el año 2011, y los ingresos del Impuesto sobre el Patrimonio, que lo hacen pero a partir del 2009. El efecto del nuevo Sistema de Financiación Autonómica se deja notar sobre todo en la recaudación del IRPF, del Patrimonio y en la partida “Resto del Capítulo I”.

3.2.2 Análisis de la recaudación de impuestos del Estado contenidos en el Capítulo II

En el Capítulo II el descenso de la recaudación del año 2000 al 2017 se concentra también en el intervalo de años del 2008 al 2012, siendo el descenso del IVA y los impuestos especiales de esos años, las principales causas que han provocado que la recaudación de este capítulo sea un diez por ciento inferior respecto a la del año 2007. Solo el IVA en el periodo comprendido entre los 2008 al 2012 se redujo un 51 por ciento, siendo el impuesto con mayor recaudación de los recogidos en el Capítulo II. El resto de cuantías son menos relevantes dentro del Capítulo II, apenas representan el once por ciento del conjunto del capítulo según se puede comprobar en el Anexo 2. Otra singularidad que merece la pena destacar es el efecto que produce la aplicación del sistema de financiación autonómica, momento a partir del cual la recaudación del capítulo se reduce hasta en un 28 por ciento. Son los impuestos especiales, con un descenso del 37 por ciento, los que lideran las caídas en este grupo aunque por volumen en la recaudación tienen más efectos para la administración tributaria central

la reducción en los ingresos del IVA (que representan el 68 por ciento de los ingresos del capítulo en el año 2002). Estos se resintieron en el año 2002 un 26 por ciento con respecto al año anterior.

3.2.3 Análisis de la recaudación de impuestos del Estado contenidos en el Capítulo III

Respecto al Capítulo III, indicar que es quizás el menos afectado, en cuanto a recaudación se refiere, en los años en los que se extiende la crisis económico-financiera. Prueba de ello es que en el periodo comprendido entre los años 2008 y 2012 la recaudación experimenta un crecimiento del 7 por ciento, frente a las caídas del 30 por ciento en el Capítulo I y 40 por ciento en el capítulo II, y esto se debe gracias a la recaudación de los apartados referidos a intereses, sanciones, apremios y tasas de juego. Sobre el efecto producido por la cesión de impuestos que tiene como origen el nuevo sistema de la financiación de las CCAA, las tasas de juego son el único concepto que disminuye su recaudación de manera significativa, lo hace en un 20 por ciento. El resto de partidas merman los ingresos tributarios en torno al 1,5 por ciento de media.

Respecto a este capítulo, debemos señalar que no contabiliza las partidas de precios públicos, otros ingresos por prestación de servicios, venta de bienes, reintegro de operaciones corrientes, diferencia de valores de reembolso y emisión, ingresos diversos e ingresos procedentes por herencias abintestato. Esta es una de las justificaciones que encontramos a la diferencia del importe reflejado en el subtotal del Capítulo III que se recoge en el Anexo 2 con respecto a la cantidad que recogen los Presupuestos Generales del Estado del año 2016. Se toma la decisión de no recoger estas cantidades que sí aparecían desglosadas en los presupuestos del 2016⁸⁶. En términos globales estamos hablando de una diferencia en la recaudación sin estos conceptos por 4.476.871.000€ cuando los presupuestos generales recogen una cantidad de 6.857.871.000€.

⁸⁶ En las fuentes utilizadas de 1986 a 2015 no aparecían recogidos estos mismos conceptos en el desglose de ingresos del Estado.

3.2.4 Análisis de la recaudación de impuestos del Estado, el ISD

Volviendo al ámbito del ISD, desde el año 2013 la recaudación a nivel estatal ha sido creciente, y en los años en los que hemos podido obtener información de recaudación efectiva según criterios de caja (hasta el año 2015 incluido) sorprende un crecimiento constante y de dos dígitos durante estos últimos años, incrementándose en el año 2013 en un 30 por ciento con respecto al año anterior, un 15 por ciento en el año 2014, y un 35 por ciento en el año 2015. En el año 2016 extraña la previsión de recaudación según presupuestos que implicaría una reducción del 50 por ciento, a esta situación hay que buscar una explicación o al menos aportar información que justifique que pueda extrañarnos esta rebaja en la recaudación.

En el año 2016, y también en el año 2017, recogemos en el Anexo 2 cifras de Presupuestos Generales del Estado que son estimaciones de recaudación⁸⁷. Estas aproximaciones prevén unos ingresos por este concepto de 113.000.000€, y en el año 2015 la previsión de ingresos por ISD según los presupuestos generales del estado era de 133.000.000€. Según las últimas cifras de recaudación del año 2015 los ingresos ascienden ya a 221.771.000€ para ese mismo año. Por las razones que fueran⁸⁸ en la elaboración de los presupuestos del estado en lo que respecta a esta partida se ha infravalorado la recaudación tributaria del estado por ISD, y se podría deducir que la recaudación por este impuesto para el ISD en el año 2016 no debería ser muy diferente a la de años anteriores⁸⁹ o que el descenso sea más moderado alejándose del

⁸⁷ Valor que no tiene que coincidir con los valores de caja, una vez ya han concluido los ejercicios y se ha comprobado la recaudación efectiva.

⁸⁸ Tanto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado 48/2015 de 29 de octubre como el Informe Económico Financiero de los Presupuestos Generales del Estado de ese mismo año, no se indica razón alguna que pueda explicar una disminución en la recaudación del ISD. Según este último informe en lo relativo a ingresos tributarios (pp. 408-431) establece un incremento del 6,2% para el año 2012 basado en el crecimiento económico, mejora del cuadro macroeconómico y mejoras de masa salarial y de renta, si bien el principal empuje vendrá por el Impuesto de Sociedades.
<http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/InformeEconomicoFinanciero/Documents/Informe%20economico%20financiero%2016.pdf>

⁸⁹ Según el Informe Mensual de Recaudación Tributaria de Noviembre del 2016, emitido por la Agencia Tributaria, el crecimiento de ingresos en términos homogéneos hasta noviembre de ese año, es de 1,9 por ciento, esta cifra puede aún ser mayor, dado que las devoluciones practicadas en este mes han sido

50 por ciento que se podría considerar si lo comparamos con los datos más actuales de recaudación real para el año anterior.

3.2.5 Análisis de la recaudación de impuestos del ISD por las CCAA

Sobre la recaudación del ISD en las CCAA, en los últimos años, y sobre todo a partir del año 2013, se ha experimentado en el conjunto de las CCAA una mejora en la recaudación llegándose a incrementar en un 24 por ciento. Una situación opuesta a la del periodo comprendido entre los años 2008 y 2012 que supuso una reducción del 31 por ciento. Fuera del periodo último periodo considerado, años 2008 a 2012, sólo se registró un crecimiento negativo interanual en el año 1995, por entonces se redujeron los ingresos un 5 por ciento con respecto al año anterior. El volumen de recaudación previsto para el año 2017⁹⁰ es de 3.041.643.700€. Esto supondría una recaudación superior en un 6 por ciento con respecto a la del año 2007, el último año previo a la crisis económico financiera. El año 2016 es el primero año que, según presupuestos, se consigue batir las cifras de recaudación alcanzadas en los años anteriores a la crisis sobre el conjunto de los datos de recaudación recogidos en este análisis.

En líneas generales la recaudación del ISD en las CCAA ha experimentado un crecimiento constante en el conjunto de la serie histórica para el intervalo del año 1986 al 2017, destacando entre los ejercicios del presente siglo, el del año 2005 y el del año 2016. En caso de confirmarse los datos de ingresos presupuestados, en ambos casos, se experimentaría un crecimiento en torno al 20 por ciento con respecto al año

hasta un 36% mayores que las del mismo mes en el año anterior (devoluciones que en la mayor parte de los casos suelen deberse a ejercicios anteriores y que en el último mes se han incrementado para disminuir el retraso acumulado). En el apartado de Resto del Capítulo I, donde quedan recogidos los impuestos de patrimonio, sucesiones y donaciones registran hasta entonces una caída del 30 por ciento respecto al año anterior, cifra inferior al 50% de reducción estimada en los presupuestos generales del Estado. En este mismo informe se destaca que el impacto de las últimas modificaciones legislativas en ámbito de recaudación tendrán un efecto negativo de cerca de 1.954 millones de euros.

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informe_s_mensuales_recaudacion_tributaria/2016/IMR_16_11.pdf

⁹⁰ Sobre las cifras de recaudación del 2017 del ISD recogidas en el Anexo 1, debemos recordar que tanto Aragón, Castilla-La Mancha, Castilla y León, La Rioja y Madrid, se refieren a cifras de prórroga presupuestaria sobre el ejercicio 2016, por tanto 2016 y 2017 recogen los mismos importes.

anterior. Desde el año 2000 el crecimiento acumulado por recaudación del ISD en las comunidades autónomas es del 137 por ciento, el mayor crecimiento registrado por un impuesto o tasa para el conjunto de las series analizadas a nivel estatal⁹¹ y que podemos observar en el Anexo 2.

3.3 CONCLUSIONES SOBRE LA RECAUDACIÓN IMPOSITIVA Y SU CONTEXTUALIZACIÓN EN EL OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

Estas cifras ponen de relieve la importancia de la recaudación del impuesto, y su aportación al sistema de financiación de las comunidades autónomas, que aún a pesar de las reducciones y bonificaciones, sigue incrementando su recaudación de manera significativa. Cierto es que el volumen de recaudación del Estado por este concepto es muy inferior al de las CCAA, 113.000.000€ frente a los 3.041.643.700€ de estas últimas y además el comportamiento de su recaudación en la serie 1986-2017 apenas guarda correlación entre el estado y CCAA. Según se constata al calcular el coeficiente de correlación entre las variaciones anuales de ambas magnitudes, ésta es muy baja, con un valor de 0,17.

En líneas generales y como análisis del conjunto de la recaudación tributaria reflejada en los Capítulos I a III, los presupuestos generales del estado para los años 2016 y 2017, con 114.582.000.000€ en ambos ejercicios, prevén superar las cifras de recaudación de comienzo de siglo (en apenas un 11 por ciento), pero aún no consiguen remontar los niveles de recaudación impositiva alcanzados en el 2007, cuando se situó en 146.270.603.000€, que es además la máxima cifra que recoge la serie histórica desde 1986⁹².

⁹¹ Solo el concepto de “otras tasas” con un 170 por ciento o los recargos por apremios y “otros ingresos del capítulo III” con un 310 por ciento lo superan pero ninguno recoge un tributo específico sino que cada uno en si son la suma de varios tributos o conceptos concretos. El ISD creció a nivel estatal un 1.057 por ciento

⁹² Los otros años previos a la crisis en los que se mejoró la cifra de recaudación prevista en los ejercicios 2016 y 2017 son los años 2005 y 2006, todos los demás años recogen cifras de recaudación efectiva inferiores a la presupuestada.

Respecto a la evolución de los diferentes impuestos en su recaudación por el Estado la información recogida y su análisis ha permitido constatar que efectivamente hasta el año 2017 se ha registrado un crecimiento continuado de recaudación en el ISD, exceptuando algunas irregularidades detectadas entre los años 1990 y 2000 sin causa aparente. Este crecimiento también se constata en las tasas e impuestos directos e indirectos de recaudación del Estado (capítulos I a III), exceptuando el periodo comprendido entre los años 2008-2012, los años de la reciente crisis económico financiera de principios del siglo XXI. El resultado completo que recoge todos estos datos y donde podemos apreciar estas variaciones en la recaudación impositiva entre los años 1986 y 2017, se pueden examinar en el Anexo 2.

Sobre el estudio que se ha realizado de los coeficientes de correlación de las diferentes series de recaudación, el cálculo realizado entre la recaudación del ISD del régimen fiscal común, respecto al régimen concertado, entre los años 1987 a 2017, el coeficiente resultante es de 0,08, lo que significa una baja correlación⁹³. El estudio de este estadístico entre el régimen fiscal común conjuntamente con el concertado, respecto al total del Estado en la misma serie, es de 0,17, nuevamente una baja correlación. Se realiza también este cálculo en un periodo algo más corto, el de los años de la serie principal que van del año 2000 al 2017. En ella la correlación entre el Estado y las CCAA, es baja y negativa, casi inexistente, de 0,11, y en el caso del mismo periodo y calculada entre régimen común respecto al concertado, es baja pero más elevada que en los casos anteriores, 0,17, en todo caso poco significativa. Finalmente se calcula este coeficiente para un periodo algo más corto, el de los años en los que la crisis reduce drásticamente la recaudación, del año 2007 al 2017, en este caso la

⁹³ Empleamos el coeficiente de correlación de Pearson para determinar si sobre dos variables, en este caso Régimen Común y Régimen Concertado, sobre una población de años cierta, existe correlación positiva perfecta, “+1”; no existe correlación positiva o no existe relación lineal “0=” o si por el contrario existe correlación negativa perfecta “-1”. La fórmula que permite su cálculo es la siguiente:

En el caso de obtener un resultado de correlación positiva perfecta, esto implica que entre las dos variables elegidas existe dependencia, de tal modo que si una aumenta lo hará la otra, y consecuentemente si la primera disminuye afecta del mismo modo a la segunda, siempre en proporciones constantes. La negativa perfecta determina que los movimientos son también constantes pero inversos, si una aumenta, la otra disminuye en la misma proporción, y a la inversa. Determinamos como “baja”, si esta se aproxima a cero, y alta, si se aproxima a uno.

correlación entre las CCAA y el Estado es negativa, y algo más relevante⁹⁴ que las anteriores, con un valor negativo de 0,33, y entre las comunidades de Régimen Común y de Régimen Concertado, es positiva con un valor de 0,13, nuevamente poco apreciable y nada significativa.

Pasamos a analizar la recaudación impositiva de los capítulos I a III por parte del Estado a partir de los datos que hemos expuesto en el Anexo 2, en relación con el total ingresado en concepto de ISD. A partir de los supuestos del estudio de recaudación del ISD incorporados en el Anexo 1, para el periodo comprendido entre los años 1987 y 2017 el estudio de correlación determinar un valor de 0,32. Para el intervalo de años del 2000 al 2017 es de 0,36 y para el periodo comprendido entre los años 2007 y 2017, es de 0,31. No debe extrañarnos que se obtengan coeficientes relativamente bajos, entre 0,31 y 0,37, ya que en estos casos estamos comparando recaudación estatal y de las CCAA, cada una de ellas atiende necesidades diferentes y políticas tributarias no coincidentes. Calculada también esta relación de reciprocidad entre la recaudación total del ISD obtenida por las CCAA y por el Estado, respecto al total de la recaudación del capítulo I (todos impuestos directos), sí existe una mayor proporcionalidad que en los supuestos anteriores, calculados para los mismos años, siendo en el periodo de años desde el año 1987 al 2017 de 0,38, entre los años 2000 y 2017 de 0,63 (la más alta de las obtenidas hasta el momento) y para el intervalo del año 2007 al 2017 de 0,58. No sorprende que en los años de la serie que coinciden con la crisis económico financiera tengan un nivel de correlación algo más elevado (0,58 y 0,63). Se ha calculado este coeficiente relacionando otras partidas y periodos pero sin resultados significativos. En todo caso no se han encontrado evidencias de correlación positiva perfecta o correlación negativa perfecta entre las diferentes combinaciones realizadas.

El estudio de este estadístico pudiera ser completado para realizarse entre todas las CCAA, si bien esa aproximación la dejamos para próximas investigaciones. Consideramos que los resultados no serían significativos para el objetivo de esta investigación y tampoco permitirían obtener conclusiones respecto al comportamiento del impuesto aunque se encontraran coincidencias entre algunos pares de

⁹⁴ Es relevante pero sin llegar a ser determinante ya que el valor cero implica nula correlación y el valor 1 correlación perfecta.

autonomías, sobre todo si tenemos en cuenta los resultados expuestos en el capítulo 9 que evidencian la asimetría del impuesto a nivel de comunidades autónomas, tanto en su formulación (normativa), como en su liquidación (que son causa de la cifra final de ingresos).

Como muestra de alguno de los posibles resultados, destacar que la relación lineal y proporcionalidad de las variables que serían las dos primeras CCAA analizadas (Andalucía y Aragón) en el periodo del año 1987-2017, es similar a las anteriormente analizadas, baja, con un coeficiente obtenido con un valor de 0,12.

Tanto en la serie que recoge la recaudación del ISD de las CCAA y del Estado como en la que recoge los impuestos directos e indirectos de los Capítulos I a III recaudados por el Estado, solo se han detectado algunos años concretos de descenso en la recaudación hasta el inicio de la denominada crisis económico financiera, cuya recaudación se reduce significativamente entre los años 2008 y 2011. Hay algunos descensos en el ISD, concretamente para el año 1991 (negativo del 23 por ciento), el año 1995 (negativo del 5 por ciento) y previsiblemente para el año 2017 (negativo del 0,4 por ciento). En el caso de las tasas e impuestos directos e indirectos recaudados por el estado se registran también reducciones en las recaudaciones en el año 1993 (negativo del 2,6 por ciento) y en el año 2002 (negativo del 14 por ciento) seguramente como consecuencia de la aplicación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. A partir del año 2008 y hasta el año 2012, se observa una pérdida de casi el 50 por ciento de recaudación impositiva en ese periodo con respecto al año 2007, seguramente como consecuencia de la crisis económico financiera.

Los cerca de 3.155 millones de euros que se podrán recaudar por el ISD en España en el año 2017, son una razón de peso para el análisis de cómo se gestiona y recauda este tributo, más aún cuando para alcanzar esta cantidad que se recauda de manera directa sobre el contribuyente, el ciudadano español queda muy condicionado por su residencia y parentesco con el causante o donante, y por la regulación que le resulte de aplicación. Además queda condicionado por otros aspectos que analizaremos más en detalle en el presente estudio como son el lugar donde radiquen los bienes, el

domicilio de las empresas que se pueden transmitir, edad del causante y donante y del adjudicatario, patrimonio preexistente del adquirente en el momento en el que se produce el hecho imponible, el valor de lo adquirido, circunstancias todas ellas que no podrá cambiar en el momento en el que se produce el hecho imponible, sobre todo en el caso de la sucesión mortis causa.

3.4 ASPECTOS QUE PODRÁN AFECTAR A LA EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL ISD EN EL FUTURO

Otro hecho relevante de la actualidad en la gestión y recaudación del ISD que merece la pena ser analizado, es la posible consecuencia que pueda tener la aplicación de la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) del 3 de septiembre de 2014, que determina la discriminación a los no residentes en territorio español en la aplicación de la normativa general española en lugar de la específica de las comunidades autónomas que es más beneficiosa para el contribuyente. El ciudadano español no residente en el estado español, y por tanto no residente en las comunidades autónomas del país, no cumple con el requisito de residencia en una comunidad autónoma, y por tanto no se le pueden aplicar los beneficios que recoge cada una de las distintas legislaciones autonómicas amparadas por la cesión de la regulación y recaudación del mismo. Pero la razón fundamental por la que la Comisión Europea denuncia en el año 2007 esta situación es porque la LOFA determina que en el caso de los no residentes se les aplicará la normativa estatal (más perjudicial) en detrimento de la autonómica, que es más beneficiosa. La normativa europea que se ha vulnerado en el caso C-127/12, Comisión Europea contra el Reino de España (el TJUE sentencia de conformidad a los preceptos comunitarios), es el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, concretamente su artículo 63 de libre circulación de capitales, y el artículo 40 del Acuerdo sobre Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992. La primacía del ordenamiento jurídico comunitario frente al nacional, hace que la única alternativa viable sea la de la aplicación de la normativa de la UE, y por tanto la modificación de la legislación española. Según la

jurisprudencia española⁹⁵ las sentencias del TJUE por denuncia de la comisión deben tener efectos inmediatos y quizás por esa misma razón el gobierno español no tardó en intentar corregir esa discriminación a la vista del texto aprobado en la disposición adicional segunda del texto consolidado de la LISD. De este modo la LISD explicita la “adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12)”, e indica que ocurrirá lo mismo con la regulación adicional necesaria para la liquidación del impuesto por los contribuyentes que deban tributar ante la Administración General Tributaria del Estado. Esta modificación de la LISD se produce por aplicación de la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Esta nueva normativa resulta de aplicación a partir del 1 de enero del 2015.

La publicación de la sentencia en el Diario Oficial de la Unión Europea se produce el 10 de noviembre de 2014. El artículo 142.5⁹⁶ de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece que el plazo para reclamar a la administración es de un año desde el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo, es decir, desde la sentencia y más concretamente desde su publicación. Esto implica que tal plazo finalizaba el 10 de noviembre del 2015, y de haber sido ciertas algunas de las aproximaciones que realizaban algunos medios de comunicación⁹⁷ sobre la devolución de parte de esta recaudación a los contribuyentes no residentes, el importe de recaudación de los años 2015 hasta enero del 2017 debería haberse reducido de una manera considerable por este motivo, resultado que no consideramos cierto a partir de las últimas actualizaciones de recaudación del año 2016. Quizás hubiera sido esta la razón por la que en el año 2016 se redujera el presupuesto de recaudación del ISD por

⁹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012, de 2 de julio, que indica que las sentencias del TJUE por recurso denunciado por la Comisión por incumplir normas básicas integrantes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, implican la aplicación inmediata de la normativa europea con efectos retroactivos, dejando sin efecto la normativa del Estado.

⁹⁶ El Artículo 142 de la ley 30/1992 que recoge el procedimiento de responsabilidad patrimonial, indica en el punto cinco que “En todo caso, el derecho a reclamar prescribe al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo. En caso de daños, de carácter físico o psíquico, a las personas el plazo empezará a computarse desde la curación o la determinación del alcance de las secuelas”.

⁹⁷ Noticia de El mundo de septiembre del 2014 sobre la devolución de 200 millones de euros por parte del Estado <http://www.elmundo.es/economia/2014/09/24/5421c33e22601d59358b456c.html>

parte del Estado, pero lo cierto es que tampoco hemos encontrado evidencias que avalen la existencia de un volumen elevado de reclamaciones que puedan dar con un número considerable de devoluciones a practicar a finales del año 2016.

Se debe entender que en el caso de estimarse las devoluciones, éstas se harán conforme a las liquidaciones de los últimos cuatro años, y a quienes la propia sentencia del TJUE les reconoce el derecho a reclamar el cobro indebido. Deben resarcirse las reclamaciones por responsabilidad patrimonial de acto legislativo conforme a derecho que se formulen desde la fecha en la que se publicó la normativa que es interpretada por el 63 TFUE, en este caso la Ley 21/2001 Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, aunque fueran años prescritos, por ser una legislación contraria a los Derechos de la Unión. Una de las primeras y más recientes sentencias favorables en lo que respecta a reclamaciones realizadas por liquidaciones prescritas ha sido la nº 157/2016 firmada en Valencia el 26 de mayo de 2016, que resuelve la devolución del importe indebido que había sido abonado en el año 2007.

Posiblemente como consecuencia de esta sentencia del TJUE se pueda desprender nueva regulación o nueva jurisprudencia que modifique el marco legislativo actual del ISD⁹⁸ más allá de las modificaciones ya introducidas, para erradicar esta discriminación que sufren algunos de los ciudadanos españoles no residentes a la hora de tener que sufrir una condición fiscal menos ventajosa que otro ciudadano residente en alguna comunidad autónoma que ha introducido alguna mejora.

⁹⁸ Daniel Sarmiento en el número 39 de 2015 de la Revista Actualidad Jurídica Uría y Menéndez (pp142-146) que lleva por título “los límites de la autonomía fiscal en España (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en asunto Comisión/España (C-127/12, EU:C:2014:2130), sobre régimen de tributación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones)”, interpreta que la aplicación de la sentencia del TJUE no queda del todo resuelta con la Disposición Adicional Segunda de la LISD, dado que la propia sentencia denuncia como la libre circulación de capitales se ve afectada por regulaciones más ventajosas en algunas CCAA frente a otras, lo que entre otros efectos, puede desincentivar la inversión o dificultar el establecimiento de empresas y servicios. Esta diferencia fiscal entre comunidades resuelve la sentencia, no puede justificarse, y las libertades principales de la UE no pueden estar por debajo de las especificidades constitucionales sin entender por ello según el tribunal que queda afectada la identidad nacional. De este modo ese perjuicio a la libre circulación de capitales, como de personas, establecimiento o prestación de servicios que denuncia la sentencia del TJUE, se podría extender a otros tributos como Patrimonio, Transmisiones Patrimoniales, Actos Jurídicos Documentados, Tasas del juego y otros cedidos a las CCAA. Según Sarmiento, cuanto más asimétrico sea un Estado a nivel fiscal, mayor es el riesgo de violar alguna de las libertades de circulación.

Los efectos que esto producirá sobre la recaudación son aún desconocidos, por ahora solo han tenido efectos legislativos a nivel estatal pero posiblemente pueda influir en el modo en el que las comunidades autónomas puedan en adelante mejorar la regulación del Estado o la suya propia. Lo que realmente resultaría sorprendente es que las CCAA dejaran de observar el natural interés por proteger a los residentes de su comunidad y hacer lo posible por hacer permanecer en la región a las empresas ya domiciliadas y a los ciudadanos allí empadronados.

Otro de los aspectos que puede modificar la recaudación impositiva en el futuro próximo, y también ligado a pronunciamientos jurídicos, es la realidad que acontece en Alemania en lo relativo a la regulación del ISD ya que recientemente el Tribunal Constitucional Federal Alemán a través de la sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de diciembre del 2014, opinaba sobre las reducciones practicadas a las empresas familiares que prácticamente eximían del pago del ISD, determinando como discriminatoria esta práctica, tanto respecto a otras empresas de pequeña dimensión no familiares y frente a cualquier otro tipo de herederos vulnerando el principio de igualdad y el de proporcionalidad. El tribunal entendía la preocupación del legislador por proteger la empresa familiar como motor social y de empleo, pero solo en los casos en los que se enfrentaran dificultades económicas y falta de liquidez. El tribunal exigió al estado alemán regular antes de que finalizará septiembre del 2016 la normativa del ISD para modificar esta situación. El paralelismo que se puede hacer entre la legislación existente en Alemania y la española en lo relativo al artículo 20.2.c) de la LISD, hace pensar que esta situación también pudiera acontecer en España.

Adelantando algunas de las reflexiones que desarrollaremos detalladamente en el próximo epígrafe también debe tenerse en cuenta para lo que pueda ocurrir en los próximos años en la recaudación del ISD, algunos estudios como el informe de la Comisión de Expertos del 2014 que invitaba al legislador español a modificar la regulación del ISD además del resto de normativa tributaria que afecta al sistema de financiación de las CCAA. En resumen este informe proponía mantener el impuesto por favorecer la distribución de la riqueza, aunque con modificaciones para evitar que penalice el ahorro y la inversión de las empresas familiares. Entre las medidas que

proponían y podrían afectar a la recaudación del ISD están la supresión las reducciones de parentesco, establecer un mínimo de exención, crear una tarifa única para sucesiones y donaciones, que esta tarifa tenga solo tres tipos que irán del 4 por ciento al 11 por ciento en función del parentesco, y no establecer multiplicadores por cuantía o por patrimonio preexistente del adjudicatario. De nuevo la propuesta de reforma de financiación autonómica está siendo valorada por el gobierno español algo que ha podido evidenciarse en la convocatoria de la sexta conferencia de presidentes autonómicos en el mes de enero del año 2017, que ha solicitado la constitución de una nueva comisión de expertos para estudiar la modificación del sistema de financiación autonómica.

3.5 RECAUDACIÓN DEL ISD EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

El informe Lagares o informe de la Comisión Expertos⁹⁹ al analizar la situación del ISD en España y la oportunidad de su modificación, para justificar parte de las 125 propuestas que contenía el documento, realizaba una comparativa de la recaudación del ISD entre España, Unión Europea y países de la OCDE. Hemos actualizando las cifras de recaudación del ISD tanto de España como de los países OCDE¹⁰⁰ a partir de la información extraída de la base de datos y estadísticas de la OCDE, y se ha ordenado la misma en los anexos 27 a 29. A partir de su representación en los gráficos 1 y 2 podemos evidenciar que desde el año 1994 la recaudación del ISD es superior a la de los países de la OCDE que a su vez pertenecen a la Unión Europea, incremento que es aún más notable a partir del año 2001 y hasta el año 2005. Posiblemente esto es consecuencia de la aprobación de la Ley 21/2001 (LFA). Mientras en el mismo periodo en el resto de los países analizados, apenas experimentan crecimiento en el conjunto del periodo objeto de estudio, apenas se recogen pequeñas oscilaciones que no merecen nuestro análisis. A partir del año 2009 esa progresión se torna en

⁹⁹ Informe de la Comisión de Expertos publicado en 2014, presidida por Manuel Lagares Calvo.

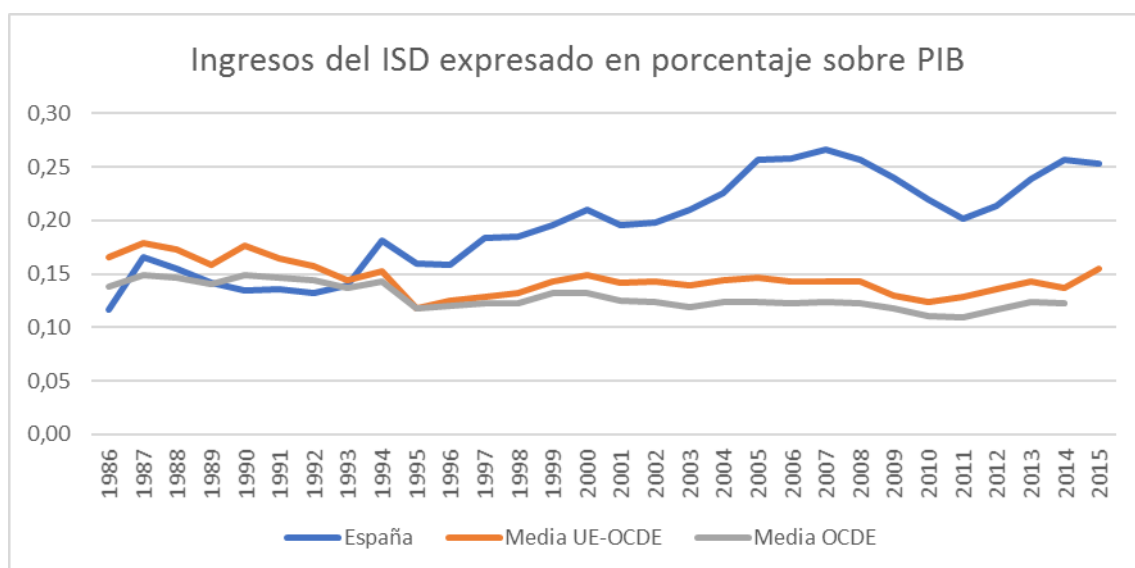
¹⁰⁰ OECD (2017), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database). DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en> Último acceso el 17 de enero de 2017

decrecimiento, permaneciendo esa tendencia hasta el año 2011, intervalo que coincide con los años de la crisis económico financiera.

Según estos mismos datos de la OCDE, que a su vez extrae de los presupuestos de los países en esos mismos años, la recaudación del ISD en España para el año 2015 representa el 0,25% del PIB y en los países OCDE-UE, el 0,15%, lo que nos permite afirmar que en España los ingresos de este impuesto son un recurso de mayor volumen y relevancia que para el resto de países analizados.

Del mismo modo en que avanzaba el Informe de la Comisión de Expertos en el año 2014, en enero del año 2017 sigue siendo Bélgica el país que registra mayores ingresos porcentuales del ISD sobre el PIB, seguido ahora de Francia, y Finlandia, y el siguiente país sería España.

Gráfico 1. Relación entre ingresos ISD y PIB



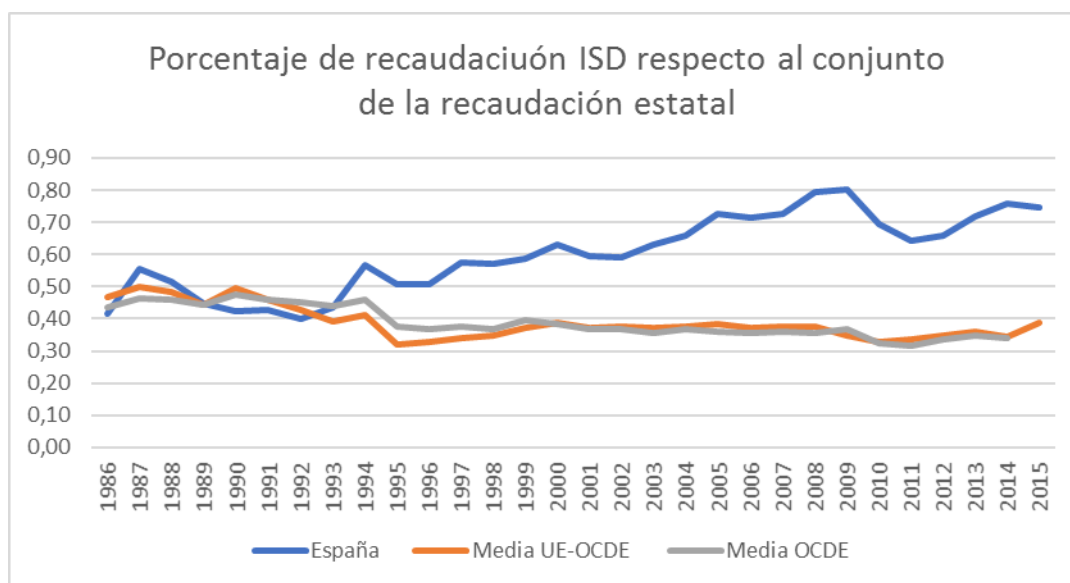
Fuente: Estadísticas OCDE (Datos completos en Anexo 28). Elaboración propia.
<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.

Respecto al peso de la recaudación del impuesto en el conjunto de los países de la UE que pertenecen también a la OCDE, nos encontramos con que el peso específico del impuesto en el conjunto del sistema tributario es sensiblemente superior en España a la media del resto de los países de la OCDE incluso de los vecinos de la UE, siendo

actualmente el peso de la recaudación en España, del 0,75 por ciento, y en los países de la UE que también pertenecen a la OCDE, de un 0,39. Estos datos están representados en el gráfico 2.

Entre países al igual que ocurría con la recaudación del ISD como porcentaje del PIB, también es Bélgica el país que más ingresos genera con este impuesto seguido de Francia, Holanda, Grecia, Reino Unido, y ya después encontraríamos a España. La evolución hasta la fecha de estas cifras recoge progresiones muy parecidas a las descritas en el gráfico anterior, destacando el decrecimiento del peso de la recaudación del impuesto desde el año 2009, aunque muy pronto, a partir del año 2011, el ISD de nuevo comienza a ganar peso en el conjunto del sistema tributario.

Gráfico 2. Relación entra la recaudación del ISD con respecto al resto de tributos estatales



Fuente: Estadísticas OCDE (Datos completos en Anexo 27). Elaboración propia.

<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Tomando como referencia los ingresos que produce el ISD en cada país, podemos también evidenciar en el anexo 29 esos elevados volúmenes de recaudación en países como Francia, Alemania, Bélgica, Holanda y por supuesto también en España, frente a otros países como Austria, Estonia, Letonia, Eslovaquia, Eslovenia, Portugal y Luxemburgo.

Se hace evidente que a la luz de los resultados obtenidos, hay grandes diferencias en la recaudación del ISD entre países que debieran tener cargas impositivas parecidas (nos referimos en este caso a los países de la UE que pertenecen además a la OCDE), y esto podría suponer un riesgo para la economía de muchos de los países, también para España, pudiendo motivar que las empresas familiares puedan buscar una mejores condiciones para el ejercicio de su actividad con el fin de obtener un mayor rendimiento a su inversión. El estudio de KPMG¹⁰¹ del año 2016 indicaba que “los gobiernos deben considerar que las políticas fiscales no favorables pueden influir en la decisión de una empresa de localizarse en otro territorio”, decisión que sin lugar a dudas tendría consecuencias en la recaudación y en los recursos disponibles para la financiación de las CCAA y en menor medida para el Estado¹⁰².

¹⁰¹ Global Family Business Tax Monitor. Comparativa de la fiscalidad derivada de la transmisión de la empresa familiar, Mayo 2016, p.

¹⁰² Los ingresos del Estado por este impuesto son muy inferiores a los del conjunto de las CCAA, además comparados estos con los otros ingresos recogidos en el Anexo 2 en otras partidas de los Capítulos I a III, el volumen de los mismos no resultan determinantes para su financiación.

4. CONTEXTO ACTUAL DE LA PYME Y DE LA EMPRESA FAMILIAR

Eurostat¹⁰³ reconoce a la pyme su protagonismo como impulsor de la economía de la Unión Europea. Para Eurostat las *Small and Medium-Sized Enterprises* (en adelante sme) son aquellas empresas que tienen menos de 250 empleados, son independientes de otras compañías, y sus ventas no pueden ser superiores a 50 millones de euros, o un balance anual (balance sheet) de no más de 43 millones de euros. En Europa según cifras de Eurostat¹⁰⁴ (2013) el 99,8 por ciento de las empresas no financieras de la Unión Europea¹⁰⁵ son consideradas sme (incluyen el autoempleo) y el 66,8 por ciento de los empleados de empresas trabajan en las sme, generando el 57,8 por ciento del valor añadido de las empresas no financieras de la Unión. Solo las microempresas (menos de diez empleados) representan al 92,9 por ciento de las empresas no financieras en la Unión Europea de los 28. Según esta misma fuente en toda la Unión Europea los 28 solo Italia tiene más empresas registradas en su país que España. Es cierto que estadísticamente se atribuye una mayor productividad a las grandes empresas¹⁰⁶, pero la capacidad de creación de trabajo corresponde a las sme, gracias al emprendimiento y al rápido crecimiento de las sme. Las empresas sin empleados (*size class zero*) son las que más nuevas empresas generan, en el año 2007 de los 3,8 millones de nuevos empleos creados, el 38,1% trabajaban para si mismos (sobre todo en sectores con escasa regulación y con bajos costes de establecimiento).

¹⁰³ “Key Figures on European Business, with special feature on SME’s” 2011 edition, ISSN 1830-9720.

¹⁰⁴ Informe de Eurostat “Structural Business Statistics Overview” datos actualizados a Junio de 2016. http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Structural_business_statistics_overview Último acceso el 12 de octubre de 2016.

¹⁰⁵ Los estudios estadísticos de la estructura empresarial en la Unión Europea realizados por Eurostat siguen la clasificación NACE y los estudios que se realizan sobre las sme en la Unión Europea se realizan en el ámbito de la “non-financial business economy”, o economía no financiera. La actividad financiera y de seguros está considerada aparte por su especial naturaleza y por la falta de información estadística. Tampoco quedan incluidas en los estudios estadísticos de la actividad empresarial, la actividad agrícola, forestal, pesca, administración pública, educación y sanidad. En términos absolutos la economía no financiera empleaba en el 2013 a 133 millones de personas en la Europa de los 28, lo que representa el 63% de la población activa de la Unión.

¹⁰⁶ Las microempresas representan un 92,9 por ciento de las empresas de la UE-28, y a las mismas corresponde una quinta parte del valor añadido generado por el conjunto de todos los tipos de empresas.

Los datos de Ministerio de Empleo y Seguridad Social a diciembre del año 2016, revelan una fuerte presencia de la pyme en España, categoría equivalente a la sme europea. En esa fecha estaban censadas 1.308.094 empresas con entre 1 y 249 asalariados (un 45,8 por ciento de las empresas del país), que contratan a 7.931.358 personas, más de la mitad de los trabajadores inscritos en la Seguridad Social (50,5 por ciento del total de los trabajadores). Las grandes empresas suponen el 0,2 por cien de las que existen en el país, y contratan al 31,3 por ciento de los trabajadores. Los trabajadores autónomos y sus asalariados son 2.846.836, y representan por si solos al 54 por ciento de las empresas del país.

Como ya determinamos al describir el objetivo de la tesis, es nuestra intención determinar la afectación de la empresa familiar por el ISD y concretamente queremos enfocar las consecuencias de ese impuesto sobre las empresas familiares que puedan ser consideradas pymes.

Siguiendo la Recomendación del año 2014 del Parlamento Europeo¹⁰⁷ los institutos oficiales de estadística ya están trabajando en aportar datos e información sobre las empresas familiares, y según el estudio piloto sobre empresas familiares que recientemente ha publicado el INE (2016), se ha podido estimar que la presencia de las mismas dentro del tejido empresarial español responde a los siguientes datos a fecha del año 2015 según una muestra extraída del Directorio Central de Empresas (en adelante DIRCE):

¹⁰⁷ Recomendación del Parlamento Europeo dirigido a la Comisión Europea y Eurostat, "Report on Family Business in Europe, 2014/2210 (INI)", del 8 de septiembre del 2015.

Tabla 8. Empresas familiares por tamaño de establecimiento.

Nº Ocupados	Empresas	Ocupados	Facturación
Total de empresas	82,8%	49,9%	38%
Menos de 10	84,1%	79,1%	57,9%
De 10 a 49	61,7%	58,4%	54,6%
De 50 a 199	43,6%	42,3%	39,1%
De 200 a 999	25%	23,7%	20,4%
De 1.000 o más	19,9%	19,8%	15,1%

Fuente: Primer trimestre de 2015 (DIRCE) y diciembre de 2015 (ICE).

Elaboración propia.

http://www.ine.es/daco/daco42/ice/estudio_piloto_2015.pdf

Sobre la misma muestra se obtienen datos estadísticos por comunidades autónomas que podemos observar en la tabla 9. Según estos mismos datos la mayor concentración de empresas familiares por comunidad autónoma se encuentra en Canarias, Extremadura y Cantabria, y encontramos menor presencia de empresa familiar en Madrid, Rioja y País Vasco. Destacan en porcentaje de ocupación las empresas familiares de canarias, Baleares y Valencia, que registran las cifras más altas. Los que registran valores más bajos son Madrid, País Vasco y Navarra. Respecto a la facturación de las empresas familiares, el mayor importe corresponde a Baleares, Valencia y Castilla la Mancha y la menor facturación se recoge en Madrid, Cantabria y Navarra. En el Anexo 26 se puede observar además el detalle del reparto de la pyme a nivel autonómico por tamaño de la empresa, así como el crecimiento o decrecimiento del número de empresas en los últimos años.

Tabla 9. Empresas familiares por comunidades autónomas

	Empresas	Ocupados	Facturación
Total	82,8%	49,9%	38%
Andalucía	85,1%	55,1%	55,7%
Aragón	83,4%	52,9%	40,9%
Asturias	84,4%	62,4%	42%
Baleares	83,7%	70,2%	69,9%
Canarias	88,3%	72,8%	62,2%
Cantabria	86,1%	49,7%	29,6%
Castilla y León	85,9%	63,7%	54,4%
Castilla - La Mancha	85,6%	57,8%	66,8%
Cataluña	82,6%	48,6%	38,9%
Comunidad Valenciana	81,8%	66,5%	67,4%
Extremadura	86,7%	55,4%	64,4%
Galicia	83,6%	59,2%	53,5%
Madrid	77,9%	30,2%	20,3%
Murcia	81,1%	62,8%	62,8%
Navarra	85,7%	45,7%	38,7%
País Vasco	80%	41%	42,9%
Rioja	78,7%	53,9%	54,6%

Fuente: Primer trimestre de 2015 (DIRCE) y diciembre de 2015 (ICE).

Elaboración propia.

http://www.ine.es/daco/daco42/ice/estudio_piloto_2015.pdf

La empresa familiar constituye en la actualidad la base de nuestro sistema económico, es el principal generador de empleo en el reino de España y un elemento fundamental de cohesión social. El compromiso, la voluntad de permanencia, la visión a largo plazo en las decisiones y la necesidad por parte de los familiares y afines de hacerla sobrevivir son algunas de las ventajas competitivas que ofrece este tipo de empresa. Ejemplos de empresas familiares con éxito podrían ser Mercadona SA, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Samede Inversiones 2010 SL (familia Koplowitz), El Corte Inglés SA, Ferrovial SA, Fomento de Construcciones y Contratas SA (Grupo FCC), Acciona SA, Corporación Gestamp SA, Obrascó Huarte Lain SA (OHL Group), Promotora de Información SA (PRISA), Grupo Antolin-Irausa SA, todas ellas se sitúan entre las 500 empresas familiares con más ingresos del mundo¹⁰⁸ aunque también merecen ser mencionadas otras como Mango, Almirall, Barceló, Catalana Occidente, Puig. A través

¹⁰⁸ *Global Family Index* de la Universidad de St. Gallen, estudio realizado por el Center for Family Business de la University of St.Gallen (Suiza) en cooperación con el EY's Global Family Business Center of Excellence, datos actualizados el 30 de septiembre de 2016 <http://familybusinessindex.com/>

del Family Business Index, herramienta creada por EY Global Family Business Center of Excellence y la University of St. Gallen, se puede comprobar información detallada y actualizada¹⁰⁹ de cada compañía y permite observar gráficamente la presencia de la empresa familiar en un conjunto muy amplio de países. Para la estimación de este ranking es interesante destacar que han tomado como referencia las empresas cotizadas que están controladas por familias que a su vez controlan el 32 por ciento del capital. En el caso de no cotizadas se exige un 50 por ciento. La estimación de este porcentaje queda justificada por una parte atendiendo el criterio de la OCDE, según el cual el 30 por ciento de los votos es suficiente para establecer un control sobre la toma de decisiones teniendo en cuenta que de media el porcentaje de voto representado en las asambleas de accionistas suele ser de media un 60 por ciento. Hace referencia también a que se ha tenido en cuenta que los estudios académicos suelen justificar como mínimo necesario el 20 o 25 por ciento. La cifra de 32 por ciento obedece, según este mismo estudio, al deseo de aplicar un criterio conservador.

No existen datos estadísticos detallados sobre el conjunto de las empresas familiares existentes actualmente en España que nos permitan medir su relevancia e implantación en el tejido empresarial español y la aportación que realizan a la economía del país. Algunos estudios con el fin de emitir opiniones al respecto utilizan como fuente las empresas familiares cotizadas, cuya presencia en los mercados facilita el acceso a datos que permiten ser objeto de análisis. La poca representatividad de las muestras de los estudios que analizan su presencia en mercados, sobre el total de todas ellas, hace que esos resultados no sean extrapolables al conjunto de este particular género de empresas máxime teniendo en cuenta que los datos ofrecidos por algunas de estas investigaciones son opuestos¹¹⁰. Sí existen algunos otros estudios que

¹⁰⁹ La herramienta actualiza frecuentemente los datos al revisar de manera automatizada sus valoraciones conforme a criterios como la valoración en los mercados de las compañías en ella incluidas.

¹¹⁰ El estudio de Santana y Cabrera del 2001 apenas identificaba un total de 115 empresas registradas en la CNMV de las que solo 108 estaban activas y domiciliadas en España. El estudio no es muy actual pero es revelador con respecto a la poca representatividad de la empresa familiar cotizada con respecto a las cifras que hemos orientado del conjunto de todas ellas. En cambio el posterior estudio de Gallego Domínguez 2012, apoyado en datos extraídos del Instituto de la Empresa Familiar en su informe del 2009, confirma que el volumen de la capitalización bursátil está representado en un treinta por ciento por empresas familiares, y que el cincuenta por ciento de las empresas que cotizadas pertenecen también a esta categoría.

han procurado consensuar metodologías de trabajo para hallar cifras relativas a presencia y actividad de la Empresa Familiar en España, de entre ellos cabe destacar el realizado por el IEFA. El estudio “La empresa Familiar en España (2015)” publicado por el citado Instituto, fundamente buena parte de sus reflexiones a partir de datos obtenidos del Sistema de Análisis de Balances Ibéricos¹¹¹ (en adelante SABÍ), y llegó a identificar como empresas familiares el 90 por ciento de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada inscritas en el sistema (sobre una selección previa de 142.000 sociedades) y que entre ellas emplean al 66,7 por ciento de los trabajadores vinculados a este tipo de empresas. Extrapolando la información obtenida a partir de la base de datos y tomando como referencia el conjunto del tejido empresarial español, se podía concluir que en España en el año 2015 había cerca de 1,1 millones de empresas familiares de entre las 1,25 sociedades mercantiles que por entonces estaban censadas, dando empleo aproximadamente a 7 millones de personas. Este estudio llega a concluir que más de la mitad del empleo generado en el país es creado por las empresas familiares, aunque más sorprendentes resultan las cifras de empleo generado en los últimos años, ya que en el año 2013 según este mismo estudio del IEFA al menos el 84,4 del empleo generado en Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada (lo que excluye a los trabajadores autónomos), se había generado en empresas familiares. Este estudio también coincide en describir estas empresas como más intensivas en mano de obra, más longevas, menos productivas y con menos ingresos que las no familiares, aunque cuanto mayor es su tamaño, a partir de aquellas que superan 50 trabajadores, mayor es la rentabilidad que alcanzan superando incluso a las no familiares. Cuanto mayor es el tamaño de la empresa menor es la presencia en el tejido empresarial de empresas familiares frente a no familiares. Otra de las características positivas es su menor endeudamiento, que se ha acentuado tras los años de la crisis.

¹¹¹ Actualmente están inscritas en SABÍ cerca de 1,9 millones de empresas españolas y portuguesas con información de cuentas registradas, desde la citada base de datos se accede a las cuentas depositadas por las empresas en los registros mercantiles, así como otra información como tamaño, actividad, ubicación... etc. El escrutinio de datos de SABÍ que realiza el estudio “La Empresa Familiar en España (2015)”, toma como referencia los estudios de Arosa, et al., 2010, Rojo, et al., 2011, López Diéguez, 2015, y otros. Las 142.000 empresas que sirvieron de referencia al estudio se seleccionaron sobre SABÍ de acuerdo con varios criterios como que debían ser empresas con estructura de sociedad mercantil, facturación de más de 2 millones de euros, plantilla de 10 o más empleados. Después se clasificaron por mercantiles y no mercantiles.

La resolución del Parlamento Europeo, de 8 de septiembre de 2015, “Report on Family Business in Europe, 2014/2210” relativo a empresas familiares en Europa, pone de manifiesto la aportación de las empresas familiares al crecimiento de la economía europea, desarrollo social y a reducir el desempleo entre los jóvenes. En este mismo documento recoge las mismas cifras del informe de Ernst & Young del año 2014 que indicaba que el 85 por ciento de las empresas europeas eran familiares y que estas generan cerca del 60 por ciento del empleo. Considera igualmente que la mayor parte de las empresas familiares son pymes, destacando la necesidad de “mejorar y complementar los esfuerzos a la hora de estimular el emprendimiento y las empresas emergentes, prestando más atención a facilitar y estimular la continuación a largo plazo de las empresas familiares”. Sobre las mismas también subraya su elevada responsabilidad social con sus trabajadores, la gestión responsable y sostenible de los recursos, así como una visión de trabajo a largo plazo. Al final de la resolución realiza una petición a la Comisión Europea de ampliar la definición europea de pymes que se realizó en el 2003 para dar cabida nuevos criterios cuantitativos y cualitativos que tengan en cuenta las características de la empresa familiar.

En este punto resulta interesante abordar alguna de las consecuencias que detalla Luchena Mozo (2009) que en su momento tuvo la Recomendación del Parlamento Europeo relativas a la empresa familiar. Al tiempo que se recibe la resolución se aprobaba en España con posterioridad aunque en ese mismo año el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, referente a la normativa que permitiría exonerar del IP a participaciones y a aquellos bienes, derechos vinculados a la actividad empresarial.

La primera de las normativas españolas que recoge el contenido de la Recomendación de las instituciones europeas es el Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, que hace referencia a las transmisiones mortis causa en las empresas familiares, modificación que quedaría recogida a partir de entonces en el artículo 20.2.c) de la LISD. Posteriormente se promulgaría la Ley 137/1996, de 30 de diciembre, que permite la exención de las participaciones en empresas que coticen en Bolsa, vinculando la exención reconocida en el ISD a su aplicación en el IP, posibilidad de practicar reducción si se alcanza con la familia el 20 por ciento del control, y la reducción del 95

por ciento para las transmisiones inter vivos. A continuación se aprobaría la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que amplía el ámbito de estos beneficios a las actividades de carácter profesional, ampliando las exenciones al cónyuge, y creando una reducción del 95 por ciento en el ISD al usufructo de acciones. El Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, deroga el Real Decreto 2481/1994, si bien la normativa de relativa al control se le termina de dar forma a través del Real Decreto 25/2000.

Posteriormente destacar la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (antes lo hizo la Ley 14/1996) que termina por configurar la cesión de los tributos para la financiación de las CCAA, momento a partir del cual el desarrollo del ISD se aleja de su configuración original al hacer uso las autonomías de su competencia legislativa, momento a partir del cual y según Luchena Mozo, esta evolución normativa influye negativamente en la competencia fiscal entre las distintas CCAA. También derivados de esta preocupación legislativa por favorecer la progresión de las empresas familiares que inició el Parlamento Europeo, destacar la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que modifica tanto el impuesto de sociedades como el impuesto de la renta sobre las personas físicas, y la Proposición de Ley 122/000193 sobre la pequeña y mediana empresa que eximía del IP y el ISD que no llegó a progresar.

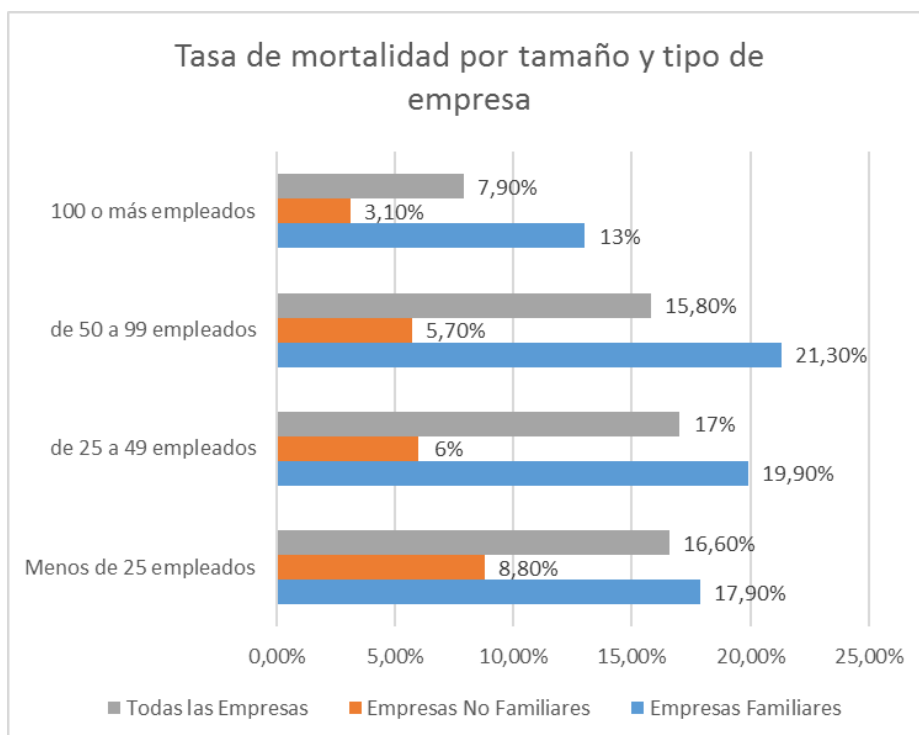
El siguiente hecho relevante en el campo legislativo del régimen común es la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, por la que se suprime el IP, impuesto que fue implantado en su día por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, con “carácter excepcional y transitorio”¹¹². Sería finalmente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación autonómica reconocido en el 157.3 CE, el que a través de una ampliación de las potestades regulatorias de las CCAA, modifica en última instancia el ámbito normativo que afecta a las empresas familiares, con lo que desde entonces se verán beneficiadas o discriminadas en función del uso que dé a ese derecho en cada autonomía.

¹¹² Luchena Mozo (2009), p. 69.

4.1 DIFICULTADES EN LA GESTIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR

Según el estudio “La empresa Familiar en España (2015)” durante el intervalo de años del 2007 al 2013, entre las empresas que han sobrevivido, las familiares han creado empleo y las no familiares lo han destruido¹¹³, un dato que subraya el papel decisivo de la empresa familiar en la sociedad y economía española en los últimos años. Al mismo tiempo no podemos olvidar que la tasa de mortalidad de empresas familiares frente a las no familiares y según ese mismo estudio, ha sido peor en el mismo periodo, situándose en un 18,3 por ciento en el caso de las familiares frente al 6,6 por ciento de las no familiares. Esto supone que un 92 por ciento de las empresas que se han perdido en ese mismo periodo eran familiares. La mortalidad de la empresa familiar varía según su tamaño según podemos constatar en el siguiente gráfico:

Gráfico 3. Tasa de mortalidad de le empresa en España



¹¹³ Según “La Empresa Familiar en España (2015)”, las empresas con un millón de euros de facturación en España que han sobrevivido del año 2007 al año 2013, en el caso de las familiares han pasado de 4,7 a 5,1 trabajadores y las no familiares en el mismo periodo y con la misma facturación pasaron de 3,1 a 3 trabajadores.

Fuente: La Empresa Familiar 2015. Elaboración propia.

A pesar de la buena salud de las empresas familiares que constata el referido estudio, una de las mayores amenazas que tienen este tipo de empresas es la sucesión, y llegados a ese momento resulta preocupante que el 68 por ciento de las empresas no cuentan con planes que permitan abordar ese cambio. Otro dato significativo del estudio del IEFA y que invita a la reflexión, es que apenas el 9 por ciento de ellas tienen recogido por escrito un protocolo familiar.

Otras de las amenazas que acechan la supervivencia de las empresas familiares y que identifica la Cátedra PRASA de empresa familiar¹¹⁴, son las dificultades de separar bienes familiares y societarios, falta de profesionalización en la gestión, la incapacidad de algunas empresas para adaptarse a su propio crecimiento o la dificultad por alcanzar el tamaño apropiado, los conflictos por el control de la empresa, la internacionalización o la transformación tecnológica.

Según un informe de la European Family Business del año 2012¹¹⁵, la transmisión o sucesión exitosa de la empresa solo se produce en el 30 por ciento de los casos, solo el 30 por ciento de las empresas familiares pasa de la primera a segunda generación. De la segunda a la tercera solo sobreviven el 10 por ciento de las empresas y la cuarta generación solo es alcanzada por el 3 por ciento de ellas. Otro estudio nacional, Gutierrez Uralde (1992)¹¹⁶, apuntaba cifras muy parecidas sobre la fragilidad de la empresa familiar ante el cambio generacional, indicando que solo una tercera parte de

¹¹⁴ Catedra PRASA de Empresa Familiar, 2012, "La empresa Familiar. Su concepto y delimitación jurídica".

¹¹⁵ Informe "Family Business Statistics" publicado en junio de 2012 por la European Family Business, Según constata este estudio buena parte de los datos que actualmente se analizan de las empresas familiares son estimaciones realizadas por instituciones privadas, lo que nos recuerda la demanda que hacía la Comisión Europea a los países miembros. En España el INE publicó recientemente, julio 2016, un estudio piloto sobre empresas familiares, algunos de cuyos resultados ya han sido analizados y recogidos en esta investigación. Este mismo informe concluye con una propuesta que la UE, en el contexto del programa estadístico de Eurostat 2013-2017, que en ese plazo las estadísticas de las empresas familiares sean ya recogidas por este organismo.

<http://www.europeanfamilybusinesses.eu/uploads/Modules/Publications/family-business-statistics.pdf>

¹¹⁶ Gutierrez Uralde, G. ,1992, "Un socio financiero en el proceso de sucesión", Estrategia Financiera, no.75, 11

las empresas familiares llegaban a segunda generación y menos de una quinta a la tercera generación.

Los inconvenientes que deben afrontar las empresas familiares para su supervivencia pueden ser agrupados. Barbeito et al (2004) realiza esta clasificación en función de una serie de problemas que las empresas deben afrontar en su lucha por la supervivencia, y estos se pueden dividir en dos grupos, los problemas derivados del funcionamiento, organización y gobierno de la empresa familiar y los problemas en la sucesión. Dentro de los problemas de sucesión destacan dos grandes grupos, el primero los problemas fiscales, y el segundo los conflictos familiares. Dentro de los problemas fiscales encontramos, como no podía ser de otro modo, el pago del IP y el pago del ISD, obligaciones a las que la empresa familiar hace frente en el momento de la transmisión de la empresa a una nueva generación. El pago de los referidos impuestos es actualmente algo más reducido gracias a la regulación de las comunidades autónomas y el fraccionamiento en su abono, lo que no evita en muchos casos tener que hacer frente a una importante factura.

En el caso de los conflictos familiares hace referencia a la falta de planificación que permitiría afrontar esos problemas en el momento en el que aparecen. Los desencuentros que se producen dentro del núcleo familiar pueden determinar la imposibilidad de continuar con la actividad empresarial, y en ese sentido debemos de nuevo destacar el dato antes aportado de que al menos un 68 por ciento de las empresas no dispone de un protocolo familiar.

Debemos también mencionar la clasificación acerca de los retos que enfrenta la empresa familiar en su ánimo de supervivencia que realiza la Comisión Europea¹¹⁷, y que serían:

- Hacer frente a las políticas que no son sensibles a las necesidades de la empresa familiar y la contribución social y económica que dan estas empresas a la sociedad

¹¹⁷Recomendaciones recogidas por la Comisión Europea para las Empresas Familiares en https://ec.europa.eu/growth/smes/promoting-entrepreneurship/we-work-for/family-business_es, último acceso enero de 2017.

- Los problemas de acceso a la financiación y problemas fiscales
- La falta de preparación y planificación para de la transmisión de la empresa
- Hacer frente a dificultades en el gobierno familiar
- Dificultad para atraer y retener el talento de los trabajadores
- Necesidad de una educación para el emprendimiento, y un entrenamiento específico para la gestión de la empresa familiar

Como hemos podido comprobar buena parte de los problemas que detectan Barbeito et al (2004) y la Comisión Europea son coincidentes. Analicemos en detalle los más relevantes.

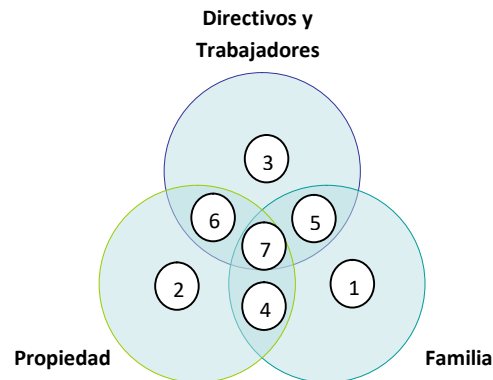
4.1.1 La gestión de la empresa familiar y su gobierno

Las empresas familiares como ya indicamos anteriormente se distinguen por una vocación de esfuerzo, intuición, compromiso, la voluntad de permanencia, la visión a largo plazo en las decisiones y la voluntad de sus fundadores y sucesores, familiares y afines de hacerla sobrevivir. Pero las propias características de estas empresas pueden en algunos casos desencadenar dificultades para su continuidad.

La propia gestión de las empresas familiares y los distintos tipos de integrantes que la componen, pueden suponer un problema, que se hace aún más relevante en el momento del relevo generacional. Tagiuri y Davis¹¹⁸ (1982) especificaron a través de un diagrama de circunferencias que se solapan entre si, los distintos grupos de personas que conviven en le empresa familiar, y que tienen diferentes posiciones de interés en una empresa familiar.

¹¹⁸ Tagiuri, R. y Davis, J., 1996, "Bivalent attributes of the family firm", Family Business Review, vol.9, no. 2, pp. 199-208. El artículo original fue escrito en 1982.

Diagrama 1. Grupos de personas vinculadas a la empresa familiar



Fuente: Elaboración propia.

Así distinguimos tres grupos principales que son la Familia (1), la Propiedad (2), y los Directivos y Trabajadores de la empresa familiar (3). En la intersección de Familia y Propiedad (4), estarían los familiares propietarios que no trabajan. En la intersección de Familia y Directivos y Trabajadores (5), los familiares que trabajan en la empresa familiar pero no son propietarios de la misma. En la Propiedad, en su intersección con los Directivos y Trabajadores (6), estarían los directivos y trabajadores que tienen parte de la propiedad pero que no forman parte de la familia. En el centro, en la intersección de los tres círculos, la parte de la familia que trabaja y dirige la compañía, siendo propietarios de la misma (7).

La publicación de Tagiuri y Davis concluye que para los gestores es fundamental reconocer y saber gestionar lo que ellos llaman los atributos ambivalentes de la empresa familiar, determinantes para lo bueno como para lo malo, refiriéndose concretamente al solapamiento de los roles de los miembros de la empresa, sus distintos tipos de interés y como en una misma persona pueden confluir uno, dos y hasta tres roles diferentes, representando la propiedad, los trabajadores y los intereses de la familia. Determinante que para del éxito de la supervivencia de la empresa de estas características, de las que solo el 30 por ciento están llamadas a

sobrevivir al camino a la segunda generación, se haga una correcta gestión de estas relaciones.

Proponen que esa simultaneidad de roles pueda aprovecharse para una suerte de comportamientos positivos como una mayor eficiencia en la toma de decisiones, emplear igualmente la lealtad e identidad que suelen desarrollar los miembros de la familia, separar los problemas familiares de los empresariales, favorecer la objetividad de los empleados no familiares, evitar rivalidades, maximizar las experiencias positivas de la convivencia, gestionar bien el entendimiento a nivel comunicativo entre parientes (lenguaje familiar), respetar la privacidad, entender el negocio desde un mismo sentido. Son muchas las circunstancias de las empresas familiares que potencialmente son ambivalentes, para lo positivo como para lo negativo.

Ligado a lo anterior encontramos otra limitación, y es la de la profesionalización en la gestión. En muchos casos la propiedad y la gestión coinciden, y se confunde la propiedad del capital con la aptitud y capacidad para lograr una gestión eficiente de los recursos. Así por el mero hecho de pertenecer a la familia encontramos a integrantes de la misma, ejerciendo y tomando decisiones en puestos para los que no están especialmente cualificados lo que termina por generar tensiones entre los tres grupos principales de interés, estos son, la familia, la propiedad y la dirección o trabajadores. Es por ello igual de determinante, tal y como apunta la Comisión Europea, una preocupación por la formación y entrenamiento de las personas que están llamadas a suceder a la dirección actual, desarrollo formativo que debe realizarse de una manera específica para poder gestionar correctamente los problemas propios de la empresa familiar. Además de la preparación y la idoneidad para la gestión, parece determinante la voluntariedad de las personas que están llamadas a suceder a los transmitentes de la empresa familiar.

Otro estudio, el de Pérez Molina y Gisbert Soler (2012), aunque detecta más problemas en el funcionamiento de la empresa familiar que los enumerados por el estudio de Barbeito et al (2004), apunta fundamentalmente como causa principal de la desaparición de las empresas familiares, a los conflictos internos dentro de la empresa familiar. Siendo un estudio con una muestra de empresas moderada, son interesantes

las conclusiones que arroja donde resulta evidente que en las segundas y terceras generaciones hay un mayor número de empleados y una mayor profesionalización de la estructura laboral, aspectos ambos que sin duda ayudan a reducir la mortalidad de la empresa familiar, amenaza que queda representada en el gráfico 3.

La resolución del Parlamento Europeo de 8 de septiembre del año 2015, sobre empresas familiares en Europa, recoge que el 87 por ciento de los empresarios familiares consideran determinante mantener el control de la empresa para su supervivencia, señalando como factores de riesgo el traspaso de la propiedad y la gestión del cambio generacional.

4.1.2 Gestión financiera y fiscal

Otras de las dificultades que deberán enfrentar las empresas familiares son las relativas a la gestión financiera y la financiación. La propiedad, los fundadores, inician en muchos casos el proyecto a través de préstamos personales, que en ocasiones deben incrementar para hacer frente al natural crecimiento de la empresa, llevando en al propietario a reinvertir los beneficios y seguir endeudándose. Por otra parte, y salvo que la empresa cotice en bolsa, las participaciones en la empresa son difíciles también de gestionar, dado que estas no pueden participar de un mercado que permita su venta o ampliar el capital de la empresa. Esta es otra limitación más para su crecimiento. La escisión en la empresa plantea la decisión irremediable del resto de la propiedad de tener que comprar la participación de la parte de la familia que quiere desvincularse del negocio. Todo esto incrementa el coste de financiación de la empresa, genera dificultades para ampliar capital y recursos, y limita la liquidez de los mismos.

A las dificultades para financiar el proyecto familiar se une el impacto que sufre la empresa en el momento en el que se produce una transmisión de la propiedad ya sea mortis causa o inter vivos. Esta factura en los primeros años del siglo XXI está siendo amortiguada por alguna pequeña modificación en la normativa del régimen común por

parte del Estado, impulsada a su vez por la Unión Europea¹¹⁹ y formalizada a través de la Ley 7/1996, de 7 de junio¹²⁰, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de liberalización de la actividad económica. De manera decisiva es respaldada por la Ley 22/2009 de 18 diciembre 2009, a la que siguió abundante regulación por parte de algunas comunidades autónomas que favorecen la situación de la empresa familiar, aunque ciertamente las competencias ya estaban asumidas desde el 2001 y ya desde entonces las CCAA ampliaban los beneficios para la empresa familiar y lo siguieron haciendo a partir del 2009. Es también importante en este punto tal y como apuntan Pérez Molina & Gisbert Soler (2012), un correcto diseño de la disposición de la herencia para reducir aún más la factura fiscal, así como atender la necesidad de diseñar y poner en práctica un protocolo familiar.

Ante el riesgo fiscal y de financiación, no debemos olvidar la recomendación de la Resolución del Parlamento Europeo de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa, que al respecto de la financiación de las mismas hace una referencia clara al deber, por parte de los estados miembros, de garantizar regímenes fiscales en materia de ISD, fiscalidad directa, deuda, fondos propios y sociedades (competencias todas ellas de los estados miembros), que apoyen a la financiación de los fondos propios de estas empresas en lugar de discriminar. Esta misma resolución hace un llamamiento para que se “analicen las distorsiones en favor de la deuda en sus regímenes fiscales evaluando su impacto en la estructura financiera de las empresas y los niveles de inversión, y garanticen un trato equitativo para la financiación mediante fondos propios frente a la financiación mediante deuda con objeto de no dificultar la sucesión en la propiedad de las empresas familiares ni su perspectiva a largo plazo”. La Recomendación de 1994 de la Comisión Europea obtuvo respuesta por el legislador español en la modificación del artículo 20 de la LISD, por lo que no resulta descartable que este nuevo pronunciamiento de las instituciones europeas pueda suponer una

¹¹⁹ La Comisión Europea a través de la Recomendación 1994/1069 CE, de 7 de diciembre, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, determina como objetivo de los estados miembros la adopción de medidas que garanticen la transmisión de la empresa evitando que los impuestos sobre sucesiones y donaciones pongan en peligro la supervivencia de la misma.

¹²⁰ En la exposición de motivos de la Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de liberalización de la actividad económica, se indica que respecto al ISD la normativa pretende aliviar la carga fiscal que se debe afrontar en la transmisión mortis causa de empresas familiares.

nueva modificación de la LISD o de otras normativas que puedan ser aplicables en la transmisión de la empresa familiar. Quizás pueda también esta resolución favorecer el régimen y estructura financiera de las mismas que como veremos más adelante se identifica por ser más intensiva en fondos propios a diferencia de las empresas no familiares.

4.1.3 Gestión jurídica

Otra de las decisiones clave que deberá afrontar la empresa familiar es la elección de la forma jurídica en la que debe constituirse la empresa familiar. En la “Guía de la Pequeña y Mediana Empresa Familiar” editada en el 2008 por la Dirección General de Política de la Pequeña y Mediana Empresa y que sin duda ha sido una herramienta de gran utilidad para la constitución de las pymes familiares, se recogen los factores que influyen en la elección de la forma jurídica así como los requisitos exigibles para poder constituir la misma, factores que en muchos casos condicionan la fórmula finalmente elegida, como lo son el tamaño, número de promotores, responsabilidad que asumen los participantes o administradores, necesidades financieras, etc. Los tipos de empresas que se recogen en la actualidad son los siguientes:

Tabla 10. Tipos de empresas

Tipo de empresa	Nº Socios	Capital	Responsabilidad	Fiscalidad directa
Empresario individual	1	No existe mínimo legal	Ilimitada	IRPF (Rendimientos por actv. económicas)
Emprendedor de Responsabilidad Limitada	1	No existe mínimo legal	Ilimitada con excepciones	
Comunidad de bienes	Mínimo 2	No existe mínimo legal	Ilimitada	Rég. de atribución de rentas, según normas IRPF
Sociedad Civil	Mínimo 2	No existe mínimo legal	Ilimitada	Rég. de atribución de rentas, según normas IRPF
Sociedad Colectiva	Mínimo 2	No existe mínimo legal	Ilimitada	Impuesto sobre sociedades
Sociedad Responsabilidad Limitada	Mínimo 1	Mínimo 3.005,06	Limitada al capital aportado	Impuesto sobre sociedades
Sociedad Limitada Nueva Empresa	Mínimo 1 Máximo al inicio 5	Mínimo 3.012 € Máximo 120.202 €	Limitada al capital aportado	Impuesto sobre sociedades
Sociedad Limitada Formación Sucesiva	Mínimo 1	No existe mínimo legal	Limitada al capital aportado	
Sociedad Anónima	Mínimo 1	Mínimo 60.101,21€	Limitada al capital aportado	Impuesto sobre sociedades
Sociedad Comanditaria Simple	Mínimo 2	No existe mínimo legal	Socios colectivos: Ilimitada; Socios coman datarios: Limitada	Impuesto sobre sociedades
Sociedad Comanditaria por Acciones	Mínimo 2	Mínimo 60.101,21€	Socios colectivos: Ilimitada; Socios coman datarios: Limitada	Impuesto sobre sociedades
Sociedades Profesionales	Mínimo 1	Según la forma social que se adopte	Limitada al capital aportado	
Sociedad Cooperativa	Mínima 3	No existe mínimo legal	Limitada	Impuesto sobre sociedades (Rég. especial)
Sociedad de Garantía Recíproca	Mínimo 150 socios partícipes	Mínimo 10 millones de euros	Limitada al capital aportado	
Entidad de Capital Riesgo	Al menos 3 miembros en el consejo de administración	Sociedad de capital riesgo: mínimo 1.200.000€. Fondos de Capital Riesgo: Mínimo de 1.650.000€	Limitada al capital aportado	
Sociedad Agraria de Transformación	Mínimo 3	No existe mínimo legal	El socio se responsabiliza con todos los bienes	
Agrupación de interés económico	Mínimo 2	No existe mínimo legal	El socio se responsabiliza con todos sus bienes	
Sociedad Laboral: Anónima (SAL); Limitada (SLL)	Mínima 3	Mínimo 60.101,21€ (SAL); Mínimo 3.005,06€ (SLL)	Limitada al capital aportado	Impuesto sobre sociedades

Fuente: CIRCE, Centro de Información y Red de Creación de Empresas, Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, y "Guía de la Pequeña y Mediana Empresa Familiar". Elaboración propia.

En los inicios de una actividad empresarial, la fórmula que se suele escoger es la empresa individual y la comunidad de bienes, se correspondería con una empresa familiar de primera generación durante sus primeros años de existencia. Con el paso de los años y el crecimiento del negocio, esta figura suele dar paso a las sociedades, estas empresas se muestran más accesibles al crecimiento e incremento de volumen de negocio, así como para obtener recursos para su financiación. De este modo es la sociedad el tipo de empresa que nos encontraríamos en muchos casos en la segunda y tercera generación.

Según la “Guía de la Pequeña y Mediana Empresa Familiar” es conveniente que desde un estado embrionario de la actividad se tome conciencia de la posibilidad de hacer sobrevivir a la empresa y dar paso a una segunda generación, darle continuidad, y para ello se debe optar por una sociedad abandonando la figura de la empresa individual. Sería la sociedad de responsabilidad limitada la que mejor podría ajustarse a las necesidades de la primera generación de una empresa familiar cuando en la misma existe conciencia de hacer crecer y progresar la empresa con intención incluso de que esta pueda sobrevivir a los fundadores, aunque la sociedad limitada nueva empresa también da muchas facilidades para poder crecer y ya después pasar a categoría de sociedad limitada. Este mismo documento identifica la sociedad anónima con estados más avanzados de la empresa familiar.

Al respecto de la sociedad de responsabilidad limitada, los escasos requisitos para su constitución, y la simplicidad de las exigencias contables y fiscales para su gestión, la hacen una de las formas jurídicas más atractivas para la asociación de sus propietarios y por tanto una tipología habitual entre las empresas familiares de primera generación. Sus principales características son:

- El capital social deberá estar constituido por aportaciones de los socios y no podrá ser inferior a 3.000€, capital íntegramente suscrito y desembolsado en el momento de la constitución. Esta sociedad deberá inscribirse en el Registro Mercantil y presentarse la escritura ante la Consejería de Hacienda. Solo podrán ser objeto de aportación aquellos bienes o derechos susceptibles de

valoración económica. Las aportaciones dinerarias deberán realizarse en forma de depósito a nombre de la sociedad y ante notario. Las no dinerarias deben hacerse constar en la escritura de constitución o ampliación de la sociedad. Los socios no responden personalmente de las deudas sociales.

- Las participaciones no tendrán carácter de valores y no podrán representarse como títulos o acciones. Su transmisión deberá realizarse en documento público. La transmisión deberá hacerse constar en documento público, y su adquirente podrá ejercer los derechos de socio.
- En el caso de la transmisión de las participaciones mortis causa, la adjudicación de las mismas reconoce al adquirente la condición de socio, si bien la sociedad podrá establecer en sus estatutos el derecho de adquisición preferente de las referidas participaciones en favor del resto de socios.
- La sociedad está obligada a tributar por el impuesto de sociedades. La responsabilidad es limitada al capital aportado. Se rige por el RDL 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Existe la obligación de llevar el libro de inventarios, cuentas anuales, diario de operaciones y el libro de actas.

Acerca de las sociedades anónimas, las exigencias y características de la sociedad obligan a los propietarios del negocio a contar con un capital inicial más elevado para su asociación. Por otra parte su gestión y fiscalización también simplificada (sobre todo para empresas consideradas pymes) y la facilidad que ofrece para captar recursos financieros, la hace una forma jurídica también atractiva para muchas empresas familiares de primera generación. Sus características son las siguientes:

- El capital social que estará dividido en acciones deberá estar constituido por aportaciones de los socios y no podrá ser inferior a 60.000€, suscrito al cien por cien y desembolsado al menos en un 25 por ciento en el momento de la constitución de la sociedad. Esta sociedad deberá inscribirse en el Registro Mercantil y presentarse la escritura ante la Consejería de Hacienda. Solo podrán ser objeto de aportación aquellos bienes o derechos susceptibles de

valoración económica. Las aportaciones dinerarias deberán realizarse en forma de depósito a nombre de la sociedad y ante notario. Las no dinerarias deben estar justificadas en su valoración por un informe de experto independiente designado por el registrador mercantil, y si la valoración se corresponde con el valor nominal y prima de la emisión de acciones recibidas en contrapartida. Queda exento de informe las acciones cotizadas, cuando exista informe previo, y cuando se aporten en el ámbito de una fusión o escisión o aumento de capital en una OPA. En caso de no contar con el informe previo los administradores podrán elaborar en algunos casos un informe sustitutivo. Los socios no responden personalmente de las deudas sociales.

- No habrá participaciones sino acciones. Su transmisión deberá realizarse en documento público. La transmisión deberá hacerse por tradición del documento, y si no se han emitido títulos, según normas de cesión de créditos y derechos incorporales.
- En el caso de la transmisión de las acciones mortis causa, la sociedad podrá establecer de manera expresa en sus estatutos, restricciones a la transmisión de los títulos. Se deberá ofrecer una valoración razonable de los títulos o en su defecto se tomará el valor que adjudique el auditor de cuentas.
- Están obligados a tributar por el impuesto de sociedades. La responsabilidad es limitada al capital aportado a la sociedad. Se rige por el RDL 1/2010 y la Ley 11/2009 de Sociedades Anónimas Cotizadas (si bien en este estudio y de cara al desarrollo práctico excluimos este tipo de sociedades), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Tienen obligación de llevar libro de inventarios, cuentas anuales, diario de operaciones, libro de actas y el libro de acciones nominativas.

Respecto a la fiscalidad de estas empresas señalar que a partir del 1 de enero del año 2016, y de acuerdo con el tamaño de de empresas que estamos analizando en la tesis, aquellas con una cifra de negocios inferior a diez millones de euros serán consideradas como Empresas de Reducida Dimensión y según el 101 de la LIS, tributarán al 25 por

ciento por el conjunto de la base imponible (anteriormente la ley establecía una tributación del 25 por ciento para los primeros trescientos mil euros y después se aplicaba el 30 por ciento). Se entiende por cifra de negocios la cifra que se obtiene de la deducción sobre el importe de las ventas (productos, servicios e ingresos de actividades ordinarias), el importe de los descuentos, devoluciones, el IVA y otros impuestos relacionados con las ventas.

Por último y dentro de lo que podríamos llamar gestión jurídica, encontramos la elaboración del protocolo familiar. El protocolo es un documento o conjunto de documentos otorgados por el empresario o varios empresarios titulares de la empresa familiar junto con el resto de la familia, que deberá explicitar las normas que deben regir el gobierno de la empresa familiar, así como sentar las bases del salto generacional asegurando que este sea lo menos violento posible y que no se produzca una dispersión del patrimonio vinculado a la empresa familiar. Se trata básicamente de un código de conducta que velará por la continuidad, expansión desarrollo y sucesión de a empresa tras el fallecimiento del titular, tal y como describe Fernández-Sancho Tahoces (2009). El objetivo principal del documento será por tanto asegurar la actividad de la empresa, la propiedad, la participación o el control por parte del núcleo familiar.

Es precisamente el Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, que regula la publicidad de los protocolos familiares, uno de los primeros textos legislativos que recoge la empresa familiar, y que la llega a definir. El referido estudio de Fernández-Sancho Tahoces atiende a los diferentes protocolos que podrían firmarse, destacando para la buena marcha de la empresa el protocolo contractual o el institucional. Otra de las recomendaciones que hace el autor supone pactar de inicio la separación de bienes o crear un régimen de gananciales modificado, entre los cónyuges afectados por el mismo. Finalmente aconseja para evitar la desmembración del patrimonio, intentar que uno solo de los hijos sea único heredero del patrimonio vinculado a la empresa, esto si existe patrimonio suficiente para respetar la legítima del resto de los herederos.

4.2 CONTEXTUALIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA IMPOSICIÓN POR SUCESIÓN EN LA EMPRESA FAMILIAR

Muy recientemente KPMG, además de haber realizado junto con el *European Family Business* el Barómetro Europeo de la Empresa Familiar, ha publicado en el 2016 una actualización del *Global Family Business Tax Monitor* que ya realizó en el 2014. Este estudio recoge, como ya indicamos en el análisis de la metodología, una aproximación práctica a la liquidación de una transmisión de empresa familiar calculada para diferentes países, con el propósito de ayudar a las empresas a planificar la transmisión de una generación a la siguiente, ya que según especifica en el estudio¹²¹ son muy frecuentes las consultas que reciben en la empresa relativas a determinar cuál es el mejor momento en el que transmitir la empresa, si con la jubilación o tras el fallecimiento. Según el propio estudio que califica a las empresas familiares como el eje central de la economía del mundo, durante su realización se ha podido observar el interés de los países analizados por la progresión de este tipo de empresas favoreciendo la inversión y facilitando su crecimiento mediante la aplicación de “cargas fiscales reducidas a las transmisiones de empresas a la siguiente generación por donación y/o herencia”.

El caso práctico que realiza y que permite la comparativa fiscal entre 42 países toma como datos de partida la transmisión de una empresa al fallecer su único propietario, suceso que acontece a principios del año 2015. Según el estudio esta empresa ficticia fue fundada hace más de diez años, y en el año 2015 tenía un valor de mercado de diez millones de euros. Todos los activos están afectos a la actividad empresarial, y la hereda su única hija de treinta y cinco años (la mujer falleció en el año 2010). Adicionalmente se informa de que la hija del fallecido tiene intención de continuar con la actividad por un periodo de veinte años.

¹²¹ KPMG, 2016 “Global Family Business Tax Monitor. Comparativa de la fiscalidad derivada de la transmisión de la empresa familiar. Mayo 2016”, p. 2.

Tabla 11. Comparativa internacional sobre carga fiscal en la transmisión de una empresa familiar, resultados del caso práctico de KPMG

Continente	País	Cuota sin exenciones y cuota con exenciones
América	USA alta tributación (Nueva Jersey)	4.693.107,00 €
		2.682.795,00 €
	USA baja tributación (Texas)	4.000.000,00 €
		2.042.256,00 €
	Canadá	2.025.000,00 €
		1.838.250,00 €
	México	3.700.000,00 €
		200.000,00 €
Europa (1)	Jamaica	75.184,00 €
		75.184,00 €
	Grecia	956.500,00 €
		956.500,00 €
	Francia	4.217.394,00 €
		842.394,00 €
	Malta	500.000,00 €
		500.000,00 €
	Finlandia	959.500,00 €
		359.500,00 €
	Bélgica	2.652.000,00 €
		300.000,00 €
	Países Bajos	4.121.361,00 €
		270.883,00 €
	Irlanda	3.225.750,00 €
		255.750,00 €
Asia (2)	España	3.322.697,00 €
		110.531,00 €
	Noruega	42.500,00 €
		32.300,00 €
	Austria	20.000,00 €
		20.000,00 €
	Japón	3.775.000,00 €
		3.775.000,00 €
	Paquistán	5.000,00 €
		5.000,00 €

(1) En Polonia, Suecia, Croacia, Bosnia, Serbia, Eslovaquia, Estonia y en Letonia la cuota sería 0.

(2) En China e India la cuota sería 0.

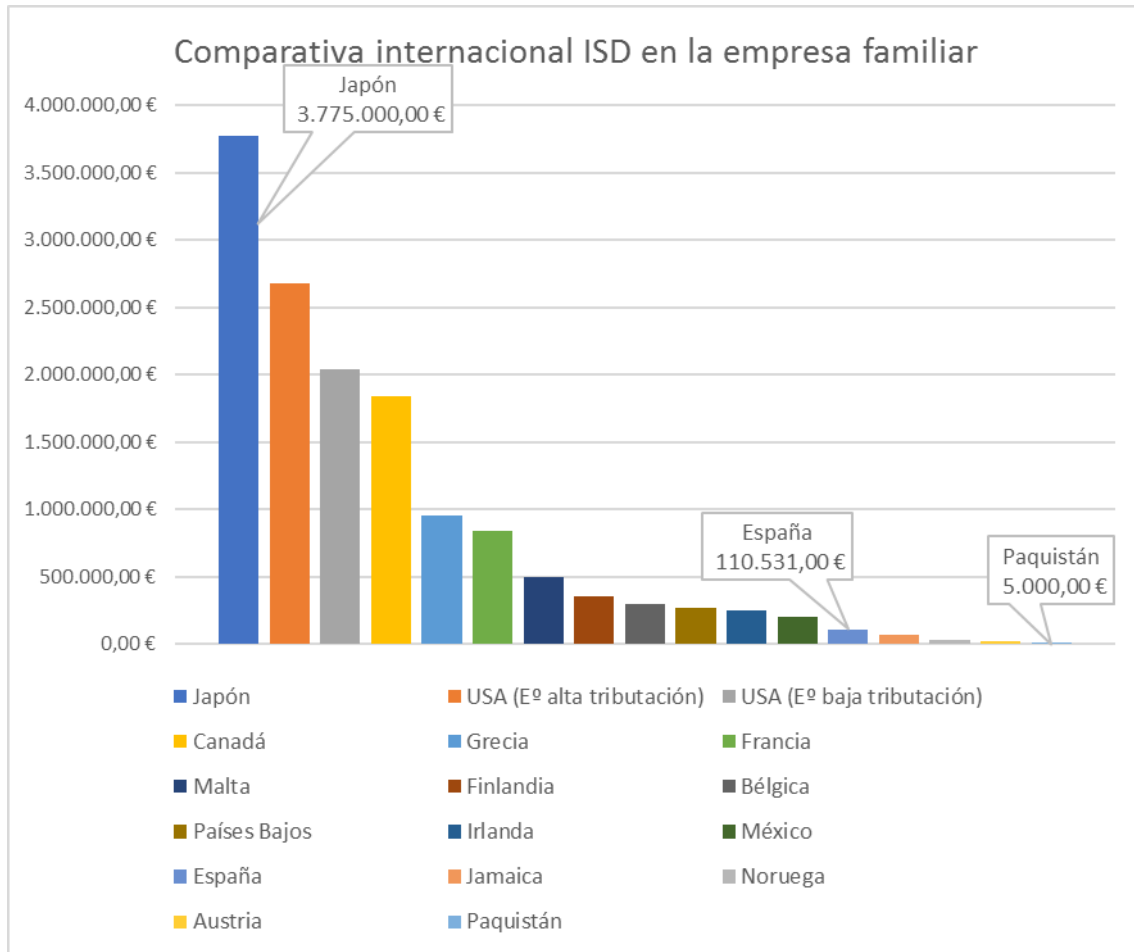
Elaboración Propia. Fuente: KPMG, 2016.

En el conjunto de países analizados se ha liquidado el ISD, en buena parte de los países esta transmisión también obligaba al adquirente a liquidar el impuesto sobre la renta de personas físicas, también se liquidaba el impuesto sobre transacciones inmobiliarias, el impuesto de transferencia de capital, el IP, el impuesto de transmisión

de valores, y el impuesto sobre plusvalías. Además en algunos casos como en Estados Unidos se debían aplicar impuestos de carácter estatal y otros de carácter federal.

Resumiendo las conclusiones del estudio de KPMG destacar la diferencia del nivel impositivo entre los diferentes países, y que los países más desarrollados se caracterizan frente a los emergentes por un nivel impositivo elevado pero que a su vez reconoce una amplia muestra de exenciones o beneficios que aplicar a las activos afectos a la actividad empresarial, y en el caso de los países emergentes el nivel impositivo es de media más reducido pero no distinguen tan frecuentemente entre activos vinculados al negocio o destinados a otros usos. De esta reflexión, el estudio deriva otra, y es que las economías que califica como más avanzadas parecen priorizar la inversión en infraestructuras, fomentando la creación de riqueza y “animando a los miembros de la familia a mantener su empresa a lo largo de las generaciones y a impulsar su crecimiento y desarrollo”. Esto lo logran con un tratamiento fiscal a los activos de las empresas familiares que facilita la transmisión de la misma a las siguientes generaciones “sin que sufran una carga desproporcionada o inasumible”.

Gráfico 4. Liquidación de la transmisión de una empresa familiar valorada en 10 millones de euros.



Elaboración propia. Fuente: KPMG, 2016.

Algunas preguntas que realiza el propio estudio quedan sin respuesta y es el caso de la evidencia de algunos países con liquidaciones fiscales con resultados opuestos (alta tributación y exención del impuesto), y al ser estos colindantes, esta situación pudiera determinar una posible relocalización de la empresa¹²². No llega a resolver tampoco qué situación se genera en el caso de que la empresa se liquide antes de los diez años riesgo al que se puede someter una empresa familiar y cualquier otra empresa,

¹²² Según el presente estudio (KPMG, 2016) las empresas familiares están exentas, o se ha derogado el ISD, en Luxemburgo, la República Checa (en el 2014, muy recientemente), Polonia, Suecia, Croacia, Bosnia, Serbia, Eslovaquia, Estonia, Letonia además de otros países fuera del continente europeo. En cambio, se pagan facturas muy elevadas incluso mayores que la española, en otros países del mismo continente como es el caso en Grecia, Francia, Malta, Finlandia, Bélgica, Países Bajos e Irlanda (en orden de cuantía del importe a pagar), algunos casos estamos hablando de países colindantes, o zonas geográficas próximas, dentro del mismo continente.

aunque tampoco analiza la presencia de este condicionante de la LISD y la LIP en otras normativas. Otro de los asuntos a los que llega a referirse pero que por causas evidentes no haya la respuesta, es la sospecha de que para el caso de España, para la próxima legislatura, es decir el presente año 2017, se modificará la normativa del ISD¹²³, entendemos que se refiere al régimen regulatorio común que es lo que realmente llega a analizar en el mismo.

¹²³ KPMG, 2016 p. 5 “No debemos olvidar, en lo que a España se refiere, que se encuentra pendiente de reforma tanto el impuesto sobre el Patrimonio como el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reforma que previsiblemente será afrontada en la próxima legislatura”.

5. MARCO REGULATORIO

Como ya ha quedado indicado en el objetivo de la tesis, es fundamental para alcanzar el propósito de la presente investigación describir y subrayar aquellos acontecimientos históricos que explican la regulación actual del ISD, y cómo queda conformado el marco regulatorio actual del impuesto dentro del ordenamiento jurídico español.

5.1 EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA DE RÉGIMEN COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DESDE SUS ORÍGENES HASTA LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

Según Fuentes Quintana (1975)¹²⁴ todo sistema tributario debe cumplir con tres funciones básicas, la función de financiación del Estado para obtener recursos económicos suficientes con los que soportar los gastos del Estado, la función económica, y la función de redistribución de la riqueza.

El ISD, y más concretamente la regulación de sucesiones, es uno de los impuestos con más tradición y raigambre de los tributos que existen en los sistemas tributarios occidentales, más aún que los impuestos que gravan la renta de las personas físicas y la actividad mercantil o societaria. Una de las razones de su pronta aparición y rápido asentamiento es que permitía en el mismo momento en el que se producía una manifestación de capacidad económica y una ganancia sin esfuerzo (adquisición de un bien o derecho que tenga por origen un fallecimiento), imputar a esa adquisición un tributo (Portillo, 2015). Este tributo hace las veces de cierre del sistema tributario y somete a cierto control el patrimonio de los obligados tributarios, inventariando y valorando el patrimonio (Barberán, 2005).

¹²⁴ Discurso de D. Enrique Fuentes Quintana en el ingreso a la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas (cuyo miembro fundador fue Alejandro Mon) pronunciado en 1975 sobre las reformas tributarias en el estado español.

Los orígenes del impuesto sobre las herencias y legados se remontan al sistema jurídico romano¹²⁵, y ya desde entonces fue considerado un gravamen impopular cuyos ingresos permitían hacer frente a las necesidades de huérfanos, viudas e inválidos de las guerras a las que se enfrentó el imperio hasta consolidar su dominio. Se considera que no fue quizás hasta después del año 6 d.c. que se llegó a implantar este impuesto o tasa¹²⁶ en Hispania, al igual que en el resto del Imperio Romano, que gravaba según Aparicio Pérez (2014) “la traslación de dominio como consecuencia del fallecimiento”. Ya por entonces figuran exentos los parientes más cercanos y los pobres. El tipo del gravamen, vicesima, equivalía a un 5 por ciento del patrimonio heredado.

No es hasta mucho después, siglo XVIII, que se implanta esta figura impositiva de una manera definitiva en el conjunto del Reino de España. Después de la invasión musulmana la fiscalidad se mantiene pero de forma muy variada y con diversa titularidad y recaudación (señores feudales, Iglesia, Reinos). Dada la diversidad y falta de unicidad en la evolución y tratamiento de esta figura fiscal, no es conveniente entrar en el detalle de como este impuesto evoluciona durante la Edad Media. Ya en la Edad Moderna, tomando como referencia histórica de su inicio la fecha de 2 de enero del año 1492, el Reino de España a través de la Iglesia, señores feudales y algunos municipios si gestionan tipos impositivos que podrían considerarse precedentes del impuesto. No es hasta el año 1667 (durante el reinado de Carlos II) cuando se trata de nuevo de implantar este tributo en el Reino de España, otra vez la impopularidad del gravamen se hace presente, lo que impide tal propósito, no llegando a ser aprobado por el Consejo de Hacienda, órgano sin cuyo refrendo no podría ser aplicado.

Para ordenar el desarrollo de esta figura impositiva en el reino de España a partir del siglo XVIII vamos a seguir la división que propone García de Pablos (2010).

¹²⁵ El equivalente en el imperio romano sería el impuesto *vicesima hereditatium* de la época de Octavio Augusto, según recoge en la obra de Antonio Aparicio Pérez “Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral” de 2014.

¹²⁶ Se consideraba más tasa que gravamen por estar destinado a sufragar los gastos de financiación del ejército y mantenimiento de la paz social.

El primer hito relevante de la evolución del ISD en España a partir del siglo XVIII es la Real Cédula del 19 de septiembre del año 1798¹²⁷ promulgada por Carlos IV¹²⁸, y que recaía sobre los oficios de hipotecas¹²⁹¹³⁰, con una configuración del impuesto no muy diferente a la actual. El impuesto hacía recaer su fuerza recaudatoria sobre las herencias transversales, eximía las herencias de los más familiares más cercanos (ascendientes y descendientes) y aplicaba progresividad en sus tarifas (del 1 por ciento al 6 por ciento) atendiendo al patrimonio legado o vínculo familiar con el causante. El motivo de la creación de este impuesto fue entre otros el de reforzar los ingresos de la Hacienda Española entre otras cosas para financiar las campañas contra Francia¹³¹. Apenas unos años después, cerca del año 1800, fue sometido a modificación el tributo ampliando su ámbito de aplicación, pasando a afectar herencias y legados en línea no directa¹³²

Posteriormente en el año 1811 (bajo el reinado de Jose I) aparece en España la “manda pía forzosa” por la que se debía abonar una cantidad cierta (12 reales) por cada nuevo testamento, de nuevo esta nueva regulación respondía a una necesidad de mayor financiación para el socorro de las víctimas de conflictos bélicos (guerra de independencia). La más próxima y amplia de las siguientes modificaciones llegaría para el año 1829 (bajo reinado de Fernando VII) a través del Real Decreto de 31 de diciembre, con ella se reglamentaba el Derecho de Hipotecas que establecían gravámenes que iban del 2 al 12 por ciento sobre bienes inmuebles, fincas, contratos, y derechos, con una reglamentación que mantenía la proporcionalidad de la tarifa y un bajo gravamen hacia los familiares más directos del causante.

¹²⁷ En algunos lugares esta cédula data de 25 de septiembre siendo el 19 de septiembre la fecha del decreto que previamente lo promulga antes de ser sancionado en una cédula real.

¹²⁸ Barberán y Malo (2005).

¹²⁹ Benítez de Lugo y Guillén (1992), p. 77.

¹³⁰ Unos años antes de la promulgación de la cédula de 19 de septiembre de 1798, se aprueba la Pragmática de 5 de febrero de 1768, en el reinado de Carlos III, por la que se establecía un gravamen de dos reales por cada escritura de inscripción de un negocio jurídico que tuviera por objeto un bien inmueble, se vincula derecho sucesorio y derecho re registro (por la transmisión de los bienes), igual que ocurriría con el Impuesto sobre Transmisiones y Herencias de 1821, que fue abolida al año siguiente.

¹³¹ Checa González (1996), p.9

¹³² Peset (1987), p. 20 y Peña Alonso (1992).

Tras ser derogado el impuesto en el año 1835 (ya en tiempos de Isabel II) por su alto grado de impopularidad¹³³, será en el año 1845 cuando con motivo de la implantación de un nuevo y simplificado sistema tributario diseñado por el Ministro D. Alejandro Mon¹³⁴, el primero de los considerados modernos, se implanta el denominado derecho de las hipotecas a través de la Ley de Presupuestos de ese mismo año¹³⁵, la gestión de los mismos quedaría en manos de los Contadores de Hipotecas. La referida reforma tributaria que la contiene terminaría en opinión de Lejeune Valcárcel (2014)¹³⁶ con un “sistema abigarrado, complejo y de variado minifundismo fiscal ya agotado” que existía en el Reino de España hasta entonces y que fundamentaba la financiación de los territorios en cupones o asignaciones a las CCAA y los múltiples tributos que podían regular diputaciones y ayuntamientos. Esta reforma, en lo relativo al Impuesto de Sucesiones, se caracteriza por su amplio desarrollo, atiende diferentes circunstancias de los sujetos, mantiene una progresividad en la tarifa en función del patrimonio y vínculo familiar (del 1 al 8 por ciento) y sobre todo se caracteriza por gravar las transmisiones onerosas de bienes inmuebles (3 por ciento), circunstancia esta última que se mantiene hasta nuestros días. Están exentas de tributación las transmisiones hereditarias en línea recta entre ascendientes y descendientes. En el año 1850 se promulga la Circular de 20 de febrero con intención de proteger el patrimonio familiar, eximiendo del impuesto los legados en favor de descendientes en línea recta (herencias y legados tenían un diferente tratamiento). En el año 1861 se establece que serán las Administraciones de Hacienda Provinciales y Registros de Partidos los encargados de la liquidación del impuesto. En este último periodo marcado por la reforma del año 1845 debemos destacar una última reforma, la establecida a través de Ley en el año 1864 que determina la inclusión del bien mueble en la base imponible del impuesto. Al impuesto del Derecho de Hipotecas le sucedería el Impuesto sobre las

¹³³ Como ejemplo de este descontento las declaraciones del profesor Toledano E. sobre el Derecho de Hipotecas que deberá desaparecer por injusto, desigual y odioso, además, es más bien un medio para sacar el dinero que un impuesto.

¹³⁴ D: Alejandro Mon y Menéndez reputado hacendista que fue Ministro de Hacienda durante el gobierno de Narváez, reconocido entre otras cosas por ser el impulsor de la reforma del sistema tributario implantada a través de la Ley de 23 de mayo de 1945 caracterizada por su sencillez y unidad.

¹³⁵ Comín y Vallejo (1986), p. 4.

¹³⁶ Discurso de apertura de curso académico del profesor Ernesto Lejeune Valcarcel, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad CEU San Pablo sobre “Las reformas tributarias en España (algunas reflexiones sobre cuestiones olvidadas)” 2014.

Traslaciones de Dominio, del año 1867, que modificó las bases y estableció proporcionalidad en las tarifas, mejoraría también las condiciones de la transmisión sucesoria de muebles y valores.

El siguiente periodo se abre con la “La Gloriosa”, revolución acontecida en España en el año 1868, y previa al destronamiento de la reina Isabel II y al Sexenio Democrático. Esta revolución marca el fin de la crisis iniciada en el año 1866 y el acercamiento del Reino de España a la monarquía parlamentaria. La primera gran modificación en este periodo viene de la mano de la Ley de Presupuestos del año 1869 (al año siguiente comenzaría el reinado de Amadeo I), con la exención de las transmisiones hereditarias en línea directa (reforma de D. Laureano Figuerola¹³⁷), que no tardaría en ser reimplantada, hecho que ocurrió en el año 1872. Ese año con la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre es aprobado el Impuesto sobre Derechos Reales y Transmisión de Bienes (reforma del Ministro D. José Echegaray Quedarán). Como novedad destacar el trato igualitario de las traslaciones de bienes muebles e inmuebles y la nueva tributación de los derechos reales sobre bienes inmuebles, además de ajustes en tarifas. Al año siguiente sería sancionado el nuevo reglamento que terminaba por dar forma al tributo y en ese mismo año se suprime el 1 por ciento al que tributan las herencias entre ascendientes y descendientes, si bien en el año 1874 de nuevo se implanta el 1 por ciento para la herencia directa con carácter definitivo.

En el año 1881 (finalizada la primera república y culminada la restauración borbónica de Cánovas y ya bajo el reinado de Alfonso XII) se crea el cuerpo de abogados del estado que liquidará el impuesto sustituyendo a los Registradores de la Propiedad y Oficiales Letrados de cada provincia que desde el año 1868 tenían asignada esta tarea. La gran novedad de esta reforma supone igualar el tratamiento fiscal que reciben herencias, legados y donaciones. Del año 1892 al año 1897 (reinado de Alfonso XIII) se

¹³⁷ D. Laureano Figuerola o Laureá Figuerola, abogado y catedrático de política económica, fue Ministro de Hacienda, responsable de la reforma del *Arancel Figuerola* que pretendía reducir los aranceles propios del proteccionismo económico y que modifica también el impuesto que aquí se estudia. Es conocido entre otras cosas por ser uno de los padres de la peseta. La intención de los liberales de la época iba mucho más allá de dejar exentas las herencias en línea recta, su ideario les hacía aspirar a la supresión del impuesto bajo el pretexto de que el origen de ese impuesto se funda en la creencia de que “la propiedad del territorio de una nación pertenece enteramente al soberano” (Leandro Rubio, congresista de las Cortes en 1869).

realizaron diferentes modificaciones del impuesto como fueron las de los tipos y tarifas de herencia, derechos de nuda propiedad y usufructo, los seguros de vida que se someten a las escalas de herencia, se incrementa también la tarifa para el bien mueble en el extranjero, se suprime la duplicidad del impuesto para bienes en el extranjero y la exención de transmisiones en ultramar). Para el año 1898 las tarifas acumulan un recargo del 40 por ciento para financiar los conflictos armados en los que participaba el Reino de España.

En el año 1900 llegaría de la mano de Fernández de Villaverde, el “Impuesto sobre Derechos Reales”, sus principales características son la posibilidad de desgravar actos contractuales, adquisiciones gratuitas y lucrativas de pequeños capitales, la de la tributación de las herencias en línea directa y del cónyuge (inferior a mil pesetas), la progresión de los tipos, y la modificación del tratamiento del usufructo distinguiendo entre temporal y vitalicio. Los principales motivos inspiradores de la reforma fueron los de fomentar la riqueza nacional, la justicia tributaria, esta última a través de la progresión en las tarifas tributarias, y la igualdad. En los años siguientes fundamentalmente se modificaron las tarifas para herencias de familiares menos cercanos, se modifica la proporcionalidad de la escala¹³⁸ con unos tipos máximos de entre el 16 y el 20 por ciento, y un sistema de cálculo que distinguía afinidad, tipo de transmisión y el valor de lo adjudicado.

La siguiente reforma, la del Ministro D. Eduardo Cobián del año 1910, amplía los tipos, la progresividad a todas las herencias y grava las de línea directa aunque con tipos más reducidos (sin afectar por esta medida el equivalente a la legítima), aplicando una tarifa del 0,25 por ciento a los bienes de las personas jurídicas. En el año 1920 la Ley de Reforma Tributaria ratifica la progresividad en los tipos y se introduce un tipo del 25 por ciento para sucesiones abintestato a partir del tercer grado colateral, idéntica en el tratamiento de donaciones y herencias. La última modificación en este periodo que merece la pena reseñar, es la de José Calvo Sotelo del año 1926, por entonces ministro de hacienda, en que se crea el Impuesto sobre el Caudal Relicto, gravamen que recaería el denominado caudal relicto antes de su reparto. Otra de sus contribuciones

¹³⁸ La progresividad en la escala se debe al Ministro D. Guillermo Osma que la implanta en 1907.

fue incrementar las tarifas para el tercer grado y extraños, en las donaciones. En el año 1927 se publica un texto refundido que recoge su normativa.

Ya en tiempos de la Segunda República, la Ley de Reforma Tributaria del año 1932 (bajo la presidencia de la república de Niceto Alcalá Zamora), se elevan los tipos sobre transmisiones inter vivos un 20 por ciento, eliminando la obligación del pago de Impuesto del Caudal Relicto al cónyuge. La nueva regulación establecida en la Ley de Reforma Tributaria llegaría en el año 1940 (con Francisco Franco como jefe de estado), que introducía una valoración del 2 por ciento del ajuar doméstico e incrementa un 25 por ciento las sucesiones abintestato para colaterales de segundo grado. La ley del año 1945 recoge esta modificación de la ley tributaria y otras posteriores simplificando la gestión del impuesto, y estableciendo un tipo único para herencias de cónyuges. Al año siguiente se elevaron los tipos para bienes de personas jurídicas en herencias inferiores a 2.000 pesetas y en el año 1947 se publicó un nuevo texto refundido. En el año 1957 llegaría una nueva Ley de Reforma Tributaria que afectaría al impuesto, así en sucesiones pasan a formar parte del caudal hereditario todos los bienes que hubieran pertenecido al causante dos meses antes de fallecer así como los que el causante hubiera transmitido en los cinco años anteriores. Se modifican también algunas de las tarifas. Al año siguiente se promulgó un nuevo texto refundido sobre los derechos reales y transmisiones de bienes. Una nueva modificación llegaría en el año 1960, que incorpora un recargo a todas las adquisiciones lucrativas de bienes (sucesiones y donaciones) de entre el 8 y el 18 por ciento, cuando la adjudicación individual superase los diez millones de pesetas. Con esta nueva regulación la tarifa máxima sería del 84 por ciento.

La última modificación que precede a la democracia y a la monarquía parlamentaria es la de la ley de reforma del sistema tributario, Ley 41/1964, y el correspondiente texto refundido aprobado por el Decreto de 6 de abril de 1967 de Impuestos Generales sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A través de la misma se simplifica de nuevo la tarifa, evita saltos en la escala, suprime el impuesto sobre caudal relicto, se eleva al 3 por ciento del valor del inmueble la tarifa correspondiente al ajuar doméstico, se introduce la deducción relativa a sucesión de

transmisiones (dos o más sucesiones que se den en un periodo de diez años). Resulta también interesante la equiparación que realiza en cuanto a tarifas al cónyuge viudo e hijos del causante.

5.2 EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA DE RÉGIMEN COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A PARTIR DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y HASTA EL AÑO 2017

A comienzos de los años ochenta es muy relevante la novedad que se produce a nivel nacional con la cesión de los rendimientos¹³⁹ de la gestión de impuestos a las CCAA que se articula a través de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, donde se menciona en su artículo primero apartado b) que queda cedido a las CCAA junto a otros tributos, el Impuesto General sobre Sucesiones. Previamente la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de diciembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) reconocía la autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución Española, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos, tal y como reza su artículo primero uno. Esta misma normativa ya mencionaba en su artículo segundo letra c, que de acuerdo con el artículo 157 de la CE, forman parte de los recursos de las CCAA los tributos cedidos, total o parcialmente por el Estado. La financiación de las comunidades autónomas de régimen común queda regida desde la aprobación de la CE, por la propia Constitución, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y los Estatutos de Autonomía y para el caso de los territorios históricos de País Vasco y Navarra, y de acuerdo con la Disposición Adicional primera de la CE, se regirán por un sistema de financiación foral, que se traduce en un sistema tributario propio.

¹³⁹ Dice la Ley 30/1983 textualmente en su artículo primero: "Con el alcance y condiciones establecidas en esta Ley se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento en su territorio de los siguientes tributos:

b) Impuesto General sobre Sucesiones. En su artículo dos explica que "Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imposables cedidos". En el artículo tercero aclara que se aplicará la Ley General Tributaria.

La siguiente regulación que se realiza del ISD es la que ha desarrollado el marco o régimen común al impuesto y que continúa vigente hasta la fecha del presente estudio a través de la ley 29/1987 de 18 de diciembre, y posteriormente desarrollada a través de un Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre. Este tributo “grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas” (Portillo Navarro, 2015, pp. 205).

Con el desarrollo del reglamento que se produce cuatro años después se completa la integración y la armonización del mismo con respecto al sistema tributario español (Tobías, 2008), como un complemento al sistema impositivo directo donde el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas gravaba la generación de riqueza del sujeto pasivo y el ISD hacía lo propio con la transmisión de la misma por la extinción de la personalidad jurídica.

Es a través de esta nueva regulación que las CCAA comienzan a regular ampliamente especificaciones sobre el régimen común que queda determinado por la LISD. Este estudio no refleja la amplia regulación que se ha hecho en cada comunidad autónoma desde el año 1987 así como todos los detalles de su evolución, solamente recoge la regulación que es aplicable en el año 2017 a fecha de enero del mismo año y algunas de las leyes que se han aprobado en los años anteriores y que interesan al objeto de la investigación. Además de la normativa del Estado, conforma parte del marco regulatorio del ISD la normativa promulgada por las diferentes CCAA, que se han adecuando a la realidad y necesidades económico sociales de cada uno de sus respectivos territorios, algo que apenas ha ocurrido con la del Estado que prácticamente ha conservado intacto el texto aprobado en el año 1987¹⁴⁰.

La última de las leyes del pasado siglo que modificaron el sistema de financiación de las CCAA fue Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas a la que ya nos hemos referido. Después lo haría la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema

¹⁴⁰ Como veremos más adelante las modificaciones más relevantes de la LISD que interesan al objeto de este estudio es la modificación del artículo 20.2.c) de la referida ley y que permitiría recoger la reducción por empresa familiar, así como la más reciente reforma consecuencia de la sentencia del TJUE del mes de septiembre del 2014, que modificaba la forma en la que deberán liquidar los no residentes.

de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común (en adelante LFA) que incluía el contenido de los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 que suscribieron todas las CCAA. Finalmente la última de las modificaciones más relevantes llegaría con la Ley 22/2009 de 18 diciembre 2009 que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y que permanece vigente hasta la publicación del presente estudio.

La normativa estatal en materia de ISD es actualizada, casi de manera anecdótica a través de la Ley 16/2012, que modifica el artículo 7 apartado 20 de la Ley 29/1987 en relación con las adquisiciones gratuitas de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, que en todo caso es de efectos limitados en cuanto a recaudación se refiere y de poco o nulo interés para el objetivo de la presente investigación. Finalmente queda modificada a partir del año 2015 para adaptarse a la resolución del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 3 de septiembre del año 2014 que modifica el mecanismo por el que deberán liquidar los no residentes y establece las nuevas reglas a aplicar para determinar los puntos de conexión que deciden qué normativa resulta aplicable, si la del Estado o la de alguna comunidad autónoma.

5.3 RETOS QUE HABRÁ DE ENFRENTAR EL LEGISLADOR EN EL FUTURO EN EL ÁMBITO DEL ISD

La última modificación legislativa realizada sobre la Ley 29/1987 es consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) del 3 de septiembre de 2014 caso C-127/12, sobre no discriminación a los no residentes en territorio español en la aplicación de la normativa relativa al ISD. En síntesis lo que viene a determinar esta sentencia es que el ciudadano español no residente en el estado español, al no cumplir el requisito de conexión descrito en la mayor parte de las regulaciones autonómicas que es la residencia en el territorio de la comunidad autónoma, no podrá beneficiarse de las minoraciones, reducciones o bonificaciones

previstas por las legislaciones autonómicas que desde el año 2001 comenzaron a legislar en la materia tras la cesión del impuesto. El TJUE y la Comisión Europea como denunciante entienden que se produce una discriminación al existir una legislación más beneficiosa de la que un ciudadano europeo no podría beneficiarse, y en cambio debe liquidar según lo previsto en la Ley 29/1987, en condiciones menos ventajosas que la regulación autonómica. Según la sentencia el ciudadano vería desprotegido el derecho a circulación de capitales previsto en el 63 del TFUE y el 40 del EEE. Desde la incorporación del estado español a la Unión Europea estos tratados y los derechos fundamentales que protege no pueden quedar desprotegidos o sin aplicación por la aplicación de las leyes españolas. Además al tratarse de una sentencia del TJUE que actúa por denuncia de la Comisión Europea, su aplicación debe ser inmediata, y es por ello que el regulador español no ha tardado en adaptar la LISD al fondo de la sentencia, y tras aprobar la Ley 26/2014 de 27 de noviembre y aplicar su disposición adicional tercera, ha incorporado al texto de la LISD una disposición adicional segunda que lleva por nombre “Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre del año 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a Administración Tributaria del Estado”. En él se detalla como de ahora en adelante deberán liquidar los no residentes y las reglas a aplicar para los nuevos puntos de conexión que determinan la comunidad autónoma cuya regulación deba ser aplicable.

La sentencia del TJUE ya ha dejado claro que el ISD, y por extensión el IP, el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y los del juego, no pueden amparar diferentes regulaciones que provoquen que unos ciudadanos tengan condiciones más perjudiciales y otros más beneficiosas, según en qué comunidad autónoma deban liquidar, siempre que con ello se ponga en juego la libre circulación de capitales, personas o el derecho de establecimiento y servicio. Esta opinión es compartida por Sarmiento (2015), y además existen estudios que ponen de manifiesto

la dudosa constitucionalidad del ISD¹⁴¹ o que proponen la necesidad de una reforma de la actual del marco regulador del impuesto. Algunos de estos estudios son anteriores a la sentencia, por lo que con la reiteración de esta reivindicación parece cada vez más cercana la posibilidad de una nueva reforma del impuesto que entre otras cosas evite la existencia de un tributo asimétrico (en cuanto a los tipos impositivos efectivos que se aplican), que además ponga en peligro el cumplimiento de las libertades fundamentales recogidas en los tratados de la UE (libre circulación de capitales, de personas, libre establecimiento y prestación de servicios), además de algunos principios constitucionales como el de igualdad, no confiscatoriedad o progresividad, que algunos autores coinciden en la necesidad de proteger.

5.4 LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El sistema tributario español actual está compuesto por diferentes categorías de tributos enmarcados todos ellos dentro del llamado Derecho Tributario, y en el caso del ISD esta realidad se constata a partir del año 1980¹⁴², fecha en la que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) se refiere al mismo como parte del sistema de financiación. La LO 8/1980, de 22 de septiembre, es anterior a la LISD si bien al detallar los recursos con los que cuentan para la financiación de las Comunidades Autónomas¹⁴³ en su artículo 11.1.c) mencionaba que entre el conjunto de tributos que podían ser cedidos se encontraba el ISD. El sistema jurídico español a través del legislador en los ámbitos estatales,

¹⁴¹ Entre los estudios que se refieren a la inconstitucionalidad de la regulación del ISD o la necesidad de modificación de su regulación destacar los de Sánchez López (2015), García de Pablos (2015), García Ortiz, López Pérez, Pizarro Barceló (2015), Fernández Arribas & Hermosín Álvarez (2014) y el de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014)

¹⁴² Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, a partir de la cual se considera el ISD parte del sistema tributario. Esta ley orgánica es posteriormente modificada por la LO 1/1989, de 13 de abril, para dar nueva redacción a ciertos artículos.

¹⁴³ Esta Ley desarrolla el derecho reconocido por la CE de establecer un sistema de financiación autonómica para el desarrollo y ejecución de las competencias que les son atribuidas por la CE y por sus respectivos Estatutos, afirmación que se recoge en su artículo 1.1.

autonómicos y locales, ha regulado un sistema cuyo objetivo principal es el reparto justo de las cargas tributarias que deben financiar el sostenimiento del gasto público. Según Alonso González (1993) el objetivo de justicia es inspirador del ordenamiento jurídico español, y por tanto también del derecho tributario y de todos los demás ordenamientos jurídicos que se puedan derivar del mismo.

La constitución española del año 1978, es norma suprema del ordenamiento jurídico español actual, y recoge los principios que caracterizan y ordenan el sistema tributario español. Estos principios son parte esencial del llamado Derecho Constitucional Tributario¹⁴⁴. De la Constitución Española, como del resto de normas supremas de otros sistemas jurídicos diferentes al español, se puede extraer el concepto de justicia y otros derivados del mismo, que en esencia “deben reflejar esa idea de lo justo referida a la concreta esfera de los tributos”¹⁴⁵. Parte de estos principios constitucionales de justicia y justicia tributaria no gozan de una regulación específica o más detallada, y en algunos casos su extensión queda al amparo de la interpretación que pueda hacer de los mismos el Tribunal Constitucional como veremos más adelante.

Hemos elegido algunos de los derechos y principios que protege o ampara la Constitución Española, casi todos ellos incluidos en su capítulo segundo (referido a los Derechos y libertades), y que son de interés para la presente investigación. Estos son los siguientes:

- **Igualdad.** El primero de los principios constitucionales que queremos destacar y que encontramos en su articulado es el del artículo 14 CE que determina la igualdad de los españoles ante la ley, principio que a su vez será de nuevo recogido en el artículo 31.1 CE con ocasión de referirse al sistema tributario español.
- **Deber de contribuir, justicia tributaria, progresividad y no confiscatoriedad.** Después de reconocer la igualdad de los españoles, la Constitución Española en

¹⁴⁴ Naveira de Casanova (1996) p. 25.

¹⁴⁵ Ferreiro Lapatza, 1991, p. 322.

su artículo 31.1 establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.” Los principios superiores del Derecho Constitucional Tributario que recoge este artículo son los de deber de contribuir, justicia tributaria, igualdad, progresividad y el de no confiscatoriedad.

- **Universalidad.** En la primera frase del artículo 31.1 CE se enuncia el principio de universalidad en la expresión “todos”, estableciendo una obligación que recaerá tanto en ciudadanos españoles como también en personas físicas o jurídicas nacionales o extranjeros que realicen una actividad en el territorio español, que en el caso de materia tributaria esté sometida a gravamen.
- **Generalidad.** El principio de generalidad se substraer de la demostración de capacidad económica, cualquiera que sea su circunstancia, siempre que este sea descrito como un hecho imponible por el legislador. Los tributos además de ser un medio para recaudar ingresos contribuyen al fin de una mejor distribución de la renta nacional¹⁴⁶.
- La **igualdad del sistema tributario** asegura un trato fiscalmente igual a los que son económicamente iguales y la prohibición de la discriminación, como se detalla en la sentencia del Tribunal Constitucional 91/2007 de 7 de mayo.
- La **progresividad** delimita el concepto de igualdad formal (artículo 9.2 de la Constitución Española) de tal modo que para conseguir una igualdad material quede justificada sobre todo para corregir desigualdades reales, concepto que queda también argumentado por el Tribunal Constitucional en auto del 245/2009 de 29 de septiembre. Parte de los fines que son propios de la progresividad, es la mejora de la distribución de la renta, y uno de sus límites es la no confiscatoriedad.

¹⁴⁶ Sinopsis del artículo 31.1 CE redactada en el congreso sobre el conjunto del texto de la constitución española, redactada en este caso por Elviro Aranda Álvarez
<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=31&tipo=2>

- La **capacidad económica** se refiere a que solo deben ser gravados hechos imponible que indiquen capacidad económica real (las aparentes o inexistentes según la sentencia del Tribunal Constitucional del 221/1992 de 11 de diciembre quedan prohibidas) y siempre haciendo respetar un mínimo vital o parte de la renta necesaria para hacer frente a necesidades básicas. Otra de las limitaciones para la generación de nuevos tributos que reconozcan nuevos hechos imponible que sean objeto de tributo, debe ser el hecho de incrementar la presión fiscal sobre los que menos tienen (sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000 de 17 de febrero¹⁴⁷).
- **No confiscatoriedad.** Este último principio que recoge el 31.1 CE, pretende establecer un límite al sistema tributario evitando un traspaso injustificado (siempre que no exista indemnización o sea resultado del cumplimiento de una sanción) de bienes de titularidad privada a la esfera pública, así “la prohibición de los efectos confiscatorios del sistema tributario actúa como contrapeso a la progresividad” (Araguás Gálcer, 2011). En todo caso, y según Araguás, la problemática que encierra el principio de no confiscatoriedad no se circunscribe a determinar su límite superior (la enajenación del bien), sino en determinar un límite inferior a partir del cual podemos afirmar que existe tal efecto.

Si acudimos al derecho comparado, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán respecto al principio de no confiscatoriedad es ciertamente limitada, así la sentencia del referido Tribunal 101/1995 de 22 de junio¹⁴⁸ realiza una aproximación al límite de la confiscatoriedad en el entorno

¹⁴⁷ Esta sentencia viene referenciada en el buscador del propio Tribunal Constitucional como 46/2000 de 14 de febrero <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/4030> , y en el BOE publicada como 46/2000 de 17 de febrero <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2000-5101> .

¹⁴⁸ Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995. Al respecto es interesante el artículo que la analiza “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de los ingresos”, de Pedro Manuel Herrera Molina, 1996, Impuestos, no.14, pp 1033-1049. En él se recoge parte del contenido de la Sentencia, concretamente su fundamento II.3c) que explica “el impuesto sobre el Patrimonio sólo puede añadirse a los demás impuestos que recaen sobre los ingresos en tanto la carga tributaria total de los ingresos potenciales (atendiendo a la tipificación de los ingresos, gastos deducibles y otras desgravaciones) se sitúe aproximadamente en el límite de un reparto al cincuenta por ciento entre el particular y el ente público,

del IP, indicando que esta no debe afectar al patrimonio, ni afectar a más de la mitad de los rendimientos. Esta afirmación la realiza basándose en el Ley Fundamental de Bonn argumenta que la carga tributaria no puede ser mayor del cincuenta por ciento del valor afectado y esto debe ser así porque según la sentencia, la propiedad privada debe servir tanto al interés particular como al interés general, y si el tributo es de más del cincuenta por ciento ya no sirve por igual a los intereses públicos. Una de las sentencias de nuestro Tribunal Constitucional sobre el principio de no confiscatoriedad 150/1990 de 4 de octubre hace referencia a que la obligación de tributación no debe agotar la riqueza imponible bajo el pretexto del deber de contribuir, consecuencia que tampoco debe ocurrir tras la aplicación de las diferentes figuras impositivas que puedan gravar la manifestación de capacidad económica. (Araguás Gálcer, 2011). En el ordenamiento jurídico español también encontramos un límite a la confiscatoriedad y es la referencia del artículo 31 de la Ley 19/1991 de 6 de junio¹⁴⁹, del IP estableciendo un límite a la cuota íntegra del IP y el IRPF, conjuntamente no podían superar el sesenta por cien de la base imponible del IRPF. Otra referencia a la no confiscatoriedad, así como a otros principios constitucionales como el de igualdad y capacidad económica es la sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006 de 11 de octubre¹⁵⁰.

- **Economía, eficiencia en el empleo del recurso público y justicia tributaria.** El artículo 31.2 configura las características principales que deben inspirar el gasto público de un sistema tributario justo, y son los criterios de economía y eficiencia en el empleo del recurso público. Este artículo recoge el principio de justicia tributaria, lo pone al servicio de la generación y distribución de la

impidiendo así resultados tributarios que traspasen el reparto de cargas públicas exigido por el principio de igualdad según la medida de la capacidad económica”.

¹⁴⁹ Según el artículo 31.1 de la LIP: “La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con la correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la total base imponible de este último”

¹⁵⁰ Según la sentencia indica que un precepto normativo podría ser declarado inconstitucional por ir contra el principio constitucional de capacidad económica para el que hace de límite el de confiscatoriedad “en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”. Esta sentencia se pronuncia también sobre la inconstitucionalidad de gravar de manera diferente idénticas manifestaciones de riqueza, al amparo del 31.1 CE, salvo que exista lo que denomina una justificación razonable

riqueza (Aranda Rodríguez, 2003), impone eficiencia técnica en la gestión de los bienes públicos (Sentencia 13/1992 de 6 de febrero) y limita la arbitrariedad del empleo de los recursos que son extraídos a través del sistema tributario.

- **Reserva de Ley.** El último apartado del artículo 31 de la constitución, recoge la reserva de ley en materia tributaria. Este mismo principio queda también recogido en el 133.1 de la carta magna (que determina esta potestad como originaria del Estado) y debe entenderse que cualquier regulación en materia tributaria debe ser conforme a Ley, no debe entenderse que solo debe regularse por Ley (como también se recoge en la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre).
- **Derecho a la propiedad privada y a la herencia.** Otros artículos de la Constitución Española que serán invocados en este estudio son el 33.1 CE, dónde “se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia” que a su vez quedan limitadas por el 33.2 (sobre la función social de la propiedad privada) y 33.3 de la carta magna (determina las condiciones para la privación de bienes y derechos) que se constituyen como límites al ejercicio de la propiedad privada. Respecto a la función social de la propiedad privada y al ejercicio del interés público, son diferentes los ordenamientos jurídicos internacionales que delimitan la extensión de la propiedad privada del mismo modo. La Constitución Alemana, respecto a la propiedad, recoge en su artículo 14.2 la idea de que la misma debe servir tanto al interés privado como al interés general. La Constitución de Weimar de 1919 llegaba incluso a afirmar que el uso de la propiedad debía servir al más alto interés común. De nuevo mencionar la sentencia 101/1995 del Tribunal Constitucional Alemán, respecto del servicio de la propiedad privada al interés general. Según Araguás el ejercicio de la utilidad pública e interés social son un “reflejo de las exigencias de la justicia social y la solidaridad, procurando así que se pueda hacer efectivo el valor constitucional superior de igualdad”. A pesar de la función social de la Propiedad Privada se puede entender que la misma se instituye como otro límite a la confiscatoriedad. Cabe señalar que a su vez la prohibición de

confiscatoriedad supone un “refuerzo, aunque de forma indirecta, a la Propiedad Privada, a la Herencia y a la Libertad de Empresa” (Araguás Gálcer, 2011).

- **Libertad de empresa.** Complementario a la propiedad privada es el derecho que reconoce la constitución a todos los españoles, de la libertad de empresa dentro de la economía de mercado, artículo 38 CE, correspondiendo al Estado su protección de acuerdo con el principio de economía general.
- **Distribución de la renta.** El artículo 40.1 CE, ya en el capítulo tercero (principios rectores de la política social económica), hace referencia a distribución de la renta regional y personal más equitativa, uno de los principios rectores de la política social y económica del país. La redistribución de la riqueza que enuncia brevemente este apartado, se puede asimilar a la constitución económica según la sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981 del 16 de noviembre y 1/1982 de 28 de enero.

Finalmente el artículo 53.1 CE determina la máxima protección a los artículos y principios anteriormente mencionados (todos los del capítulo segundo de la constitución), así como establece la obligación de tutela del Estado y de velar por su cumplimiento. El artículo 40, perteneciente al capítulo tercero, queda bajo la protección del artículo 53.3 CE.

La redistribución de la riqueza aunque no es considerada un principio fundamental sí que está recogida a través del artículo 128.1 CE, que dice “Toda riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general”. El artículo 103.1 de la Constitución Española recoge la eficiencia administrativa, es decir que la Administración Tributaria debe disponer de mecanismos que aseguren el cumplimiento de las disposiciones tributarias y el pago de los devengos.

El artículo 9.3 de la norma suprema (contenido en el título preliminar) recoge el principio de seguridad jurídica, que debe entenderse, desde el punto de vista tributario, como el derecho de los contribuyentes a la certeza del sistema tributario, su legalidad, la jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de la norma no

favorable y la interdicción de arbitrariedad. Todos estos principios recogidos en su mayoría en el capítulo segundo de la CE garantizarán y promoverán la justicia, libertad e igualdad (sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981 de 20 de julio), de tal manera que los contribuyentes y las administraciones tengan certeza con respecto al sistema tributario, que lo compone y que no, cuales sus normas vigentes y cuales no (sentencia del Tribunal Constitucional 46/1990 de 15 de marzo).

Volviendo de nuevo al principio de no confiscatoriedad, en el ordenamiento jurídico español no encontramos un límite cuantitativo para impuestos como el ISD ni tampoco para la suma de los diferentes tributos que gravan la capacidad económica del ciudadano español. Pérez de Ayala (1996) establece sin embargo un límite cualitativo que se desprende del ordenamiento jurídico español, y es que el obligado tributario no debe verse obligado a desprenderse de la totalidad o de parte de su patrimonio para hacer frente al pago de sus obligaciones tributarias. En todo caso la Constitución Española en su Capítulo Segundo recoge muchos otros derechos sociales y económicos que limitan también la protección del derecho a la no confiscatoriedad.

Los problemas comunitarios o constitucionales que puedan venir por la regulación del ISD que adelantaba García de Pablos (2010)¹⁵¹, ya han provocado cambios en la legislación actual como es el caso de la aplicación de la sentencia del 3 de septiembre del TJUE y del Tribunal Constitucional del 18 de marzo del 2015. El autor al analizar la confiscatoriedad adelantaba que las últimas sentencias alemanas entendían que ya no existía ese límite del 50 por ciento. García de Pablos ya adelantaba que consideraba que la tarifa y coeficientes multiplicadores acentúan la progresividad de la tributación, y en los casos extremos, se acerca al límite de la prohibición de confiscatoriedad. Al aludir García de Pablos a la jurisprudencia alemana no hemos podido evitar olvidar una reciente sentencia del Constitucional Federal Alemán (Sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán de 17 de diciembre del 2014) a la que se refiere Piña Garrido (2015), referente a las reducciones por empresa familiar que prácticamente eximen del pago del ISD, y las aplicables a pequeñas empresas familiares,

¹⁵¹ García de Pablos, 2010, “El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”, pp. 149-150.

reconociendo a las primeras como discriminatorias respecto a cualesquiera otras reducciones que puedan ser recibidas por otro tipo de herederos, y en el caso de las segundas, podríamos decir que las reconoce como convenientes para proteger un bien superior, y es el de los puestos de trabajo de las empresas. Así por lo tanto se declararon inconstitucionales los artículos 13.a y 13b de la Ley del Impuesto de Sucesiones alemán que hacían referencia a la reducción por vulnerar el principio de igualdad y el de proporcionalidad. Tal y como interpreta Piña Garrido, “el legislador ha decidido aminorar la carga tributaria que soportan las empresas familiares en el momento de un cambio de titular por razones *mortis causa*, alegando que es posible no puedan pagar impuestos en esos momentos por falta de liquidez- obligadas a hacerlo las llevaría a tener que vender parte de su patrimonio, llegando a su disolución y extinción- y que es necesario protegerlas para que continúen existiendo y proporcionando puestos de trabajo”. Sin duda una argumentación alineada con el propósito de la tesis. El tribunal comprendía que había empresas que podían tener problemas de liquidez y otras aún siendo familiares, no encontrarse en esa situación. Tampoco entendía el Tribunal que debiera ser la solución una suerte de comprobación de la economía real de las empresas, ya que la norma como tal no lo recogía y debía aplicarse a todas por igual. El tribunal urgió entonces a legislar sobre la materia, y que en el plazo de un año¹⁵² (hasta el 30 de junio de 2016) el legislativo hubiera aprobado una modificación de la norma, sobre todo con la finalidad de que se puedan distinguir los tamaños de las empresas en la aplicación de las reducciones y por otro lado asegurar, para que el beneficiario disfrute del derecho a la reducción, que se mantengan los puestos de trabajo. Además persigue esta sentencia que el legislador asegure que las empresas con problemas de liquidez no vean comprometida su

¹⁵² La reforma que privilegiaba la liquidación del ISD para las empresas familiares en Alemania, con la sentencia de 17 de diciembre del 2014 el plazo para regular de nuevo finalizaba el 30 de junio de 2016 y de nuevo tuvo que ser prorrogado por el Tribunal Constitucional Federal de Alemania hasta el 30 de septiembre. Finalmente el 21 de septiembre del 2016 se llegó a un acuerdo en el Bundestag entre los partidos de la coalición de gobierno, el 14 de octubre del 2016 el Bundesrat aprobó la nueva legislación, y el 9 de noviembre se publica en el Bundesanzeiger una nueva regulación con aplicación retroactiva desde el pasado 1 de julio del 2016. <http://www.familienunternehmen.de/inheritance-tax>. La nueva reforma básicamente establece nuevos requerimientos, reduce los máximos aplicables de las exenciones, alguna medida hace referencia a número de trabajadores y que ciertas exenciones solo se aplicarán bajo criterios de necesidad.

continuidad. La autora se hace muchas preguntas¹⁵³, y oportunas, sobre el caso español una vez analizado el alemán invitando a la reflexión sobre algunos beneficiados de la reducción del 95 por ciento en la empresa familiar que se dan en España.

5.6 LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL SEGÚN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La Ley 58/2003 de 17 de diciembre, o Ley General Tributaria, recoge los principios y normas jurídicas básicas que inspiran el sistema tributario español aplicable a la regulación, la gestión y la recaudación de los tributos que realicen todas las administraciones tributarias sin perjuicio del régimen aplicable tanto en Navarra como en el País Vasco. Aunque la potestad originaria de establecer tributos corresponde al Estado español, las diferentes Comunidades Autónomas podrán también establecerlos.

En el artículo 3 de la Ley General Tributaria establece que el sistema tributario se basa en la “capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer tributos y en los principios de justicia, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la riqueza y no confiscatoriedad”. Casi todos estos principios son los recogidos en la Constitución Española en el artículo 31.1. La referencia a “la equitativa distribución de la riqueza” procede del principio de justicia tributaria aunque más concretamente es una consecuencia directa de la referencia que hace el artículo 31.1 a que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica”.

Los principios enunciados por la Ley General Tributaria son como hemos visto iguales a los expuestos por la Constitución Española y la interpretación que deba hacerse de

¹⁵³ .“¿Sabemos en España en qué medida la reducción del 95 por cien del Impuesto de Sucesiones ha salvado realmente empresas familiares que, en otro caso, habrían desaparecido ahogadas por el peso de este tributo en el momento de su adquisición por los herederos?, ¿Sabemos de qué forma este beneficio fiscal ha contribuido a sostener y mejorar el tejido productivo del país? ¿Ha beneficiado esa reducción fiscal a los trabajadores de las empresas o solo a sus nuevos propietarios?” Piña Garrido, 2015, pp.43-44.

estos principios no es diferente de la expuesta con motivo del análisis de la carta magna.

5.7 LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS A PARTIR DE LA PROMULGACIÓN DE LA LEY 29/1987

El sistema impositivo español comprende dentro de su amplia legislación una regulación estatal general del ISD a través de Ley 29/1987 de 18 de diciembre y del Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre que aprueba su Reglamento, impuesto que como veremos a continuación podemos considerar cedido a las Comunidades Autónomas tanto en la capacidad de regulación sobre si mismo, como en su gestión o recaudación.

Previo a la promulgación de la Ley 29/1987 debemos recordar que se produce la cesión a nivel nacional de los rendimientos de la gestión de algunos impuestos a las CCAA a través de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y de manera específica se indica en su artículo primero apartado b) que se cede a las CCAA el Impuesto General sobre Sucesiones, regulación que inspira la Ley actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Con anterioridad a esta ley, la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, recogía la cesión de este impuesto a las CCAA como parte del sistema de financiación que preveía la CE.

La primera de las leyes posteriores a la LISD que se refieren a este impuesto como parte del sistema de financiación autonómico es la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, reguladora de las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común (en adelante LFA), atribuye capacidad normativa a las CCAA en materias relativas a reducciones sobre la base imponible, afectando a tarifas, coeficientes multiplicadores, tramos de patrimonio

preexistente, así como deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria. También cede competencias en materia de gestión del impuesto y su liquidación.

Las reducciones que según la ley, son objeto de cesión y regulación por parte de las CCAA son básicamente de dos tipos. Las primeras son reducciones análogas a las tipificadas por el Estado o de mejora sobre las del Estado, pudiendo ampliar los importes previstos en el ISD, ampliar los sujetos beneficiarios, reducir los requisitos para su aplicación, pero nunca incrementar requisitos o reducir importes. El segundo tipo de reducciones son las propias de las CCAA, se nuevos supuestos de hecho que no estaban recogidos por el ISD y que suponen una minoración sobre la base liquidable. En el primer caso son sustitutivos de la normativa estatal y en el segundo son complementarios, y se liquidan con posterioridad a las reducciones estatales originales o mejoradas por las CCAA.

Los nuevos y actuales términos de la cesión del impuesto y las cuestiones comunes a la misma son abordadas por la Ley 22/2009 de 18 diciembre 2009 que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante LSF). El marco legislativo actual que determina la cesión de la gestión y liquidación del impuesto como la posibilidad de regular sobre algunos aspectos del mismo no se ha modificado para el ámbito de las CCAA desde la LSF.

Como decíamos es a partir del 1 de enero del año 2002 y a raíz de la aprobación de la LFA, que comienzan a ser más frecuentes las regulaciones autonómicas sobre todo en materia de reducciones, deducciones y bonificaciones de acuerdo con las competencias cedidas en la citada ley. Tal y como se puede comprobar en los estudios de Banalache Palao (2002) y los más recientes de Haro Cabas (2007) y Adame Martínez (2014), la regulación se realiza de distinto modo y también en momentos diferentes, a través de las siguientes leyes: Ley de Andalucía 10/2002, Ley de Aragón 1/2005, Ley de Asturias 15/2002, Ley de Baleares 22/2006, Ley de Canarias 2/2004, Ley de Cantabria 11/2002, Ley de Castilla y León 1/2006, Ley de Castilla-La Mancha 17/2005, Ley de Cataluña 21/2001, Ley de Extremadura 5/2003, Ley de Galicia 3/2002, Ley de Madrid

4/2006, Ley de Murcia 15/2002, Ley de Rioja 10/2002 y Ley Comunidad Valenciana 10/2006¹⁵⁴.

Tal y como se recoge Haro Cabas (2007), la diferente regulación que han realizado del impuesto las distintas CCAA¹⁵⁵, ha generado una desigualdad importante en su aplicación, ocasionando al beneficiario de los supuestos de hecho descritos en la normativa reguladora del ISD un ahorro o una mayor carga tributaria, dependiendo del lugar de residencia del fallecido o donante, del parentesco del beneficiario con quien transmite el bien, el tipo de bien que se transmite y otras condiciones del hecho imponible con menos impacto sobre la cuota que habrá de ser abonada, efectos que también recogen en su estudio práctico Barberán y Meguilzo (2010). El abandono de la potestad reglamentaria que corresponde al gobierno de la nación (Tobías 2007), ha favorecido que la prolífica actividad reglamentaria de las CCAA haya amparado una mayor discriminación hacia los contribuyentes, si bien es cierto que en el ánimo de las CCAA solo existía la intención de reducir la carga tributaria que debían soportar los contribuyentes por efecto de la propia normativa estatal y su doble progresividad.

El estudio de Haro Cabas (2007) detalla por CCAA las diferencias que existen en la regulación del ISD en un momento concreto del tiempo, el año 2007, siendo esta metodología basada en estudiar el comportamiento del impuesto en un año por las distintas autonomías, la que emplean por igual Adame Martínez (2014) y otros autores a los que ya nos hemos referido. Además este mismo estudio propone varios supuestos prácticos aplicados a todas ellas, metodología también aplicada por Barberán y Meguilzo (2010) y De Albert (2014), técnica que sirve para evidenciar las diferencias que existen en el Tipo Medio de Gravamen (en adelante TMG) así como en la Cuota Líquida a Abonar (CLA) o Total a Ingresar (TI), que habrá de hacer efectiva aquel que resulta beneficiado en la transmisión, el mismo que resulta adjudicatario de

¹⁵⁴ En el caso de Valencia y con anterioridad al 2001 ya se había recogido en la Ley 13/1997 las principales referencias a la aplicación del ISD en la comunidad autónoma, si bien es cierto que este precepto normativo ha sido objeto de numerosas actualizaciones y modificaciones, permaneciendo vigente hasta nuestros días. Además de esta ley existe diferente normativa en las distintas CCAA (p.e. Galicia o Murcia con normativas del 2001 anteriores a la entrada en vigor de la LFA) que van desde el año 1997 a la fecha de entrada en vigor de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. La de Cataluña (21/2001 de 28 de diciembre) entra en vigor en la misma fecha que la normativa estatal.

¹⁵⁵ Queda excluido del estudio los regímenes forales de País Vasco y Navarra además de los Convenios y Tratados Internacionales.

los bienes o derechos. A través del mismo también resulta evidente la tendencia de las CCAA a reducir la progresividad que existía inicialmente en la regulación Estatal que podría ser descrita como doble progresividad¹⁵⁶.

Las CCAA haciendo uso de su potestad reguladora sobre la materia, han seguido modificando hasta la fecha del presente estudio las tarifas, el coeficiente aplicable a los tramos de patrimonio preexistente, las reducciones, deducciones y bonificaciones y sus diferentes condiciones, las equiparaciones a los sujetos descritos en el artículo 20.2 de la LISD (donde quedan definidos los distintos grupos en los que se engloba a los posibles beneficiarios) y otros tantos puntos de los recogidos en el régimen común.

La última de las modificaciones que ha recogido el presente estudio ha sido la Ley 1/2017 de 9 de enero, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2017, regulación que introduce una serie de nuevas modificaciones en el ISD, concretamente una mejora en las bonificaciones de parentesco para el grupo de parentesco II. También muy recientemente, durante el año 2016, introducen modificaciones normativas Andalucía (hasta en dos ocasiones), Aragón, Asturias, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Murcia y la Comunidad Valenciana. Buena parte de estas modificaciones son introducidas aprovechando las leyes de presupuestos de las respectivas comunidades, técnica habitual en las modificaciones legislativas de impuestos.

Desde el año 1989 y hasta la fecha, el ISD es parte del sistema tributario español, y en su condición de tributo cedido a las CCAA, sirve a las mismas con motivo de su financiación. Tomando de referencia valores del año 2002 (primer año después de la aprobación de la LFA) hasta el año 2017 (último año de la serie) la recaudación se ha incrementado en las CCAA de régimen común en un 101,7 por ciento¹⁵⁷, y si añadimos Navarra y País Vasco, el incremento es muy parecido, del 103,9 por ciento. Esto a pesar de que durante los años de la crisis económico financiera, o mejor dicho durante el

¹⁵⁶ “Según la estructura del impuesto, se aplica una doble progresividad, por razón del importe. Por un lado se practica una tarifa progresiva y por otra parte aumenta la cuota a pagar, en función del tramo de patrimonio preexistente que corresponda al sujeto pasivo” Estudio Comparativo del ISD.

¹⁵⁷ Debemos recordar que los datos de recaudación de los años 2016 y 2017 no son conforme a criterios de caja sino de presupuestación, con lo que previsiblemente la recaudación será algo superior.

periodo comprendido entre el año 2008 y el 2012, la recaudación en las CCAA de régimen común se redujo en un 33,67 por ciento, y también a pesar de que buena parte de la regulación que estamos analizando supuestamente mejora la del Estado, quiero decir con ello, es más beneficiosa para el contribuyente que la del Estado.

La financiación de las CCAA se ha actualizado en los últimos años a través de una diversidad impositiva de reducciones, deducciones y bonificaciones y previsiblemente como ya hemos argumentado, lo seguirá haciendo en los próximos años. En estos mismos años en los que las partidas de ingresos de las CCAA necesitaban correcciones extraordinarias para cubrir los gastos corrientes, hemos constatado, revisando la legislación en materia de ISD de las distintas CCAA y del Estado, que la mayor parte de las modificaciones legales no estaban dirigidas precisamente a incrementar la recaudación para compensar la caída generalizada en la recaudación que se puede confirmar revisando los datos del Anexo 2, para equiparar los ingresos de años anteriores, sino que más bien mejoraban las reducciones, deducciones y bonificaciones del Estado y en algunos casos mejoraban también las propias aprobadas por regulación autonómica, de acuerdo con la LFA, procurando una mejora sobre el TMG aplicado al contribuyente, quizás con la intención de favorecer a los ciudadanos residentes en su propia comunidad autónoma, quizás por razones políticas o quizás por ofrecer mejores condiciones para el inversor. Esto es algo que a la luz de la información estudiada, no estamos en disposición de confirmar.

Tanto la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre del 2014, como la Sentencia del Tribunal Constitucional en Pleno de 18 de marzo de 2015 que modifica la Ley 13/1997 en la regulación dada por la Ley 10/2006, son antecedentes muy recientes que como ya hemos argumentado condicionarán los futuros preceptos legales de las CCAA, y podrán también condicionar la recaudación.

A esto debemos añadir la reciente conferencia de presidentes autonómicos celebrada en enero del año 2014 y el encargo de una nueva comisión de expertos para revisar el sistema de financiación autonómica, que también podría condicionar los límites a partir de los cuales las CCAA pueden legislar sobre este impuesto. Recordemos que la Comisión de Expertos o Comisión Lagares convocada por el gobierno en el año 2013 y

que publicó los resultados en febrero del año 2014, seis propuestas concretas que podemos resumir de la siguiente manera:

- Supresión del ISD de las reducciones de parentesco a la base imponible aunque se propone sustituir por tipos impositivos progresivos en función del parentesco.
- Mantener la reducción por adquisición de empresa individual para entidades que sean calificadas como empresa familiar para garantizar su continuidad. Se entiende como tal aquella en la que más del cincuenta por ciento de la propiedad se encuentre controlada por familiares de primer y segundo grado del causante. La reducción no debería superar el cincuenta y setenta por ciento de la base liquidable antes de exenciones.
- Un mínimo de exención entre veinte mil euros y veinticinco mil euros, aplicable en todo el territorio nacional.
- Solo tres grupos de parentesco: I-Cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes; II- Colaterales por consanguineidad de segundo y tercer grado y por afinidad hasta tercer grado, III- Cualquier otra persona no incluida en las categorías anteriores.
- Tarifa única para sucesiones y donaciones aplicada sobre la base liquidable con solo tres tipos (reducido, del cuatro al cinco por ciento, medio, del siete al ocho por ciento, y elevado, del diez al once por ciento) en función del parentesco y sin relación a cuantía o tramo de patrimonio preexistente.

Otras de las modificaciones más importantes pero que no son de interés para el presente estudio son la supresión de las reducciones a la vivienda habitual (salvo para el cónyuge sobreviviente), las de seguro de vida y las referidas a la base imponible de las donaciones, a excepción de las de discapacidad. También proponen establecer un régimen especial para los discapacitados y mantener la reducción por adquisiciones sucesivas.

Resumiendo el conjunto de las modificaciones propuestas para el ISD, se pretende que este impuesto siga existiendo dado que favorece la distribución de la riqueza aunque debe acentuarse el hecho de que solo grava el incremento de patrimonio obtenido sin esfuerzo por parte del adquirente (no lo hace con las rentas ni con los rendimientos). En este sentido se deberían introducir otras modificaciones (que no llega el informe a detallar) para evitar que tenga efectos negativos en el ahorro sobre todo para el caso de las empresas familiares para las que propone un régimen especial¹⁵⁸ que no resulte discriminatorio frente a otro tipo de herederos, y que no sirva de herramienta para la evasión fiscal. Modificar su configuración para establecer un tipo máximo del diez al once por ciento, un mínimo exento común a todo el territorio, y limitar, con máximos y mínimos, la capacidad normativa autonómica. Sin olvidar que para evitar los problemas de liquidez que puedan causar tanto a ciudadanos como empresas, de deben mejorar las fórmulas de aplazamiento o fraccionamiento del pago que existen en la actualidad.

Otro argumento que puede hacer pensar en próximas modificaciones legislativas es la que encontramos en el estudio de KPMG sobre comparativa de fiscalidad en la transmisión de la empresa familiar, y a la que ya hicimos referencia en el presente estudio, que adelantaba sospecha de una modificación del ISD (así como para el IP) para la legislatura del año 2017¹⁵⁹ aunque la referida investigación no llega a justificar esa observación.

¹⁵⁸ No termina por explicar el régimen especial para la transmisión de las empresas familiares al que se refiere en la página 249 del informe.

¹⁵⁹ KPMG, 2016 p. 5.

6. MARCO CONCEPTUAL

6.1 PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES COMO IMPUESTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

El ISD es en la actualidad un impuesto que queda integrado dentro del sistema tributario español (Tobías 2007), y grava el incremento patrimonial que se produce en el beneficiario tras la transmisión a título lucrativo de bienes y derechos entre personas físicas, consecuencia del fallecimiento del legatario (*mortis causa*) o como expresión de la voluntad en vida del donante (*inter vivos*). Como ya habíamos indicado el ISD puede ser descrito como un tributo complementario al de la Renta de las Personas Físicas que ya grava la generación de la riqueza, si bien en este tributo lo que queda gravado es su transmisión tras la extinción de la personalidad jurídica del causante. Desde ese punto de vista, y según Portillo Navarro (2015), el Impuesto sobre Donaciones se justifica por la mera existencia del Impuesto sobre Sucesiones, para evitar la elusión del pago del mismo al enajenarse los bienes de manera lucrativa, razón por la que se aplican los mismos tipos de gravámenes.

El ISD es considerado un tributo de naturaleza “directa y subjetiva”¹⁶⁰, y como tal tiene por objetivo gravar los incrementos de patrimonio que tienen origen en las donaciones *inter vivos* o en las sucesiones *mortis causa*. Como tributo y de acuerdo con la Ley 58/2008 de 17 de diciembre de 2003, “La Ley General Tributaria”, este queda categorizado como un impuesto (artículo 2.c) LGT), ya que se exige el abono del mismo sin que se reciba a cambio una contraprestación, y su hecho imponible es un acto que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

De acuerdo con la regulación que se establece en la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, y el Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre, en el ISD encontramos las siguientes características (Portillo Navarro, 2015):

¹⁶⁰ Memento Francis Lefebvre 2014, anotación 5326.

Directo: Por ser un impuesto que recae sobre una manifestación de capacidad económica tras la adjudicación de bienes y derechos, y su posterior aceptación. Esta manifestación de capacidad económica tiene como consecuencia directa un incremento patrimonial para el adjudicatario.

Subjetivo: Se tienen en cuenta circunstancias personales del causahabiente o donatario en el cálculo de la cuota tributaria, esa circunstancia se materializa en la aplicación de algunas de las reducciones que reconoce el impuesto, y que se aplican sobre la base imponible. Algunas de esas reducciones y consideraciones personales son el grado de parentesco del causahabiente o donatario con el causante o donante, minusvalía o incapacidad, la edad, su patrimonio preexistente y la adjudicación de la empresa familiar entre otras.

Personal: El hecho imponible, el incremento patrimonial que se produce tras la adjudicación de los bienes y derechos, se establece con referencia a una persona, el causahabiente o donatario.

Instantáneo: El hecho impositivo no responde a ningún patrón de tiempo, es consecuencia de un acto dispositivo del causante o donante, y es en el momento en el que se produce la transmisión cuando se produce su devengo. En el caso de la donación el momento de la transmisión se conoce con antelación y no así en la sucesión, que queda sujeta al fallecimiento del causante y por tanto no se puede prever.

Progresivo: El tipo impositivo se incrementa en función de la base liquidable del impuesto, a mayor base liquidable el coeficiente a aplicar será más elevado. Esa misma circunstancia se observa en la aplicación del coeficiente multiplicador sobre la cuota íntegra, a mayor patrimonio del beneficiario de la transmisión mayor será la cuantía que deberá ingresar para su liquidación.

Como impuesto que pertenece al sistema tributario español, es de aplicación sobre todo el territorio español. Las leyes forales del País Vasco y Navarra recogen un sistema diferente del que benefician sus residentes, sistema más favorable sobre todo para cónyuge, ascendientes y descendientes.

La regulación que las distintas comunidades autónomas han realizado sobre este impuesto en el ámbito de sus competencias, no modifica la caracterización anteriormente descrita del impuesto, si bien afecta en algunos casos a la progresividad tal y como fue inicialmente recogida por la Ley de Impuestos de Sucesiones y Donaciones. Por otra parte, la actividad regulatoria de las Comunidades Autónomas ha fortalecido la consideración de subjetividad del impuesto al incrementar las circunstancias bajo las cuales son aplicables las distintas reducciones que se pueden aplicar en la liquidación del impuesto.

Un aspecto que debemos mencionar, y que es relativo a la actividad regulatoria de algunas de las Comunidades Autónomas, es la tendencia a la exención del hecho imponible o condonación de las deudas devengadas en los casos en los que el beneficiario es un cónyuge (o pareja de hecho), un hijo, o si el bien transmitido es la vivienda habitual o está integrado en la actividad de una empresa familiar. Esta situación de afectación y exposición del impuesto a la actividad regulatoria de las Comunidades Autónomas, hace que las circunstancias de su aplicación y la descripción que podamos hacer del tributo, puedan cambiar en función de la reglamentación autonómica que deba ser aplicable a cada caso.

6.2 CONCEPTOS LIGADOS A LA GESTIÓN, RECAUDACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL ISD

Comprender el funcionamiento de la liquidación del impuesto que estamos analizando es esencial para entender el funcionamiento de los sistemas de reducciones, deducciones y bonificaciones que están implantando las Comunidades Autónomas, y analizar sus consecuencias. Siguiendo el esquema de análisis de Portillo Navarro (2015), que resume el contenido del Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, podemos entender mejor como este impuesto debe ser calculado y liquidado. Este mismo estudio nos permite realizar un examen más ordenado de conceptos tributarios del ISD

comunes a muchos tributos como son el hecho imponible, la base imponible, la cuota tributaria, la reducción, la bonificación y otros tantos.

Una vez sucede el hecho imponible¹⁶¹ tal y como queda descrito en la LISD, ya sea *mortis causa* o *inter vivos*, y resulten identificados los obligados tributarios o sujetos pasivos¹⁶², en ambos casos aquella persona física que recibe el bien o derecho o es beneficiario de un seguro de vida, deberá cuantificarse el importe de la base imponible¹⁶³ sumando el valor neto de los bienes y derechos adjudicados, minorado por el valor de las cargas, deudas o gastos que sean considerados deducibles por la LISD¹⁶⁴. Debe recordarse que para determinar el importe de la masa hereditaria o caudal hereditario¹⁶⁵ también se adicionará el ajuar doméstico¹⁶⁶ valorado en un tres por ciento sobre el valor del caudal relicto¹⁶⁷.

Una vez determinada la base imponible procede aplicar en primer lugar las diferentes reducciones recogidas por la LISD relativas al Estado y en segundo lugar las relativas a las Comunidades Autónomas, para poder determinar la base liquidable¹⁶⁸. Existen diferentes tipos de reducciones, y de entre las que se aplican en las adquisiciones *mortis causa* y que son consecuencia de la aplicación de la regulación del Estado, podemos distinguir las de parentesco, por minusvalía, empresa familiar, vivienda habitual y de seguro de vida. Además de las reducciones estatales y por aplicación de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, corresponde a las Comunidades Autónomas mejorar las ya existentes de la LISD (reduciendo requisitos o incrementando cuantía)

¹⁶¹ El artículo 3 de la LISD define los bienes y derechos que deben ser considerados hecho imponible.

¹⁶² Los obligados al pago del impuesto son identificados en el artículo 5 de la LISD.

¹⁶³ La estimación de la base imponible para sucesiones, donaciones y seguros de vida queda definida en el artículo 9 de la LISD

¹⁶⁴ El ajuste de adiciones y minoraciones de la base imponible debe hacerse conforme a los artículos 11 (adición de bienes), 12 (cargas deducibles), 13 (deudas deducibles) y 14 (gastos deducibles) de la LISD.

¹⁶⁵ Debe entenderse la masa hereditaria, o activo de la herencia, el conjunto de bienes y derechos que constituyen el patrimonio del causante en el momento de su fallecimiento, para su cálculo se traerá a colación, las adiciones previstas en el artículo 11 de la LISD.

¹⁶⁶ El ajuar queda definido en el artículo 15 de la LISD, indicando que este forma parte de la masa hereditaria.

¹⁶⁷ El concepto de caudal relicto es similar al de caudal hereditario. Respecto a la adición del ajuar doméstico, sobre la cantidad resultante deberá deducirse el 3 por ciento sobre la valoración catastral de la vivienda habitual en caso de existir cónyuge superviviente.

¹⁶⁸ El artículo 20 de la LISD determina el procedimiento del cálculo de la base imponible así como las principales reducciones estatales como son las de pertenencia a grupo de parentesco, empresa familiar, discapacidad, seguros de vida, vivienda habitual, patrimonio histórico, así como las condiciones de la acumulación de sucesiones que se puedan dar en el plazo de diez años.

además de considerar otras adicionales¹⁶⁹ que respondan a razones económicas o sociales del territorio, como son las de instalaciones agrícolas, ganaderas o forestales, aquellas que favorecen el desarrollo de una nueva empresa, la ampliación patrimonial de una empresa ya existente, la adjudicación de una vivienda habitual para el desarrollo de un negocio y otras tantas que en efecto podrían haber interesado analizar ya que favorecen la continuidad de la empresa familiar pero que no coinciden con el caso práctico que hemos desarrollado. Estas reducciones se aplican con posterioridad a las estatales, y en el caso de mejorar las primeras, además las sustituyen en su aplicación. Se prevén reducciones en los casos de transmisión inter vivos para los casos en los que exista vínculo familiar, se transmita una empresa familiar o un negocio profesional y para las donaciones de bienes catalogados como de patrimonio histórico español. En este caso también las Comunidades Autónomas tendrán derecho a mejorar las reducciones estatales o crear otras propias, como es el caso de las reducciones por patrimonio histórico de la propia comunidad como la aprobada recientemente en Murcia¹⁷⁰, aquellas modificaciones que pueden hacer referencia a desastres naturales¹⁷¹ o a hechos acontecidos¹⁷², los referidos a reducciones a donaciones destinadas a postgrados¹⁷³ aquellas que se refieren a tener domiciliadas las empresas en las propias comunidades autónomas (algo muy habitual como demostraremos más adelante), o incluso aquellas de las que solo podían beneficiarse los residentes de la propia comunidad que regulaba como ocurría en Valencia¹⁷⁴ (si bien estas últimas ya fueron derogadas), y otras parecidas que existían en la Rioja y que fueron suprimidas por el legislador autonómico a iniciativa propia.

¹⁶⁹ Tanto la mejora de las reducciones existentes como la creación de otras adicionales, es un derecho recogido por la Ley 21/2001 de 27 de diciembre y que también queda especificado en el artículo 23.2 de la LISD.

¹⁷⁰ Ley 1/2016 que crea una nueva reducción del 99% para bienes integrantes del patrimonio cultural de la Región de Murcia para grupos de parentesco I y II. Estas son reducciones que son un reflejo de la estatal de Bienes de Interés Cultural y Patrimonio Cultural por importe del 95%.

¹⁷¹ En la Región de Murcia se desarrolló una normativa particular, Ley 5/2011, para favorecer la recuperación de la región de Lorca tras el seísmo que sufrió esta localidad en el año 2011.

¹⁷² Reducciones del 99% a las indemnizaciones para afectados por el Síndrome Tóxico o percibidas por actos de terrorismo como recoge la normativa de Galicia.

¹⁷³ Esta donación existe en Extremadura, por importe del 99% para los primeros 120.000€.

¹⁷⁴ Legislación que fue derogada por aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional en Pleno de 18 de marzo de 2015, que declara la ilegalidad del artículo 12bis apartado a) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, según la redacción dada por el artículo 16 de la Ley 10/2006 de 26 de diciembre.

Resulta de interés para el presente estudio la investigación de De la Peña Amorós (2008), sobre los límites interpretativos respecto a la extensión de las competencias cedidas por la Ley 21/2001, y concretamente para el caso de las reducciones, que nos permite recordar que buena parte de las cesiones que se producen están condicionadas a que se realicen cuando existan circunstancias de carácter económico social que así lo justifiquen (como es el caso de las reducciones inter vivos). Si bien este límite como indica la autora es salvable, debe ser interpretado de manera amplia, de tal modo que no deba impedir el “establecimiento de reducciones netamente autonómicas”. Otra de las aclaraciones que realiza la autora es que en ningún caso las deducciones autonómicas pueden modificar o extinguir las estatales, si bien por extensión debería interpretarse que no se pueden establecer reducciones autonómicas fundamentadas en la relación de causante y causahabiente, reducción que si es recogida en la normativa estatal.

Obtenida la base liquidable debe determinarse el tipo de gravamen a aplicar, es decir el coeficiente que debe aplicarse a la base liquidable para obtener la cuota íntegra. En este caso se trata de una tarifa¹⁷⁵ progresiva por tramos sobre la base liquidable. Una vez aplicada la tarifa a la base liquidable procede aplicar un coeficiente multiplicador¹⁷⁶ que obedece a dos nuevos criterios, el patrimonio preexistente del adquirente, y el de grado de parentesco con el causante, la cuantía resultante es la cuota tributaria. Previa a la estimación definitiva de la cuota tributaria deberá corregirse el error de salto¹⁷⁷, y en el caso de ocurrir se reducirá su importe por el exceso de cuota. También procede corrección del importe que deberá ser satisfecho en el caso de que el adquirente sea sujeto de una doble imposición internacional¹⁷⁸, en esos casos el obligado tributario podrá deducirse la cantidad abonada por este mismo concepto sobre los mismos

¹⁷⁵ El artículo 21.2 de la LISD indica las tarifas que deben aplicarse en el caso de que la comunidad autónoma en la que deba liquidarse el impuesto no hubiera aprobado una escala propia.

¹⁷⁶ Si la comunidad autónoma no ha aprobado unos coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente propios, deberán aplicarse los coeficientes y tramos indicados en el 22.2 de la LISD.

¹⁷⁷ El error de salto ocurre cuando la cuota a aplicar es superior a la cuantía que excede respecto a la escala inmediatamente inferior de la que realmente corresponda aplicar. Este queda definido en el segundo párrafo del artículo 22.2 de la LISD.

¹⁷⁸ Las cantidades que el contribuyente pueda deducir por la doble imposición internacional quedan especificadas en el artículo 23.1 de la LISD.

bienes y/o derechos¹⁷⁹. Finalmente, no se trata de deducción sino de bonificación¹⁸⁰, el contribuyente podrá aplicarse una reducción de la cuota a liquidar que podrá alcanzar el 50 por ciento en el caso de adquisiciones *inter vivos* y 99 por ciento para adquisiciones *mortis casusa* en función de la residencia del causante (para el caso de que fuera en Ceuta y Melilla), del causahabiente, del parentesco (se eleva al 99 por ciento en el caso de sucesión *mortis causa* y grupos de parentesco I y II) o del lugar en el que se encuentren los bienes inmuebles.

Para poder visualizar mejor el esquema de liquidación del impuesto, aportamos el siguiente cuadro que recoge las distintas fases descritas tanto en la LISD y en el Reglamento 1629/1991, de 8 de noviembre, que lo desarrolla.

¹⁷⁹ El contribuyente puede deducirse la menor de las cantidades de entre la liquidación del impuesto ya satisfecha que grava el incremento de ese mismo patrimonio fuera de España, y la cantidad resultante de aplicar el tipo medio efectivo, o relación porcentual entre cuota tributaria y base liquidable, sobre los bienes y/o derechos adquiridos.

¹⁸⁰ La bonificación de la cuota tributaria aplicable para Ceuta y Melilla queda recogida en el artículo 23 bis de la LISD.

Tabla 12. Esquema de la liquidación del ISD

Impuesto sobre Sucesiones		Impuesto sobre Donaciones	
Valor Real de todos los Bienes y Derechos		Valor Real de todos los Bienes y Derechos	
+	Adición de Bienes		
+	Ajuar doméstico		
-	Exenciones		
=	Masa Hereditaria Bruta		
-	Cargas, Deudas y Gastos Deducibles	-	Cargas, Deudas y Gastos Deducibles
=	Masa Hereditaria o Caudal Relicto	=	Valor Neto
Porción Hereditaria Individual			
+	Polizas de Seguros		
+	Acumulaciones	+	Acumulación Donaciones Anteriores
=	Base Imponible	=	Base Imponible
-	Reducciones Estatales: parentesco, empresa individual o participaciones en entidades no cotizadas	-	Reducciones Estatales: parentesco, empresa individual o participaciones en entidades no cotizadas
-	Reducciones Autonómicas: parentesco, empresa individual o participaciones en entidades no cotizadas	-	Reducciones Autonómicas: parentesco, empresa individual o participaciones en entidades no cotizadas
=	Base Liquidable	=	Base Liquidable
X	Tipo de Gravamen: según tarifa estatal y si existe autonómica, por esta última.	X	Tipo de Gravamen: según tarifa estatal y si existe autonómica, por esta última.
=	Cuota Íntegra	=	Cuota Íntegra
X	Coeficiente Multiplicador: según tarifa estatal y si existe autonómica, por esta última.	X	Coeficiente Multiplicador: según tarifa estatal y si existe autonómica, por esta última.
=	Cuota Tributaria	=	Cuota Tributaria
-	Deducción por Exceso de Cuota	-	Deducción por Exceso de Cuota
-	Deducción por Doble Imposición	-	Deducción por Doble Imposición
-	Bonificación Ceuta y Melilla	-	Bonificación Ceuta y Melilla
-	Deducciones CCAA	-	Deducciones CCAA
-	Deducción por Liquidaciones Previas		
=	Total a Ingresar	=	Total a Ingresar

Fuente: LISD. Elaboración propia

Relativo también a la liquidación del impuesto, aclarar qué en el caso de sucesión de herencias comprendidas en un periodo de diez años, de la base imponible se reducirá el importe satisfecho en las anteriores transmisiones. En el caso de donaciones continuadas entre mismo donante y donatario en un plazo de tres años, se liquidarán como una sola donación.

Es importante hacer referencia a la comprobación de valores que puede realizar la Administración, derecho reconocido en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, comprendido en el Capítulo III de la misma ley. Los adjudicatarios de los bienes están obligados a incluir los valores reales de los bienes y derechos adquiridos, y la administración por su parte lo podrá determinar una valoración diferente, el valor declarado prevalece frente al comprobado si este es superior, en caso contrario el declarante deberá probar que el valor real es que ha practicado en la liquidación.

Concluir que el devengo se produce a partir del día del fallecimiento del causante y en el caso de las donaciones, el día de la celebración del acto o contrato. La prescripción será según la Ley General Tributaria en su artículo 66 y 66 bis, de 4 años para exigir el pago, calcular la deuda y solicitar devoluciones y de diez años para comprobar o investigar, a contar desde el día siguiente a aquel en el que finalizará el periodo reglamentario.

El aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias es algo que interesa en la presente investigación, y este derecho se recoge en el artículo 65 de la LGT y en el artículo 38 de la LISD, en todo caso por el tiempo que sea aplazado deberá el obligado tributario adeudar el interés de demora que será el interés legal del dinero y siempre que el adjudicatario de los bienes se encuentre dentro del periodo voluntario o ejecutivo y justifique su situación. Las agencias competentes y para los casos de sucesión mortis causa, el aplazamiento podrá ser hasta de un año si no existen adjudicaciones de bienes de fácil realización o líquidos (dinero). Además podrá acordarse un pago fraccionado por un plazo de cinco años, en los casos en los que no existan bienes de fácil realización, siempre que se aporten las garantías suficientes para el abono de la deuda. Las diferentes administraciones autonómicas podrán constituir plazos diferentes, aunque el máximo que podrá concederse será de cinco años.

6.3 RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS QUE AFECTAN A LA EMPRESA FAMILIAR

Tanto la jurisprudencia como la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), han sido relevantes a la hora de interpretar la normativa del ISD, y en ese sentido han ayudado en muchas ocasiones a esclarecer la amplitud de ciertos conceptos o la delimitación práctica de los mismos, lo que no impide que en ocasiones parte de la doctrina pueda disentir de los pronunciamientos realizados por este órgano o incluso denunciar ingerencias interpretativas que realmente solo deberían ser solventadas por el propio legislador. Al respecto Sanz y Sanz (2009) opinan que las resoluciones interpretativas de la DGT no son vinculantes, que solo tienen ese carácter las disposiciones interpretativas aclaratorias del Ministro de Hacienda. La Resolución de 23 de marzo de 1999 de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda, dispuso que la aplicación de la deducción de empresa familiar (así como la de vivienda habitual) debe ser lineal sobre todos aquellos causahabientes que cumplan los requisitos de parentesco independientemente de quien sea el adjudicatario del bien, para el caso de que el bien no hubiera sido asignado a ningún titular en concreto, en contra de lo que podría interpretarse de la aplicación del artículo 27 de la LISD que dispone la aplicación de reducción al adquirente del bien. Como destaca Tobías (2007) esta interpretación de la norma es injusta para el adquirente del bien que es el causante de la existencia de la deducción, ya que solo él sigue manteniendo la obligación de mantener el bien, mientras todos los demás ya disfrutaban sin limitaciones de sus beneficios.

Por aplicación de la Resolución de la DGT que hemos mencionado, para calcular el valor de la reducción se debe tomar como referencia el valor neto del bien adquirido, sin cargas, gravámenes, descontada la parte proporcional de las deudas y gastos a considerar en el caudal relicto, en la parte proporcional que corresponda al bien adquirido.

Algunas CCAA en la regulación del ISD han excluido de manera expresa la aplicación de una deducción lineal de la reducción, si bien no han incorporado referencia alguna

sobre el valor del bien sobre el que se vaya a aplicar la reducción o cualquier estimación del cálculo que se deba hacer en su lugar.

Otra de las resoluciones de la DGT que debemos considerar por interesar al objetivo de la investigación es la relativa al requisito de permanencia en el patrimonio del causahabiente (la última de ellas del 11 de julio de 2006), su pronunciamiento relativo a la vivienda habitual establece que no se deja de incumplir el requisito de permanencia en el caso de que el beneficiario de la reducción adquiriera una segunda vivienda (del mismo valor o superior) con los rendimientos obtenidos de la venta de la vivienda del causahabiente en el plazo observado anteriormente. Tal y como recuerda Tobías (2007), la Comunidad de Madrid rechaza esta consideración, haciendo una interpretación más restrictiva indicando que incluso en esos casos se entenderá que se incumple el requisito de permanencia. Otras comunidades como Castilla-La Mancha y Murcia, han optado por regular de una manera más específica el requisito de permanencia.

6.4 LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y LA EMPRESA FAMILIAR

La definición de pyme está recogida en el Anexo I del Reglamento de la Unión Europea 651/2014 de la Comisión Europea de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del TFUE. Este reglamento en su Anexo detalla el concepto de pyme, así como los criterios que se deben aplicar para estimar si se cumple con los requisitos indicados en su definición. En el Anexo del Reglamento se define lo que se considera empresa, y esto es “toda entidad, independientemente de su forma jurídica, que ejerza una actividad económica”. Aclara que este concepto aglutina también a aquellas entidades que realizan actividades “artesanales u otras a título individual o familiar, así como las sociedades de personas y las asociaciones que ejerzan una actividad económica de forma regular”.

En el artículo 2 del citado Reglamento, se especifican, definidos en términos de trabajadores y volumen de negocio, los distintos tipos de empresas, estableciendo una serie de categorías:

- Microempresas, Pequeñas y Medianas empresas (pyme), son aquellas empresas de menos de 250 personas y con un volumen de negocio anual inferior a 50.000.000,00€ con un balance general anual no sobrepase los 43.000.000,00€.
- La Pequeña Empresa, aquellas empresas de menos de 50 personas y cuyo volumen de negocio anual o balance general anual no sobrepase los 10.000.000,00€.
- Se considera Microempresa aquella que emplea a menos de 10 personas, y que tiene un volumen de negocios anual o con un balance general anual que no sobrepase los 2.000.000,00€.

Tabla 13. Clasificación de las pymes

Categoría de empresa	Asalariados	Volumen de negocio	Balance general
Mediana	menos de 250	menor o igual a 50 millones €	menor o igual a 43 millones €
Pequeña	menos de 50	menor o igual a 10 millones €	menor o igual a 10 millones €
Micro	menos de 10	menor o igual a 2 millones €	menor o igual a 2 millones €

Fuente: Reglamento de la Unión Europea 651/2014. Elaboración propia.

Para poder determinar en cada empresa los asalariados, volumen de negocio, balance y el periodo en el que estos datos son contabilizados, se deben aplicar los siguientes criterios¹⁸¹:

- Tanto en lo referido a asalariados, volumen de negocio (que excluye IVA y otros impuestos indirectos) y a la información recogida en los balances, debe tratarse

¹⁸¹ Datos obtenidos a través del portal pyme, <http://www.ipyme.org/es-ES/publicaciones/Paginas/estadisticaspyme.aspx> último acceso el 28 de enero de 2017.

de los datos del último ejercicio contable cerrado, calculados sobre una base anual. Se tendrán en cuenta a partir de la fecha en la que se cierren las cuentas. En el caso de nuevas empresas, si estas no hubieran cerrado aún sus cuentas, se aceptarán estimaciones realizadas durante ese mismo periodo.

- En los casos en los que una empresa que tuviera reconocida la categoría, si en un ejercicio sobrepasara el límite máximo o mínimo en lo que respecta a asalariados, volumen de negocio o balance, solo se entiende que cambia de categoría si esto ocurre durante dos años consecutivos.

6.5 LA EMPRESA FAMILIAR Y SU ESTRUCTURA

La Empresa Familiar según Gallego Domínguez (2012) puede ser caracterizada por incluir en la misma, diferentes generaciones de una misma familia que intervienen en su actividad. A la misma familia se le supone cierto control a nivel de dirección ejecutiva basado en la tenencia de un porcentaje del capital o participaciones, así como intención de mantener la referida participación en el núcleo familiar. Al citado control le puedan dar continuidad las futuras generaciones, los descendientes. Estos son los aspectos fundamentales que a juicio del referido autor, identifican a una empresa familiar.

Según el RD 171/2007, de 9 de febrero, que regula la publicidad de los protocolos familiares, las empresas familiares son “aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí”, esta afirmación queda recogida en la exposición de motivos del citado Real Decreto. Más detalladamente la ponencia del Senado de Eduardo Gamero Mir sobre el estatuto jurídico de la empresa familiar describe lo que debe entenderse como empresa familiar¹⁸² indicando que al menos un miembro de la

¹⁸² En la defensa del desarrollo de un proyecto de estatuto jurídico de la empresa familiar el Senador E. Gamero Mir afirmó que “se pueden considerar empresas familiares todas las sociedades y empresas individuales que desarrollen sus actividades económicas, industriales y de producción de bienes y

familia debía tener una participación de un cinco por ciento y conjuntamente el resto de miembros de la familia y afines, un veinte por ciento. Aunque tal y como apunta Gallego Domínguez en su estudio lo determinante no será la cuantificación de ese porcentaje, sino que, con el que hubiere, “el gobierno directo y de control” de la empresa resida en manos de familiares. Las claves las resume en la existencia de la empresa, la participación o pertenencia de una empresa a una familia, el ejercicio de control por esa misma familia, y la voluntad de permanencia o continuidad generacional.

Otras dos fuentes que permiten delimitar el concepto de Empresa Familiar son el Grupo Europeo de Empresas Familiares (en adelante GEEF) y el *Board of Family Business Network* que definen esta categoría de empresa de una manera algo más específica¹⁸³ en lo relativo al ejercicio de control de la compañía, y concretando en un veinticinco por ciento el capital que deben controlar los familiares y descendientes en el caso de las compañías cotizadas.

Eurostat no recoge en sus estadísticas el concepto de empresa familiar, ni llega a determinar bajo qué circunstancias deberíamos identificar esta singularidad en las empresas si bien existe una Recomendación publicada en el año 2014 del Parlamento

servicios, o administren y gestionen participaciones directas o indirectas de sociedades que desarrollan tales actividades y que están participadas de manera significativa por un grupo familiar que actúa con vocación de continuidad bajo una unidad de decisión y dirección en las que al menos un miembro del grupo familiar interviene de manera efectiva en la gestión de la empresa ostentando la capacidad de decisión sobre los aspectos más relevantes que le conciernen a la sociedad familiar. En este sentido, se puede considerar que la participación significativa del grupo familiar, a los efectos de la definición anterior, supone el cumplimiento de lo siguiente. En primer lugar, que la persona de la familia detente de manera directa o indirecta una participación igual o superior al cinco por ciento. En segundo lugar, que el grupo familiar formado por cónyuges, ascendientes, descendientes y colaterales hasta el cuarto grado inclusive detente conjuntamente de manera directa o indirecta una participación de al menos el veinte por ciento”. Moción del Grupo Popular en el Senado que insta al Gobierno a remitir a las Cortes un proyecto de estatuto jurídico de la empresa familiar (número de expediente 662/000047) VII legislatura, pp. 563-565, Libro Diario del Senado, no. 14, 26 de septiembre del 2000.

¹⁸³ El Grupo Europeo de Empresas Familiares (GEEF) define en el 2008 en Bruselas que una empresa puede ser considerada familiar siempre que se cumpla que: “a) La mayor parte de los votos son propiedad de la persona o personas de la familia que fundó o fundaron la empresa; o son propiedad de la persona que tiene o ha adquirido el capital social de la empresa; o son propiedad de su cónyuge, hijos o herederos directos de este último. b) La mayoría de votos puede ser directa o indirecta. c) Al menos un representante de la familia o pariente participa en la gestión o gobierno de la compañía. d) A las compañías cotizadas se les aplica la definición de Empresa Familiar si la persona que fundó o adquirió la compañía (su capital social), o sus familiares o descendientes poseen un 25 por ciento de los derechos de voto a los que da derecho el capital social”.

Europeo¹⁸⁴ que sugiere su reconocimiento por este organismo así como por el resto de agencias o institutos estadísticos de los países miembros, para que con ella los distintos países dispongan de mejor información que permita elaborar políticas económicas que atiendan las necesidades de la empresa familiar y de la propia sociedad¹⁸⁵. Esta Recomendación también solicitaba a los países que desarrollaran este concepto, así como que apoyaran el desarrollo de estas empresas.

Como ya hemos tenido oportunidad de explicar la legislación española sigue sin recoger a día de hoy una normativa específica al respecto de la empresa familiar. Es por ello que ante la falta de una referencia única que determine sus características y para tratar de acotar la estructura de la organización a la que podríamos calificar como empresa familiar, y tomando como referencia diferentes fuentes que ya han sido analizadas en otros apartados de la tesis, hemos preparado un cuadro que resume los distintos requisitos que según qué fuentes, caracterizan este tipo de empresas.

¹⁸⁴ Recomendación del Parlamento Europeo dirigido a la Comisión Europea y Eurostat, Report on Family Business in Europe, 2014/2210 (INI), del 8 de septiembre del 2015.

¹⁸⁵ “La empresa Familiar en España (2015)”, Instituto de la Empresa Familiar ISBN 978-84-608-2119-9.

Tabla 14. Comparativa requisitos para establecer categoría de empresa familiar.

Categoría Empresa Familiar	Artículo 20.2.c) de la LISD	GEEF y FBN / Comisión Europea	Senado, ponencia Gamero Mir. También Gallego Domínguez. ¹⁸⁶	Guía empresa familiar
Votos / Control	Que con motivo del fallecimiento del causante se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados. Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones de ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado. (LISD) Para el caso de participaciones (IP), se requiere plena propiedad de las acciones y que la participación sea de un 5% a título individual o 20% con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado por consanguinidad afinidad o adopción.	a) La mayoría de los votos son propiedad de la persona o personas de la familia que fundó o fundaron la compañía; o, son propiedad de la persona que tiene o ha adquirido el capital social de la empresa; o son propiedad de sus esposas, padres, hijo(s) o herederos directos del hijo(s); b) La mayoría en los votos puede ser directa o indirecta;	Control que resida en la familia. Participación o pertenencia a la familia.	Propiedad de la empresa concentrada en grupo familiar
Dirección	Que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta (a efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades, ni otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades) (IP, a4.8). En el caso de participaciones que ejerza funciones de dirección y cuya remuneración por ese motivo represente más de un 50% de los rendimientos empresariales.	c) Al menos un representante de la familia o pariente participa en la gestión o gobierno de la compañía;	Gobierno directo que resida en la familia	Participación de la familia en el gobierno de la empresa
Continuidad	Siempre que la adquisición se mantenga por el plazo de 10 años, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo. (LISD)		Voluntad de permanencia o continuidad generacional	Vocación de continuidad familiar
Participación Familia	Causante pertenece a la familia, igual que el cónyuge, descendientes o adoptados. Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones de ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado. (LISD). Para el caso de participaciones (IP), se requiere plena propiedad de las acciones y que la participación sea de un 20% con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado por consanguinidad afinidad o adopción.	d) A las compañías cotizadas se les aplica la definición de Empresa Familiar si la persona que fundó o adquirió la compañía (su capital social), o sus familiares o descendientes poseen el 25% de los derechos de voto a los que da derecho el capital social".	Conjuntamente con el resto de miembros de la familia y afines, 20 por ciento	
Participación Individual	Para el caso de participaciones (IP), se requiere plena propiedad de las acciones y que la participación sea de un 5% a título individual.		Al menos un miembro de la familia debe tener un 5 por ciento	

Fuente: ISD, IP, ponencia del Senado, Comisión Europea y Guía de la Empresa Familiar. Elaboración propia.

Los acercamientos a la delimitación del concepto que se han realizado a nivel legislativo han sido dos hasta enero del año 2017. De una parte la ponencia del 26 de

¹⁸⁶ Ignacio Gallego Domínguez es actualmente Catedrático de Derecho Civil por la Universidad de Córdoba y Director de la Cátedra PRASA para la Empresa Familiar.

septiembre del año 2000 en el pleno del Senado con motivo de la creación en la Comisión de Hacienda sobre la empresa familiar¹⁸⁷ (el 23 de noviembre del año 2001 se aprobó el informe de la ponencia). Y por otra parte encontramos el Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero¹⁸⁸, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares, que realiza una definición un tanto superficial de esta categoría de empresa, sin acotar los criterios de continuidad, dirección o control que puedan existir sobre la misma.

Es interesante destacar que en el estudio de Benavides Velasco, Guzmán Parra, y Quintana García (2011) sobre la revisión de la literatura de la empresa familiar, se determina que es la sucesión uno de los retos más importantes para la mayoría de ellas (aplican en el estudio una metodología de medición de temas a desarrollar en la literatura científica en torno a este tipo de organización), identificándose la sucesión como la principal amenaza para estas este tipo de empresas¹⁸⁹, el mismo pronunciamiento que realizarían Cabrera Suárez y García Falcón (2000). Dentro de los estudios sobre la empresa familiar conviene mencionar que los temas que más preocupan a la misma según hemos recogido en la presente investigación son la planificación de la sucesión, la continuidad, relaciones intergeneracionales y pequeña y mediana empresa. Interesa notablemente al objetivo de la tesis aclarar y ampliar información en todo lo relacionado con la continuidad de la actividad empresarial, por evitar la desaparición de la empresa. La planificación de la sucesión es un punto clave para este análisis, dado que es necesaria incluso para un acontecimiento (el fallecimiento) imposible de prever pero que para cuando ocurra pueden convenir ciertas estructuras en las empresas que debieran haberse adoptado con antelación. Por último la pyme, que es el ámbito que hemos elegido para desarrollar el análisis práctico. Otro trabajo académico que debe destacarse en el ámbito de la empresa familiar es el de Chua, Chrisman y Sharma (1999), que hace una revisión de la

¹⁸⁷El contenido de la definición está resumido en la tabla anterior y quedó detallado al comienzo del presente apartado.

¹⁸⁸ Define las empresas familiares como “aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí”.

¹⁸⁹ Benavides Velasco, Guzmán Parra, y Quintana García, 2011, p. 84.

literatura pero en este caso relativa a la definición de empresa familiar, llegando a definir tal concepto como:

“The family business is a business governed and/or managed with the intention to shape and pursue a vision of the business held by a dominant coalition controlled by members of the same family or a small number of families in a manner that is potentially sustainable across generations of the family or families”¹⁹⁰

Quizás llama la atención esta definición por no hacer mención alguna a porcentajes de control sobre el capital de la empresa¹⁹¹, por hablar de la posibilidad de que sean varias las familias¹⁹², por hacer mención del empleo de sostenibilidad¹⁹³, y por concretar su aspiración a sobrevivir a sucesivas generaciones.

6.6 CONTINUIDAD, SUPERVIVENCIA Y SUCESIÓN EN LA EMPRESA FAMILIAR

La legislación como ya hemos explicado no termina por concretar la definición de empresa familiar, y ni siquiera tampoco las principales características que la definen, aunque como hemos podido evidenciar tanto en doctrina como en legislación aplicable al ámbito de la Empresa Familiar y del ISD, el ánimo de hacer perdurar las empresas caracteriza a estas organizaciones. Una de las referencias legislativas más recientes, no nacionales, a la sostenibilidad en el ámbito de la empresa familiar lo encontramos en la resolución del Parlamento Europeo, de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa (2014/2210(INI)), cuando al hablar de la importancia que tienen las mismas para la economía, insta a los gobiernos para que creen infraestructuras rentables para garantizar “la competitividad, la renovación, el crecimiento y la

¹⁹⁰ Chua, Chrisman y Sharma (1999), p. 25.

¹⁹¹ Aunque es cierto que habla de controlar una coalición dominante sin tener esto que significar tener el control como propietario.

¹⁹² Otras definiciones de otros autores hacen mención a los afines, aunque aquí no se recogen, tampoco todas las definiciones hablan de varias familias, y mencionan solo a una.

¹⁹³ Interpretamos sostenibilidad como la continuidad de la actividad empresarial.

sostenibilidad” de las empresas familiares¹⁹⁴. Otra de las referencias a la continuidad de las empresas familiares resulta implícita en la propia regulación que establece la LISD al establecer las circunstancias en las que resulta aplicable la reducción prevista en el artículo 20.2.c), siendo una de ellas que la adquisición “se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante”.

En el ámbito de la doctrina, para hablar de continuidad, sostenibilidad, longevidad, supervivencia, duración o permanencia de la empresa en el tiempo, no existe criterio prevalente en cuanto a emplear un único termino en el ámbito de la empresa familiar (Rivera Rodríguez, 2012) para referirse a una de sus principales características. Al respecto ya han sido diferentes los estudios que han intentado determinar cuál es el término que mejor puede definir esta condición, así como las características de las empresas familiares que deben reconocerse en todas las definiciones de empresa familiar.

Tampoco hay consenso respecto cuales son los elementos que contribuyen a alcanzar la capacidad que permita la pervivencia en el tiempo de una empresa familiar exitosa. La mayor parte de los estudios que han tratado de estimar las cualidades de esta capacidad han optado por aplicar una metodología de análisis cualitativo y cuantitativo de los comportamientos de un grupo de empresas, siendo las evidencias recogidas limitadas al igual que los resultados obtenidos según expone Rivera Rodríguez (2012). Básicamente las metodologías más empleadas compartían un análisis de un número determinado de empresas familiares del mismo sector, analizaban sus cuentas, el propio sector en el que se desarrollaban y a través de entrevistas intentaban definir y caracterizar este término, pero los resultados eran desiguales y limitados por la extensión de las empresas a las que se dirigían los propios estudios.

Claver, Rienda, y Pertusa (2004), en un estudio conducente a establecer un marco teórico para el término de continuidad como una de los elementos comunes en la definición de empresa familiar, destacan que a pesar de las múltiples definiciones que recoge la doctrina, hay tres características repetidas por casi todas ellas y estas son “la

¹⁹⁴ Resolución del Parlamento Europeo, de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa (2014/2210(INI)), “Importancia para la economía”, apartado 2.

transferencia del negocio a través de las distintas generaciones, la propiedad y dirección mayoritariamente en manos de una familia, y la implicación de dicha familia en todo lo concerniente a la firma”.

Se hace evidente que esa voluntad de hacer prevalecer a la empresa familiar en el tiempo es un aspecto común a todas las definiciones que hemos examinado por parte de la doctrina.

En España, y según destaca el estudio publicado por el Instituto de la Empresa Familiar en el 2016, la longevidad o antigüedad relativa de las empresas españolas es de 33 años, si bien la antigüedad promedio de la empresa española es de apenas 12 años¹⁹⁵.

Este dilema relativo a la continuidad lo presentan también Daily y Dollinger (1993), a modo de reflexión dentro de su estudio metodológico relativo a distinguir entre empresas familiares y no familiares¹⁹⁶. Nos encontramos ante la paradoja de la visión a largo plazo de los propietarios de la empresa familiar, y que una de las principales amenazas de este tipo de empresas es precisamente que no superan el cambio de generacional. Un dato actual y revelador es que el 92 por cien de las empresas que se han perdido durante la crisis eran empresas familiares (la mortalidad de las empresas

¹⁹⁵ “La empresa familiar en España 2015”, p. 29. Esta estimación de longevidad se ha calculado a partir de la encuesta realizada a los CEO o responsables de las empresas con propósito de la mencionada publicación. A partir de la información recogida en el análisis macroeconómico se seleccionó una muestra aleatoria de 529 empresas familiares. Según este mismo estudio de la muestra extraída el 1,7 por ciento eran centenarias.

¹⁹⁶ Este estudio enfrenta la dificultad metodológica de poder diferenciar de cara a la elaboración de cualquier investigación relativa a empresas familiares y no familiares, unas y otras, determinando finalmente que son especialmente relevantes para establecer dicha calificación la información extraída relativa a longevidad de la empresa, tamaño de la empresa, la estrategia propia de la empresa, así como la existencia y uso de mecanismos de control interno. Además otra de las conclusiones que indica la investigación deben ser ampliadas en el futuro son las relativas a la conveniencia de profesionalizar la gestión para tener mayores oportunidades de crecimiento. Resulta interesante en el mismo la referencia que se hace a la teoría de la agencia (Fama, E., 1980, “Agency Problems and the Theory of the Firm” *Journal of Political Economy*, Vol. 88, no. 2, pp 288-307) para referirse a la propiedad y a la gestión, en lo relativo a los métodos de control y proceso de toma de decisiones que puedan existir en la empresa, ya que en ocasiones pueden perseguir propietarios y gestores finalidades y utilidades distintas, algo que se verá reflejado en su comportamiento, si bien siempre que exista una concentración en la propiedad estas tensiones en los costes transaccionales podrán reducirse (Williamson, O., E., 1981 “The economist of organization: The transaction cost approach” *American Journal of Sociology*, vol. 87, no. 3, pp. 548-577). También es interesante en este estudio las conclusiones que hace respecto a la longevidad de las empresas como factor para identificar si es familiar o no, sobre las mismas determina las familiares con gestión también familiar son menos longevas que las que tienen una gestión profesionalizada, esto unido a la dificultad para sobrevivir a la primera generación (según Ward, 1987).

familiares es el triple respecto a las no familiares)¹⁹⁷, es cierto que ese dato contextualizado en la presencia de la empresa familiar en el tejido empresarial español¹⁹⁸, la hace algo menos inquietante, aunque no deja de ser preocupante. En esa misma línea es importante tomar en cuenta que 53,6 por cien de las empresas familiares son propiedad de la primera generación, el 37,3 por cien son propiedad de la segunda generación y el 9,2 por cien, de la tercera generación o siguientes¹⁹⁹. La tasa de mortalidad que calculó el estudio del Instituto para la Empresa Familiar para un periodo comprendido entre los años 2007 y 2013 era de un 18,3 por ciento, frente al 6,6 por ciento de las no familiares.

Los riesgos a los que en ocasiones se someten voluntariamente las empresas son evidentes al observar las cifras anteriores, aunque hacen notoria cierta falta de coherencia al compararlos con las respuestas a algunas de las preguntas que hacía el estudio del IEFA (2016) en la encuesta realizada a los responsables de las empresas familiares²⁰⁰. En esa investigación al preguntar por los principales desafíos que enfrentan, éstas debían ordenar sus principales preocupaciones entre ocho diferentes retos entre los que elegir²⁰¹, siendo la segunda de sus inquietudes hacer subsistir a la empresas (con un 77,9 por ciento) y la sexta la propia sucesión en la empresa (39,3 por ciento), dos aspectos que entenderíamos intrínsecamente relacionados y que en cambio las empresas distancian entre sus prioridades, siendo la sucesión una de las menos prioritarias.

La encuesta que recientemente publicó KPMG y el *European Family Business*²⁰² al analizar las preocupaciones de la dirección de la empresa familiar realiza la pregunta

¹⁹⁷ “La empresa familiar en España 2015”, p. 45.

¹⁹⁸ El 82,8% de las empresas españolas se podrían considerar empresas familiares, según el “Estudio Piloto sobre Empresas Familiares”, INE, 2016, p. 8.

¹⁹⁹ “La empresa familiar en España 2015”, p. 62.

²⁰⁰ Encuesta realizada a nivel nacional por Sigma Dos para el IEFA, donde el informante era el CEO o equivalente. Se realizaron 529 entrevistas entre mayo y junio del 2015.

²⁰¹ La primera de sus preocupaciones según los resultados de esta encuesta, es la situación económica, reto que han identificado el 78,1% de las empresas entrevistadas.

²⁰² “EFB-KPMG Barómetro Europeo de la Empresa Familiar 2016”, que recoge las encuestas a 288 empresas españolas realizadas entre mayo y junio de 2016 y 959 empresas europeas. La pregunta realizada era “¿Está valorando alguna de las siguientes opciones en los próximos 12 meses?”, y las respuestas eran: “10% Traspasar la gestión de la empresa a la siguiente generación; 8% Vender la empresa; 5% Designar un CEO no perteneciente a la familia, pero conservando la titularidad o el control

de otro modo, concretamente consulta a los propietarios de las empresas familiares sobre los planes estratégicos que estaba llevando a cabo cada compañía que participa en su barómetro²⁰³. La primera elección por parte de los encuestados era que para los próximos 12 meses estaban valorando el traspaso de la gestión de la compañía a la siguiente generación, respuesta que parece más coherente con lo que debería ser uno de los principales retos de cara a la supervivencia de la empresa familiar.

Otro aspecto alarmante de la encuesta del IEFA es la poca preocupación relativa a la gestión fiscal, ya que el 51,3 por ciento de las empresas desconocían el marco fiscal aplicable, lo que impediría una gestión más eficiente de los recursos y poder optar a tener una menor carga fiscal. El conocimiento del marco fiscal puede ser definitivo en el momento de la transmisión de una empresa en el caso de una sucesión, un proceso que el propio estudio califica como complicado y de alto riesgo, solo dos de cada tres empresas tienen un plan de transmisión de la propiedad. Tal y como indica el estudio “la falta de atención sobre estas cuestiones y el desconocimiento del marco fiscal pueden convertirse en un factor insuperable, impidiendo la transmisión de proyectos empresariales rentables”. Por otra parte solo un 8,9 por ciento de las empresas cuenta con un protocolo familiar, el 61 por ciento de las que no cuentan con protocolo no cuentan con un plan de sucesión y el 69 por ciento de las que han realizado un protocolo cuentan con un plan de sucesión. Esta cifra del 8,9 por ciento es reveladora si tenemos en cuenta que buena parte de la doctrina lo ha descrito como un instrumento importante para la supervivencia de la empresa, solo el 44,4 por ciento tiene criterios definidos para asignar un sucesor.

Normativa aplicable y doctrina apuntan a la continuidad y ánimo de supervivencia por las empresas familiares como una de sus principales características, pero como hemos podido ver en este apartado, a través de las encuestas y estudios realizadas en los últimos años podríamos deducir que las empresas no siempre muestran coherencia entre sus actuaciones relativas a asegurar o facilitar una mayor longevidad, y lo que

de la misma; 5% Traspasar la titularidad de la empresa a la siguiente generación; 4% Traspasar el gobierno (control último) de la empresa a la siguiente generación; 1% Realizar una oferta pública inicial (esto es, salida a bolsa de la empresa)”.

²⁰³ El 76 por ciento de los propietarios encuestados se negaron a responder a la pregunta relativa a los planes estratégicos de la compañía.

expresan al ser consultadas. De los resultados de algunas de las encuestas y estudios mencionados se desprende que las empresas familiares en ocasiones prescinden de elementos que permitirían afrontar con mayores garantías una de las dificultades que todas ellas en algún momento tendrán que hacer frente, la transmisión de la propiedad de la familiar a la siguiente generación. La aplicación de la normativa del ISD efectivamente es una amenaza para las empresas familiares, puede hacer peligrar la supervivencia de las mismas en el momento del fallecimiento del propietario, pero es en ocasiones la falta de diligencia de la propiedad o de sus gestores, el principal inconveniente para poder superar el cambio generacional, y que este pueda resultar exitoso.

7. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA LEGISLACIÓN ENTRE LAS DIFERENTES CCAA

La normativa relativa del ISD que se aplica en la actualidad tiene su origen en la LISD y en el reglamento que la desarrolla (RD 1629/1991), si bien desde entonces hasta ahora han existido diferentes normas de régimen común de distinto rango legal, así como otras de carácter autonómico, que determinan el modo en el que el contribuyente deberá liquidar el impuesto. Es por ello que resulta de interés a la investigación que ordenemos y clasifiquemos la legislación estatal y autonómica que será aplicable, además de identificar, para cada comunidad autónoma, las últimas modificaciones en la regulación del ISD realizadas en un intervalo de años del 2007 al 2017, destacar también las disposiciones y contenidos que afectan a los intereses de la empresa familiar, para posteriormente analizar, en el capítulo de resultados, el modo en el que toda esta legislación autonómica condiciona la cuantía de la deuda que contraerá el adjudicatario de una empresa familiar al recibirla por sucesión.

7.1 EVOLUCIÓN EN LA LEGISLACIÓN DEL ISD A NIVEL NACIONAL, RÉGIMEN COMÚN, PERIODO 1987-2017

El régimen común establecido a partir de la Ley 29/1987 y su posterior desarrollo en el Real Decreto 1.629/1991, siguen siendo aplicables en su integridad en todos aquellos aspectos del ISD en los que las CCAA no han querido realizar una regulación específica que complemente o mejore las condiciones en las que el contribuyente deberá liquidar el tributo en el ámbito de la cesión regulada en la Ley 21/2001 de 27 de diciembre.

Desde la promulgación de la LISD han existido otras regulaciones a nivel nacional que si han desarrollado algunos aspectos del ISD que a continuación vamos a especificar:

- Circular de la Dirección General de Tributos 2/1989, de 22 de noviembre, sobre Tratamiento del Contrato de Seguro en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que establece la doctrina relativa a cómo debe interpretarse la LISD, y el modo en el que debe gestionarse y liquidarse por las oficinas gestoras en el ámbito del Seguro.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, legislación a la que la propia LISD se remite para aplicación de parte de sus reducciones, deducciones y bonificaciones, concretamente lo hace a la redacción de su artículo 4 sobre los bienes y derechos exentos a la aplicación del IP.
- La Ley 19/1995, de 4 de julio, sobre Modernización de las Explotaciones Agrarias, que se adaptaba a la nueva realidad del ejercicio de la actividad. En su regulación atiende al régimen familiar en el que se desarrollaban, la necesidad de reestructurarse y adaptarse a la liberalización de los mercados, fomentar su desarrollo y crecimiento con medidas fiscales, y en lo que respecta a este estudio, atiende algunas especificidades de la transmisión de la explotación además de establecer reducciones cuando esta es *inter vivos* o *mortis causa* (artículo 9, sobre la Transmisión de la Explotación).
- El Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, que en lo que se refiere al ISD aborda beneficios fiscales para aliviar la factura fiscal en la transmisión *mortis causa* de empresas familiares que adapta la normativa relativa a empresas familiares concediendo una bonificación del 95 por ciento en la base imponible de los activos empresariales transmitidos a cónyuges, descendientes y adoptados del fallecido (modifica el texto del artículo 20 apartado 5 de la LISD). También recoge modificaciones relativas a la vivienda habitual y medidas de fomento de empleo potenciando la actividad de las pymes como generadores de empleo. Este precepto tiene su origen y explicación en la Recomendación de la Comisión Europea 1994/1069/CE, de 7 de diciembre que solicitaba a los estados miembros tomar medidas para garantizar el traspaso de la empresa familiar.

- Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias (vigente hasta el 1 de enero del 2002 en el que entra en vigor la Ley 21/2001), que da desarrollo específico a parte de los mecanismos financieros previstos en los artículos 10 (sobre las condiciones de la cesión de los tributos a las CCAA) y 11 (especifica los tributos que podrán ser cedidos entre los que se incluyen en el apartado “d” el ISD) de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las CCAA, cuyo marco de regulación de cesión de tributos quedó ya desarrollado en la Ley 30/1983 de 28 de diciembre. Entre otras cosas esta Ley 14/1996 indica expresamente en su artículo 2 la cesión del ISD, y en su artículo 29 establece el nuevo texto de algunos de los artículos de la LISD, y otorga capacidad normativa del impuesto a las CCAA, relativa a cuantía, coeficientes multiplicadores, tramos de patrimonio preexistente, progresividad de la tarifa y reducciones de la base imponible (análogas a las del estado y propias pero solo para sucesiones). Esta ley fue posteriormente derogada por la Ley 21/2001.
- Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, medidas orientadas a cumplir las condiciones de ingreso en la Unión Económica Europea, ajustar la presión fiscal y lucha contra el fraude y por último, y lo que a nosotros nos interesa, impulsar la competitividad de la pequeña y mediana empresa con medidas como la exención en el IP de los bienes y derechos de los cónyuges afectos a la actividad empresarial (artículo 4 al que se refiere la LISD en su articulado) o evitar la doble imposición internacional. Amplía por tanto los beneficios fiscales a las actividades de carácter profesional.
- Resolución de la Dirección General de Tributos de 2/1999, de 23 de marzo, sobre la Aplicación de Reducciones en la Base Imponible del ISD, en materia de Vivienda Habitual y Empresa Familiar, que entre otras cosas interpreta la aplicación de la LISD en supuestos en los que existiendo una empresa familiar el cónyuge sobreviviente fuera el que ejerciera la actividad o aclara el tipo de

actividad que puede desarrollar la empresa, así como el requisito de permanencia.

- Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que ya fue previamente modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre para regular la ampliación de la cesión del IRPF. Se da nueva redacción a los artículos 10, 11 y 12 de cesión de impuestos entre los que se incluye el ISD. Recordemos que el régimen de financiación de las CCAA se estableció en el artículo 157.1.a) de la CE.
- 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, y que deroga la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, Reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y la Ley 14/(Disposición derogatoria única). El objetivo de esta Ley no era otro que ampliar los recursos y mecanismos de financiación autonómica conforme a principios de autonomía, estabilidad y suficiencia y actualizar conforme al nuevo marco de financiación de las CCAA la forma en la que se materializa la cesión de tributos entre los que se encuentra el ISD. Se incorpora en esta normativa una referencia a la posibilidad de regular las reducciones sobre la base imponible en materia de transmisiones inter vivos, mejorar las reducciones estatales, crear reducciones deducciones y bonificaciones y establecer la tarifa del impuesto.

Los efectos de la existencia de esta Ley y posteriores (como la 22/2009 de 18 de diciembre) y las diferencias que existen entre CCAA en su regulación, ha provocado desde entonces una asimetría tributaria desproporcionada en la aplicación y liquidación del impuesto que no tardaría en ser denunciada tanto por doctrina como por jurisprudencia. Algunas de esas consecuencias serían el procedimiento y sentencia en el asunto C-127/2012 ante el TJUE, resolución que ya hemos analizado, y por mencionar algún otro de gran relevancia, el del Tribunal Supremo ante el Tribunal Constitucional en su pronunciamiento

relativo a la Ley 1/2006 de 26 de diciembre, de la comunidad valenciana. Esta última, la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Supremo sobre la Ley 13/1997 de 23 de diciembre de la Comunidad Valenciana y su modificación por la Ley 1/2006 de 26 de diciembre, declarando el TC su inconstitucionalidad en el auto 60/2015 de 18 de marzo, por contravenir los artículos 14 y 31.1CE. La cuestión que se examinaba era la aplicación de una bonificación del 99 por ciento (modificada posteriormente a un 75 por ciento), al causahabiente residente en la comunidad valenciana que perteneciera a los grupos de parentesco I o II. La igualdad es el derecho constitucional que transgrede la liquidación de un impuesto en la que uno de los herederos perteneciendo al mismo grupo que los demás, debía abonar una cantidad casi cien veces mayor que la de sus hermanos, solo por el mero hecho de no ser residente en la comunidad valenciana. Como indicaba la sentencia con la norma de la comunidad valenciana, “el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente favorecer a sus residentes, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el solo hecho de su distinta residencia”. El texto de la sentencia deja entrever una situación legítimamente planteada que quizás pueda ser extrapolable a otras normativas autonómicas, todo ello como efecto de cesión regulatoria por parte del Estado a través de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

- Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, ley que pretende cerrar la reforma del sistema de financiación autonómica implantado en la 21/2001. Esta ley desarrolla nuevos beneficios fiscales relativos a la transmisión de empresas y participaciones en entidades, a favor de cónyuges, descendientes o adoptados, así como la tributación de la nuda propiedad, la base liquidable para los casos de acumulación de donaciones, y supuestos de responsabilidad subsidiaria de intermediarios.

- Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. De acuerdo con los artículos 156 y 157 de la CE se establece el sistema de financiación de las comunidades autónomas, y en los años precedentes a la redacción de esta ley se han aprobado hasta seis estatutos de autonomía, de acuerdo con los principios de autonomía financiera previstos en la CE y consolidando el sistema del estado de las autonomías. De nuevo se modifica el artículo 11 de la LOFCA, si bien de nuevo queda recogido como tributo cedido a las CCAA, el ISD. Se modifica también el artículo 19 sobre el ámbito de la cesión del ISD que será el de las “reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión”.
- 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. Esta nueva y última ley de financiación autonómica justifica su existencia para corregir algunos aspectos estructurales de la Ley 21/2001, y adecuarse al crecimiento asimétrico de la población y ajustar el sistema a los nuevos estatutos de autonomía aprobados en seis comunidades distintas. Es una ley que a través de la LO 3/2009 complementa la del sistema inicialmente previsto en la Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA). Esta nueva regulación se basa en el refuerzo del estado de bienestar, el aumento de la equidad y suficiencia de financiación, y el incremento de autonomía y decisión sobre la composición de sus ingresos. Como ejemplo de las medidas para conseguir esta finalidad se incrementa el porcentaje de cesión de ciertos tributos. Respecto al ISD mantiene según su artículo 25 la cesión del impuesto a las CCAA y modifica la concepción de residencia habitual (a efectos de territorio nacional y de comunidad autónoma) ampliando de uno a cinco años el periodo para su reconocimiento, así como medidas relativas a interpretar y esclarecer el punto de conexión que establece la comunidad autónoma a la que corresponde el rendimiento del ISD (artículo 31).

- 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, que modifica el artículo 7 apartado 20 de la Ley 29/1987 introduciendo el siguiente párrafo: “A los efectos de las adquisiciones gratuitas de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se considerará que el donatario no vulnera el deber de mantenimiento de lo adquirido cuando done, de forma pura, simple e irrevocable, los bienes adquiridos con reducción de la base imponible del impuesto al Estado o a las demás Administraciones públicas territoriales o institucionales”. En este caso la modificación mejora la situación del contribuyente, pero en todo caso se podría afirmar que el régimen común permanece inalterado.
- Reglamento de la Unión Europea 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis casusa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo. Básicamente aborda la problemática de las sucesiones internacionales o sucesiones en la UE, regula entre otras cosas el certificado sucesorio, evita la doble imposición, promueve que sea una sola ley la que deba aplicarse en cada uno de los casos de sucesión hereditaria, permitiendo aplicar la Ley del Estado en el que fallezca el ciudadano de la Unión aunque no sea su país de origen pero si de residencia, y que sea una sola ley, un solo tribunal y un solo procedimiento el que permita probar la condición de causahabiente.
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Esta última modificación legislativa realizada sobre la Ley 29/1987 es consecuencia de la sentencia del 3 de septiembre de 2014 asunto C-127/12,

Comisión Europea contra el Reino de España, de la Sala Segunda del TJUE, y determina la modificación del texto de la LISD en su disposición adicional segunda de la LISD para regular la “Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a Administración Tributaria del Estado” En la Disposición Adicional segunda se detalla como a partir del 1 de enero del 2017 deberán liquidar los no residentes, y las posibilidades que tendrán de tributar conforme a la normativa de la comunidad autónoma que resulte de aplicación a la luz de los nuevos puntos de conexión aplicables a nos no residentes.

- Orden HAP/2488/2014, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 650, 651 y 655 de autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y se determina el lugar, forma y plazo para su presentación, básicamente desarrolla el artículo 34 de la LISD sobre la autoliquidación del impuesto.
- Orden HAP/2763/2015, de 17 de diciembre, que establece los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ISD e Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, última disposición que actualiza la comprobación del valor en la venta de medios de algunos medios de transporte como vehículos, motocicletas o embarcaciones. Se corrigen algunos errores en la misma por orden HFP/1895/2016, de 14 de diciembre.

Sobre la actualidad en la legislación estatal, de nuevo traer a colación el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario²⁰⁴ (en adelante Informe de la Comisión de Expertos) que fue elevado al Consejo de Ministros el 13 de marzo de

²⁰⁴ La comisión que fue nombrada por el gobierno el 13 de julio del 2013 por acuerdo del consejo de ministros del 5 de julio del 2013, y fue presidida por Manuel Lagares Calvo, el que fuera Subsecretario de Estado de Economía y actualmente catedrático de Hacienda Pública de la Universidad de Alcalá de Henares. Este informe contenía 125 propuestas para la reforma del sistema tributario español y detalla una propuesta de modificación del ISD (pp. 241-243).
<http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

2014, y que en su Capítulo IV.B.2 examinaba la situación actual del impuesto y formulaba una propuesta de modificación del mismo. Este informe ponía sobre relieve lo que podrían ser las líneas de una reforma armonizadora del ISD.

El informe Lagares estimaba que los tipos impositivos eran iguales o superiores con respecto a la UE, si bien las exenciones, reducciones y deducciones, provocaban “mermas de recaudación muy elevadas y unas fuertes distorsiones sobre la eficiencia y la equidad claramente perceptibles”. Y más concretamente respecto al ISD destacaba que a pesar de ser un tributo fundamental para cumplir con las exigencias de redistribución de la riqueza, a su vez su mera existencia podría desincentivar el ahorro y la inversión. Otra de las consecuencias graves del impuesto que también interesa a este estudio, es el efecto sobre la liquidez, ya que la liquidación del impuesto y dependiendo del patrimonio del contribuyente, puede “plantear situaciones de inexistencia de liquidez a los patrimonios medios”. Otro efecto del impuesto, no menos lesivo y también de interés para el presente estudio, es el arbitraje fiscal al que se somete y “los agravios comparativos en la distribución de su carga”.

Tanto el Informe de la Comisión de Expertos como las sentencias del Constitucional y del TJUE parecen adelantar la necesidad de una próxima reforma del ISD, para asegurar con ello que el principio de igualdad, la libertad de movimientos de capitales, la no confiscatoriedad, la existencia de un sistema tributario justo, además de facilitar la armonización fiscal y evitar el fraude o el turismo fiscal²⁰⁵ algo que ya figura entre los propósitos del Reglamento Sucesorio de la Unión Europea (Atxabal, 2013).

La propuesta de reforma de financiación autonómica ha sido de nuevo objeto de debate recientemente, 17 de enero del 2017, con motivo de la sexta conferencia de presidentes autonómicos que tuvo lugar a puerta cerrada en el Senado²⁰⁶. Esta última conferencia solicitó la constitución de una nueva comisión de expertos participada por

²⁰⁵ “Turismo fiscal” y “turismo jurídico-civil” conceptos a los que hace referencia Alberto Atxabal Rada en su disertación ante la Academia Vasca de Derecho sobre el Reglamento Sucesorio Europeo, en el que intentaba entre otros propósitos, aclarar el concepto de residencia habitual y las circunstancias de su reconocimiento. Alude a este término cuando se refiere a la intención que pueda subyacer en el cambio de residencia de un ciudadano poco antes de fallecer.

²⁰⁶ http://www.senado.es/web/actividadparlamentaria/actualidad/noticias/NoticiasDetalle/index.html?id=2017_01_13_CONFERENCIA

todas las administraciones para estudiar una posible reforma del sistema de financiación autonómica.

7.2 EVOLUCIÓN EN LA REGULACIÓN DEL ISD EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS, PERIODO 1987-2017

Tal y como se ha argumentado en el apartado anterior el ISD es considerado un impuesto cedido a las CCAA por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, y por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Así entran dentro del ámbito de la cesión a las CCAA según el artículo 19 de la LOFCA con la nueva redacción prevista en la LO 3/2009, la regulación de las reducciones de la base imponible, que de acuerdo con el artículo 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, podrán crear las suyas propias siempre que atiendan a necesidades de carácter económico o social, o mejorando las reducciones estatales en importe²⁰⁷, rebajando condiciones que deben cumplir los beneficiarios, ampliando los causahabientes o donatarios que puedan ser beneficiarios de las mismas. También se ceden las posibilidades de regulación de la tarifa, coeficientes multiplicadores, tramos de patrimonio preexistente, de las deducciones y bonificaciones en la cuota, y la regulación de su gestión así como su liquidación. En los casos en los que la comunidad autónoma no hubiera regulado sobre alguno de los puntos enumerados anteriormente, se aplicará en lo relativo a ese asunto la legislación del Estado.

Las tarifas, coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente que se aplicarán en el caso de que las CCAA no hicieran uso de su derecho a regular, serán igualmente las del Estado, que a fecha de la publicación de la tesis son las siguientes:

Tabla 15. Tarifas aprobadas en la LISD

²⁰⁷ El artículo 40.1.a) de la Ley 21/2001 se refiere específicamente al “aumento del importe o del porcentaje de reducción, ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de requisitos para poder aplicarla”.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Estatal			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: LISD. Elaboración propia

Tabla 16. Coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistentes aprobadas por la LISD

Estatal			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: LISD. Elaboración propia.

Las Comunidades Autónomas en ejercicio de la cesión regulatoria anteriormente citada, a través de sus respectivos parlamentos autonómicos han hecho uso de esa concesión y mediante diferente Leyes y Decretos Legislativos, han regulado la aplicación del ISD en sus territorios.

La determinación de la comunidad autónoma cuya legislación debe aplicarse a cada contribuyente, y aquella a quien cuyo rendimiento corresponde, viene indicado a través de lo que hemos denominado puntos de conexión. Como resumen de su aplicación debemos recordar los siguientes casos:

- Se aplica el punto de conexión de rendimiento para la comunidad autónoma de la residencia habitual del causante, para transmisiones:
 - *Mortis causa* o sucesiones:
 - Seguros de Vida: Sobre las cantidades recibidas por beneficiarios de seguros de vida, percibidas en adición a otros bienes y derechos adjudicados, se aplicará la legislación de la comunidad autónoma en la que el causante tuviera residencia habitual.
- Se aplica el punto de conexión de rendimiento para la comunidad autónoma donde radiquen bienes inmuebles o valores asimilados, para transmisiones:
 - *Inter vivos* o donaciones:
- Se aplica el punto de conexión de rendimiento para la comunidad autónoma donde el beneficiario tenga su residencia, para transmisiones:

- *Inter vivos* o donaciones, excluidos bienes inmuebles y asimilables

En los casos en los que mediante un mismo documento se donen bienes o derechos cuyo rendimiento corresponde a diferentes CCAA o en el caso de acumulación de donaciones, se calculará un tipo medio aplicable según las normas correspondientes, atribuyendo a las CCAA el rendimiento resultante de su aplicación.

Respecto a la normativa de qué comunidad autónoma resulte aplicable, en este caso y de nuevo relativo a los puntos de conexión que determinan la legislación aplicable, esta es la de la residencia del causante o del donatario, para los casos de seguros de vida, sucesiones, y donaciones de bienes y derechos exceptuando los bienes inmuebles y asimilables, en cuyo caso se aplica la normativa de la comunidad autónoma donde radiquen estos últimos. Esta residencia se determina en función del tiempo de permanencia en un territorio en los últimos cinco años, y para su cálculo en el caso de que no exista prueba que determine lo contrario por defecto se determina que permanece en el territorio donde radique su vivienda habitual. En los casos de no residentes, pero residentes en un país de la Unión Europea, desde que se aprobó la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que a través de su disposición adicional tercera articulaba la nueva disposición adicional segunda de la LISD, establece los siguientes puntos de conexión:

- Causante residente en la UE pero no en España, a los contribuyentes se les aplica la legislación de la comunidad autónoma donde se encuentre el bien o derecho de mayor valor del caudal relicto de entre los situados en España.
- Causante residente en una comunidad autónoma y adquirente por sucesión o donación residente en la UE, tendrán derecho a que se aplique la normativa de la comunidad autónoma del causante o donante.
- Para el caso de donación de bienes inmuebles, se establece que el residente en la UE pero no en España que resulte beneficiario de la donación, se le podrá aplicar la normativa de la comunidad autónoma donde radique el bien.

- Para el caso de donación de bienes inmuebles, se establece que el residente en España beneficiario del inmueble situado en la UE, se le aplique la normativa de la comunidad autónoma en la que resida el donatario.
- Para el caso de donación de bienes muebles, se establece que el residente en la UE beneficiario de la transmisión, se le aplique la normativa de la comunidad autónoma en la que estuvieran los referidos bienes un mayor número de días en un periodo de los últimos cinco años anteriores al devengo.

Antes de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre del 2014 y de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y en estos casos enunciados anteriormente, procedía la aplicación de la normativa estatal sin que pudieran beneficiarse el contribuyente de la aplicación de las reducciones, deducciones o bonificaciones de la normativa de las CCAA (normalmente más beneficiosas) a pesar de que el bien recibido se encontrara en ese mismo territorio, o de ser beneficiario residente en una comunidad autónoma.

Una vez explicadas las reglas de determinación de la comunidad autónoma cuya legislación resulta aplicable se procede a resumir por CCAA la regulación que debe ser aplicada en la actualidad con especial consideración a los aspectos relativos a empresas familiares para posteriormente analizar su aplicación al supuesto práctico. El orden en el que serán analizadas las diferentes CCAA, es el siguiente: Comunidad Autónoma de Andalucía, Comunidad Autónoma de Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Comunidad Autónoma de Canarias, Comunidad Autónoma de Cantabria, Comunidad Autónoma de Castilla y León, Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Autónoma de Extremadura, Comunidad Autónoma de Galicia, Comunidad Autónoma de Madrid, Comunidad Autónoma de Murcia, Comunidad Autónoma de la Rioja y Comunidad Valenciana.

7.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad

Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, y cuyo texto hasta enero del 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- La Ley 8/2010, de 14 de julio, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Decreto Ley 1/2010, de 9 de marzo, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Decreto Ley 4/2010, de 6 de julio, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad
- Ley 18/2011, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2012.
- Ley 7/2013, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014.
- Ley 6/2014, de 30 de diciembre, de Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2015.
- Decreto Ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al impuesto de sucesiones y donaciones.
- Ley 10/2016, de 27 de diciembre de 2016, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2017.

Modificaciones relevantes en la normativa de Andalucía en los últimos dos años (2015 y 2016)

Una de las últimas modificaciones en la regulación de Andalucía, es el Decreto Ley 4/2016, de 26 de julio, que modifica el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, incorporando una mejora en la deducción en sucesiones sobre la vivienda habitual en el caso de ser transmitida por un descendiente directo que haya convivido con el causante durante los dos años inmediatamente anteriores al fallecimiento. En estos casos corresponde aplicar una reducción máxima de un cien por cien en el caso de inmuebles de hasta 122.606,47€. Otra de las modificaciones del DL 1/2009 de 1 de

septiembre, es la reducción de cinco a tres años el plazo en el que debe mantener el bien adjudicado.

Destacar en el ámbito de la empresa y como favorecer la supervivencia ante el cambio generacional la reducción del 99 por cien aplicable a transmisiones por sucesión y donación de explotaciones agrarias, de ahora en adelante deberán mantenerse por cinco años en lugar de diez años, y al mismo tiempo se acortan los requisitos de ejercicio de la actividad por parte del causante exigibles para la aplicación de la reducción.

Las últimas modificaciones en esta comunidad autónoma son las relativas a la reducción propia definida en el artículo 19 de la Ley 1/2009, que según la redacción del Decreto Ley 10/2016, de 27 de diciembre, determina que para el caso de parientes directos del grupo de parentesco I y II, para bases imponibles superiores a 250.000,00€ e iguales o inferiores a 350.000,00€, esa reducción propia será una cantidad variable que sumada a las otras reducciones no podrá ser superior a 200.000,00€. El anterior límite de la reducción se situaba en 175.000,00€ y lo eleva ahora a 250.000,00€.

Estas últimas normativas entraron en vigor el pasado 1 de enero de 2017.

Modificaciones relevantes en la normativa de Andalucía en los años anteriores

En Andalucía, y previas al texto refundido de la Ley 1/2009, de 1 de septiembre, han existido seis diferentes normativas aplicables al ISD desde el año 2002 (año de publicación de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre) hasta el año 2008 (año de publicación de la Ley 1/2008, de 27 de noviembre).

Las mejoras en esta comunidad autónoma se centraron en las bases liquidables bajas sobre todo en las inferiores a 400.000,00€, ampliando en muchos casos el máximo de base imponible sobre el que se aplican de algunos beneficios, reducciones o bonificaciones. Aumentó la tarifa para bases imponibles superiores a 400.000,00€, llegando en el último tramo a aplicar un porcentaje de 36,5 por ciento. Sobre las cuantías de los tramos de patrimonio preexistente y coeficientes multiplicadores, mantiene los estatales.

Redujo de diez a cinco años muchos de los requisitos de hacer permanecer la propiedad de lo transmitido, cambio frecuente en muchas de las modificaciones de las distintas CCAA.

Mencionar también que añadió alguna modificación que ampliaba algunos beneficios a no familiares, para continuar con actividad de la empresa o constituir una nueva, posiblemente con intención de ayudar al empresario en el territorio de aplicación de la norma. También ayuda al empresario el hecho de eliminar las limitaciones de no minoración del patrimonio. En algunos casos centra algunas ayudas a empresas de tamaño algo más limitado. Muy relevante, y relativo también a la empresa familiar, es la reducción del 99 por ciento del valor de la adquisición si esta tiene domicilio fiscal y social en Andalucía, aplicable a cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del causante. Existe también una reducción del 99 por ciento para no parientes que está pensada en trabajadores de la empresa con diez años de antigüedad, con tareas encomendadas de dirección o gestión a la fecha de fallecimiento que deberá acreditar por estar cotizando en los grupos uno y dos del régimen de la seguridad social.

Estableció la reducción aplicable a donación de dinero para adquisición de vivienda habitual por un importe máximo de 120.000,00€, y con la limitación adicional de ser el donatario menor de 35 años.

7.2.2. Comunidad Autónoma de Aragón

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, y cuyo texto hasta enero del año 2017, ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 8/2007, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

- Ley 2/2016, de 28 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Modificaciones relevantes en la normativa de Aragón en los últimos dos años (2015 y 2016)

Una de las últimas modificaciones en la regulación del ISD en Aragón es la bonificación del 65 por ciento establecida para la cuota tributaria y aplicable a los miembros del grupo de parentesco I y II siempre que la base imponible sea igual o inferior a 100.000,00€ y 75.000,00€ (para donaciones) y el patrimonio preexistente que no exceda de 100.000,00€ (para sucesiones y donaciones). Esta bonificación es incompatible con las reducciones *mortis causa* para los hijos del causante menores de edad, la reducción de creación de empresas y empleo y la reducción a favor del cónyuge y ascendientes y descendientes.

Modificaciones relevantes en la normativa de Aragón en los años anteriores

En Aragón, y previo al texto refundido de Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, no constan textos normativos aplicables al ISD.

Aragón centró buena parte de las modificaciones en mejoras para los grupos de parentesco I y II, con nuevas reducciones o bonificaciones, concentrando algunas de esas mejoras en patrimonios preexistentes inferiores a 402.678,11€, si bien no realizó modificación alguna en las tarifas, y coeficientes multiplicadores, y en la cuantía de los tramos de patrimonio preexistente, aplicando por ello hasta la fecha las tablas estatales.

Redujo de diez a cinco años los requisitos de hacer permanecer la propiedad de lo transmitido o la gestión de lo que se adquiere, en muchas de las circunstancias en las que se hacía constar este requisito ligado a algún beneficio.

Incluyó una nueva reducción para adquisiciones de empresa, o más bien amplió beneficios de las que existían a los no familiares empleados en el negocio, posiblemente con intención de ayudar al empresario en el territorio de aplicación de la norma. Se exigía en buena parte de las mejoras introducidas en la normativa autonómica, permanecer un mínimo de 5 años en la gestión de la empresa. La

reducción por adquisición de empresa quedo constituida por un importe de un 99 por ciento del valor de la adquisición, y los beneficiarios de su aplicación son el cónyuge, descendientes, y a falta de estos, ascendientes y colaterales hasta tercer grado.

Mejóro reducciones como las de la vivienda habitual y adquisición de empresa para ampliarlas del 95 al 99 por ciento. También mejoró la reducción de los seguros de vida para los grupos de parentesco I y II.

Para el caso de las donaciones se introdujeron mejoras para los grupos de parentesco I y II, donde las reducciones llegan al cien por cien para cantidades inferiores a trescientos mil euros y exigiendo al adjudicatario un patrimonio preexistente inferior a 402.678,11€. Condiciones muy ventajosas y potencialmente aplicables a un porcentaje elevado de contribuyentes. Existía ya desde el año 2005 una reducción del cien por cien para hijos del causante menores de edad, y bases imponibles inferiores a tres millones de euros.

También en las últimas modificaciones de la normativa aragonesa se eliminaron reducciones, si bien la mayor parte de las mismas quedaron absorbidas o mejoradas por las más recientes reducciones o bonificaciones, más amplias que las anteriores.

Por último reseñar la reducción aplicable a donación de dinero con límite de 300.000,00€. En sucesiones estaba limitada la reducción del 99 por ciento sobre la vivienda habitual, a un importe máximo de 120.000,00€.

7.2.3. Principado de Asturias

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por la Ley 6/2016, de 30 de diciembre, del Principado de Asturias de Presupuestos Generales para 2017.

Modificaciones relevantes en la normativa del Principado de Asturias en los últimos dos años (2015 y 2016)

Se introduce muy recientemente a través de la Ley Asturias 6/2016 una mejora en la reducción de la base imponible para los grupos de parentesco I y II del artículo 20.2.a) de la LISD que será de 200.000€, eliminando por otra parte la bonificación del cien por cien del grupo de parentesco II. La otra modificación que se introduce a través de esta nueva ley es la del incremento de las tarifas de nuevo para los mismos grupos de parentesco, si bien después de aplicarles la reducción correspondiente a parentesco, la carga fiscal se reduce considerablemente en los patrimonios. Este sistema corrige la progresividad del impuesto y evita el “error de salto” que ya habíamos mencionado en el apartado 6.2 de gestión del impuesto, con ocasión de la explicación del cálculo para su liquidación.

Para los casos de minusvalía igual o mayor al 65 por ciento se seguirá aplicando una bonificación del cien por cien a la cuota resultante después de aplicadas las deducciones estatales y autonómicas, siempre que el patrimonio preexistente sea igual o inferior a 402.678,11€.

Modificaciones relevantes en la normativa del Principado de Asturias en los años anteriores

En Asturias, y previo al texto refundido Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, existieron nueve diferentes normativas aplicables al ISD desde el año 2002 (año de publicación de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre) hasta el año 2014 (año de publicación de la Ley 6/2014, de 13 de junio).

En Asturias, y previo a la modificación por la Ley 6/2016, la última de las modificaciones relativas al ISD vino a partir del texto refundido de la Ley 2/2014, de 22 de octubre, que a su vez fue precedida de otras muchas leyes desde el año 2002 al año 2014. Entre las principales modificaciones encontramos que las tarifas se habían redondeado y para los dos últimos tramos se había incrementado su cuantía llegando a alcanzar el porcentaje máximo a aplicar hasta 36,5 por ciento (el más alto que se da en las comunidades afectadas por el régimen común junto con Murcia y Andalucía). Este

es el único incremento que se registra de entre las modificaciones de esta comunidad autónoma.

Las modificaciones que pueden ser calificadas de reducción para el contribuyente, mejoran levemente las deducciones para el grupo de parentesco II para sucesiones así como los tramos y condiciones para adquirir vivienda habitual por sucesión o donación. Respecto a las empresas, destacar que eleva el límite de valor de las mismas hasta 5.000.000,00€ para sucesiones, mejorando también los tramos de reducciones en donaciones para actividades empresariales desarrolladas en la propia comunidad autónoma.

7.2.4. Islas Baleares

La normativa aplicable en esta comunidad es el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas de las Illes Balears para el año 2015.
- Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y se establecen medidas tributarias
- Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias.
- Ley 12/2015, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2016

Modificaciones relevantes en la normativa de Baleares en los últimos dos años (2015 y 2016)

En esta comunidad se establece una bonificación en donaciones de 73 o 70 % por ciento aplicado al exceso del valor del inmueble transmitido, respecto a la pensión alimenticia constituida en favor del cedente. Se aplica a los integrantes del grupo de parentesco III y IV.

Suprime en sucesiones las deducciones al grupo de parentesco I y II, constituyéndose una nueva tarifa para estos mismos grupos con tipos entre el 1 y el 20 por ciento, tributándose por el tipo mínimo (1 por ciento) hasta bases imponibles de 700.000,00€.

En el año 2016 no se destacan modificaciones importantes relativas al ISD.

Modificaciones relevantes en la normativa de Baleares en los años anteriores

En Baleares, y previo al texto refundido Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, existieron doce diferentes normativas aplicables al ISD desde el año 2002 (año de publicación de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre) al año 2013 (año de publicación de la Ley 8/2013, de 23 de diciembre).

En estos últimos años la tarifa se había mantenido pero el coeficiente multiplicador del patrimonio preexistente cambió y se elevó para colaterales de segundo y tercer grado por afinidad. Ocurrió tanto para sucesiones como para donaciones.

Creó una reducción para sucesiones para los casos en los que se destinara el dinero recibido a la creación de una empresa, manteniendo el negocio durante los cuatro años siguientes, con actividad en la propia comunidad autónoma y contratando al menos un residente de la región. En el caso de donaciones mejora las reducciones enfocadas a empresa obligando a mantener puestos de trabajo y actividad por cinco años.

En donaciones mejoró las reducciones de transmisión de dinero para adquirir vivienda. En esta comunidad autónoma como en otras, parece que los legisladores han preferido mejorar la adquisición de compra de vivienda habitual a través de donación de dinero en lugar de la transmisión de una vivienda para hacerla habitual, si bien este

último supuesto ya fue mejorado antes del año 2007. Hicieron más beneficiosas las condiciones de la reducciones y bonificaciones para la donación de dinero para constituir empresa, eliminando el límite de edad, si bien redujeron en 7 puntos porcentuales la reducción a aplicar.

Es quizás de las comunidades autonómicas que menos han mejorado en los últimos años los distintos beneficios que podían aplicarse a las empresas familiares ya constituidas, si bien es cierto que las mejoras y reducciones ligadas al parentesco con el causante o donante, en parte amortiguan esa escasez de nueva regulación.

7.2.5. Comunidad Autónoma de Canarias

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de las Canarias en materia de tributos cedidos, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 1/2011, de 21 de enero, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias.
- Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales
- Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias
- Ley 11/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2015
- Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016
- Ley 3/2016, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016

Modificaciones relevantes en la normativa de Canarias en los últimos dos años (2015 y 2016)

Se aplica a partir del 1 de enero de 2016 una bonificación por parentesco del 99,9 por ciento sobre la cuota tributaria para los grupos de parentesco I y II, tanto para sucesiones como para donaciones.

A partir del 1 de enero del 2017 se suprime el límite a la reducción por transmisión de empresa, que estaba establecido en un importe de 3.000.000,00€.

Modificaciones relevantes en la normativa de Canarias en los años anteriores

En Canarias, y previo al texto refundido Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, existieron ocho diferentes normativas aplicables al ISD desde el año 2002 (año de publicación de la Ley 10/2002, de 21 de noviembre) hasta el año 2008 (año de publicación de la Ley 6/2008, de 23 de diciembre).

Las reducciones por grupo de parentesco en sucesiones se equilibraron, en unos casos se incrementó la reducción y en otras las minoraron. En todo caso se recortaron los límites máximos y se estableció la aplicación de nuevos descuentos a los mayores de 75 años.

En los seguros de vida, también en sucesiones, triplica la reducción ya existente, pero elimina la bonificación del cien por cien para los menores de veintiún años.

En las reducciones de sucesión para adquisición de empresa (y participaciones) se eliminó uno de los supuestos, para que otro más amplio pudiera incrementar su reducción. Se exigía para esa misma reducción que la actividad radicara en la comunidad autónoma, manteniéndose por cinco años frente a los diez años que antes se exigían, y delimitando el valor máximo de la empresa, menos de 3.000.000,00€, exigencia que ya ha sido eliminada. En el caso de donación se redujo también a cinco años la obligación de mantener la actividad tanto para adquisición de empresa como para adquisición de participaciones. Se ampliaron las reducciones para personas sin vinculación familiar con el causante por el bien de la continuidad de los negocios en la comunidad autónoma.

Esta comunidad creó una reducción para fincas rústicas, algo más frecuente en la actividad legisladora hasta el año 2007, pero en todo caso supone una reducción más de la que potencialmente se podrían beneficiar muchos contribuyentes. Para bienes del Patrimonio Histórico de la Comunidad amplió también la reducción a un 97 por ciento.

En el caso donaciones mejoró las condiciones de la reducción para discapacitados y creó nueva reducción del 85 por ciento para herederos menores de 40 años que vayan a constituir una empresa aunque estableciendo un límite en el patrimonio preexistente, y también límite en la cantidad máxima a descontar, 100.000,00€.

7.2.6. Comunidad Autónoma de Cantabria

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 11/2010, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y de contenido financiero
- Ley 5/2011, de 29 de diciembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.
- Ley 10/2012, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
- Ley 10/2013, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
- Ley 7/2014, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
- Ley 6/2015, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas

Modificaciones relevantes en la normativa de Cantabria en los últimos dos años (2015 y 2016)

Se crea una reducción del cien por cien, con límite establecido en la cuantía de 100.000,00€, sobre las aportaciones realizadas a patrimonios protegidos de personas discapacitadas, en la parte que quede afecta al ISD habiendo excedido de la consideración de rentas del trabajo en el IRPF.

En el año 2016 no se destacan modificaciones importantes relativas al ISD.

Modificaciones relevantes en la normativa de Cantabria en los años anteriores

En Cantabria, y previo al texto refundido 62/2008, de 19 de junio, existe solo una normativa aplicable al ISD y es la Ley de Cantabria 11/2002, de 23 de diciembre, de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado.

Las tarifas, coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente se mantuvieron en los últimos años. En el año 2003, y a través de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, entró en vigor una modificación de las cuantías de los tramos de patrimonio preexistente (un simple redondeo de las cuantías) y se redujeron considerablemente los multiplicadores para sucesiones en los grupos de parentesco I y II, si bien de estos cambios solo permanece el del redondeo de los tramos de patrimonio preexistente tras la modificación que entró en vigor en el año 2009 del 62/2008, de 19 de junio.

Es significativo que en esta comunidad autónoma los grupos de parentesco I y II se benefician de una bonificación del 99 por ciento en la cuota tributaria en sucesiones, sin exigir la regulación condiciones adicionales.

Respecto a la vivienda habitual en sucesiones, mejoró las condiciones de las reducciones al establecer una reducción del 99 por ciento si bien delimitó aunque de manera poco significativa, la aplicación a parientes colaterales (solo hasta los de cuarto grado). Reguló más ampliamente la donación de la vivienda habitual, que es mayor en cuantía alcanzando hasta los 200.000,00€, con algunas limitaciones como las de patrimonio preexistente de renta familiar en función del IPREM (que no podía alcanzar un valor equivalente a cuatro veces esta cantidad) y la de que el bien se situara en el territorio de la propia comunidad. Creó también una reducción para las donaciones de

dinero para adquirir vivienda, en condiciones muy parecidas a las de la transmisión de la propia vivienda, por importe máximo de 100.000,00€.

Sobre empresa familiar, incrementó la reducción en sucesiones para adquisición de la misma, estableciendo una cuantía de hasta el 99 por ciento, y lo mismo ocurrió con las transmisiones por donación. Es similar la reducción que reguló esta comunidad para donaciones de dinero que sirvieran para adquirir una empresa, limitadas a cien mil euros y exigiendo alguna condición adicional más para su aplicación.

Buena parte de las tipologías de las reducciones en sucesiones y donaciones recogidas como normativa específica de la comunidad autónoma, frecuentemente alcanzan el 99 por ciento.

En la donación de los bienes de interés cultural también introdujo una modificación puntual reduciendo de diez a cinco años, el plazo para mantener el bien adquirido.

7.2.7. Comunidad Autónoma de Castilla y León

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado hasta la fecha por las siguientes disposiciones:

- Ley 11/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Reestructuración del Sector Público Autonómico.
- Ley 10/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Entidades Locales vinculada a ingresos impositivos de la Comunidad de Castilla y León.
- Ley 7/2015, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias.

Modificaciones relevantes en la normativa de Castilla y León en los últimos dos años (2015 y 2016)

En el año 2015 no se destacan modificaciones importantes relativas al ISD en esta comunidad autónoma.

En el año 2016 se modifica la reducción variable para integrantes de grupos de parentesco I y II incrementándose la cuantía máxima que podrá aplicarse de 175.000,00€ a 250.000,00€.

Modificaciones relevantes en la normativa de Castilla y León en los años anteriores

En Castilla y León, y previo al texto refundido 1/2013, de 12 de septiembre, existen dos diferentes normativas aplicables al ISD que son el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre (anterior texto refundido), y la Ley 1/2012, de 28 de febrero.

No se establecieron nuevas tarifas, coeficientes multiplicadores o cuantías de tramos de patrimonio preexistente, en este punto se mantiene la legislación del Estado en materia de ISD, es decir, el régimen común.

Para los grupos de parentesco I y II desapareció la bonificación del 99 por ciento aunque introdujo una reducción variable sobre el supuesto principal de reducción, mejora que puede llegar hasta los 175.000,00€ (actualmente incrementada a 250.000,00€) a cuya cantidad deberá descontar las reducciones estatales más otras propias percibidas por parentesco, discapacidad, inmuebles, adquisición de empresas y participaciones de entidades, y otros. Esta última modificación podríamos decir que no llega a compensar la desaparición de la bonificación del 99 por ciento, pero mejora la situación del contribuyente después de eliminar aquel beneficio.

En donaciones se eliminaron dos reducciones, una para discapacitados para adquirir empresas y otra más importante (por ser potencialmente más frecuente), la establecida para la donación de la vivienda habitual. En esta comunidad mejoraron las condiciones de la donación de dinero para adquirir la vivienda habitual, mejorando la cuantía de la reducción en 30.000,00€.

En el caso de las empresas y explotaciones agrarias se mejoraron las condiciones de donación de la misma, al eliminar el límite de edad para su aplicación establecido anteriormente en sesenta y cinco años de edad. Mejoran también las condiciones para

la transmisión de participaciones sobre empresa aunque imponía conservar parte de la plantilla para aplicar y conservar el beneficio.

Esta región reformuló la reducción a las donaciones de dinero para adquirir empresa, donde desaparecieron buena parte de los límites establecidos para su aplicación, también el de la edad tanto para donante como para donatario.

En muchas de las modificaciones de las diferentes tipologías de deducciones, reducciones o bonificaciones modificadas se coincidió en eliminar la restricción de sesenta y cinco años de edad.

7.2.8. Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha

La normativa aplicable es la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por la Ley 3/2016, de 5 de mayo, de Medidas Administrativas y Tributarias de Castilla-La Mancha.

Modificaciones relevantes en la normativa de Castilla-La Mancha en los últimos dos años (2015 y 2016)

En el año 2015 no se destacan modificaciones importantes relativas al ISD.

En el año 2016 se modifica la reducción por empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, en lo relativo a la situación en la que dejen de cumplirse las condiciones que justificaban su aplicación. Determina esta ley 3/2016 la no aplicación de esta reducción a entidades de gestión de patrimonio mobiliario e inmobiliario, es específica también la valoración de participaciones en entidades. En el caso de bonificaciones se incorpora una nueva para los grupos de parentesco I y II que sustituye a la del 95 por ciento y distingue las cuantías a aplicar por tramos de base imponible, con distinta escala para transmisiones de *mortis causa* e *inter vivos*. Realiza también asimilaciones de las parejas de hecho (respecto a cónyuges) y a los que participen de acogida permanente o preadoptiva (respecto a adoptantes y adoptados). Finalmente establece las nuevas condiciones de aplicación de las bonificaciones.

Modificaciones relevantes en la normativa de Castilla-La Mancha en los años anteriores

En Castilla la Mancha, y previo a la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, existe solo la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, cuya disposición queda derogada por la normativa del 2013.

No se regularon tarifas, coeficientes multiplicadores o cuantías de tramos de patrimonio preexistente, con lo que se mantiene la legislación del Estado en materia de ISD, es decir, el régimen común.

Para el grupo de parentesco II esta región mejoró las condiciones, eliminó una reducción e introdujo una bonificación del 95 por ciento que mejora la situación de la regulación anterior. Elimina también las barreras de edad para la aplicación de este beneficio que estaban en treinta años. Esta mejora quedó acotada por un límite en la base imponible que no podía ser mayor de 200.000,00€, y otro límite en el importe del patrimonio preexistente que no debía ser superior a 402.678,11€. En todo caso en los últimos años se eliminaron estos límites. Algo parecido ocurrió con las donaciones donde tanto el grupo de parentesco I y II, mejoraron la bonificación incrementando su cuantía hasta el 95 por ciento.

Para los discapacitados se introdujo una notable mejora, duplicando o incluso triplicando, según el porcentaje de discapacidad reconocida, el importe de la reducción aplicable.

En esta comunidad autónoma para el caso de las empresas, solo se registraron novedades positivas (mejoras en la tributación) en el caso de adquisición por donación de una empresa, llegando la reducción hasta el 99 por ciento y rebajando a cinco años la condición de mantener la adquisición y tener el domicilio social en la misma comunidad autónoma.

Se eliminaron las reducciones a las adquisiciones lucrativas de las explotaciones agrarias, en sucesiones y donaciones. Debe observarse que en el resto de CCAA, las reducciones por explotaciones agrarias apenas han estado sujetas a modificaciones.

Quizás por ser una reducción potencialmente menos frecuente que la genérica de empresa familiar ha llamado menos la atención del legislador, o por haber preferido centrar los esfuerzos en otras reducciones que puedan estar más alineadas con los intereses de la región, lo cierto es que pocas CCAA han regulado sobre ella en los últimos años.

7.2.9. Cataluña

La normativa aplicable es la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto de sucesiones y donaciones, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 3/2011, de 8 de junio, de modificación de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto de sucesiones y donaciones.
- Ley 7/2011, de 27 de julio, de medidas fiscales y financieras.
- Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras, y administrativas y de creación del Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos.
- Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y de sector público.
- Ley 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria.

Modificaciones relevantes en la normativa de Cataluña en los últimos dos años (2015 y 2016)

En el año 2015 no se destacan modificaciones importantes relativas al ISD.

En el año 2016 se amplía el beneficio de aplazamiento de dos años por falta de liquidez²⁰⁸ en la herencia, para que pueda aplicarse hasta el 31 de diciembre del 2017. Esta ampliación en el aplazamiento del pago de la deuda tributaria por falta de

²⁰⁸ Se debe entender por falta de liquidez “cuando en el inventario de la herencia no comprenda suficiente dinero efectivo o bienes fácilmente realizables para pagar las cuotas liquidas”.

liquidez, resulta de especial interés para el objetivo de este estudio, ya que de algún modo puede llegar a evitar, y según qué casos, la desaparición de la empresa familiar al enfrentarse en el cambio generacional a una elevada factura fiscal.

Se determina también para esta comunidad autónoma una ampliación de la reducción por aportación a patrimonios protegidos de discapacitados si se constituyen al amparo de la Ley 25/2010, de 29 de julio, y siempre que las aportaciones cumplan las formalidades de la Ley del Estado 41/2003, de 18 de noviembre. Esta reducción alcanza el 90 por ciento.

Modificaciones relevantes en la normativa de Cataluña en los años anteriores

En Cataluña, y previo a la Ley del ISD 19/2010, de 7 de junio, existen siete diferentes normativas aplicables al ISD desde el año 2001 (año de publicación de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre) hasta el año 2009 (año de publicación de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre).

Las reducciones que se practicaron sobre la tarifa, coeficientes multiplicadores y cuantía de los tramos de patrimonio preexistente, son quizás las más relevantes de entre todas las CCAA, habiendo rebajado la tarifa máxima al 32 por ciento respecto al 34 por ciento de la estatal y el 32,98 por ciento vigente en la comunidad autónoma desde el año 2002. Elimina los diferentes tramos de patrimonio preexistente existiendo solo uno de ellos e indicando solo un coeficiente por cada grupo de parentesco que iría del mínimo del 1 por ciento al máximo del 2 por ciento (el máximo del Estado es del 2,4 por ciento). Para donaciones se produce una cuantiosa reducción para el grupo de parentesco I y II, limitó al 9 por ciento el máximo de la tarifa frente al 34 por ciento que correspondería según la estatal (el 32,98 estuvo vigente en esta comunidad autónoma desde el año 2002 hasta el año 2010).

Se incrementaron las reducciones como las bonificaciones, con tablas por tramos, para las sucesiones de los grupos de parentesco I y II, haciendo depender las mejoras del grado de parentesco que le unen con el causante. Para el grupo de parentesco III se minoraron las reducciones en algo más de un diez por ciento, pero de cara a la cuota líquida a abonar, los efectos no eran tan destacables.

En discapacitados y seguros de vida mejoraron las condiciones, tanto en sucesiones como donaciones.

En vivienda habitual, en sucesiones, se incrementó a quinientos mil euros el límite de la reducción, con especial atención al caso del prorrateo entre diferentes sujetos pasivos. Para donaciones de la vivienda se introdujo una reducción del 95 por ciento con límite en sesenta mil euros, y con cifras muy parecidas para las donaciones de dinero para adquirir una vivienda. En ambos casos se limitó la cuantía respecto al IRPF y la edad máxima para su aplicación, treinta y seis años.

En el caso de las empresas, para sucesiones, se determinó que la reducción puede aplicarse a personas no emparentadas con el causante pero vinculados laboralmente y con responsabilidades en ella. Recoge además una nueva reducción cuya aplicación potencialmente es menos frecuente, del 97 por ciento para sociedades laborales. En lo relativo a explotaciones forestales llama la atención que incrementaron hasta los diez años la obligación de mantener la explotación para disfrutar de la aplicación de la reducción cuando normalmente las últimas modificaciones en las CCAA han tenido un sentido opuesto, reduciendo el tiempo de mantener lo adquirido o su gestión. Ocurre también con la reducción para donaciones de Bienes de Patrimonio Cultural que disminuyó de diez a cinco años esta obligación de mantener el bien. Recoge también una reducción de 95 por ciento para elementos de la explotación agraria.

Para el caso de las donaciones, amplió los posibles beneficiarios de la reducción a familiares colaterales y ascendientes, a empleados de la empresa en condiciones parecidas a las de sucesiones. Recogió una nueva reducción para participaciones para donantes de más de sesenta y cinco años.

En cuanto a donaciones de dinero generó una nueva reducción que alcanza un porcentaje del 95 por ciento por un máximo de 125.000,00€, aunque con límites para el donatario de entre los que destacaba, el de la edad, no superior a cuarenta años, y que debía tener domicilio social y fiscal en Cataluña, así como un patrimonio preexistente de no más de trescientos mil euros con la obligación de permanecer durante cinco años.

7.2.10. Comunidad Autónoma de Extremadura

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 6/2013, de 13 de diciembre, de medidas tributarias de impulso de la actividad en Extremadura.
- Ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- Ley 8/2016, de 12 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas.

Modificaciones relevantes en la normativa de Extremadura en los últimos dos años (2015 y 2016)

En el año 2015 y a través de la Ley 1/2015 se establece una modificación relativa a las bonificaciones autonómicas por grupo de parentesco estableciéndose bonificaciones del 99 por ciento para los integrantes del grupo de parentesco I para adquisiciones *inter vivos* o *mortis causa*, incluyendo los importes de seguros de vida. En el caso de los integrantes del grupo de parentesco II se aprueba una bonificación por tramos (99, 95, 90 por cien) en función de que la base imponible no superase un importe determinado (175.000,00€, 325.000,00€ y 600.000,00€ para cada caso), siempre que el patrimonio preexistente no fuera superior a 600.000,00€. Su aplicación es incompatible con la reducción propia para grupos de parentesco del artículo 15 de la Ley 1/2013. Otra modificación reseñable y que interesa al propósito de la tesis es la posibilidad que tiene el contribuyente en los casos de adquisición por adjudicación *mortis causa* incluidos en el grupo de parentesco I y II, de afectar el importe de la cuota tributaria a ingresar, a ayudas a la inversión en pequeñas y medianas empresas con domicilio fiscal

en Extremadura. Estos ingresos financiarán los programas de ayuda a la inversión en pyme, recogidos en los presupuestos generales de Extremadura.

A finales del 2016, a través de la Ley 8/2016, suprime las bonificaciones autonómicas en donaciones que hacían referencia a los integrantes de los grupos de parentesco I y II por importes de 90, 95 y 99 por cien, modificaciones que se habían establecido en la reforma de la Ley 1/2015. Esto se hace, según se indica en la exposición de motivos de la referida Ley, con el propósito de una mejor y más eficaz ejecución de políticas públicas atendiendo a necesidades sociales y económicas, así como disminuir su endeudamiento.

Modificaciones relevantes en la normativa de Extremadura en los años anteriores

En Extremadura, y previo al Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, existen cuatro diferentes normativas aplicables al ISD desde el año 2006 (año de publicación de la Decreto Legislativo 1/2001, de 12 de diciembre) y hasta el año 2012 (año de publicación de la Ley 4/2012, de 28 de diciembre).

En la región no se regularon tarifas, coeficientes multiplicadores o cuantías de tramos de patrimonio preexistente diferentes a las del Estado, con lo que en Extremadura se sigue aplicando la normativa de la LISD, el régimen común.

Para los grupos de parentesco I y II creó una nueva reducción variable hasta alcanzar un máximo de 175.000,00€, con un límite de caudal hereditario de seiscientos mil euros y patrimonio preexistente no superior a una cuantía de trescientos mil euros.

Mejoró la reducción en sucesiones por vivienda habitual ampliando los porcentajes aplicables a cada tramo. En el caso de las donaciones, también aumentaron las reducciones creando unas nuevas del 99 por ciento aplicables al dinero destinado a adquirir vivienda o a la vivienda habitual percibida por hijos y descendientes, sobre los primeros 122.000,00€ siempre que radicara la misma en Extremadura. La vivienda debe conservarse por cinco años y para alcanzar este beneficio el límite de patrimonio preexistente del adjudicatario se establece en un importe de 402.678,11€.

Para las empresas, en sucesiones, el tipo específico de Extremadura que tenía una reducción del cien por cien, pasó en los últimos años de diez a cinco años la obligación

de mantener lo adquirido, y el mismo plazo para hacer permanecer el domicilio fiscal de la empresa o negocio en la región. Para el caso de donaciones incrementó la reducción al 99 por ciento y redujo también a cinco años la obligación de mantener el domicilio fiscal en esta misma comunidad. En el caso de explotaciones agrarias unificó las reducciones en un único tipo del 99 por cien si estas se sitúan en Extremadura. Para las donaciones de dinero para adquirir empresas destacar una de las últimas reducciones que creó del 99 por ciento con un importe máximo de trescientos mil euros, si bien debía mantener el domicilio fiscal por cinco años.

Una reducción que desapareció de entre los supuestos de donaciones fue la del pago único del año 2006 para profesionales agrarios, se trataba de una reducción que ya en origen el legislador limitó en el tiempo su posible aplicación.

De entre las reducciones por donación destacaban las creadas para los grupos de parentesco I y II del 99 por cien con límite sobre un importe de 120.000,00€ si se destinaban a postgrados, y con limitación añadida de patrimonio preexistente del adjudicatario inferior a 402.678,11€. También se implantó una reducción de 99 por cien para inmuebles destinados a actividad económica con un importe límite de trescientos mil euros, como primer negocio del donatario y patrimonio preexistente que debía ser inferior a 402.678,11€.

7.2.11. Comunidad Autónoma de Galicia

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 12/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
- Ley 8/2012, de 27 de febrero, de vivienda de Galicia.

- Ley 2/2013, de 27 de febrero, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2013.
- Ley 9/2013, de 19 de diciembre, del emprendimiento y de la competitividad económica en Galicia.
- Ley 11/2013, de 26 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2014.
- Ley 4/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
- Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Modificaciones relevantes en la normativa de Galicia en los últimos dos años (2015 y 2016)

En el año 2015 la normativa de Galicia apenas presenta modificaciones con respecto a la establecida en el año inmediatamente anterior.

Aprobada a finales del año 2015 y aplicable a partir del 1 de enero del 2016, la última modificación de la normativa del ISD en Galicia llega a través de la Ley 13/2015, e incrementa la reducción del grupo de parentesco II elevando el importe de la misma para herederos de veinticinco o más años, de 18.000,00€ a 400.000,00€. La otra modificación de referencia de esta ley supone la eliminación de la reducción por parentesco del cien por cien al grupo de parentesco II para los casos en las que la base imponible fuera igual o inferior a una cuantía de 125.000,00€.

No se recogen modificaciones normativas del ISD durante el año 2016.

Modificaciones relevantes en la normativa de Galicia en los años anteriores

En Galicia, y previo al Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, existen hasta catorce diferentes normativas aplicables al ISD desde el 1998 (año de publicación de la Ley 2/1998, de 8 de abril), si bien la primera posterior a la Ley 21/2001 es del año 2002 (año de publicación de la Ley 3/2002, de 29 de abril), y la última de ellas en ese periodo es del año 2010 (año de publicación de la Ley 15/2010, de 28 de diciembre).

En el año 2011 se regularon nuevas tarifas para las sucesiones o cantidades percibidas por seguros de vida de los grupos de parentesco I y II, y otro nuevo bloque de tarifas para las donaciones de esos mismos grupos si se formalizaba la transmisión en escritura pública (en este caso llegó a reducir la tarifa máxima al grupo de parentesco I y II, al 9 por ciento). Los coeficientes multiplicadores si se modificaron para el caso de los grupos de parentesco I y II que ya no diferenciaría entre volúmenes de patrimonio preexistente en el caso de sucesiones. Para el resto de casos los coeficientes multiplicadores y las cuantías de tramos patrimonio preexistente siguen siendo los mismos que los del Estado, se sigue aplicando la normativa de la LISD al no haber regulado Galicia una propia.

Respecto a las reducciones por grupos de parentesco en sucesiones, se limitó a un importe de 1.500.000,00€ las del grupo de parentesco I, y se creó una nueva deducción del 99 por ciento y para el grupo de parentesco II. Se desarrollaron nuevas reducciones por tramos con un máximo por importe de 900.000,00€ y una deducción del cien por cien para bases imposables de menos de 125.000,00€.

Para los discapacitados en sucesiones también mejoraron las reducciones, incrementándose en casi un cincuenta por ciento sus cuantías.

La adquisición de vivienda habitual en sucesiones, mejoró su reducción con tramos que llegaban al cien por cien en función de parentesco y valor del inmueble, pero con un límite por importe de 600.000,00€, reduciendo a cinco años el requisito de permanencia. Para las donaciones cabe mencionar la incorporación de una deducción sobre el dinero para adquirir vivienda habitual para mujeres maltratadas.

En el caso de las empresas y para sucesiones, se creó una reducción del 95 por cien que llegaba hasta una cuantía de 118.750,00€ en la adquisición de bienes para constitución o adquisición de la misma, con exigencias sobre el importe máximo del IRPF y del patrimonio neto, además de hacerse necesario mantener la actividad económica y el domicilio por no menos de cuatro años, así como algún requisito adicional de menor relevancia. Para el caso de explotaciones agrarias simplificó y mejoró las reducciones, llegando hasta el 99 por cien, incluidos los elementos de la

explotación y parcelas forestales, y para los casos de finca rústica, un porcentaje del 95 por cien.

Para las donaciones, mejoró la reducción de adquisición de empresa al 99 por cien y se beneficia hasta el colateral por consanguineidad de tercer grado, siempre que esté domiciliada la misma en Galicia. Redujo a cinco años la obligación de mantenerla. Minoró la reducción sobre donaciones de bienes para la adquisición de la empresa (95 por cien), pero a cambio eliminó la restricción de edad de sesenta y cinco años y redujo a cuatro años el tiempo de permanencia en la misma.

Respecto a las explotaciones agrarias, en las donaciones, se introdujo una limitación a la donación de participación de explotación, en los dos últimos años exigía actividad, y se crea una nueva reducción del 99 por cien para parcelas forestales.

7.2.12. Comunidad Autónoma de Madrid

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del consejo de gobierno por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas y de racionalización del sector público.
- Ley 6/2011, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas
- Ley 8/2012, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
- Ley 6/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
- Ley 4/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Modificaciones relevantes en la normativa de Madrid en los últimos dos años (2015 y 2016)

Tanto en el año 2015 como en el año 2016 no existe normativa propia en Madrid que modifique la referida anteriormente.

Modificaciones relevantes en la normativa de Madrid en los años anteriores

En Madrid, y previo al Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, no existe normativa aplicable que hubiera sido derogada que tuviera un desarrollo diferente a esta última norma que tomamos como referencia. La normativa anterior al año 2010, como es el caso de la Ley 10/2009, de 23 de diciembre, solía concentrarse en un solo artículo que recogía todos los preceptos aplicables al ISD, a diferencia de la actual que tiene un articulado desglosado por tipos de reducciones, tarifa, cuota, bonificaciones y normas comunes. Esto mismo ocurría con la Ley 3/3008 de 29 de diciembre, la Ley 7/2007 de 21 de diciembre y hasta en la Ley 4/2006 de 22 de diciembre, cuyo artículo 3 recogía todo lo relativo al ISD para su aplicación en la Comunidad de Madrid, y cuyo desarrollo coincide casi íntegramente con la normativa actual del Decreto Legislativo 1/2010.

A partir del 1 de enero del 2007 se aplicaba una escala propia para calcular la tarifa del ISD, y lo mismo ocurre con los tramos de patrimonio preexistente. El Decreto Legislativo 1/2010 mantiene los importes que ya fueron aprobados por la Ley 4/2006 de 22 de diciembre. En el año 2010 se aprueba una nueva regulación, tarifas y coeficientes siguen siendo los mismos que el Estado aprobó en la LISD.

Las CCAA que como Madrid no han modificado la regulación estatal de las tarifas o coeficientes multiplicadores (excluimos los ajustes de tramos para cuantía de tarifa o los tramos de patrimonio preexistente) han sido Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Castilla la Mancha, Extremadura, Rioja y Valencia. Si bien es de las pocas comunidades que además de lo anterior y desde el año 2007, no ha introducido reducciones, deducciones o bonificaciones. Los distintos preceptos que han modificado el texto aprobado en el año 2010 no modifican la forma y la factura que le quedará al contribuyente al liquidar el impuesto.

7.2.13. Comunidad Autónoma de Murcia

La normativa aplicable es el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos por el Estado, y cuyo texto hasta enero del año 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y fomento económico de la región de Murcia.
- Ley 3/2012, de 24 de mayo, de medidas fiscales y administrativas
- Ley 8/2012, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para el reequilibrio presupuestario.
- Ley 8/2012, de 26 de octubre, de regulación del tramo autonómico del impuesto de ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
- Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional.
- Ley 5/2013, de 8 de julio, de apoyo a los emprendedores y a la competitividad e internacionalización de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) de la Región de Murcia.
- Ley 6/2013, de 8 de julio, de medidas en materia tributaria del sector público, de política social y otras medidas administrativas.
- Ley 14/2013, de 26 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública
- Ley 8/2014, de 21 de noviembre, de medidas tributarias, de simplificación administrativa y en materia de función pública.
- Ley 2/2014, de 1 de agosto, de medidas tributarias, de simplificación administrativa y en materia de función pública.

- Ley 13/2014, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2015.
- Ley 1/2015, de 6 de agosto, de medidas para reducir la carga tributaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y otras de carácter administrativo.
- Ley 1/2016, de 5 de febrero, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016.
- Ley 1/2017, de 9 de enero, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2017

Destacar que en esta comunidad autónoma existió una normativa con vigencia acotada en el tiempo que tenía como objetivo hacer frente a las consecuencias catastróficas de los seísmos que tuvieron lugar en el municipio de Lorca en el año 2011. Esta es la Ley 5/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales extraordinarias para el municipio de Lorca como consecuencia del terremoto del 11 de mayo de 2011. La mayor parte de la normativa de esta Ley resultaba aplicable hasta el pasado 31 de diciembre del 2016, si bien algunos preceptos tenían una vigencia inferior.

Modificaciones relevantes en la normativa de Murcia en los últimos dos años (2015 y 2016)

Ley 1/2015, de 6 de agosto, realiza varias modificaciones, y según se indica en su exposición de motivos, la justificación de la existencia de esta norma se debe en gran medida a la voluntad del gobierno regional de corregir el incremento de la carga fiscal en el impuesto que existió durante los años 2012 y 2013, modificaciones que entre otras cosas eliminaron las deducciones del 99 por cien para el grupo de parentesco II.

Argumenta esta ley que ahora que existe una reactivación económica, y con la intención de favorecer la actividad empresarial, se toman una serie de medidas que “estimulen y aceleren esa reactivación”. Esta ley y respecto a sucesiones, incorpora una nueva reducción para la adquisición de inmuebles para constituir (en el plazo de seis meses), o ampliar una empresa individual, negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades (en todos estos casos no podrá ser una empresa que tenga por actividad principal la gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios), siempre que el adjudicatario pertenezca a los grupos de parentesco I y II y se formalice en documento público y el inmueble quede afecto a la actividad de la empresa por un plazo de cinco años, empresa que debe tener domicilio fiscal en Murcia. En el caso concreto de las participaciones se requiere además que esas participaciones deben representar el 50 por ciento del capital de la entidad y el adquirente debe ejercer funciones de dirección. Esta reducción será incompatible con la reducción de empresa del artículo 20.2.c) de la LISD y con la reducción propia de la región de Murcia también para empresa.

Otra de las modificaciones establecidas para sucesiones por la normativa anterior, y para el caso de adquisición en metálico para participaciones en entidades, elimina la base máxima de la reducción por un importe de trescientos mil euros. Por último delimita las bonificaciones sobre la cuota, rebajando del 99 al 50 por cien la deducción que se aplique sobre la cuota a los adquirentes del grupo de parentesco II, después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas.

Relativo a donaciones, en las reducciones del 99 por cien para adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que tengan su domicilio fiscal en Murcia, para adquirentes del grupo de parentesco I, II y III, se reduce de diez a cinco años el tiempo por el que deben mantener lo adquirido, y se reduce en el mismo plazo el tiempo por el que debe permanecer el domicilio fiscal en la Región. En muchos de los supuestos del artículo 4 del Decreto Legislativo 1/2010, hace mención expresa a que estas reducciones también se aplican a casos de ampliación de empresa. Para el caso de adquisición en metálico para participaciones en entidades, o donación de inmueble, se elimina la base máxima de la reducción por una cuantía de trescientos mil euros.

Finalmente y en lo que respecta a esta ley 1/2015 en donaciones, se establece una bonificación en la cuota para los adquirentes de los grupos de parentesco I y II del cincuenta por cien sobre la cuota resultante después de aplicadas las deducciones estatales y autonómicas, siempre que se formalice en documento público y quede justificado el origen de los fondos en el caso de adquisiciones en metálico.

En el año 2016, y a través de la Ley 1/2016, se añade una nueva reducción al artículo 3 del DL 1/2010 para adquisiciones tanto en sucesiones y bonificaciones, por un porcentaje de un 99 por ciento sobre el valor de bienes integrantes del patrimonio cultural de la Región de Murcia, en los casos en los que el adquirente pertenezca al grupo de parentesco I y II, y si no existen descendientes o adoptantes, también los integrantes del grupo de parentesco III. Se requiere que se formalice en documento público y se mantenga al menos durante cinco años. Se crea otra de la misma cuantía, aunque sin requisito de grupo de parentesco, para bienes muebles de interés cultural o catalogados para su cesión temporal a Murcia, con la condición de inscripción en documento público y que los ceda a la Región de Murcia por un periodo mínimo de diez años.

La última de las modificaciones de las que hemos podido dar cuenta en la elaboración de este estudio, ha sido la de la Ley 1/2017, de 9 de enero, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2017, que modifica

la redacción del artículo 3 del texto refundido DL 1/2010, y mejora la bonificación para adjudicatarios de sucesiones y donaciones, comprendidos en el grupo de parentesco II, pasando del 50 por ciento al 60 por ciento, que podrá llegar a ser del 99 por ciento en el caso de integrantes de familia numerosa de categoría espacial si el causante es integrante de esa familia.

Modificaciones relevantes en la normativa de Murcia en los años anteriores

En Murcia, y previo al Decreto Legislativo 1/2010, al igual que ocurre en Madrid no existe normativa aplicable al ISD que quedara derogada con la entrada en vigor de esta nueva norma autonómica desde el año 2007 al año 2010 y sus primeras modificaciones legislativas son introducidas a través de la Ley 15/2002 de 23 de diciembre.

Como hemos podido evidenciar esta comunidad es sin duda una de las más prolíficas en cuanto a regulación del ISD, con modificaciones y actualizaciones muy recientes, si bien en lo que se refiere a las tarifas, coeficientes multiplicadores y cuantías de los tramos de patrimonio preexistente, apenas han ejercido uso del derecho reconocido en la Ley 22/2009.

La tarifa, tanto para sucesiones como para donaciones se ve modificada y se incrementa la cuantía a aplicar a partir de una base liquidable de 398.777,54€, llegando a un tipo máximo del 36,5 por ciento (tarifa también aplicada por Asturias y Andalucía). Solo modifica los dos últimos tramos. Los coeficientes multiplicadores y la cuantía de los tramos de patrimonio preexistente permanecen inalterados, por lo que deberá seguirse aplicando esta región la normativa del Estado.

Respecto a los grupos de parentesco I y II en los años anteriores es de las pocas CCAA que no modificó ninguna parte de sus contenidos, aunque si lo hizo en las reducciones para el grupo de parentesco III, eliminando la deducción del 99 por cien para bases imponibles por importe de hasta 450.000,00€, un perjuicio de cara al contribuyente muy destacable.

En el caso de las empresas, para el caso específico de sucesiones en empresas radicadas en Murcia eliminó el límite de negocio por importe de 6.000.000,00€ y redujo la participación mínima personal al 5 por ciento para poder aplicar la reducción

del 99 por ciento. Para donaciones el supuesto es muy similar, mejoró su reducción hasta el 99 por ciento. Creó además una nueva reducción para adquisición de empresa por importe del 99 por ciento con límite de base imponible por una cuantía de trescientos mil euros (límite actualmente eliminado) y solo para grupos de parentesco I y II, con límite de volumen de negocio por valor de tres millones de euros (o un millón de euros para negocio profesional), que permitiera asegurar el control del capital.

Para el caso de explotaciones agrarias además de la reducción del Estado creó una nueva reducción del 99 por ciento para los grupos de parentesco I y II con varias condiciones adicionales, donde destaca la de mantener la adquisición durante diez años, y que estuviera situada en Murcia.

Ligado a la actividad de empresas, incorporó una reducción del 99 por ciento para adscribir bienes inmuebles a la actividad de la empresa, con base imponible máxima de trescientos mil euros y patrimonio preexistente del adquirente no superior a una cantidad de quinientos mil euros. Se recogió la misma reducción para donaciones de dinero para adquirir empresas. Simplificó además la reducción sobre explotaciones agrarias, eliminando algunas condiciones.

Respecto a vivienda habitual, aunque en sucesiones mantuvo la estatal, en donaciones realizó una nueva reducción del 99 por ciento para adquirir primera vivienda habitual en la propia comunidad autónoma solo para grupos de parentesco I y II con un máximo de 150.000,00€, manteniéndola lo adquirido por cinco años, y con límite de patrimonio preexistente del adquirente de 402.678,11€, así como renta familiar inferior a cuatro veces el IPREM. También se da una mejora en la reducción de donación de dinero para adquirir vivienda que se eleva al 99 por ciento, con las mismas características que en el caso de donación de la propia vivienda.

7.2.14. Comunidad Autónoma de la Rioja

La normativa aplicable actualmente en la Rioja, a diferencia de otras CCAA, es un elenco de diferentes leyes, algunas vigentes desde el 2003, que no han sido aún derogadas en su totalidad por otras posteriores. Así las normas que deben aplicarse en esta comunidad autónoma en lo relativo al ISD son:

- Ley 10/2003, de 19 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2004.
- Ley 9/2004, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2005.
- Ley 13/2005, de 16 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2006.
- Ley 5/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2009.
- Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016

En todo caso es la última de todas ellas, la Ley 6/2015, la que en sus artículos del 5 al 17 recoge el grueso de las disposiciones que actualmente deben ser aplicadas para liquidar el ISD en esta comunidad autónoma. El resto de leyes a las que nos hemos referido anteriormente en muchos casos afectan al ISD en detalles muy concretos y específicos como puede ser el modo en el que quede acreditado el pago de las deudas (previsto en el artículo 28 de la Ley 5/2008, de 23 de diciembre), o el modo de suministro de información por los registradores de la propiedad y mercantiles (previsto en el artículo 21 de la Ley 13/2005, de 16 de diciembre), o las obligaciones de información de los Notarios sobre los hechos imponible contenidos en las escrituras públicas (como es el caso del artículo 19 de la Ley 9/2004), así como el formato de los

cumplimientos formales de los Notarios o la presentación telemática de las escrituras públicas (recogidas por el artículo 19 de la Ley 10/2003, de 19 de diciembre).

Los textos anteriores además fueron a su vez modificados por otras normas posteriores que hasta enero de 2017 fueron las siguientes:

- Ley 9/2004, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2005 y que modifica la Ley 10/2003.
- Ley 13/2005, de 16 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2006 y que modifica la Ley 9/2004
- Ley 11/2013, de 21 de octubre, de Hacienda Pública de la Rioja y que modifica la Ley 9/2004.
- Ley 11/2006, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2007 y que modifica la Ley 13/2005.
- Ley 2/2009, de 23 de junio, de medidas urgentes de impulso a la actividad económica y que modifica la Ley 5/2008.
- Ley 6/2009, de 15 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2010, y que modifica la Ley 5/2008.
- Ley 2/2011, de 1 de marzo, de autoridad del profesor y de la convivencia en los centros educativos de la Comunidad Autónoma de la Rioja, y que modifica la Ley 5/2008.
- Ley 5/2014, de 20 de octubre, de administración electrónica y simplificación administrativa, y que modifica la Ley 5/2008.

El caso de la normativa aplicable al ISD en la Rioja es un buen ejemplo de la dificultad que genera al contribuyente y seguramente también al gestor y recaudador, la inexistencia de un texto refundido ya no solo del ISD sino de los tributos cedidos por el Estado en el marco de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre y la Ley 22/2009, de 28 de diciembre.

Modificaciones relevantes en la normativa de la Rioja en los últimos dos años (2015 y 2016)

Para el año 2015 cabe destacar la aprobación de la Ley 7/2014, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2015, ley amplia y detallada en lo que respecta al tratamiento del ISD, pero que quedo por completo derogada por la Ley 6/2015 de 29 de diciembre. No vamos a analizar la intención del legislador ni a tratar las modificaciones que introdujo al no continuar vigente ningún precepto relativo al ISD de aquella Ley. A pesar de ello no queremos dejar de mencionar la eliminación del requisito en la deducción por parentesco del 99 por ciento (para integrantes de grupos de parentesco I y II) de que el beneficiario fuera residente durante los últimos cinco años previos al hecho imponible

Así ya con esta última ley que entraría en vigor en el año 2016 se establecen muchos cambios que deben ser considerados. El primero de ellos toma como referencia la reducción en la base imponible del 99 por ciento para adquisición en sucesiones y donaciones de empresa individual o negocio profesional, así como para adquirir participaciones de entidades no cotizadas en mercados organizados, siempre que la empresa o entidad esté situada en la Rioja, y sea adquirido por parientes por consanguineidad hasta el cuarto grado, siempre que mantenga la adquisición y no la minore durante cinco años y el domicilio fiscal y social por el mismo plazo (en el caso del donatario se le exige además mantener la exención de IP por cinco años). Se extiende esta reducción a las explotaciones agrarias siempre que el causante y adquirente tengan ambos condición de agricultor profesional. Modifica las condiciones de la reducción del 95 por ciento de del artículo 20.2.c) de la LISD de vivienda habitual pasando de diez a cinco años el tiempo de conservación, y ampliando los adquirentes beneficiarios a adoptados y adoptantes. Además se establece una deducción del 99 por ciento sobre la cuota, para los adquirentes del grupo de parentesco I y II, para bases liquidables menores a cuantías de quinientos mil euros y del 98 por ciento para aquellas que superen esa cuantía.

Incorpora esta ley una deducción para las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos menores de dieciséis años, para la adquisición de vivienda habitual en la Rioja, siendo ambos durante cinco años residentes también en la Rioja, aplicará reducción

del cien por cien en la cuota con un límite de doscientos mil euros ampliable a una cantidad de trescientos mil euros en el caso de discapacidad igual o superior al 65 por ciento. También para donaciones incorpora deducción por donación de vivienda habitual situada en la Rioja, por importes que van del cien por cien al cero por cien (y según escala de valor del inmueble), si el adquirente hijo del causante, tiene entre dieciséis y cuarenta años y su base imponible a efectos de IRPF es superior a 3,5 veces el IPREM, estando obligado a conservarla por cuatro años y siendo residentes de la Rioja, donante y donatario, en los últimos cinco años.

Finalmente la deducción del cien por cien sobre la cuota, por donación dineraria de padres a hijos mayores de edad con al menos seis meses en situación de desempleo (y patrimonio preexistente del adjudicatario inferior a una cuantía de 400.000,00€), para creación de empresa individual, negocio profesional o sociedad (cuya actividad principal no sea la gestión del patrimonio mobiliario o inmobiliario), con motivo de la promoción de empleo y autoempleo, con un importe máximo de 200.000,00€ salvo que el adquirente tenga una discapacidad del 65 por ciento o mayor, en cuyo caso la cuantía límite será de 250.000,00€. Esta cantidad ascenderá a trescientos mil euros (350.000,00€ si hay discapacidad) en el caso de contratar laboralmente a jornada completa al menos a un trabajador domiciliado en la Rioja. En todos estos casos debe mantenerse la actividad por cinco años, puestos de trabajo e inversión, domicilio fiscal en la Rioja, y también el donatario deberá ejercer labores de dirección y ser su principal fuente de renta.

No se recogen modificaciones legislativas en esta comunidad durante el año 2016.

Modificaciones relevantes en la normativa de la Rioja en los años anteriores

En la Rioja, y previo a las disposiciones Ley 10/2003, Ley 9/2004, Ley 13/2005, Ley 5/2008, Ley 7/2014 y Ley 6/2015, encontramos otras disposiciones que fueron ya derogadas y son la Ley 10/2002 de 17 de diciembre y la Ley 7/2014, de 23 de diciembre y entre medias otras cuatro leyes adicionales.

Como hemos podido evidenciar esta comunidad es sin duda una de las que más actividad ha experimentado en los dos últimos años, y en cambio no se han producido

hasta la fecha modificaciones en las tarifas, coeficientes multiplicadores y cuantías de los tramos de patrimonio preexistente.

Buena parte de la normativa anterior a la Ley 6/2015 ha quedado sin efecto, aunque podemos mencionar que ya antes de esa fecha para los grupos de parentesco I y II de sucesiones se introdujo el requisito de cinco años de residencia en la comunidad para aplicar la deducción del 99 por ciento.

7.2.15. Comunidad Valenciana

La normativa aplicable en la comunidad de Valencia es la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, y cuyo texto hasta enero del 2017 ha sido modificado por las siguientes disposiciones:

- Ley 14/2007, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.
- Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.
- Ley 12/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.
- Decreto Ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunitat Valenciana, así como otras medidas en materia de ordenación del juego.
- Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.
- Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana.

- Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.

Modificaciones relevantes en la normativa de Valencia en los últimos dos años (2015 y 2016)

En el año 2015 y a través de la Ley 9/2014, se establece una reducción en la base imponible para transmisiones de bienes del patrimonio cultural valenciano y que sean cedidos a la Generalitat o entidades locales de la comunidad autónoma, para su exposición y fines culturales en ciertos organismos, siempre que esta sea gratuita. Se hará conforme a una escala que va del 95 por ciento en el caso de cesión de más de veinte años a cincuenta por cien para cesiones de más de cinco años. También para el ámbito artístico se establece otra reducción en transmisiones dinerarias inferiores a importes de trescientos mil euros destinadas a la actividad empresarial del ámbito de las artes, investigación o social, se reducirá la cuantía de la base imponible en mil euros.

En el año 2016 y a través de la Ley 13/2016, se modifican los artículos 10 y 12 de la Ley 13/1997, en lo que supone una nueva profunda revisión de la legislación del ISD para esta comunidad autónoma. Así en las reducciones previstas para sucesiones de transmisión de empresa individual agrícola, la de transmisión de empresa individual o negocio profesional, y la de transmisión de participaciones, las tres del 95 por ciento, amplía beneficiarios a adoptantes, y parientes colaterales hasta tercer grado (sin requerir para ello que no existan descendientes o adoptados), y un nuevo condicionante, que el importe neto de la cifra de negocios permita la aplicación de los incentivos fiscales reconocidos a entidades de reducida dimensión²⁰⁹.

²⁰⁹ Son aplicables los incentivos fiscales a entidades de reducida dimensión, y se entiende que una entidad es de reducida dimensión y se le aplica este régimen especial cuando la cifra de negocios de la empresa es menor a 10.000.000,00€ en el ejercicio anterior al que se quiera aplicar este régimen especial (según se recoge en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en adelante LIS), salvo que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial según el artículo 5 apartado 2 de la LIS. Alcanzada la cifra de negocios de 10 millones de euros, si en los tres ejercicios anteriores y posteriores se hubieran cumplido las condiciones de este régimen especial, se les seguirá aplicando en esos ejercicios.

Según la norma 11 de la tercera parte del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) de elaboración de las cuentas anuales, esta cifra de negocios se calcula a partir del importe neto de la cifra anual de negocios de la empresa

En el caso de donaciones, en las reducciones para hijos o adoptados menores de veintiún años, minora las cuantías máximas de referencia para aplicar cada reducción, así el patrimonio preexistente máximo para su aplicación será de un importe de seiscientos mil euros en lugar de dos millones de euros, lo mismo ocurre con los hijos o adoptados mayores de veintiún años, padres o adoptantes, nietos (cuyo padre hijo del donante hubiera fallecido con anterioridad) y abuelos (padres del progenitor del donante también fallecido).

En este apartado merece la pena prestar especial atención al texto que se elimina referido a las reducciones por donaciones como las indicadas anteriormente en las que se exigía que el donatario tuviera residencia en la comunidad valenciana, algo que como ya hemos explicado anteriormente, es inconstitucional.

En las reducciones previstas para donaciones de transmisión de empresa individual agrícola, la de transmisión de empresa individual o negocio profesional, y la de transmisión de participaciones, las tres del 95 por ciento, incluye al igual que en sucesiones un nuevo condicionante, que el importe neto de la cifra de negocios permita la aplicación de los incentivos fiscales reconocidos a entidades de reducida dimensión (lo que supone entre otros requisitos una cifra de negocios inferior a diez millones de euros).

Otra de las modificaciones se produce en las bonificaciones para sucesiones sobre la cuota, que se reorganizan, pasando la del grupo de parentesco II del 75 por ciento al 50 por ciento, y manteniendo en la misma cuantía las del grupo de parentesco I, y las de discapacitados o disminuidos. Elimina las bonificaciones inter vivos, concretamente la que se establecía por un importe de 150.000,00€ de padres, adoptantes, hijos y adoptados, nietos y abuelos, y disminuidos.

La última de las modificaciones comprendidas en la Ley 13/2016 es la asimilación de los cónyuges y parejas de hecho siempre que estas cumplan los requisitos de la Ley 5/2012, de 15 de octubre.

minorado por las ventas (productos, servicios y otros ingresos ordinarios de la empresa), descuentos aplicados, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y otros impuestos repercutidos.

Antes de terminar este punto sobre modificaciones en la legislación del ISD en la comunidad autónoma de Valencia debemos añadir, aunque no se trate de una nueva normativa adicional impulsada por la Generalitat valenciana, la aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional en Pleno de 18 de marzo de 2015 promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, que declara la ilegalidad del artículo 12bis apartado a) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, según la redacción dada por el artículo 16 de la Ley 10/2006 de 26 de diciembre (redacción que queda anulada por la sentencia), concretamente la exigencia para disfrutar de la bonificación del 99 por ciento, de tener residencia habitual en la comunidad autónoma valenciana. La declaración de ilegalidad e inconstitucionalidad del 12bis apartado a) se fundamenta en que contraviene el principio de igualdad del artículo 14 CE, que según se indica en la sentencia asegura que se deba dispensar el mismo trato a quienes se encuentren en situaciones jurídicas iguales. Por otra parte contraviene también el mencionado precepto el artículo 31.1 CE de igualdad ante la ley tributaria, que según la sentencia debe interpretarse como “la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios” o beneficios tributarios injustificados que quiebren el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas del Estado. La propia sentencia declara probado que no hay justificación para mantener un trato discriminatorio ante condiciones iguales²¹⁰ con la sola excusa de la diferencia en la residencia entre iguales.

Modificaciones relevantes en la normativa de Valencia en los años anteriores

En Valencia encontramos vigente la normativa más antigua del Régimen Común.

²¹⁰ Como indica la sentencia del Tribunal Constitucional del 18 de marzo de 2015 “la situación de un heredero que reside en la Comunidad Valenciana respecto de otro heredero que no reside en la Comunidad Valenciana, con relación a una misma herencia y causante, en orden al pago del ISD que para uno y otro se devenga, es objetivamente comparable. Y siendo objetivamente comparable una y otra situación, la norma legal cuestionada les dispensa de un trato desigual” lo que obliga a verificar si hay una finalidad que legitime esa desigualdad. Termina por argumentar la sentencia que en este caso se ha querido favorecer injustamente a los residentes de la comunidad autónoma valenciana, si bien el tribunal argumenta para desposeer al elemento de la residencia de legitimidad para vulnerar el principio de igualdad: “El territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente favorecer a sus residentes, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia”.

Valencia fue de las primeras comunidades autónomas en modificar su tarifa, concretamente modificó las cuantías de las bases imponibles, y lo hizo a través de la Ley 13/1997 en sus artículos 10, 11 y 12. Los coeficientes multiplicadores siguen siendo las mismas que las de la LISD, el Régimen Común, y las cuantías de tramos de patrimonio preexistente las modificó ajustándolas levemente a la baja a partir del año 2000.

Por resumir algunos de los cambios más destacables en los años anteriores, para los grupos de parentesco I y II en sucesiones y donaciones, por una parte se incrementó el importe máximo de la reducción a 156.000,00€, pero redujo la bonificación al 75 por ciento (misma reducción que aplica a los discapacitados, y que posteriormente como ya hemos visto para el grupo de parentesco II queda en un 50 por ciento).

Sobre la reducción para vivienda habitual en el caso de sucesiones, el régimen común que había mejorado, lo vuelve a mejorar rebajando la condición de mantener lo adquirido por cinco años, con un importe máximo a 150.000,00€.

8. CASO PRÁCTICO

Constituye el propósito de la tesis, determinar la incidencia del ISD en la transmisión de una empresa familiar que cumpla con los criterios de una pyme en un momento clave de su existencia como es el relevo generacional.

En el presente capítulo se explicarán los criterios aplicados al análisis cuantitativo del cálculo de la cuota a ingresar por el pago del referido impuesto que corresponde por la transmisión de la empresa por sucesión hereditaria, las características propias de la tipología de empresa que se analizará, la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD, los distintos escenarios que se contemplan en el análisis (base imponible, grupos de parentesco, patrimonio preexistente y domiciliación) y como la diferente regulación de las distintas CCAA afecta a la cuantía resultante de la liquidación del tributo. Por último se explicará y detallará el modo en el que examinamos la situación económico financiera de una empresa tras el pago del ISD, análisis que tiene como objetivo principal determinar si existe riesgo para la continuidad de la actividad al tener que abonar la referida carga fiscal.

8.1. ELECCIÓN DEL TAMAÑO DE LA EMPRESA

Tanto la pyme como el trabajador autónomo²¹¹, en España como en Europa, tienen una fuerte presencia dentro del tejido empresarial. Esto es algo que podemos afirmar después de analizar los datos de empresas inscritas en la Seguridad Social en el mes de

²¹¹ La Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, que a su extrae los datos para su estudio del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, se refiere al trabajador autónomo como al trabajador autoempleado que se registra como tal, y que cada uno genera un empleo por cuenta propia. En ocasiones este informe se referirá al trabajador autónomo sin empleados y en algunos otros casos como si dispusiera de empleados, ya que pueden tener asalariados. Eurostat se refiere a autoempleo y no distingue con asalariados o sin asalariados.

diciembre del 2016²¹², según los cuales existen 2.855.617 empresas, cifra que procedemos a analizar en detalle²¹³. De ellas 1.308.094 empresas son empresas con 1 a 249 asalariados (pyme), y 2.685.187 son empresas con un mínimo de cero y hasta 9 trabajadores²¹⁴. Sumadas las pymes y los trabajadores autónomos²¹⁵, suponen el 99,8 por ciento de las empresas inscritas en la seguridad social, según el informe de la Dirección General de la Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa. Estas mismas categorías expresadas en número de empleados y tomando los mismos datos de origen, suponen qué sobre una masa total de trabajadores de 15.678.834, en las empresas de entre cero y 249 asalariados, se emplean a 10.778.194, lo que supone un 68,7 por ciento de los asalariados de España. Por número de empleados la categoría de pyme más relevante es la de las microempresas que tienen de 1 a 9 asalariados y emplean a 2.985.030 trabajadores, si bien solo los trabajadores autónomos y sus asalariados suponen 2.846.836 trabajadores. En Europa las cifras son muy parecidas, así las que ha publicado Eurostat²¹⁶ indican también que el 99,8 por ciento de las empresas no financieras de la Unión Europea²¹⁷ son consideradas sme (ya habíamos

²¹² Cifras de las pymes según publicación del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad a diciembre del 2016, obtenidos por el Dirección General de la Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, Ministerio de Empleo y Seguridad Social, sobre empresas inscritas en la Seguridad Social <http://www.ipyme.org/es-ES/publicaciones/EstadisticasPYME/Documents/Cifras-PYME-diciembre-2016.pdf> Último acceso enero de 2017.

Advertir un posible error de interpretación, en las cifras que facilita este organismo oficial, en el punto “2) Trabajadores en el sector empresarial” para la estimación de los autónomos suma los trabajadores autónomos propiamente dichos, más los asalariados que constan como autónomos, esto lo interpretamos como trabajadores autónomos que tienen a su cargo un asalariado. Damos por supuesto que no hay error en la estimación de este cálculo por parte de la Seguridad Social y que estos autónomos con un asalariado no están contabilizados a su vez como pymes de un solo asalariado.

²¹³ El conjunto de las estadísticas que se desarrollan a continuación se han organizado en una tabla en el Anexo 25

²¹⁴ Según este mismo informe en España existen 4.251 grandes empresas, esto es, de 250 o más empleados. Los “autónomos”, categoría de empresa inscrita en la Seguridad Social pero que no tiene empleados, son según este informe 1.543.272, a fecha de diciembre de 2016.

²¹⁵ La suma de pymes y trabajadores autónomos hace un total de 2.851.366 empresas inscritas en la Seguridad Social.

²¹⁶ Informe Eurostat “Structural Business Statistics Overview”, datos actualizados a Junio de 2016. http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Structural_business_statistics_overview Último acceso el 12 de octubre de 2016.

²¹⁷ Los estudios estadísticos de la estructura empresarial en la Unión Europea realizados por Eurostat siguen la clasificación NACE y los estudios que se realizan sobre las sme en la Unión Europea se realizan en el ámbito de la “non-financial business economy”, o economía no financiera. La actividad financiera y de seguros está considerada aparte por su especial naturaleza y por la falta de información estadística. Tampoco quedan incluidas en los estudios estadísticos de la actividad empresarial, la actividad agrícola, forestal, pesca, administración pública, educación y sanidad. En términos absolutos la economía no

indicado en el capítulo cuatro que estas incluyen el autoempleo). Según Eurostat el 66,8 por ciento de los empleados de empresas trabajan en las sme cuando en España esta categoría representa una cifra muy parecida, el 68,7 por ciento según el informe de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa. Según Eurostat las sme generan el 57,8 por ciento del valor añadido del conjunto de las empresas no financieras de la Unión Europea. Solo las microempresas (menos de diez empleados incluyendo a los trabajadores autónomos) representan al 92,9 por ciento de las empresas no financieras en la Unión Europea de los 28, y en el caso de España estas suponen un 94 por ciento, una evidencia más que determina la gran similitud en la estructura del tejido empresarial español y el del resto de los socios de la Unión Europea.

La similitud de las estadísticas a nivel europeo con las españolas hace extrapolable buena parte de las conclusiones de las investigaciones que provienen de los organismos oficiales de la Unión Europea y que hemos aportado a lo largo de este estudio.

La categoría de la pequeña empresa, aquellas con un mínimo de diez y hasta 49 asalariados, supone 143.941 empresas en España, que a su vez emplean 2.765.286 trabajadores. Aunque esta categoría apenas representa el 5 por ciento del total de las empresas españolas inscritas en la Seguridad Social, este tipo de pyme contrata al 17,6 por ciento de los trabajadores inscritos en la seguridad social.

Con estas cifras, creemos justificada la decisión de focalizar el caso práctico a las pymes, empresas de 1 a 249 asalariados, que en el caso de España suponen 1.308.094 empresas que emplean a su vez 7.931.358 trabajadores en el reino de España. Las pymes representan el 45,81 por ciento de las empresas registradas en la seguridad social (descontados los trabajadores autónomos representan el 99,7 por ciento de las empresas) y emplean a 50,59 por ciento de los asalariados de las empresas, cifras que nos permiten validar esta decisión. Otra de las razones que apoya esta decisión de elegir una empresa pyme es el volumen de ingresos de las empresas en esta misma

financiera empleaba en el 2013 a 133 millones de personas en la Europa de los 28, lo que representa el 63% de la población activa de la Unión.

categoría, ya que según el informe “Retrato de la PYME”²¹⁸ (2016) el cien por cien de las microempresas tienen volúmenes de ingresos inferiores a diez millones de euros, más del 90 por ciento de las pequeñas empresas tienen una cifra de ingresos menor a la indicada, y en el caso de las empresas medianas, más del 60 por ciento de las mismas ingresan menos de diez millones de euros. Tomamos como referencia este volumen de ingresos, diez millones de euros, por entender que por debajo de esta cifra encontraríamos los cuatro supuestos prácticos que detallaremos más adelante²¹⁹, por tanto si las empresas pyme tienen un volumen de ingresos acorde al de los supuestos prácticos que planteamos, se refuerza la decisión de elegir esta categoría de empresa.

Los trabajadores autónomos también representan una parte relevante del tejido empresarial español si bien al no contar en la mayoría de los casos con asalariados que les puedan suceder (la mayor parte de los casos son autoempleo sin asalariados), los descartamos para nuestro estudio práctico. Además estarían fuera del concepto de empresa familiar que distingue a este estudio y del concepto de pyme que también hemos delimitado.

Una vez hemos acotado el tamaño de la empresa que queremos analizar, conviene explicar la oportunidad de restringir el estudio a las empresas que son reconocidas como “empresa familiar”, y en ese sentido conviene explicar las dos razones que apoyan esta decisión. La primera, la relevancia de la empresa familiar dentro del tejido empresarial español, y la segunda, la oportunidad de estudiar con más detalle la casuística que genera la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, que hace referencia a la adquisición mortis causa de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades consolidando el dominio, así como la regulación que al respecto han realizado las distintas comunidades autónomas.

²¹⁸ Informe de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, publicado en enero de 2016 y elaborado sobre datos del DIRCE del 1 de enero de 2015.

²¹⁹ El caso práctico toma de partida cuatro diferentes bases imponibles sobre las que tributa una empresa familiar, siendo estos importes de 300.000€, 500.000€, 1.000.000€ y 10.000.000€.

8.2. LA OPORTUNIDAD DE ANALIZAR LA EMPRESA FAMILIAR

La publicación anual que realiza el IEFA²²⁰, efectuó un estudio detallado de la presencia de la empresa familiar en España a través de datos obtenidos por la base de datos SABI de Bureau Van Dijk, que si bien es una base de datos que no recoge la información del conjunto de las empresas españolas²²¹, tiene registradas a más dos millones de empresas. Este estudio determinó que ante la dificultad de encontrar fuentes de datos oficiales o privadas sobre empresas familiares, la dificultad añadida de encontrar información relativa al cumplimiento de las empresas de los requisitos que identifican a la empresa familiar²²² (datos sobre el porcentaje del capital de la empresa que se encuentra en manos de familiares y la presencia de estos, si bien la continuidad generacional no podía ser demostrada) esta base de datos recoge información suficiente para delimitar a estas empresas. De nuevo traer a colación la Recomendación que se hacía entre los organismos europeos y Eurostat de implantar un estándar a nivel europeo que permitiera identificar y recoger información respecto a la empresa familiar para poder medir mejor la aportación de las empresas familiares al desarrollo de la economía europea, que en el caso de las microempresas por su falta de estructura y organización (como indica el estudio del IEFA) en ocasiones es difícil de cuantificar u observar. De esta Recomendación y del proyecto que puso en marcha la Comisión Europea se hace eco el estudio piloto sobre la Empresa Familiar publicado en 2016 por el INE²²³

²²⁰ Instituto de la Empresa Familiar, 2016, “La Empresa Familiar en España (2015)”.

²²¹ Quedan excluidas de SABI los Bancos, la información detallada de estos últimos es accesible a través de Bankscope.

²²² Este estudio basó la delimitación del concepto de empresa familiar en los parámetros acordados en Bruselas por el Grupo Europeo de Empresas Familiares (GEEF, 2008) y en Milán por el *Family Business Network* (FBN) y según el cual los 4 requisitos que debía cumplir son: “a) La mayoría de los votos son propiedad de la persona o personas de la familia que fundó o fundaron la compañía; o, son propiedad de la persona que tiene o ha adquirido el capital social de la empresa; o son propiedad de sus esposas, padres, hijo(s) o herederos directos del hijo(s); b) La mayoría de los votos puede ser directa o indirecta; c) Al menos un representante de la familia o pariente participa en la gestión o gobierno de la compañía; d) A las compañías cotizadas se les aplica la definición de Empresa Familiar si la persona que fundó o adquirió la compañía (su capital social), o sus familiares o descendientes poseen el 25% de los derechos de voto a los que da derecho el capital social”.

²²³ El Instituto Nacional de Estadística publica en julio del 2016 el “Estudio Piloto sobre Empresas Familiares”, http://www.ine.es/daco/daco42/ice/estudio_piloto_2015.pdf y en el mismo se hace

Este estudio del IEFA sobre una selección de empresas que disponían de información suficiente como para identificar a las empresas familiares²²⁴, estimó que el noventa por ciento de esa selección de ciento cuarenta y dos mil empresas, eran empresas familiares, y el conjunto de estas en esa muestra, empleaban al 66,7 por ciento de los trabajadores. Según indica el IEFA, en el 2013 había 1,1 millones de empresas familiares de entre 1,25 millones de sociedades mercantiles registradas, y estas empresas familiares empleaban a siete millones de trabajadores, cerca de la mitad de los empleados que había por entonces en España. Hemos aplicado sobre esta misma base de datos, SABI, los mismos criterios de búsqueda pero a fecha de cierre del 2016, y las empresas que cumplían esos mismos requisitos ascendían ahora a 150.805 (un crecimiento del 5,8 por ciento), por lo que entendemos que la base de este estudio sigue siendo válida, ya que el número de empresas representadas apenas se ha modificado en menos de un seis por ciento.

8.3. LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y LA REDUCCIÓN PREVISTA POR LA LISD

En el objetivo de la tesis quedó apuntado el interés por conocer las consecuencias de la aplicación del artículo 20.2.c) de la LISD que recoge la reducción del 95 por ciento del valor de una empresa o participaciones, la misma que debe aplicarse a la base imponible cuando esta se transmite a los herederos²²⁵. Este artículo ha sido objeto de

mención a que las pymes juegan un papel muy importante dentro de la Estrategia Europea 2020, y que en ese mismo ámbito la Comisión Europea lanza un proyecto que tiene como objetivo que las oficinas nacionales de estadística corrijan la falta de información con respecto a este tipo de empresas, implantándolas donde no existan y mejorando las estadísticas disponibles.

²²⁴ Este estudio justifica la oportunidad de la metodología empleada en los artículos de Arosa et al 2010, Rojo et al 2011, y López y Diéguez, 2015. El estudio de “La empresa Familiar en España (2015)” para analizar los datos de SABI, identificó las empresas con estructura de sociedad mercantil (SA o SL) con una facturación mínima de 2 millones de euros o más de 10 asalariados, y que cumplieran con estos requisitos en los años 2011, 2012 o 2013, y activas en el 2013. Las empresas que cumplían con esta condición eran las 142.000 empresas seleccionadas para el estudio. Estas se clasificaron a su vez en familiares y no familiares. En una siguiente fase, y en base a los resultados anteriores, se hicieron las estimaciones que quedaban fuera de los criterios anteriores, las correspondientes a las microempresas. Los resultados según el estudio eran muy parecidos a las estimaciones realizadas por el INE en el Directorio Central de Empresas (DIRCE).

²²⁵ También se aplica a donatarios.

no pocas investigaciones, algunas de ellas mencionadas en apartados anteriores y otras que mencionaremos más adelante.

El artículo al establecer los requisitos para que el adquirente se beneficie de la reducción, se remite al artículo cuarto apartado octavo de la Ley 19/1991 (LIP), y entre las condiciones que detalla recoge la consolidación del pleno dominio en el cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado, siempre que se mantenga la propiedad durante diez años. Como requisito adicional que apunta la LISD para que se aplique la reducción de empresa familiar, se exige que la actividad de la misma constituya para el beneficiario su medio de vida, su principal fuente de ingresos. Cabe destacar la falta de límite en la cuantía de la reducción (95 por cien del valor de la adquisición), cuando en el caso de la vivienda habitual si se establecía un límite que era de 122.606,47€.

Resulta interesante hacer mención a las razones que impulsan la aparición de esta reducción que no estaba prevista en la redacción inicial de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. La explicación de su origen la encontramos como ya expusimos anteriormente, en la Recomendación de la Comisión Europea 1994/1069/CE, de 7 de diciembre. La Comisión Europea indica a los estados miembros que deben tomar medidas para garantizar el traspaso de la empresa familiar, de tal modo que su transmisión a través de sucesión o donación no suponga un riesgo adicional para la continuidad en su actividad. Posteriormente el estado español aprueba en junio de 1996 (la Recomendación daba un plazo que expiraba el 31 de diciembre de ese mismo año), la Ley 7/1996 por el que se modifica el artículo 20 de la LISD, añadiendo el punto cinco al mismo artículo que hace referencia a una reducción del 95 por ciento a la base imponible sobre el valor de la adquisición mortis causa de una empresa individual o de participaciones en entidades en las que sea de aplicación la exención del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio. En esta misma modificación se incluiría la redacción para la nueva reducción de vivienda habitual. Como nos recordaban Sanz Clavijo & Sanz Gómez (2009), posteriormente la Comisión en el Comunicado de 28 de marzo de 1998, agradecer a España la iniciativa de aplicar “una

importante desgravación fiscal sobre los derechos de sucesión en caso de transmisión de empresas dentro de la familia”.

Hemos establecido una analogía entre empresa familiar y el tipo de empresa que es beneficiaria de esta reducción. Se justifica esta asimilación por uno de los requisitos que recoge el articulado de la LISD, en concreto la condición de ser familiar del adquirente. Otro de los requisitos, como ya hemos indicado, es el de consolidar el pleno dominio sobre la misma. Es cierto que el Derecho Tributario no recoge el concepto de empresa familiar (Luchena 2009), aunque dadas las características y singularidad de este tipo de empresas creemos que no merece la pena precipitar la regulación que se encargue de delimitar su concepto²²⁶. El Derecho Fiscal es el que ha recogido en más ocasiones esta singularidad empresarial, a excepción del RD 171/2007 de 9 de febrero sobre la publicidad de los protocolos familiares o la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes (actualmente derogada), ambas leyes de algún modo delimitaban el concepto de Empresa Familiar, con el objetivo de especificar su ámbito de aplicación, si bien no llegaron a identificar claramente los requisitos para adoptar esta denominación. El RD 171/2007 describe las empresas familiares como “aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí”. Otra de las definiciones a las que ya habíamos hecho referencia es la de la ponencia del Senado de E. Gamero Mir del año 2000 del grupo parlamentario popular sobre el estatuto jurídico de la empresa familiar donde se refiere de forma clara a la propiedad o poder de decisión, estableciendo que un miembro de la familia debía tener una participación de un 5 por ciento y conjuntamente con el resto de los miembros de la familia y afines, alcanzar el 20 por ciento. Según el Board of Family Business Network el ejercicio de control de la

²²⁶ Al respecto el informe para la Recomendación 2014/2210 (INI) del 30 de junio de 2015 de la ponente Angelika Niebler sobre empresas familiares de la Comisión de Industria, Investigación y Energía, identifica como poco necesaria la regulación a nivel europeo de este tipo de empresas, aunque sí que la Comisión establezca una definición a escala de la UE y que se apoye su desarrollo, seguimiento y análisis (con datos y cifras), para entender mejor los desafíos a los que se enfrentan y promover mejores prácticas. En cambio otras resoluciones de la Comisión Europea, hacia los estados miembros y Eurostat, urgían a que en un plazo concreto, 2013-2017, se consiguiera que los distintos organismos estatales y Eurostat recabaran información estadística respecto a este tipo de empresas, propósito que sin una definición específica y detallada sería difícil de conseguir.

empresa en el caso de compañías cotizadas debe concretarse en un 25 por ciento el capital en manos de la familia.

De esta falta de resolución en la definición del término se hizo eco el Informe de 1 de julio de 2015 del Parlamento Europeo, la Comisión de Industria, Investigación y Energía. Este informe nos recuerda que en el 2009 el grupo de expertos que reunió la comisión concluyó que había más de noventa definiciones diferentes de la empresa familiar, lo que hacía imposible cualquier tipo de comparación en las mediciones que se tomaran de estas empresas. Esta comisión creó entonces una definición que aparecía en el informe Overview of Family Business Relevant Issues (2009) pero que no era, y sigue sin serlo, jurídicamente vinculante. Los términos de la definición eran los siguientes:

“1) The majority of decision-making rights is in the possession of the natural person(s) who established the firm, or in the possession of the natural person(s) who has/have acquired the share capital of the firm, or in the possession of their spouses, parents, child or children’s direct heirs.

2) The majority of decision-making rights are indirect or direct.

3) At least one representative of the family or kin is formally involved in the governance of the firm.

4) Listed companies meet the definition of family enterprise if the person who established or acquired the firm (share capital) or their families or descendants possess 25 per cent of the decision-making rights mandated by their share capital.”

Volviendo de nuevo al informe del Parlamento Europeo encontraremos algunas de las claves que vinculan la empresa familiar, la transmisión, su supervivencia, y la fiscalidad. Entre otras peticiones que realiza el referido documento debemos destacar la que vincula a los estados miembros respecto al marco jurídico en la transmisión de empresas familiares, solicitando que se facilite la financiación en el momento de la transmisión “evitando de este modo los problemas de liquidez a fin de garantizar la

continuidad de las empresas familiares y prevenir las ventas forzosas”. Otra de las peticiones que se formula y que resulta de indudable interés para este estudio es aquella que indica que una vez ha quedado comprobado que la propiedad es una cuestión muy relevante para este tipo de empresas, solicita que se considere “la posibilidad de introducir cambios en sus sistemas fiscales y en el derecho de sociedades a fin de permitir el traspaso y el mantenimiento de empresas de forma más eficaz y fluida dentro de la familia” simplificando el marco fiscal y normativo existente para favorecer un clima jurídico propicio para la sucesión. Continúa esta propuesta recomendando como buena práctica por parte de los estados “compartir y fomentar, la reducción del ISD, la introducción de un trato fiscal favorable de los beneficios reinvertidos en comparación con el de la financiación de la deuda y la promoción del uso de acciones participativas como una manera de mejorar el acceso a la financiación sin perder el control de la empresa”. Básicamente esta propuesta de resolución al Parlamento Europeo, y en lo que respecta a este estudio, insta a la Comisión Europea a facilitar y estimular la “supervivencia a largo plazo de las empresas familiares y a que se concentre en desarrollar apoyo y orientación para facilitar el traspaso y la sucesión de las empresas familiares a largo plazo”. Respecto a la definición de empresa familiar se pronuncia de una manera taxativa, reclama que se “adopte una definición unívoca de empresa familiar para todos los Estados miembros”.

8.4. DESARROLLO DEL SUPUESTO PRÁCTICO

Como ya hemos mencionado en el apartado 1 de este capítulo, han sido diferentes los estudios que han inspirado el diseño de este caso práctico, si bien la visión práctica de las investigaciones Haro Cabas (2009), Barberán y Meguilzo (2010), Grossmann y Strulik (2010), De Albert (2014), Adame Martínez (2014), Tsousoura (2015) y el de KPMG del 2016, han facilitado una buena orientación para diseñar, estructurar y desarrollar esta tesis. Haro Cabas (2009) definió una serie de casos prácticos que servían para realizar un estudio cuantitativo que permitiera hacer una comparativa de los efectos de la regulación del ISD entre las diferentes CCAA. Ese estudio práctico,

permitía evidenciar la diferente factura que recibe el contribuyente por ser causahabiente de una adquisición mortis causa o donatario de una donación inter vivos, de una empresa familiar (empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades), y como esta factura se veía influida por el grupo de parentesco y al patrimonio preexistente. De Albert (2014) realiza un estudio detallado de la situación regulatoria en Cataluña respecto al ISD, análisis que acompaña de una comparativa práctica de la regulación del ISD en Cataluña y de sus consecuencias prácticas, escrutando los efectos de las diferentes reducciones, deducciones y bonificaciones en las distintas comunidades, así como de la imposición existente a nivel europeo. Barberán y Meguilzo realizan también una investigación basada en cifras reales de la afectación del ISD a las empresas, aunque sus objetivos se centran en observar la eficacia y efectos redistributivos del tributo. KPMG (2016) realiza un estudio práctico a través del cual presenta una comparativa internacional de la imposición que debe enfrentar una empresa familiar al transmitir la empresa en una sucesión hereditaria. El esfuerzo de Adame Martínez (2014) se centra concretamente en delimitar los términos de la reducción y estudiar su incidencia en cada una de las comunidades autónomas por separado. Cabe destacar la actualidad de esta última publicación, que recoge los efectos de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Por otra parte el estudio de Adame Martínez se encuentra limitado en cuanto a que no dispone de una comparativa sobre los efectos de esa regulación entre las distintas comunidades autónomas, ni recogía cifras globales de recaudación del impuesto para esas mismas comunidades autónomas, lo que permitiría analizar las consecuencias respecto a esa asimétrica regulación que se produce a nivel autonómico respecto al Régimen Común. Por último mencionar las indagaciones realizadas por Grossmann y Strulik (2010), y Toustoura (2015), ambas determinan la incidencia del pago de estos impuestos sobre decisiones relativas a la continuidad en la empresa. Tsousoura confirma la oportunidad de reducir la tasa impositiva para favorecer que las familias se decidan por mantener la inversión en lugar de realizar una venta forzosa, medida que redundaría en beneficios para la economía. Grossmann y Strulik, aunque reconocen a la empresa familiar de primera generación una mayor tasa de crecimiento de empleo y de la productividad de las empresas, delimitan estos efectos en la gestión de las

siguientes generaciones al entender que no siempre se encontrará en los herederos de las empresas familiares las mismas habilidades para el emprendimiento que hicieron exitosos a los fundadores.

El caso práctico aquí planteado tiene como objetivo poder cuantificar la liquidación del ISD en la transmisión de una empresa familiar en sucesiones hasta con cuatro variaciones en la base imponible, con cinco diferentes grupos de parentesco²²⁷, los cuatro distintos adjudicatarios con patrimonios preexistentes desiguales que determina la LISD, y tomando en consideración si la empresa está domiciliada o no en la misma comunidad autónoma cuya regulación resulte aplicable. Esto supone un total de ciento sesenta casos para cada comunidad autónoma. A partir de los resultados obtenidos en cada comunidad se realizará un estudio de continuidad para la empresa familiar, estudiando las diferentes tasas medias de gravamen obtenidas y determinando los casos en los que el impacto financiero de la cuantía de la tarifa ponga en riesgo la supervivencia de la empresa. A continuación pasamos a explicar pormenorizadamente todos los detalles del diseño y desarrollo del caso práctico, así como las hipótesis de partida que hemos planteado que nos permiten obtener unos resultados que ofrezcan la máxima objetividad posible, y suficientemente genéricos como para extraer unas conclusiones relevantes.

8.4.1 Grupos de parentesco

En primer lugar se deben establecer los diferentes grupos de parentesco a los que se aplicará cada uno de los supuestos, en función del vínculo familiar entre el fallecido y el causahabiente. Los grupos de parentesco para el ISD quedan definidos en el artículo 20.2.a) de la LISD con motivo de la descripción que hace de la aplicación de la reducción por parentesco a nivel estatal, y estos son los siguientes:

²²⁷ Como ya explicaremos más adelante, además de los grupos de parentesco definidos en el artículo 20.2.a) de la LISD, hemos desglosado el grupo de parentesco III con el fin de poder estudiar los casos en los que existen hijos o no existen hijos, con lo que al final trabajaremos con 5 grupos de parentesco y no 4.

Tabla 17. Grupos de parentesco según el artículo 20.2.a) de la LISD.

Grupo de parentesco	Supuestos liquidados
Grupo Parentesco I	Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años.
Grupo parentesco II	Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.
Grupo Parentesco III	Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.
Grupo Parentesco IV	Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a la reducción

Fuente: EISD. Elaboración propia

Los grupos de parentesco tienen su explicación en el Código Civil²²⁸. En él se explican los grados, la colateralidad, la relación en línea recta, ascendente o descendente, y otros términos relativos a vinculación familiar. Para nuestro estudio, y recordando que nuestro interés reside en la transmisión de la empresa en el relevo generacional, vamos a prescindir del cónyuge y ascendientes, delimitándolo a hijos menores de 21 años, hijos mayores de 21 años, sobrinos y nietos. Prescindimos del cónyuge y ascendientes para ser coherentes con el cambio de generación, y de los trabajadores que serían asimilados a los extraños al no tener relación de consanguineidad por estar fuera de la propiedad de la empresa familiar que es lo que queremos salvaguardar. En este punto debemos hacer una referencia a la consanguineidad o afinidad, ya que tal y como indica Adame Martínez (2008), se refiere a los colaterales y no determina si estos lo son por consanguineidad o por afinidad²²⁹. En este sentido la duda no queda resuelta por aplicación del Código Civil y hay doctrina enfrentada, a favor o en contra de considerar a los afines como posibles beneficiarios tras haber fallecido el causante y no poder aclarar “si con ello se extingue o no jurídicamente la relación de parentesco con los familiares del cónyuge”.

²²⁸ Artículos 915 a 918 del Código Civil.

²²⁹ Adame Martínez, F.D., 2008, “Fiscalidad de la transmisión de empresas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, pp. 146-147

Entenderemos que con la herencia recibida se consolida el pleno dominio con respecto a lo adquirido. Respecto a prescindir del cónyuge en el estudio no olvidemos algunas de las recomendaciones relativas al protocolo (Fernández-Sancho Tahoces, 2009) sobre la dificultad añadida que puede suponer la necesidad de realizar previamente una liquidación de gananciales, apostando por una separación de bienes y por tanto entenderemos que ya existe separación de bienes de facto, antes del reparto de la herencia. En todo caso, y en lo que respecta a la delimitación de los grupos de parentesco de este estudio, llevaremos a cabo una formulación del mismo en el que el causante sea viudo o viuda para simplificar su cálculo. De igual modo entenderemos que el heredero es hijo único o legatario del conjunto de la propiedad de la empresa, o al menos de la participación que le permita seguir asumiendo el control de la misma tal y como lo ejercía el anterior propietario. Si son varios los descendientes, y siguiendo la recomendación de Fernández Sáncho Tahoces (2009), para que el legado de la propiedad de la empresa, recaiga en uno solo de los herederos será determinante disponer de un patrimonio suficientemente amplio, como para no disgregarlo sin dejar de respetar la legítima que a cada uno le corresponda. En ese punto y tal y como indica Adame Martínez (2008) no son pocos los contribuyentes que tratan que les sea reconocida la residencia en Navarra²³⁰, para evitar tener que respetar la legítima, y esto se consigue llevando empadronado en Navarra apenas dos años. Esta decisión también se sustenta en las mejores condiciones que ofrece el sistema tributario navarro para liquidar el ISD.

También establecemos como premisa de este estudio que para el causahabiente, la empresa vaya a suponer su principal medio de vida.

²³⁰ Adame Martínez, F.D., 2008, "Fiscalidad de la transmisión de empresas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones", p. 146.

Tabla 18. Supuesto práctico a partir de los grupos de parentesco.

Grupo de parentesco	Supuestos liquidados
Grupo Parentesco I	Hijo menor de veintiún años. Para poder realizar la comparativa con el estudio EISD se toma como referencia la edad de 11 años ²³¹ , siendo menor de edad es beneficiario de alguna ayuda adicional.
Grupo Parentesco II	Hijo mayor de veintiún años o nieto ²³² . En el caso del EISD se establecía como heredera a una madre de un hijo de 22 años, pero este supuesto no implicaría un cambio generacional en la empresa familiar. Respecto a la edad no se considera la misma salvo para Galicia, donde establecemos una edad de 25 años o más ²³³ .
Grupo Parentesco IIIA	Sobrino o sobrino-nieto, y no existen hijos. En el desarrollo del EISD se determinó que debía ser una hermana de la madre, de nuevo no interesa este caso al no coincidir con la realidad de cambio generacional en la empresa familiar.
Grupo Parentesco IIIB	Sobrino o sobrino-nieto, y existen hijos o descendientes, que en el caso de sucesión mortis causa, cubren su legítima con otros bienes del fallecido.
Grupo Parentesco IV	Nieto del sobrino del fallecido y no existen hijos. ²³⁴ En la investigación EISD se estudió la casuística relativa a un primo de la madre, no aplica en un caso de relevo generacional. Podríamos haber optado igualmente por un trabajador de la empresa sin relación de parentesco con el causante o donante para que pudiera beneficiarse de algunas ayudas ²³⁵ , pero entonces no hablaríamos de relevo generacional en empresa familiar.

²³¹ Independientemente de aprovechar la oportunidad de comparar los datos del presente estudio a fecha de 2017 con las conclusiones extraídas en el estudio EISD, la edad de 11 años permite en la mayor parte de los casos en los que se considera una reducción, deducción o bonificación de parentesco establecida por tramos, aplicar las mejoras previstas en su valor máximo sobre la base imponible o sobre la cuota tributaria. Esto ocurre incluso en la reducción estatal prevista para el grupo de parentesco I de parentesco, indicando que se aplicará sobre la base imponible una reducción de 15.956,87€, más 3.990,72€ por cada año menor de 21 años con un máximo de 47.858,59€, luego a partir de menos de 14 años, la edad no influye para establecer la cuantía de la reducción, y a los 11 años, como de los 13 a los cero años, se aplicaría la misma reducción de 47.858,59€. Y así ocurre con los importes de otras mejoras autonómicas de la reducción estatal, como Baleares, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Valencia, donde a los 11 años ya se aplica la cuantía máxima de la reducción. El caso de Canarias, que también tiene reducción de parentesco por tramos, es el único donde por la diferencia de 2 años de edad (menores de diez años), le correspondería una reducción aún mayor, pero en este caso hemos preferido priorizar la igualdad de condiciones con el EISD para la comparativa en la recaudación.

²³² En la mayor parte de los casos no hay diferencia entre las reducciones, deducciones o bonificaciones que pueda recibir un hijo o un nieto, aunque existen algunas excepciones como la regulación de la Comunidad Autónoma de Canarias donde aplica una reducción de parentesco para el grupo de parentesco II, de 23.150€ y de 18.500€ para el resto de descendientes, así como para ascendientes o adoptantes.

²³³ Según el Decreto Legislativo 1/2011 de 28 de julio, las reducciones subjetivas previstas en el artículo 6.2, para el caso del grupo de parentesco II de parentesco hay una escala que define distintas reducciones según la edad del adquirente, que será por tramos de los 21 a los 24 años (900.000€ a 600.000€) y continua (400.000€) de los 25 en adelante.

²³⁴ En el caso de la Comunidad Autónoma de Cantabria es de los pocos lugares donde se da una reducción, deducción o bonificación para un colateral de cuarto grado en el que la regulación específica que no deben existir hijos para que se aplique, se trata en este caso de una reducción del 99 por ciento por transmisión de empresa.

²³⁵ Por ejemplo, Cataluña prevé una reducción en transmisión de elementos de una empresa individual o actividad profesional del 95% de la que puede ser beneficiario aquella persona que no tiene relación de parentesco, pero tiene vinculación laboral con la empresa con una antigüedad mínima de diez años y cinco años ejerciendo tareas de dirección, además de cumplir con otros requisitos. Estos son casos que

Fuente: EISD y datos propios. Elaboración propia

En los casos que hemos delimitado entenderemos por sobrino-nieto, la figura del tercer grado colateral, esto es el nieto de un hermano del fallecido. Tal y como observa Adame Martínez (2008)²³⁶, la reducción en el caso de transmisión mortis causa se extiende a un número importante de beneficiarios, “por lo que el legislador ha pretendido incentivar la supervivencia de las empresas dentro de un círculo amplio de familiares cercanos”.

Una variante dentro de un mismo caso que hemos querido introducir es la adquisición de la empresa por parte de colaterales del grupo de parentesco III, un sobrino, existiendo un hijo o adoptado que podría haber resultado ser adjudicatario. La normativa recoge que los colaterales del grupo de parentesco III solo pueden resultar beneficiados de la aplicación de la reducción cuando no existan descendientes de primer grado. Es posible que el empresario no considere a sus hijos preparados y formados para asumir la propiedad de la empresa, o como se pronunció Navarro Egea (1999) que fueran los propios hijos los que no quisieran asumir esa responsabilidad²³⁷.

obedecen al argumento de algunos autores como Banalache Palao (2002), que entienden que en ocasiones la mejor decisión relativa a la supervivencia de la empresa no pasa por dejarla en manos de un miembro de la familia sino sobre todo por alguien que sepa gestionarla.

²³⁶ Adame Martínez, F.D., 2008, “Fiscalidad de la transmisión de empresas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, p. 145.

²³⁷ Mercedes Navarro Egea en su libro sobre Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa (1999), indica (p.69) que “se puede pensar en un empresario cuyos hijos manifiestan su intención de no seguir en el negocio familiar a la muerte del padre y que, dado su desinterés, decide cubrir las legítimas de éstos con otros bienes y adjudicar el negocio a un sobrino que ha trabajado en el negocio y lo conoce con profundidad para poder asegurar la supervivencia de la actividad”. “Llegado el momento del fallecimiento, pese a la relación de parentesco, el adquirente del negocio no podrá beneficiarse de la reducción, porque los colaterales sólo tendrán derecho a la misma en el caso de que no sean llamados a la sucesión los descendientes o adoptados”.

Tabla 19. Hipótesis sobre grupos de parentesco del supuesto práctico

Grupo de parentesco	Premisa que debe cumplir el heredero
Grupo Parentesco I	El heredero consolida pleno dominio alcanzando un 50% de los derechos o capital de la empresa. Supone desde ese momento su principal medio de vida. Mantiene la propiedad sin disminuir su valor durante más de diez años. Tiene al menos un empleado o más. Mantiene la plantilla media durante los siguientes 5 años y respecto al año anterior a la transmisión.
Grupo Parentesco II	
Grupo Parentesco IIIA	
Grupo Parentesco IIIB	
Grupo Parentesco IV	

Fuente: LISD y regulación autonómica. Elaboración propia

8.4.2 Transmisión de la empresa familiar, diferentes hipótesis del caso práctico

El caso práctico que estamos elaborando, así como el conjunto del presente estudio se centra en la adquisición de una empresa familiar, un tipo de bien que es cuantificable en las herencias, y que aparece referido en buena parte de las regulaciones específicas de las diferentes CCAA. Esta empresa familiar que escogemos para analizar, sus adjudicatarios y antiguos propietarios, deben cumplir con ciertas hipótesis, algunas de ellas ya habían sido mencionadas, aunque el listado completo es el siguiente:

- H1. El heredero consolida pleno dominio alcanza más de un cincuenta por ciento de los derechos o capital de la empresa. El causante por su parte tenía más de un cincuenta por ciento de los derechos o capital de la empresa. En nuestro caso partimos de la base de que el adjudicatario consolida el cien por cien de los derechos.
- H2. Supone desde ese momento su principal medio de vida, los ingresos que recibe por esta actividad la constituyen como principal frente a otras.

- H3. Mantiene la propiedad sin disminuir voluntariamente²³⁸ su valor durante más de diez años²³⁹, salvo que el adquirente fallezca dentro de ese plazo.
- H4. La empresa no está cotizada y no se dedica a la gestión patrimonial, ni el patrimonio de la compañía se encuentra compuesto en más de un cincuenta por ciento por bienes inmuebles.
- H5. El empresario causante tiene más de sesenta y cinco años²⁴⁰, está exento del IP en el momento de la transmisión y en los dos años anteriores (en el caso de una donación habríamos tenido que indicar también que no ejercerá en adelante funciones de dirección²⁴¹, ni recibirá rendimiento alguno de la empresa). El causante deberá haber asumido funciones de dirección en la entidad y haber percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas. Merece la pena mencionar, aunque no aplica al presente estudio, que al donatario se le exigiría mantener durante los siguientes diez años la exención del IP recogida en el artículo cuatro, apartado octavo si bien esta condición no parece que deba exigirse al causahabiente, aunque la LISD no lo especifica²⁴²

²³⁸ Tal y como aclara Adame Martínez (2008), esta condición es muy poco específica y la doctrina entiende para que se pierda el derecho a este beneficio la pérdida del valor en la adquisición debe estar provocada por actos de disposición voluntaria del sujeto que adquiere el bien incluso si con participaciones heredadas se realiza un canje de valores conducentes a crear una nueva sociedad que en la que el cien por cien de las acciones de la empresa familiar se encuentre comprendidas. Una resolución de la DGT de 12 de diciembre llegó a admitir que la venta parcial de lo adquirido manteniendo el valor de la adquisición inicial, para reinvertir en bienes y derechos, aunque no queden vinculados a la actividad de la empresa, permitirá mantener la reducción (pp. 165-168).

²³⁹ Al respecto, observa Adame Martínez (2008) (pp.159-161) que una cuestión distinta al periodo que obliga a mantener la propiedad, es el plazo de 4 años de prescripción. Existen dudas sobre si ese plazo computa a partir del día en el que incumple los requisitos del artículo 20.2.c) de la LISD o a partir de la fecha de fallecimiento del causante. Este plazo es muy relevante ya que a partir de entonces la administración no podrá realizar comprobaciones, investigaciones o practicar liquidaciones. Otro aspecto que destaca el autor es que durante esos diez años, y según la DGT no.2, 1999, de 23 de marzo, se entiende que la actividad de la empresa podrá cambiar, no así la titularidad.

²⁴⁰ Para el caso de las donaciones, el donante debe tener más de 65 años o estar en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Por ejemplo, en Valencia a través de la Ley 13/1997 se establece diferente porcentaje de reducción en función de si el causante tenía 65 años o más al jubilarse (95%) o si tenía 60 y 64 al jubilarse, en cuyo caso la reducción es menor (90%).

²⁴¹ No se entienden como funciones de dirección la pertenencia a un consejo de administración.

²⁴² Al respecto Adame Martínez (2008) recoge los pronunciamientos realizados al respecto por la DGT así como la doctrina que mayoritariamente se encuentra a su favor sabiendo que algunos autores (entre

- H6. En el patrimonio de la empresa no se encuentran participaciones de otras empresas.
- H7. En el patrimonio de la empresa no hay tampoco bienes inmuebles aunque estuvieran adscritos a la actividad de la empresa, y la empresa no se dedica a la gestión patrimonial ya sea de bienes muebles o inmuebles. Quedan excluidas también las instituciones de inversión colectiva.
- H8. No existen usufructos constituidos, ni otras cargas, sobre el patrimonio de la empresa que es transmitido.
- H9. La empresa familiar tiene al menos un empleado o más y estaría comprendida dentro de la categoría pyme (hasta 249 empleados). Mantiene la plantilla media durante los siguientes 5 años y respecto al año anterior a la transmisión.
- H10. El causahabiente no tiene ninguna disminución reconocida.
- H11. La empresa no ha sido objeto de transmisión de los últimos diez años.
- H12. Respecto al tramos de patrimonio preexistente que se utiliza para determinar el coeficiente multiplicador que fija la cuota tributaria, damos por iguales las cuotas que existen para cada comunidad autónoma, si bien es cierto que algunas de ellas han aplicado un redondeo²⁴³, que apenas se aprecia al comparar los tipos medios de gravamen, y en otras lo que se ha realizado es

los que destacamos Vaquera García, 2004) lo consideran injusto por tratar de manera desigual la transmisión por sucesión o donación cuando el bien protegido, continuidad de la empresa familiar, es el mismo (pp.170-171).

²⁴³ Este es el caso de Baleares, Cantabria y Madrid. Valencia hace una modificación muy leve a la baja en sus importes, y sus efectos son los mismos que en el de los casos que acabamos de describir. En Baleares cambiaron levemente los valores de referencia para los tramos de patrimonio preexistente del adjudicatario, pero dado que la variación no llega al 1 por ciento creemos que no afectará al resultado del ejercicio si seguimos haciendo coincidir esos cuatro tramos con los del resto de CCAA. Siendo así se toma la decisión de ajustar esos tramos a los del caso práctico. En Valencia, el ajuste ha sido algo mayor (cercano al 3 por ciento) y aplicamos el mismo criterio. En Cantabria y Madrid el redondeo también se realizó aunque a menor escala que en Baleares.

una unificación de tramos²⁴⁴. La escala estatal de tramos de patrimonio preexistente es la siguiente:

Tabla 20. Cuantía del patrimonio preexistente según tarifa del Estado.

Patrimonio preexistente / €	Grupo Parentesco I y II	Grupo Parentesco III	Grupo Parentesco IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: LISD. Elaboración propia

También en lo relativo al patrimonio preexistente se debe hacer mención que en algunas comunidades autónomas se establecían algunas reducciones, deducciones, bonificaciones que entre los requisitos de aplicación incluían referencias a la cuantía del mismo en el heredero o donante para su aplicación, en esos casos y para el desarrollo del caso práctico solo se han aplicado esos beneficios si esa cantidad coincidía con los límites máximos o mínimos de los tramos indicados por la normativa estatal o por la normativa autonómica. En otros casos donde esa cifra no se aproximaba se ha optado por entender que no se cumplía esa circunstancia y no se ha aplicado en la liquidación del impuesto²⁴⁵.

- H13. Las sucesiones se formalizan en documento público.

²⁴⁴ Cataluña unifica en un solo grupo los tramos de patrimonio preexistente de los herederos y donatarios para determinar el coeficiente multiplicador.

²⁴⁵ En el caso de Extremadura existe una reducción propia por parentesco para patrimonios preexistentes inferiores a 600.000€. En ese caso se ha aplicado esta reducción a los supuestos incluidos en el primer tramo que va de cero a 402.678,11€, pero no a los supuestos del siguiente tramo que va de 402.678,12 a 2.007.380,43€.

- H14. El valor al que se aplica el porcentaje de la reducción es en todos los casos la base imponible tal y como se determina en la LISD y el reglamento que la desarrolla.
- H15. En el caso de reducciones y bonificaciones, si existe algún criterio que no sea referido a un valor mínimo o máximo de patrimonio preexistente, valor mínimo o máximo de la base imponible o cuota tributaria, edad del hijo, grado de parentesco con el causante o donante, se dará por cumplida y se aplicará al caso práctico que afecte en cada caso, siempre que el cumplimiento de esa especificidad no deba alterar el desarrollo normal del negocio²⁴⁶.

Además se podría haber incluido en desarrollo del caso práctico la transmisión de otros bienes como la vivienda habitual, inmueble adscrito a la actividad de la empresa (que podría beneficiarse de otras reducciones), participaciones de otras sociedades o empresas, dinero en efectivo, pero no es objeto de esta tesis sino de otras investigaciones que puedan sucederla, y que puedan incluir en el caso práctico además de los bienes destinados a la actividad empresarial, otros que habitualmente se recogen en las herencias y sobre los que también las comunidades autónomas han regulado de manera habitual.

Las 15 hipótesis expuestas son las que definen el caso práctico sobre la empresa familiar que será transmitida.

²⁴⁶ Un ejemplo de ello podría ser que la empresa además de tener un domicilio fiscal en una comunidad autónoma, tenga al menos un trabajador residente en esa comunidad autónoma. Entendemos que es probable que la empresa cuente con trabajadores de esa misma comunidad en la que tiene su domicilio fiscal y social. En cambio no entenderíamos que en el caso práctico que desarrollamos se den las circunstancias relativas a un requisito que se deba cumplir y que no tengan que ser frecuentes, como por ejemplo una mejora en una reducción del 95% al 99%, para empresas con bienes vinculados a actividad cultural, científica, de desarrollo tecnológico o de mecenazgo deportivo, como ocurre en Baleares, o una sociedad laboral a la que se le reconocería una reducción del 97% en Cataluña, o que el beneficiario y causante pertenezcan a una familia numerosa como requiere la Región de Murcia para aplicar una reducción del 99 por ciento a los miembros del grupo de parentesco II.

8.4.3 Base imponible del caso práctico

Para recoger una amplia muestra de los efectos del ISD y para que la misma sea además útil a las propias empresas, calcularemos liquidaciones en cuatro supuestos distintos con valoraciones de empresas que irán de los trescientos mil euros a los diez millones de euros según podemos comprobar en la tabla que viene a continuación. La elección de estas valoraciones se hacen coincidir con las que en su día realizó el EISD para hacer practicable una comparativa de la imposición que existía en el año 2007, y la que procede en el año 2017, y comparar también las consecuencias de esa imposición (el importe de las liquidaciones que proceden), lo que seguramente permitirá reflexionar sobre el grado de cumplimiento del objetivo que se definió en la Recomendación Europea formulada por la Comisión Europea 1994/1069/CE, de 7 de diciembre que indicaba a los estados miembros que debían tomar medidas para garantizar que la transmisión de la empresa familiar a través de sucesión o donación no supusiera un riesgo adicional para la continuidad en su actividad. Esa misma Recomendación se ve reflejada en el Overview of Family Business de 2009 y en la Resolución del Parlamento Europeo de 1 de julio de 2015, lo que nos invita a pensar que ese objetivo de la Unión Europea no ha perdido vigencia.

Los tramos de base imponible de nuestro caso práctico quedan definidos de la siguiente manera:

Tabla 21. Supuesto práctico ISD adquisición empresa familiar, valoración de la empresa familiar

Tipo de bien adquirido	Supuestos liquidados	Domicilio fiscal del bien adquirido
Empresa individual o negocio profesional y participaciones en empresa mercantil, valorada en:	300.000 euros	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	500.000 euros	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	1.000.000 euros	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	10.000.000 euros	En la misma CCAA
		En otra CCAA

Fuente, a partir de los datos del estudio. Elaboración propia

8.4.4 Liquidación

Debemos establecer la base imponible conforme a los criterios marcados en la tabla 21 y tomando en cuenta las hipótesis formuladas en el apartado 8.4.2, y sobre esa base imponible aplicar las reducciones correspondientes a los grupos de parentesco. En todos los supuestos, y a la hora de aplicar reducciones por un mismo concepto, pero de distinto origen, en primer lugar se aplicarán las reducciones del Estado y en segundo lugar las autonómicas.

Para la determinación de la base imponible y según nos recuerda la doctrina²⁴⁷, el artículo 20.2.c) de la LISD no llega a definir cómo debe estimarse la base imponible. Se limita a indicar que a la misma se añade el valor de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades. Se hace evidente que para la estimación del valor a incluir en la base imponible, sobre la base del valor bruto de la empresa, habrá que descontar las cargas y gravámenes inherentes a la empresa. A esa misma base imponible debería descontarse la parte proporcional de los gastos y deudas generales que se pueden deducir en el ISD, si bien esto no afecta al cálculo del valor neto de la compañía sobre el que se debe aplicar la reducción del 95 por ciento, el

²⁴⁷ Adame Martínez (2008), (pp.171-176)

propio artículo 20.2.c) de la misma ley hace referencia expresa a que la reducción se aplica sobre el valor de la empresa, y esos otros gastos y deudas si no devienen de la actividad empresarial, no se pueden beneficiar de la reducción.

Otro aspecto a destacar es el importe sobre el que se aplicaría la reducción. El artículo 20.2.c) de la LISD indica claramente que la reducción se aplica a la valoración de la empresa, pero en los casos en los que el heredero no recibe la totalidad de la misma sino una parte, la reducción se aplica sobre el conjunto del valor de la empresa. Al respecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Madrid de 6 de mayo de 2005 (JT 2005/1150), falla a favor de una persona que reclamaba esta interpretación de la norma, cuando la Administración giró liquidación aplicando solo la reducción a la parte proporcional de la empresa que recibía, dos terceras partes.

Debemos recordar que la valoración de la empresa, en el caso de que esta sea determinada en una comprobación por la Administración Tributaria, el valor alcanzado por el organismo responsable, se tomará de referencia para la liquidación del ISD. En el caso de desacuerdo por parte del adquirente, deberá demostrar el error en el cálculo de la Administración Tributaria. Al respecto debemos traer a colación la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la DGT, relativa a la aplicación de reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar²⁴⁸ que aclara el modo en el que debe ser valorada la empresa familiar a la hora de aplicar la reducción recogida en el artículo 20.2.c) de la LISD, así como lo relativo a la actividad que puede realizarse, la aplicación de la exención del IP, el requisito de permanencia y mantenimiento de la adquisición durante diez años, y otras cuestiones de interés de cara a la liquidación del impuesto.

²⁴⁸ Según la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, en su parte III, punto 1.1 sobre transmisiones “mortis causa” la reducción del 95 por ciento se debe aplicar sobre “la parte de valor del bien en cuestión incluida en la base imponible del sujeto pasivo, siendo el valor incluido en la base imponible el valor neto que se define en el artículo 9 de la Ley. Dicho valor debe entenderse neto de cargas o gravámenes (artículo 12), así como de deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles (artículos 13 y 14). De acuerdo con lo anteriormente dicho, del valor real (comprobado) del bien en cuestión se deducirán las cargas o gravámenes que figuren directamente establecidos sobre el mismo y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, así como la proporción correspondiente de deudas y gastos generales que integren el caudal relicto y que tengan la consideración de deducibles conforme a los artículos anteriormente citados. Dicho de otra forma, se reduce sobre el mismo valor del bien que ha integrado la base imponible.” <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1999-8180>

La transmisión de la empresa familiar a través de sucesión o donación tiene una ventaja fundamental frente a las transmisiones onerosas y es que el fondo de comercio no se incluye en su valoración.

A continuación y dependiendo de los supuestos se estudia la aplicación del artículo 20.2.c) de la LISD que recoge la reducción del 95 por ciento del valor de una empresa o participaciones que debe aplicarse a la base imponible cuando esta se transmite a herederos o donatarios. Por otra parte y en este mismo punto estudiaremos si se cumple la Ley 19/1991, de 6 de junio, en su artículo 4 apartado octavo, en cuanto a que se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado y siempre que se mantenga la propiedad durante diez años. Como requisito adicional que apunta la LISD para que se aplique la reducción de empresa familiar, se exige que la actividad de la misma constituya para el beneficiario su medio de vida, su principal fuente de ingresos.

De acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre que amplía los beneficios fiscales que pueden regular las comunidades autónomas y más concretamente el artículo 48 de la misma, indica que son competencias en materia de ISD, las reducciones sobre la base imponible, pudiendo crear unas nuevas siempre que respondan a criterios socio económicos así como mejorar las condiciones de las reducciones ya existentes en el Régimen Común, mediante el aumento del importe o del porcentaje de la reducción, ampliando los beneficiarios o reduciendo los requisitos que se deben dar para su aplicación. Así de este modo, en cada comunidad autónoma que se procederá a estudiar en esta tesis, y para el cálculo de la base liquidable, se aplicará sobre la base imponible primero la normativa estatal en el caso de que no exista autonómica, la mejorada por la comunidad autónoma en sustitución de la estatal si existiera esta mejora, y en el caso de que sea propia, con posterioridad a la estatal. Cada comunidad autónoma debe distinguir qué tipo de reducción es la que desarrolla con su normativa propia.

Tabla 22. Esquema de la liquidación del ISD

Impuesto sobre Sucesiones	Impuesto sobre Donaciones
Valor Real de todos los Bienes y Derechos	Valor Real de todos los Bienes y Derechos
+ Adición de Bienes	
+ Ajuar doméstico	
- Exenciones	
= Masa Hereditaria Bruta	
- Cargas, Deudas y Gastos Deducibles	- Cargas, Deudas y Gastos Deducibles
= Masa Hereditaria o Caudal Relicto	= Valor Neto
Porción Hereditaria Individual	
+ Polizas de Seguros	+ Acumulación Donaciones Anteriores
+ Acumulaciones	
= Base Imponible	= Base Imponible
Reducciones Estatales: parentesco, - empresa individual o participaciones en entidades no cotizadas Reducciones Autonómicas: parentesco, - empresa individual o participaciones en entidades no cotizadas	Reducciones Estatales: parentesco, - empresa individual o participaciones en entidades no cotizadas Reducciones Autonómicas: parentesco, - empresa individual o participaciones en entidades no cotizadas
= Base Liquidable	= Base Liquidable
X Tipo de Gravamen: según tarifa estatal y si existe autonómica, por esta última.	X Tipo de Gravamen: según tarifa estatal y si existe autonómica, por esta última.
= Cuota Íntegra	= Cuota Íntegra
Coeficiente Multiplicador: según tarifa estatal y si existe autonómica, por esta última.	Coeficiente Multiplicador: según tarifa estatal y si existe autonómica, por esta última.
X	X
= Cuota Tributaria	= Cuota Tributaria
- Deducción por Exceso de Cuota	- Deducción por Exceso de Cuota
- Deducción por Doble Imposición	- Deducción por Doble Imposición
- Bonificación Ceuta y Melilla	- Bonificación Ceuta y Melilla
- Deducciones CCAA	- Deducciones CCAA
- Deducción por Liquidaciones Previas	
= Total a Ingresar o cuota a ingresar	= Total a Ingresar o cuota ingresar

Elaboración propia a partir de la LISD

Los casos prácticos sobre los que se va a girar liquidación, sin incluir en la tabla los cuatro diferentes tramos de patrimonio preexistente, son los siguientes:

Tabla 23. Supuestos prácticos para liquidar el ISD

Grupo de Parentesco	Valor de la Adquisición	Domicilio Fiscal
Grupo Parentesco I	300.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	500.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	1.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	10.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
Grupo Parentesco II	300.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	500.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	1.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	10.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
Grupo Parentesco IIIA	300.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	500.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	1.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	10.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
Grupo Parentesco IIIB	300.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	500.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	1.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	10.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
Grupo Parentesco IV	300.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	500.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	1.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA
	10.000.000 €	En la misma CCAA
		En otra CCAA

Elaboración propia.

Sobre el esquema de cálculo de liquidación propuesto, y a partir de los supuestos prácticos anteriores (tabla 23), se aplica la legislación de cada una de las comunidades autónomas para poder obtener en cada una de ellas la cantidad total a ingresar o cuota a ingresar²⁴⁹, y de esta manera poder ilustrar las consecuencias prácticas de las

²⁴⁹ Puede ser una cuota cero, en cuyo caso no procede ingreso.

normativas autonómicas, y disponer de una muestra suficientemente amplia de datos que justifique un análisis en profundidad sobre los resultados obtenidos y unas posteriores conclusiones.

Con este primer cálculo ya se puede emitir un juicio sobre las dificultades que pueden encontrar las empresas familiares para sobrevivir al cambio generacional. Esta aproximación práctica al cálculo de la carga impositiva que deben soportar las empresas familiares contempla 160 variaciones, que son calculadas sobre las 15 comunidades autónomas, además del Estado, lo que supone un total de 2.560 supuestos prácticos, 2.400 si descontamos al Estado.

8.4.5 Ratios, estadísticos y otros cálculos a los que se someten las liquidaciones del ISD

Para completar este análisis se ha calculado sobre cada una de las cuotas resultantes, el TMG al igual que hicieran en sus investigaciones Barberán y García (2003), Haro Cabas (2007) y Barberán y Meguilzo (2010). Este indicador es el cociente de la cuota tributaria dividida entre la base imponible, ratio que representa la carga fiscal que soporta el bien transmitido. A continuación se contrasta el TMG de cada comunidad autónoma con la estatal y se calcula el promedio de todas ellas para todos los supuestos. Por separado se calculan también los promedios por grupos de parentesco, por tramos de patrimonio preexistente, por cuantía de la transmisión y por domiciliación del bien transmitido, en este caso la empresa familiar. Además de los promedios se calculan los crecimientos entre medidas expresadas en porcentaje de dos modos distintos. El primero supone la resta de las dos cantidades expresadas en porcentaje, siendo la diferencia obtenida la variación medida en puntos porcentuales, a lo que nos referiremos como cálculo de la “variación”. El otro cálculo al que nos referiremos como “incremento”, mide el incremento porcentual sobre una cantidad establecida como base, se mide como un porcentaje.

Hemos tomado la decisión de mantener estos dos tipos de cálculos entre medidas de porcentaje, incremento y variación, ya que en algunos casos el cálculo de los TMG a

través de una relación incremental porcentual derivaba resultados muy elevados de difícil interpretación (por ejemplo, resultados de crecimiento entre dos cantidades de entre un cien y diez mil por cien). Comparando las mismas cantidades pero a través de calculados de variación por puntos porcentuales, se hace evidente que la diferencia aunque existiera podía no ser tan determinante (tomando de referencia el mismo ejemplo anterior la diferencia entre esas mismas cantidades, era de menos de un punto porcentual). Tomando datos del estudio, en el caso de Castilla y León, para una transmisión de empresa familiar siendo el adquirente del grupo de parentesco I, primer tramo de patrimonio preexistente, y para el valor de la empresa familiar de diez millones de euros, se incrementa el TMG del 0,01% en 2007 al 0,76% en el año 2017, esto supone un incremento de 9.900,00%, pero apenas significa un incremento de 0,75 puntos. Por esta razón hemos determinado incluir ambas mediciones a lo largo del estudio.

Para ampliar el análisis sobre la evolución del ISD en los últimos diez años se compararán las cuotas resultantes de la presente investigación con los del estudio Haro Cabas (2007)²⁵⁰. Un análisis comparativo, que permite determinar la evolución del impuesto a lo largo de un periodo de años, lo encontramos también en los estudios de Barberán y Meguilzo (2010) y Barberán y García (2003), además del estudio del que se extraen los datos de recaudación del 2007. Se ha tenido en cuenta el cálculo desarrollado en la investigación de Barberán y Meguilzo (2010) para determinar el porcentaje de declarantes favorecidos por las modificaciones entre los años que se tomen de referencia, cálculo que se establecía contrastando los importes de las cuotas a ingresar, determinando cuando aumentaba la cuota, cuando disminuía y contrastando también el total de las “cuotas cero” (cuando la cantidad a ingresar equivale a cero euros) que resultaban en los años objeto de comparación. Estos cálculos después se relacionaban con el total de las liquidaciones realizadas para

²⁵⁰ Como ya hemos explicado anteriormente se recogen los mismos supuestos prácticos referidos a la sucesión de empresa familiar, esto es, se estudia la transmisión de una empresa familiar con valores de 300.000,00, 500.000,00, 1.000.000,00€ y 10.000.000,00€. La única diferencia establecida se encuentra en los detalles de los ejemplos de grupos de parentesco, dado que el presente estudio se centra en la empresa familiar y eso hacía que la composición de los mismos debiera tomar como puntos de partida situaciones que interesan a una transmisión de una empresa dentro de la misma familia.

obtener un porcentaje de liquidaciones favorables (reducción de cuota o cuotas cero) y no favorables que existían en uno y otro año a fin de determinar en qué comunidades autónomas ofrecen mejor tributación. Para ello estimamos que el declarante ha sido beneficiado cuando desciende la TMG entre los dos años o cuando se incrementa el número de cuotas cero en una comunidad.

Señalar algunas incidencias encontradas en el desarrollo de la comparativa entre los TMG de los años 2007 y 2017 para calcular el incremento porcentual entre los diferentes tipos que se corresponden a cada uno de estos años. En los casos en los que el tipo aplicable para para alguno de los dos años fuera igual a cero, al estar esta cifra en un denominador (esto ocurriría para el año 2007 que tomamos de referencia), hemos tenido que introducir manualmente el resultado²⁵¹ de “+100%” o “-100%” según corresponda. Esto significaba para cada uno de esos casos que las cantidades que se comparaban reflejaban que para el territorio objeto de comparación antes no se pagaba y ahora se paga, y viceversa. Esta modificación se ha tenido que realizar sobre 21 cálculos de los 2.560 supuestos desarrollados, y adicionalmente una vez más al calcular el incremento de la TMG entre el promedio del conjunto de las Comunidades Autónomas y el Estado²⁵².

Otra incidencia que ha requerido de una modificación manual del resultado obtenido en un cálculo automático ha ocurrido al calcular el incremento porcentual entre los diferentes tipos que se corresponden a los años que se comparan (2007 y 2017), en los casos en los que el tipo aplicable era muy próximo a cero para para alguno de los dos años de la muestra (i.e. 0,0000060 por ciento), se ha estimado que el TMG es igual a

²⁵¹ En ocasiones hemos obviado resultados automáticos de la hoja de cálculo empleada (por ejemplo al tener que dividir entre cero), introduciendo un resultado a mano, de no hacerlo así posteriormente no podríamos calcular un promedio del conjunto de las cuotas a ingresar de todas las comunidades para hacer una valoración del comportamiento del ISD a nivel nacional. Esto ocurre en el caso de Aragón para el grupo de parentesco I, tramos de patrimonio preexistente de cero a 402.678,11€, domicilio fiscal en la misma comunidad autónoma, y valoración de la empresa familiar en 10.000.000,00€, en el año 2007 no había que abonar cuota y en el año 2017 había que abonar la cantidad de 5.221,96€, un 0,052%, para este caso consideramos un crecimiento del 100% y de 0,05 puntos.

²⁵² Esto ocurre para el supuesto del grupo de parentesco 3A, para el tramo de patrimonio preexistente de cero a 402.678,11€, domicilio fiscal en distinta comunidad autónoma. En el caso del Estado no había que abonar cuota, y el promedio de las comunidades autónomas refleja un resultado de 0,49 por cien. Es el único caso de esta comparativa en el que hay un resultado positivo, esto quiere decir que en el resto de las comunidades autónomas el promedio del TMG refleja que han rebajado el mismo con respecto al Estado.

cero si bien la cuota a ingresar o total a ingresar sea diferente a cero, pero menor que la unidad (esto supone pagar menos de un euro)²⁵³. Esta modificación solo se ha tenido que realizar en cuatro ocasiones, en todas ellas para resultados obtenidos en Canarias.

Estos estadísticos completan el panel de datos de liquidaciones del ISD para la empresa familiar al permitir una comparativa entre CCAA y establecer cuáles de ellas ofrecen mejores condiciones para enfrentar el cambio generacional. Además permitirá fundamentar una opinión acerca de cómo las CCAA han mejorado o incrementado la carga fiscal para sus empresas familiares en el periodo comprendido entre los años 2007 y 2017. Comprobaremos así si se cumple la recomendación de la Resolución Europea del 2015 relativa a facilitar el progreso y crecimiento de las empresas familiares, o si por lo contrario y atendiendo a razones de financiación, se han visto obligadas a incrementar las TMG en los últimos años.

8.4.6 Estimación del riesgo de continuidad de la empresa familiar

Como se indica en el título de esta tesis, es objeto de análisis la situación que deberá enfrentar la empresa familiar ante la obligación de hacer frente al pago del ISD por la muerte sobrevenida del propietario de la compañía. Como ya hemos recogido en el apartado 8.4.2. el adjudicatario consolida el pleno dominio en el capital de la empresa, y teniendo en cuenta como ya hemos expuesto en el Capítulo 4 acerca del contexto actual de la empresa familiar y en los apartados 6.5 y 6.6 que analizan la estructura de la misma y las dificultades que enfrenta en la sucesión, la empresa familiar presenta una fortaleza singular por el ánimo de continuidad y la inversión de buena parte del patrimonio personal de la familia propietaria. La empresa familiar también se caracteriza por presentar un porcentaje de reparto de dividendos inferior al de las empresas no familiares, según Gallizo y Vázquez (2013) las familiares de media

²⁵³ En el caso de Canarias para el año 2017 grupo de parentesco I, tramos de patrimonio preexistente de cero a 402.678,11€, domicilio fiscal en la misma comunidad autónoma, y valoración de la empresa familiar en 10.000.000,00€, la cuota resultante es de 60 céntimos de euro, si bien para el año 2007 la cuota a ingresar o total a ingresar era igual a cero.

presentan 10,54 puntos menos de reparto de dividendo, situándose el mismo cerca del 7,23 por ciento (dividendos sobre resultados).

Bajo estas consideraciones, y con el propósito de establecer en qué circunstancias la empresa familiar se podría encontrar en dificultades económico financieras para afrontar la deuda con la Agencia Tributaria, hemos realizado un estudio para determinar el máximo TMG que una empresa como la que hemos descrito en el caso práctico, sería capaz de financiar esta obligación en forma de gasto, sin poner en riesgo la continuidad de la actividad empresarial. Dado que no tenemos una muestra de empresas familiares sobre las que obtener los estados financieros y otros datos económico financieros de interés para definir las condiciones de la empresa familiar en la actualidad, hemos realizado una serie de estimaciones tomando en consideración la información aportada por de los estudios Martín y Crespí (2012), Gallizo Vázquez (2013), Sánchez Vendrell (2015) y el IEFA (2016)²⁵⁴. Es importante mencionar que la mayor parte de estos estudios toma en consideración muestras de empresas que van del año 2007 al año 2013, por lo que la mayor parte de las empresas analizadas en estas muestras se encuentran aún bajo los efectos de la crisis económico financieras. Es por ello que en algunos casos²⁵⁵, y cuando el estudio en cuestión ofrecía datos para diferentes años, hemos utilizado algunos datos más cercanos al año 2007 en lugar de datos de los ejercicios del año 2009 al año 2011, dado que después de examinar los datos macroeconómicos del Anexo 3 podemos confirmar que los indicadores han mejorado y consecuentemente las empresas debieran gozar de una mejor salud que en años los años que van del 2009 al 2011, progresión que también se puede apreciar analizando el Anexo 2 sobre recaudación del Estado. También debemos tener presente la consideración acerca de la buena salud de las empresas seleccionadas, ya que en tres de estos estudios se trabajaba con empresas que habían sobrevivido a un número

²⁵⁴ En todos estos estudios las muestras que han utilizado habían sido extraídas de SABI.

²⁵⁵ En el caso de la rentabilidad de los activos hemos tomado una cifra aportada por el IEFA, que para el 2007 establecía una ratio superior al 6 por ciento. En otros estudios como los de Sánchez y Vendrell esta rentabilidad calculada para para una muestra de empresas extraída de SABI en el 2009, era cercana al 5,8 por ciento. Hemos estimado la del primer estudio por entender que dada la mejoría de los indicadores macroeconómicos que podemos evidenciar en los Anexos 3 y 4, deberíamos encontrarnos más cerca del escenario anterior a la crisis económico financiera, que el de los otros estudios que recogen muestras solo durante la crisis.

determinado de ejercicios, y que por supuesto se encontraban activas en el momento de la extracción de la muestra.

Una vez establecido un modelo de estados financieros para la empresa familiar (modelo que detallaremos más adelante), sometemos el mismo a los cuatro supuestos de base imponible para determinar si con el dividendo del accionista el adjudicatario de la empresa familiar podría hacer frente a la deuda tributaria derivada de la liquidación del ISD. En el caso de que con los dividendos de un mismo año²⁵⁶ no se cubriese el importe devengado a la Agencia Tributaria, se ha realizado una estimación de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda por cuatro años²⁵⁷, abonando para ello el 3,75 por ciento de interés de demora que aplica Hacienda en los aplazamientos²⁵⁸,

²⁵⁶ Hacienda regula en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y establece para deudas en periodo voluntario del ISD un plazo de seis meses para el abono de misma desde que se produce su devengo (fallecimiento) y de hasta un año en los casos en los que se determine que el adjudicatario no dispone de efectivo, bienes de fácil realización para el abono de las cuotas. Debemos mencionar que se permite el pago en especie, es decir, podría presentarse para cubrir parte de la deuda los seguros de los que resulte beneficiado el adjudicatario.

²⁵⁷ Este aplazamiento, según la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT, solo se facilita cuando la situación económico financiera del obligado tributario impide hacer frente a la obligación en los plazos establecidos (Según la Instrucción 1/2017 de 18 de enero del departamento de recaudación de la Agencia Tributaria, el carácter transitorio de las dificultades económico financieras se reconoce cuando hay ausencia o escasez de recursos líquidos suficientes con carácter coyuntural que no permite cancelar la deuda en el plazo establecido), tal y como se recoge en el artículo 65 de la referida Ley. Según el artículo 45.3 del reglamento que desarrolla esta Ley, el 939/2005 de 29 de julio, cuando la deuda es atribuida a organismos autonómicos, estos tienen la competencia de gestionar el aplazamiento y a estos organismos autonómicos se deberá presentar la solicitud. Esto conlleva que cada comunidad establecerá las condiciones de aplazamientos y fraccionamientos, y encontramos comunidades autónomas como Madrid que facilitan hasta 5 anualidades de fraccionamiento y 1 año de aplazamiento o Andalucía, que ofrece 3 años para fraccionamiento y aplazamiento. En Cataluña por ejemplo ha sido aprobado recientemente la ampliación del periodo de aplazamiento excepcional, hasta dos años, hasta el 31 de diciembre del 2017 para deudas contraídas entre 1 de agosto de 2009 y 31 de diciembre de 2015. También conceden aplazamiento de 2 años Cantabria y 4 para fraccionamiento. La instrucción /2017 de 18 de enero del departamento de recaudación de la Agencia Tributaria, establece un máximo de aplazamiento para deudas tributarias con la Agencia Tributaria (no las deudas con organismos autonómicos) de 36 meses si hay aval bancario y certificado de seguro de caución y atendiendo a motivos excepcionales, hasta 48 meses.

²⁵⁸ Según Los Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, en la disposición adicional trigésimo cuarta, el Interés legal del dinero es: “Uno. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero, éste queda establecido en el 3,00 por ciento hasta el 31 de diciembre del año 2016; Dos. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere al artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será del 3,75 por ciento”. El interés de demora por aplazamiento se rebajó en el 2016, en el 2015 estaba en 4,375 por ciento. Para el año 2017 no se ha establecido modificación al respecto dado que han sido prorrogados los presupuestos del año anterior, luego sigue aplicándose ese mismo tipo.

sin incluir otros gastos que conlleva el procedimiento²⁵⁹. A partir de este cálculo se ha determinado cual es el TMG máximo que coincide con el importe de cuatro anualidades de dividendos, superada esa cantidad entendemos que la continuidad de la empresa se somete a riesgo, dado que con los recursos disponibles no cubren la deuda contraída por la liquidación del ISD.

Se podría además haber realizado otro supuesto práctico que contemple la financiación bancaria para hacer frente a la deuda tributaria (con plazos más amplios), pero los términos en los que estos recursos se puedan conseguir dependerá de la situación económico financiera de cada una de las empresas que lo soliciten. Dado que el pago de la deuda pone en dificultades la solvencia del negocio, entendemos que tampoco sería una solución realizable para el conjunto de empresas familiares que tengan que abonar tipos superiores a aquel que pone en riesgo la continuidad, al poderse encontrar con la negativa de la entidad financiera a conceder el préstamo.

8.4.7 Estimación de dividendos para una empresa familiar

En el apartado 9.1 de la tesis, sobre la empresa familiar y su situación económico financiera, se recogerá los resultados de distintas investigaciones que ya hemos mencionado²⁶⁰ y otros más, con el propósito de describir las características propias de sus estados financieros, ratios económicas financieras, situación de endeudamiento, tipología y estructura de su deuda, y alguna otra información adicional. Para el cálculo del TMG necesitamos, como ya indicábamos en el punto anterior, construir un modelo de cuentas para la empresa familiar que pueda representar al conjunto de las empresas familiares en un contexto más cercano a la pyme (dado que la base imponible máxima que hemos establecido es de diez millones de euros).

²⁵⁹ Además, y para deudas superiores a 30.000€, habría que establecer garantías para el pago de la deuda a través de avales bancarios, certificados de seguros de caución o a través de sociedad de garantía recíproca. Los términos de la garantía vienen establecidos en el artículo 82 de la LGT. En estos casos el interés de demora que se aplicará será el interés legal del dinero.

²⁶⁰ Principalmente se ha trabajado con los resultados de los estudios de Martín y Crespi (2012), Gallizo Vázquez (2013), Sánchez Vendrell (2015) y el del IEFA (2016)

Los indicadores de referencia que hemos tomado de estos estudios para elaborar el modelo de empresa familiar son los siguientes:

- Fondos propios sobre el activo, del 40 por ciento. El estudio de IEFA hace una estimación para el año 2010 de 36,2 por ciento y el estudio de Sánchez y Vendrell los estima en un 44 por ciento para una muestra del 2009.
- El ROA²⁶¹ o rentabilidad de los activos, del 5,82 por ciento. A partir del ROA y del Activo de la empresa familiar obtendremos el EBITDA²⁶². El ROA lo hemos obtenido del estudio de Sánchez y Vendrell, en el estudio del IEFA, aportaba un dato negativo del ROA cercano al -0,44 por ciento, pero el estudio también estimaba que antes de la crisis esa ratio era cercana al 6 por ciento.
- El ROE o retorno de la inversión, del 5,99²⁶³ por ciento. Se ha calculado a partir del beneficio neto de la empresa familiar y los fondos propios.
- K_d o coste de la deuda del 4,38 por ciento. Gallizo y Vázquez calculan un coste de financiación de 4,376 por ciento con una muestra que va del año 2007 al año 2011. Los datos de Sánchez y Vendrell son del 2009, y establecen un coste de la deuda superior, del 6,43 por ciento. Hemos estimado que el coste de la deuda a enero del 2017 debe ser inferior al del 2009 (plena crisis económico financiera), y por eso esa cifra debe ser más próxima a la aproximación de Gallizo y Vázquez.
- El margen sobre ventas, del 10,5 por ciento. A partir del margen que hemos establecido y del EBITDA podremos estimar los ingresos de explotación para cada año. Hemos tomado como margen un 10,5 por ciento, partiendo de los

²⁶¹ El ROA, "*Return on Assets*" determina la capacidad de generar renta del conjunto de los activos de la empresa, y se obtiene a de dividir el Beneficio antes de impuestos e intereses de la deuda, entre los Activos Totales.

²⁶² El EBITDA, "*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization*", representa el beneficio bruto de explotación antes de intereses, impuestos, amortizaciones y provisiones por depreciación, y nos permite obtener una imagen de la capacidad de generar beneficios por la empresa considerando solo la actividad productiva de la misma. En este caso y para simplificar al máximo este modelo, hemos optado por no considerar amortizaciones y provisiones por depreciación.

²⁶³ El ROE, "*Return on Equity*" es la rentabilidad obtenida en la inversión, es el cociente resultante de dividir los beneficios netos después de impuestos entre el capital o fondos propios.

datos extraídos de la Central de Balances del Banco de España, comparando el informe del año 2011 (6,8 por ciento) que contiene la relación de cuentas de resultados de las pymes para un periodo de cinco años y el del año 2015 (14,1 por ciento), también por un periodo de cinco años, pero que no se refiere a las pymes.

- El impuesto de sociedades, del 25 por ciento. Según la LIS²⁶⁴ en su artículo 39, el tipo general queda establecido en el 25 por ciento (en el 2015 quedó fijado en el 28 por ciento y para bases imponibles inferiores a trescientos mil euros fue de 25 por ciento).
- La K_e o rentabilidad exigida a los recursos propios, del 7,7 por ciento. Para obtener esta cifra hemos tomado como referencia el bono a diez años al 1,7 por ciento, una prima de riesgo del mercado del 6 por ciento, así como una beta igual a 1. Quizás resulte este el dato más complejo de estimar, ya que los intereses de los propietarios de cada empresa seguramente sean algo diferentes. Como entendemos que las empresas familiares son más longevas que las no familiares, resulta adecuado estimar que a partir de los 5 siguientes años tomaremos como referencia también un 7,7 por ciento como coste de los fondos propios.

Para simplificar la explicación del modelo vamos a partir del caso práctico de una empresa familiar con una base imponible de trescientos mil euros y realizaremos una estimación del flujo de caja libre del accionista o dividendo para cada año. A partir de las ratios anteriores y de la base imponible, tomando en consideración las diferentes normas contables y de valoración que corresponde aplicar²⁶⁵, hemos estimado el valor del conjunto de los activos de la empresa familiar, así por ejemplo para una base imponible de trescientos mil euros, que la hacemos coincidir con los recursos propios y teniendo en cuenta que el porcentaje que hemos considerado de fondos propios

²⁶⁴ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

²⁶⁵ Son de aplicación el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

sobre el activo es del cuarenta por ciento, obtenemos un activo de setecientos cincuenta mil euros y un Pasivo de cuatrocientos cincuenta mil euros.

Determinado el Activo y el EBITDA (este último a través del Activo y del ROA), y considerando un margen sobre ventas de un 10,5 por ciento, podemos estimar los ingresos de explotación que para este caso serían de 415.714,29€ y los gastos de explotación, que serían de -372.064,29€. Ahora que ya tenemos las principales ratios, junto con los gastos financieros que calculamos a partir del Coste de la Deuda (4,38 por ciento), y los impuestos, tomando solo en consideración el impuesto de sociedades, podemos obtener el flujo de caja libre disponible para el accionista, que en este caso es de 17.955€. Esta cantidad es la máxima cantidad que entendemos el adjudicatario podría disponer al año para pagar el ISD.

Las cuatro simulaciones que hemos realizado para las bases imponibles de trescientos mil, quinientos mil, un millón y diez millones están disponibles en los anexos 21 a 24.

9. ANÁLISIS DE RESULTADOS

9.1 LA EMPRESA FAMILIAR Y EL ISD, SU SITUACIÓN ECONÓMICO FINANCIERA

Antes de analizar los resultados del caso práctico vamos a contextualizar la situación económico financiera de las empresas familiares en los últimos años, de ese modo podremos interpretar de una manera más objetiva el modo en el que las empresas familiares se verán afectadas al hacer frente al ISD, y hasta qué punto el pago de este impuesto pueda poner o no en peligro la supervivencia o continuidad de la actividad empresarial.

Según hemos recogido a lo largo del estudio, son varias las características propias de las empresas familiares que coincide en describir doctrina, instituciones europeas, el GEEF, e instituciones nacionales que promueven sus intereses, y de entre estas especificidades de la empresa familiar destacamos para el propósito de este estudio la continuidad, y el control y propiedad de la familia. Entre esas características propias de la empresa familiar no es menos importante aunque sea más difícil de estimar, que como consecuencia de la implicación del núcleo familiar existe cierta tendencia al empleo de los recursos propios en lugar del empleo de la financiación ajena tal y como afirma el estudio de la empresa familiar (2015)²⁶⁶, algo que ha sido más frecuente en los años de la crisis en los que era más difícil la financiación bancaria.

Según Blanco, Quevedo y Delgado (2009), existe mucha literatura que ha tratado de caracterizar a las empresas familiares entre otras cosas por su tendencia a la autofinanciación y la reinversión de beneficios, y que estas sociedades se caracterizan además por ser “prudentes, e incluso reticentes, a recurrir a deuda”, decisiones que en parte se fundamentan en evitar la pérdida de control en la empresa, así como para mantener independencia con respecto a sus acreedores. Fundamentalmente al hablar de empresa familiar destacaremos la prevalencia de origen de los fondos de fuentes

²⁶⁶ “La empresa familiar en España (2015)” (2016) pp. 56.

internas frente a aquellos que provengan de fuentes externas, hasta tal punto que para no perder el control de la empresa la emisión de deuda se impone a la ampliación de capital. Advierten también estos y otros autores, que con el cambio generacional se “reduce la capacidad de sacrificio de los miembros familiares”²⁶⁷, y que la apetencia por el control les hará desistir de otras estructuras financieras óptimas. También mencionan que en los casos en los que la empresa familiar quiera enfrentar una política expansiva de crecimiento para lograr los recursos económicos necesarios y no modificar la estructura de la organización, no habrá otra opción que la deuda para minimizar el riesgo de pérdida del control, una decisión incómoda para la propiedad. Es interesante la observación que realizan acerca de que en ocasiones los propietarios que no participan de la dirección de la empresa pueden encontrar en la deuda un “mecanismo de gobierno” que permite fiscalizar ciertas actuaciones oportunistas de los gestores de la empresa.

Por estos y otros motivos resulta conveniente hacer una radiografía de cómo es la situación económico financiera en las empresas familiares, si bien nos encontramos de nuevo ante la dificultad de no disponer de una fuente de datos fiable a la que acudir directamente para extraer una amplia muestra de empresas familiares correctamente identificadas. La falta de existencia de un código que las identifique, como proponía la Resolución del Parlamento Europeo del 2015, o de una categoría que las permita clasificar a través de los organismos nacionales de estadística como recomendaba esa misma resolución, complica aún más el objetivo de hallar un modo en el que analizar un conjunto suficientemente amplio de ellas como para sacar conclusiones y hacer inferencias. Uno de los principales inconvenientes para conseguir esta finalidad es la inexistencia de una única definición para la empresa familiar, así como de los elementos que la caracterizan. Otro de ellos es la dificultad que supone extraer de las distintas fuentes de datos sólo la información de las empresas familiares,

²⁶⁷ Esto se debe entre otras cosas a la evolución de la empresa con el paso del tiempo, donde la relación parental y los “lazos afectivos” disminuyen con los cambios generacionales según nos distanciamos de la generación fundadora, y con ello la disponibilidad de financiación interna. Con el paso del tiempo descende también la utilidad que daban sus fundadores al control de la empresa y estas nuevas generaciones elevan en cambio las exigencias de las siguientes generaciones en cuanto a “liquidez a la rentabilidad de su participación en la empresa”. También el cambio de generaciones afecta a los costes de agencia, los lazos afectivos de la primera generación consiguen hacer más eficientes estas estructuras y con los cambios de generación estas eficiencias desaparecen por la dispersión de la propiedad.

discriminando aquellas que no lo sean. Ya advertimos de las limitaciones de las conclusiones de algunos estudios que han empleado bases de datos para extraer una muestra de empresas familiares que analizar²⁶⁸, y coincidimos con el criterio de Rojo, Diéguez y López (2011), al opinar que hay una evidente dificultad para delimitar este concepto y para obtener una definición operativa²⁶⁹ que permita sobre las diferentes fuentes, incluidas las bases de datos, realizar un estudio empírico. En los casos en los que había interés por extraer datos no cuantitativos de esas empresas familiares los investigadores acudían a metodologías como las entrevistas, para así recabar la información de una manera más directa (aunque más costosa), pudiendo certificar que la fuente es una empresa familiar, si bien en estos casos la dificultad se encuentra en poder comunicar con la propia fuente ya que habrá que dirigirse a un miembro de la propia familia, que en muchos casos suelen rehuir este tipo de preguntas²⁷⁰. Para la obtención de datos cuantitativos, los investigadores suelen hacer un muestreo a partir de empresas cotizadas, así a través de organismos como la Comisión Nacional del Mercado de Valores se pueden obtener un mayor número de elementos cuantitativos que permitan identificarlas y analizarlas, así como una amplia información de la estructura de su capital y otros datos de interés. En todo caso es evidente que este método excluye a su vez a las empresas familiares no cotizadas con lo que la muestra deja de ser representativa respecto del conjunto de empresas familiares que pueda haber en España.

Para conseguir una muestra suficientemente amplia, que resulte económica en términos de tiempo y dinero, y sin discriminar empresas familiares no cotizadas Rojo, Diéguez y López (2011) se refieren al empleo de la base de datos SABI como una de las más empleadas para estudios nacionales. Para que la muestra de empresas familiares extraída de SABI sea válida proponen un complejo y laborioso proceso por etapas basado en la identificación de los mecanismos de control y de la propiedad familiar, que incluso podría descartar empresas que son familiares, y no incluiría como

²⁶⁸ Como es el caso del estudio “La empresa familiar en España (2015)” 2016.

²⁶⁹ Esto ocurre por la diferente implicación que tienen las familias en cada una de las empresas familiares, lo que dificulta que algunas puedan ser identificadas como tales.

²⁷⁰ Las personas que suelen contestar son miembros de la organización que no son parte de la familia, y que no tienen por qué conocer la estructura última de la empresa.

familiares aquellas en las que una sociedad interpuesta ostenta el control del conjunto del negocio. Además el último filtro que proponen algunos estudios a los que Rojo, Diéguez y López se refieren, suele ser manual, para poder finalmente identificar los apellidos de los integrantes de la los órganos de dirección y hallar su vinculación con los propietarios.

Una vez hemos constatado la dificultad que habría supuesto obtener con nuestros propios medios una muestra de empresas familiares suficientemente amplia sobre la que extraer información relativa a su implantación en España y la situación económico financiera que atraviesa, tomamos la decisión de trabajar con datos y cifras de algunos estudios e investigaciones de terceros que empleen una amplia base de datos, que esclarezcan las fuentes y metodología empleadas para su escrutinio, y que ofrezcan cierta actualidad y volumen en su muestra. Es por ello que entendemos justificable utilizar como fuentes para el propósito de analizar el estado actual de la empresa familiar, el estudio del IEFA (2016) publicado en el 2016 que realiza la estimación a través de datos extraídos de SABI²⁷¹ y entrevistas a directores ejecutivos (CEO's) y propietarios de empresas familiares, y el Estudio Piloto sobre Empresas Familiares, del INE, publicado de julio del 2016²⁷², que emplea una muestra de datos extraída del DIRCE y que es más actual que el anterior. Otros estudios también han servido para completar esta revisión del estado actual de la empresa familiar, como el de Martín y Crespí (2012), la Cámara de Comercio de Madrid (2008), el de Gallizo y Vázquez (2014) y el de Sánchez y Vendrell (2016), en todos ellos quedan bien identificadas las muestras de datos, la metodología para su escrutinio y ofrecen igualmente conclusiones relevantes, aunque el volumen de la muestra de datos empleados en cada uno de ellos es sensiblemente inferior a los del estudio del IEFA y el del INE. Por otra parte los últimos cuatro estudios mencionados utilizan muestras que podríamos

²⁷¹ El estudio “La empresa familiar en España (2015)” publicado en 2016, identifica como empresas familiares el 90% de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada de la base de datos sobre una selección de 142.000 empresas que figuran activas en un plazo del año 2011 al 2013.

²⁷² “Estudio Piloto sobre Empresas Familiares”, publicado en julio del 2016 y que hacía una estimación a partir de una encuesta realizada a parte de la muestra del DIRCE (Directorio Central de Empresas) compuesta por 7.062 empresas. La encuesta se incluye en el cuestionario de Indicadores de Confianza Empresarial del primer trimestre del 2016 que fue recogido en diciembre de 2015,

calificar como regionales, al tratarse de empresas que desarrollan su actividad en territorios concretos (Madrid, Lérida y Rioja)

Actualmente la empresa familiar española tiene una presencia en España cercana al 88,8 por ciento del conjunto de las empresas, según el estudio del IEFA. Según este mismo estudio se hace una estimación de que al menos el 66,7 por ciento de los trabajadores españoles están vinculados a este tipo de empresas. Esto supone a su vez que cerca del 57 por ciento del PIB del país deriva de la actividad de las empresas familiares. Según este mismo estudio, el 45,7 por ciento son de primera generación, el 44,2 por ciento se corresponden a segunda generación y apenas llegan a tercera y cuarta generación el 7,4 y el 2,6 por ciento respectivamente.

Utilizando los datos del estudio del INE del 2016 que emplea metodologías diferentes así como otro origen de los datos, encontramos una estimación de la presencia de la empresa familiar en España del 82,8 por ciento, resultado obtenido a través de la muestra del DIRCE, y un nivel de ocupación de trabajadores españoles de aproximadamente el 49,9 por ciento, así como un 38 por ciento de la facturación nacional.

En ambos casos las conclusiones hasta el momento son similares, y procedemos ahora a examinar la estructura de la empresa familiar. En el estudio del IEFA se indica que el 24,1 por ciento de las empresas familiares tienen de 1 a 9 empleados, en el 65,7 por ciento de ellas trabajan de 10 a 49 personas, las de 50 a 249 ocupados solo representan un 8,7 por ciento, y las de más de 250 asalariados, es decir, las grandes empresas, apenas alcanzan un 1,5 por ciento del conjunto de ellas. Por su parte el estudio del INE destaca que el 80 por ciento de los empleados que trabajan en empresas españolas de menos de 10 trabajadores, lo son en empresas familiares, y esta característica se invierte al hablar de empresas de más de 1.000 empleados donde los asalariados de empresas familiares solo representan el 20 por ciento del conjunto de trabajadores en ese tamaño de empresas. El tamaño medio de la empresa familiar

es de 28,8 empleados y se estima una longevidad media de la sociedad en 33 años²⁷³ según el IEFA (2016).

Respecto a la gestión económico financiera de las empresas, el estudio del INE apenas aporta información actual sobre la salud de las mismas, refiriéndonos en este apartado a las conclusiones establecidas en el estudio del IEFA del año 2013²⁷⁴. Según la investigación del 2013, la empresa familiar tiene una ratio de endeudamiento (calculado como el cociente entre fondos ajenos y pasivo total) del 73 por ciento, frente al 92,9 por ciento de las empresas no familiares. La rentabilidad económica, hallada a través del cociente entre el beneficio antes de intereses e impuestos, y los activos totales, es para las empresas familiares negativa y del 0,5 por ciento²⁷⁵. Realizando un estudio por tamaño de empresas para aquellas que tienen entre 1 a 24 empleados la rentabilidad es negativa del 1,3 por ciento, para sociedades en el tramo de 25 a 49 empleados, la rentabilidad es positiva del 1,7 por ciento, en compañías de 50 a 99 trabajadores es también positiva y se corresponde con un 2,6 por ciento, y para aquellas de 100 asalariados o más, una rentabilidad económica del 3,5 por ciento²⁷⁶. Estos resultados demuestran una alta rentabilidad en el caso de las grandes empresas familiares y una menor rentabilidad en aquellas inferiores a 25 empleados, y un promedio de rentabilidad en los intervalos seleccionados y según la muestra del estudio, superior a la de las empresas no familiares (salvo para el caso de las empresas de 25 a 49 empleados que tiene una rentabilidad de 2,0 por ciento, mayor que en la empresa familiar).

También el estudio del IEFA hace una aproximación a la rentabilidad financiera, calculada como el cociente de los resultados del ejercicio y los fondos propios, siendo esta ratio para el 2013 negativa del 2,4 por ciento, si bien antes de la crisis, en el año

²⁷³ Los datos de longevidad son establecidos en el mismo estudio pero con una muestra y metodología diferente, empleando para ello una muestra aleatoria de 529 empresas seleccionadas entre las compañías analizadas en SABI, entrevistando al CEO o responsable de la empresa entre mayo y junio del año 2015.

²⁷⁴ Recordemos que los datos de este estudio se basan en una muestra de empresas extraída de SABI que están activas en el periodo entre los años 2011-2013.

²⁷⁵ Antes de la crisis, en los datos del año 2007, esta se situaba en el 6,3 por ciento. En el caso de las empresas familiares, la rentabilidad económica para el 2013 era del -0,4% y del 5,5% en el año 2007.

²⁷⁶ En los casos de la empresa no familiar, de menos de 25 empleados, -2,3%, de 25 a 49, 2,0%, de 50 a 99, -0,8% y de más de 100, 1,8%.

2007 esta era positiva y del 7,3 por ciento²⁷⁷. Examinando esta misma ratio en función del tamaño de empresa, obtenemos que es negativa y del 3,2 por ciento para las empresas de menos de 25 empleados, positiva y del 4,7 por ciento para las sociedades de 25 a 49 trabajadores, negativa y del 2,3 por ciento para aquellas con 50 a 99 ocupados y positiva del 1,8 por ciento para las de 100 o más asalariados²⁷⁸.

El IEFA en su publicación del 2016 publica también una estimación que denomina el “*Cash Flow* por accionista”, cociente del EBITDA menos gastos financieros e impuestos, y los fondos propios. Los resultados obtenidos indican que en las empresas familiares para el 2007 esta ratio era del 34,8 por ciento y este ha descendido en el 2013 al 15 por ciento, un descenso inferior al experimentado por las empresas no familiares²⁷⁹. El IEFA proporciona también el examen de esta misma ratio por número de empleados en la empresa, siendo el tipo de empresas que más han visto minorada esta ratio las de menos de 25 empleados que tienen una ratio de 13,7 por ciento. Las de 50 a 99 ocupados tienen un 17,8 por ciento, las de 25 a 49 asalariados alcanzan un 18,1 por ciento y finalmente las de 100 trabajadores o más, un 19,5 por ciento, la más alta de todas. Tanto las empresas familiares más grandes como las más pequeñas guardan mejores coeficientes que las no familiares²⁸⁰.

Hemos comparado estos datos con los del estudio publicado por la Cátedra Banca March de la Empresa Familiar²⁸¹, y son próximas en las conclusiones relativas al comportamiento de la empresa familiar y su diferencia con la no familiar en los años de la crisis²⁸², así como en el examen que realiza de la estructura económico financiera de la empresa familiar. La muestra utilizada por esta investigación es más reducida, 687 empresas familiares y 196 no familiares, razón por la cual solo empleamos esta muestra a efectos de contrastar los resultados obtenidos por el IEFA y el INE, y para completar datos que las anteriores no hubieran publicado. Aunque el estudio realizado

²⁷⁷ En el caso de las familiares era del -1,9% para el 2013 y del 8,7% para el año 2007.

²⁷⁸ En los casos de la empresa no familiar, de menos de 25 empleados, -3,4%, de 25 a 49, -1,9%, de 50 a 99, 2,1% y de más de 100, 3,4%.

²⁷⁹ Las no familiares parten de un 60,6% en el año 2007 y caen al 15,5% en el año 2013

²⁸⁰ En el caso de las no familiares, las de menos de 25 les corresponde un 12,1%, las de 25 a 49 un 20,7%, las de 50 a 99 un 18,1% y la de 100 o más empleados 14,8%.

²⁸¹ Martín y Crespi (2012).

²⁸² El último año que analiza la muestra de este estudio es el año 2010.

por Martín y Crespí cuenta con un número inferior de empresas, este estudio es más amplio en cuanto al periodo analizado a través de SABI, ya que se inicia en el año 2000 y se extiende hasta el año 2010, lo que permite comparar el comportamiento de las empresas familiares en años de bonanza económica y en época de crisis.

Una de las primeras conclusiones que queremos aportar del estudio de Martín y Crespí es el relativo al examen del volumen de activos totales y su comportamiento para el periodo analizado. Para empresas familiares como no familiares, hasta el 2006 el volumen de activos totales ha sido creciente, superando en el caso de las empresas no familiares el 20 por ciento de crecimiento interanual para ese mismo año y quedando muy próximo a esa cifra en el caso de las familiares. Al comienzo de la crisis, en el año 2008, el crecimiento interanual de las familiares es negativo, del 15 por ciento, el de las familiares es también negativo pero se situaría algo por encima del diez por ciento. Desde entonces hasta el 2010 el crecimiento negativo se fue moderando, siendo para las empresas familiares casi del cero por ciento en ese año, y en las no familiares negativo ligeramente superior al cinco por ciento.

Otra ratio económica financiera que aporta el estudio de Martín y Crespí (2012) es el *ROA*²⁸³, que en el periodo de crisis fue negativo del 0,9 por ciento en las empresas no familiares, y en las empresas familiares negativo del 0,44 por ciento. Este mismo estudio aporta otras ratios económico financieras relevantes como el margen calculado esta ratio como el cociente entre el resultado bruto de la explotación y los ingresos por ventas, este fue positivo en los años de la crisis, y en el caso de las no familiares, entre los años 2008 y 2010, fue negativo. El margen en años de bonanza alcanza para las no familiares el 6 por ciento y para las familiares cerca del cinco por ciento.

Coinciden en analizar el estudio de la Cátedra Banca March para la Empresa Familiar y el del IEFA, que las empresas familiares que registraron menos beneficios fueron las más pequeñas, frente a las grandes que registraron un mejor comportamiento. Este último estudio que estamos examinando ofrece además información de la

²⁸³ *Return on Assets* o retorno de los activos, cociente del resultado bruto del ejercicio, entre el volumen de activos medios utilizados durante el referido ejercicio.

composición de la estructura de la deuda, y una de las cosas que destaca es que a lo largo de la serie estudiada dentro del pasivo, los fondos propios tienen una presencia en las empresas familiares del 30 por ciento o más (32 por ciento en el 2007 y 36,2 por ciento en 2010), y en las empresas no familiares esta presencia es inferior, ya que en solo dos años de la serie supera el 30 por ciento (21,6 por ciento en el 2007 y 31,8 por ciento en 2010). Respecto al pasivo a corto plazo, la empresa familiar ha reducido la dependencia del mismo ya que en el 2000 representaba un 54,1 por ciento y para el año 2010 pasa a ser menos de un 40 por ciento, variación que en los últimos años es absorbida por el endeudamiento a largo plazo, con poca presencia en la empresa familiar en el año 2000, pero con cifras más parecidas a las de la empresa no familiar en el año 2010.

Para el año 2010 las estructuras del pasivo del balance guardan una estrecha similitud entre las empresas familiares y no familiares. Respecto al ajuste obligado durante la crisis, según el estudio de Martín y Crespi, del estudio de los estados financieros de las empresas familiares se desprende que han tenido que optar por reducir activos²⁸⁴. Es posible que las empresas no familiares se vieran obligadas a reestructurar la ratio deuda-capital, entre otras razones por las dificultades para obtener financiación en los años de crisis, algo a lo que hace también referencia el IEFA. En cambio las empresas familiares si mantienen, e incluso mejoran, su estructura de endeudamiento incrementando el de largo plazo en detrimento del que se corresponde con el corto plazo²⁸⁵. Sobre la financiación externa, este mismo estudio concluye que esta es principalmente bancaria para las empresas familiares, representando en el año 2000 el 30,67 por ciento del pasivo e incrementándose hasta un 40,90 por cien para el año 2010.

²⁸⁴ Aunque reduzcan activos ninguna de las empresas de la muestra para el periodo de años del 2000 al 2010 llega a la quiebra, dado que al realizarse el estudio sobre empresas activas en SABI, las empresas que pudieran llegar a la quiebra son descartadas al no estar activas en el año 2010 (p. 30)

²⁸⁵ Parte de las conclusiones del estudio de la Cátedra de Banca March para la Empresa familiar determinan una mayor facilidad por parte de las empresas familiares para conseguir financiación a largo plazo, con respecto a la empresa no familiar. Se llega a esta conclusión por entender que la financiación en la empresa familiar se realiza con menos entidades, tienen facilidad para hacer llegar a la entidad información “blanda y dura” (Petersen, 2004), y consiguen una mayor confianza de las entidades crediticias (banca relacional) basada en una relación más duradera y cercana con la propiedad, trabajando con objetivos a largo plazo (pp. 10-11).

El resto de estudios que hemos podido analizar²⁸⁶ utilizaban muestras regionales de empresas (Lérida, Cataluña, Rioja, Madrid ...), por lo que las conclusiones de los mismos no tienen por qué ser coincidentes con los del conjunto del país, aunque revisados los datos obtenidos si hay cierto paralelismo. Otra de las limitaciones de los estudios es el tamaño de la muestra y que en algunas de ellas (Lérida y Madrid) no indican el periodo en el que estaban activas estas empresas en SABI, por lo que no podemos determinar hasta qué punto los promedios calculados estaban afectados por la crisis y si son coincidentes en las fechas como para entender que el análisis de las estructuras de las empresas familiares debería alcanzar resultados similares.

A pesar de estas limitaciones debemos destacar que en todos los estudios analizados se señala de manera unánime la fuerte presencia de los fondos propios frente a la financiación externa, entre el 40 y 43 por ciento, una alta rentabilidad de los activos entre el 5 y 8 por ciento, y que predominan las familiares frente a las no familiares, del 65 al 85 por ciento de las empresas. Son similares también las conclusiones relativas al número trabajadores que emplean estas empresas, cerca del 70 por ciento de los trabajadores (en este caso hay una salvedad, Madrid, que ofrece un dato más cercano al 50 por ciento), y que el tamaño más frecuente (por número de empleados) es la de la microempresa, de 1 a 9 empleados, con una presencia del 65 al 87 por ciento de las compañías familiares según los diferentes estudios.

Según Sánchez y Vendrell (2016) las empresas leridanas disponen de una deuda a corto plazo del 18,5 por ciento y a largo plazo del 30,85 por ciento. Para Gallizo y Vázquez (2014) los niveles de liquidez en las empresas catalanas son mayores en la

²⁸⁶ Por orden de publicación detallamos los estudios revisados. El estudio de Lérida es el de “Análisis de la situación financiera y de rentabilidad de la empresa familiar leridana” de Sánchez y Vendrell, 2016, con datos de 2.820 empresas leridanas extraídos de SABI en el 2009 (no detalla entre que años las empresas estaban activas), y apoyado en las conclusiones del informe del Instituto Familiar del 2011. El de Cataluña es el de Gallizo y Vázquez (2013), “Análisis de la financiación de la empresa familiar frente a la no familiar”, que trabaja sobre una muestra de 210 empresas de Cataluña del para el periodo entre los años 2007 y 2011, extraídas de SABI. En el caso de Madrid hemos analizado el estudio de “La empresa familiar en la Comunidad de Madrid”, publicado el 2008 por la Cámara de Comercio, la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid y CEIM (Confederación Empresarial de Madrid, CEOE), con una muestra de 1.682 empresas de la Comunidad de Madrid con información extraída de SABI, y estratos según DIRCE, si bien no detalla los criterios del periodo en el que estaban activas las empresas analizadas. Para el caso de la Rioja, hemos revisado el artículo “Efectos tamaño y sector sobre la rentabilidad, endeudamiento y coste de la deuda en empresas familiares riojanas” de Ayala y Navarrete (2004), con una muestra de 721 empresas familiares riojanas en un periodo de 1996 al 2000.

familiar que en la no familiar (en la familiar entre el 1,48 y 1,52 y en la no familiar entre el 1,3 y 1,53), el coste de financiación es también inferior en la familiar (una diferencia de algo más de un punto en la muestra de 5 años), y reparten estas últimas un 10 por ciento menos de dividendos que las no familiares.

9.2 ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE LA LEGISLACIÓN DEL ISD EN LAS CCAA PARA LA SUCESIÓN EN LA EMPRESA FAMILIAR

9.2.1 Resultados cualitativos del examen de la evolución del marco legal autonómico del ISD entre los años 2007 y 2017

A continuación vamos a resumir los resultados más relevantes de la evolución de la regulación del ISD a través de la normativa de las diferentes CCAA en el periodo entre los años 2007 y 2017 en aquellos aspectos que afectan directamente a la sucesión en la empresa familiar, prescindiendo de analizar las modificaciones de la normativa del impuesto realizadas por el Estado que como ya hemos indicado no han existido.

Analizaremos cada una de las comunidades autónomas examinando para todas ellas las modificaciones en la tarifa del impuesto, los cambios en coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente aplicables a los grupos de parentesco I y II, también examinaremos las reducciones, deducciones y bonificaciones para los grupos de parentesco I y II así como las relativas a la transmisión de la empresa familiar, comprobaremos los cambios en los requisitos exigibles de mantener la propiedad durante diez años, y sin olvidar la condición de mantener el domicilio fiscal de la compañía en la comunidad autónoma cuya normativa deba aplicarse para poderse beneficiar el causahabiente de ciertas mejoras también relacionadas con la empresa familiar.

Adicionalmente adelantamos los resultados de una clasificación acerca de la evolución de la normativa en las CCAA para el periodo comprendido entre los años 2007 y 2017, esta ranking se ha ordenado conforme a las modificaciones legislativas autonómicas, ocupando los primeros puestos aquellas cuya regulación beneficia más a los intereses de la empresa familiar en general y a los del adjudicatario en particular. Se indica para cada comunidad autónoma el lugar que ocupa dentro de esa lista. El conjunto de esos resultados para todas las comunidades autónomas se puede comprobar en la [tabla 25](#).

En las próximas líneas resumiremos para cada comunidad autónoma los cambios en su regulación del ISD y la posición que otorga esos cambios en el conjunto de la clasificación que acabamos de mencionar. En los [anexos 6 a 20](#) se recoge una muestra más amplia y detallada de la actualidad legislativa del ISD para cada comunidad autónoma que complementa la información que a continuación desplegamos.

- Andalucía. Estudiada la normativa de la comunidad autónoma podría afirmarse que existe una mejora en la misma en lo que respecta a los intereses de la empresa familiar para la sucesión, tanto si la comparamos con la normativa estatal como la que existía en el 2007. Con respecto a la tarifa, incrementa en ese periodo la misma hasta aplicar en el tramo más alto el 36,5 por ciento. De los nueve apartados analizados del ISD, la tarifa es la única que experimenta una modificación con intención de incrementar la recaudación, la única que se ve modificada en contra de los intereses de la empresa familiar. A favor de las mismas aumentan las reducciones enfocadas a los grupos de parentesco I y II incrementando hasta los 250.000€ la deducción por pertenecer a los mismos. Reduce de diez a cinco años el tiempo en el que la empresa se ve obligada a mantener la adquisición para beneficiarse de la reducción de empresa familiar, y para poder aplicar la mejora relativa a empresas familiares domiciliadas en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulte aplicable, aquellas que se benefician de una reducción de un 99 por ciento, disminuye los requisitos para su aplicación. En el ranking de modificaciones favorables al contribuyente para sucesión por CCAA ocupa el séptimo lugar.

- Aragón. En el periodo analizado todas las modificaciones legislativas que realiza esta comunidad en el impuesto de sucesiones para los intereses de la empresa familiar, son positivas. Sigue manteniendo las tarifas, coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente que inicialmente fueron aprobados por el Estado, aunque para el grupo de parentesco I (con más énfasis en el caso de hijo menor de 18 años) y para el grupo de parentesco II, establece una serie de modificaciones que mejoran la tributación del causahabiente en el caso de reducciones, deducciones y bonificaciones que ya reconocía la normativa. Mejora la reducción estatal de empresa familiar reduciendo de diez a cinco los años que debe mantenerla, e incrementa al 99 por ciento la cuantía de la misma. En el caso de participaciones para beneficiarse de la reducción del 99 por ciento, así como la disminución de diez a cinco años del deber de mantener lo adquirido, establece la exigencia de mantener la actividad en la Región para poder seguir aplicando el beneficio. Esto es también así para los casos en los que existe una disminución del patrimonio o en el caso de que deban ser aplicadas las condiciones especiales que obligan a alcanzar una cuota de control del 20 por ciento de la empresa familiar. En la clasificación de CCAA que hemos elaborado a partir de las modificaciones favorables y menos favorables para el adquirente, alcanza el segundo lugar, solo por detrás de Canarias.
- Asturias. Tiene un saldo positivo de modificaciones introducidas desde el año 2007, y podría afirmarse de manera general que es favorables a los intereses de la empresa familiar y a los del adquirente, especialmente a las rentas bajas y medias de los declarantes. Modifica las tarifas, aplica un leve un redondeo sobre sus cuantías, y eleva los últimos tramos hasta alcanzar, como en Andalucía, el 36,5 por ciento en su tramo más alto. Desde antes del año 2007 ya fueron modificados los tramos de patrimonio preexistente, habiéndose aplicado una rebaja en el multiplicador aplicable al grupo de parentesco I. Sobre las reducciones a los grupos de parentesco I y II, estas se incrementan hasta los 200.000€, y la relativa a la empresa familiar, se amplía a 5.000.000€ el

límite máximo del valor del negocio al que resulta aplicable. En la jerarquía que hemos establecido para comparar las normativas de las CCAA es la novena más propicia a los intereses de la empresa familiar.

- Baleares. Respecto a las últimas modificaciones introducidas en su normativa autonómica, mejora la tributación de los herederos incluidos en los grupos de parentesco I y II, aunque para el resto de grupos las modificaciones son opuestas, incrementando la imposición del adquirente. El saldo de modificaciones en el conjunto de los nueve apartados examinados, podríamos afirmar que es negativo. Como indicábamos los grupos de parentesco I y II si se benefician de unas nuevas modificaciones de la tarifa propia, el cambio implica que reduce al 20 por ciento la tarifa máxima para estos parientes y hasta los primeros 700.000€ de la base liquidable la tarifa que resulta aplicable es del 1 por ciento. Baleares ya redujo y bonificó la pertenencia del adjudicatario a los grupos de parentesco, elimina las deducciones que existían para los grupos de parentesco I y II, para el primero mantiene una bonificación del 99 por ciento, y para el II no conserva más que una reducción cercana a la estatal. En todo caso la disminución de la tarifa amortigua este incremento en la imposición. Esta comunidad ya redujo de diez a cinco años el requisito de mantener la adquisición para poder seguir beneficiándose de la reducción del 95 por ciento por empresa familiar. En la relación de modificaciones normativas de las distintas CCAA, Baleares se encuentra en última posición por detrás de Murcia²⁸⁷.
- Canarias. Las modificaciones en la regulación que ha realizado esta comunidad, llevan a sus contribuyentes a disfrutar de una de las mejores condiciones para tributar por sucesiones. Al igual que otras muchas CCAA sigue sin modificar las tarifas, los coeficientes multiplicadores y los tramos de patrimonio preexistente, pero en todos los demás apartados que hemos revisado, ha introducido una mejora con respecto a la normativa que ya existía en el año 2007. En el caso de los grupos de parentesco I y II, disminuye el límite de la

²⁸⁷ También por detrás del Estado, que por no participar de la categoría de comunidades autónomas queda excluida del ranking.

reducción máxima que podía aplicarse, pero al mismo tiempo mejora las condiciones de tributación incorporando una bonificación del 99,9 por ciento sobre la cuota tributaria, que hace progresar notablemente la situación del heredero en casi cualquier circunstancia. Para la reducción del 99 por ciento de empresa familiar, incorpora el requisito de que la actividad económica, dirección y control de la empresa deben radicar en el territorio de la comunidad autónoma, y lo mismo ocurre con la reducción de diez a cinco años de la obligación de mantener lo adquirido. Otra novedad en la regulación del ISD es que elimina el límite de tres millones de euros de valor máximo de la compañía para que puedan beneficiarse de la reducción de empresa familiar. Canarias es una de las CCAA que mejores condiciones ofrecen en el periodo comprendido entre los años 2007 y 2017 alcanzando el primer lugar de la clasificación que hemos elaborado.

- Cantabria. Esta comunidad autónoma tiene un balance positivo de modificaciones en el ámbito de la sucesión de la empresa familiar en el periodo que estamos analizando. Las tarifas y coeficientes multiplicadores que fueron fijados por el Estado se mantienen, y los tramos de patrimonio preexistente apenas han sido redondeados. Respecto a los grupos de parentesco I y II establece bonificaciones del 99 por ciento sobre cuota tributaria, además de modificar positivamente las condiciones de las reducciones existentes para ambos grupos. Igual que ocurre con Canarias recoge para las empresas familiares una reducción del 99 por ciento. En esta comunidad ya se había rebajado antes del año 2007, de diez a cinco años el requisito de conservar lo adquirido. Es interesante destacar que para beneficiarse el adjudicatario de las reducciones del 99 por ciento no precisa el negocio de estar domiciliado en la misma comunidad autónoma cuya regulación resulte aplicable. Ocupa el sexto lugar en el ranking de CCAA de las modificaciones más favorables al contribuyente para tributar por el ISD.
- Castilla y León. Esta comunidad autónoma en el periodo que estamos analizando apenas ha introducido variaciones en su normativa que permitan

mejorar las condiciones de tributación del adjudicatario o que beneficien a la empresa familiar. No han sido modificadas las tarifas, coeficientes multiplicadores y los tramos de patrimonio preexistente que venían recogidos en la LISD. En lo que respecta a los grupos de parentesco I y II, suprime las bonificaciones del 99 por ciento que existían para ambos grupos, si bien implanta una reducción variable mejorada, que puede llegar a los 250.000€ para cada uno de los dos grupos de parentesco. Sobre las reducciones, deducciones o bonificaciones aplicables a la empresa familiar, mantiene la reducción propia, que era anterior al año 2007, y que ascendía al 99 por ciento siempre que fueran sociedades establecidas en la región. Prolonga también la rebaja de diez a cinco años del requisito de hacer permanecer lo adquirido por parte del causahabiente. Es la décima comunidad autónoma en la relación de normativas autonómicas con más modificaciones favorables al contribuyente en el periodo analizado.

- Castilla-La Mancha. Esta región presenta una situación muy parecida a la de Castilla y León y apenas ha desarrollado modificaciones destacables aplicables a la empresa familiar para el periodo comprendido entre los años 2007 y 2017. Al igual que más de la mitad de las comunidades autónomas mantiene las tarifas, coeficientes multiplicadores y los tramos de patrimonio preexistente que se aprobaron para el régimen común, sin haber aplicado tampoco algún tipo de redondeo. Elimina las reducciones para grupos de parentesco del 95 por ciento, y establece una nueva bonificación progresiva por tramos que va del 80 al 100 por cien para el grupo de parentesco I y II, para bases imponibles inferiores a 175.000€. En el ámbito de las reducciones en empresa familiar, mantiene la propia, que existía antes del año 2007 por un importe de 99 por ciento para empresas familiares establecidas en la región, así como la rebaja a diez a cinco años en el deber de conservar la adquisición. Es la undécima comunidad autónoma en la jerarquía que hemos organizado de modificaciones en la regulación de las CCAA que mejores condiciones de tributación ofrecen al contribuyente entre los años 2007 y 2017.

- Cataluña. Es una de las comunidades autónomas con mejor balance de modificaciones introducidas favorables al obligado tributario y a la empresa familiar en el ámbito de la sucesión. Modifica y simplifica tanto las tarifas, que reduce el tipo máximo en un punto, y los tramos de patrimonios preexistentes, unificando en un solo tramo los distintos coeficientes multiplicadores. Para los grupos de parentesco I y II, establece un coeficiente de 1, mejorando más aún sus condiciones de tributación. Se podría afirmar que Cataluña es la comunidad que más modificaciones regulatorias ha introducido en los últimos diez años, además. Comparada con las demás CCAA, es de las que más modificaciones favorables al contribuyente ha practicado. Mantiene las generosas bonificaciones por tramos para los grupos de parentesco I y II (llegan hasta el 99 por ciento en el tipo máximo) y modifica favorablemente la reducción de ambos grupos de parentescos incrementando las cuantías máximas en las que resultan aplicables. Respecto a la categoría de reducciones en empresa familiar, se crea una por importe del 97 por ciento para la adquisición de sociedades laborales. Previo al año 2007 ya se había reducido de diez a cinco años el tiempo que debe transcurrir para beneficiarse de la reducción de empresa familiar, preservando lo adquirido. Ocupa el tercer lugar en la clasificación de modificaciones autonómicas introducidas entre los años 2007 y 2017.
- Extremadura. La evolución de la normativa extremeña del ISD en los últimos diez años ha sido positiva no habiendo introducido en el periodo comprendido entre los años 2007 y 2017 ninguna actualización regulatoria que perjudique los intereses de la empresa familiar que vaya a transmitirse por herencia. Como muchas otras comunidades autónomas no cambia las tarifas, coeficientes multiplicadores y los tramos de patrimonio preexistente que fueron aprobados por el Estado en la LISD. Por otra parte si establece modificaciones en las reducciones para grupos de parentesco I y II que incrementan su cuantía máxima hasta los 175.000€ (sumadas a las otras reducciones existentes por este concepto), para caudales relictos no superiores a seiscientos mil euros y patrimonios preexistentes inferiores a trescientos mil euros. Establece también

una nueva bonificación del 99 por ciento para bases imponibles máximas de seiscientos mil euros. En el apartado de empresa familiar, mantiene la reducción del cien por cien para empresas que desarrollen su actividad empresarial en el territorio de la comunidad cuya normativa resulte aplicable y ahora reduce de diez a cinco años el tiempo en el que debe conservar la adquisición en el patrimonio del causahabiente. En el ranking de modificaciones positivas introducidas por las CCAA tiene la quinta posición.

- Galicia. Las reformas introducidas desde el año 2007 y hasta el año 2017, han mejorado notablemente la situación de las empresas familiares en esta comunidad al recoger nueva normativa que favorece al contribuyente al liquidar el ISD, ninguna de esas nuevas normas incrementa la imposición en aquellos aspectos que la relacionan con la empresa familiar en sucesiones. En el caso de las tarifas, se simplifican los tramos para los grupos de parentesco I y II, y se reduce el tipo máximo aplicable al dieciocho por ciento. En el caso de los coeficientes multiplicadores para estos dos mismos grupos de parentesco, se incrementan hasta la unidad, en todo caso este ligero incremento se compensa con la nuevas deducciones y reducciones por pertenencia ciertos grupos de parentesco. Entrando en detalle de los grupos de parentesco, para el grupo de parentesco I disminuye el límite de la reducción mejorada del Estado, y establece una deducción del 99 por ciento a la cuota tributaria. Para el grupo de parentesco II se incrementan los tramos de la reducción mejorada del Estado que llega hasta un máximo de novecientos mil euros. Respecto a la reducción por transmisión de empresa familiar, ya existía antes del año 2007 una por importe del 99 por ciento que se aplicaba solo a aquellas compañías ubicadas en Galicia. También con anterioridad al año 2007 se había minorado de diez a cinco años el tiempo durante el que el causahabiente deberá hacer perdurar lo adquirido. Es la cuarta comunidad autónoma con mejor ratio de mejoras introducidas en la regulación del ISD para el periodo estudiado.
- Madrid. Desde el año 2007 hasta el año 2017 no se registran regulaciones autonómicas en esta comunidad relativas a sucesión en empresas familiares.

No han cambiado las tarifas, coeficientes multiplicadores ni los tramos de patrimonio preexistente del régimen común. Destacar que se mantienen las bonificaciones del 99 por ciento para los grupos de parentesco I y II, y en el caso de la empresa familiar, ya redujo con anterioridad al año 2007 de diez a cinco años el tiempo durante el que conservará lo que le fue transmitido. A pesar de no haber introducido variaciones en la regulación, esta comunidad ha sido históricamente de las que mejor fiscalidad ofrecía, lo que no evita que por los criterios aplicados en nuestro ranking, y la falta de actividad en estos años, ocupe la decimotercera posición, superando solo a las comunidades de Baleares y Murcia²⁸⁸.

- Murcia. Para el periodo analizado es quizás de las comunidades autónomas que más normativa propia ha aprobado (aunque no tanta que afecte a las empresas familiares en sucesiones), aunque apenas mejora la situación de la empresa familiar respecto al año 2007. Destacar que en la exposición de motivos 1/2015, de 6 de agosto, se indica expresamente que con las últimas modificaciones se procuraba reducir la carga tributaria a la que se somete el donatario o causahabiente, aunque una vez examinamos los preceptos legales que contiene nos damos cuenta de que la referida reforma legislativa no afecta a los intereses de la empresa familiar. Murcia modifica la tarifa que recogerá ahora un tipo máximo del 36,5 por ciento, la tercera comunidad autónoma que alcanza este tipo tan elevado junto con Andalucía y Asturias. Los coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente siguen siendo los aprobados por el Estado. Respecto a las reducciones a los grupos de parentesco I y II, además de mantener las del Estado, mantiene también la bonificación del 99 por ciento prevista para el grupo de parentesco I. Conserva la del grupo de parentesco II que se rebaja al 60 por ciento (aunque aplica la cuantía anterior para miembros de familia numerosa) y se elimina el límite máximo de 450.000€ de base imponible. En lo relativo a las reducciones para empresa familiar, mantiene la del 99 por ciento para empresas con domicilio fiscal y social en

²⁸⁸ Aunque supere también al Estado, este no forma parte de la clasificación establecida.

Murcia, y elimina el límite de cifra de negocios de 6.000.000€ para que pudieran beneficiarse de esta reducción. En la relación que hemos establecido de modificaciones positivas para los intereses de las empresas familiares introducidas por las CCAA entre los años 2007 y 2017, se encuentra en catorceavo lugar.

- Rioja. Esta comunidad en los años anteriores al 2015 era junto al Estado y a la comunidad autónoma de Madrid, la que menos actividad regulatoria ha desarrollado en torno al ISD desde el 2007, si bien en los dos últimos años, 2015 y 2016, se ha incrementado notablemente la nueva normativa, aunque algunos de los nuevos beneficios que reconoce a causahabientes y a la empresa familiar, requieran de numerosos requisitos para que puedan resultar aplicables. En todo caso, y después de estudiada la legislación aplicable, se puede deducir que aquella a la que debe adherirse el contribuyente de esta comunidad, es más favorable que la de Estado. Permanecen las tarifas, los coeficientes multiplicadores y los tramos de patrimonio preexistente vigentes en la LISD. En el apartado de grupos de parentesco, ya existía una deducción del 99 por ciento para grupos de parentesco I y II, y se crea en estos años un nuevo tramo al que aplicará el 98 por ciento para los casos de bases imponibles superiores a quinientos mil euros. Mantiene la reducción propia que existía del 99 por ciento para empresas familiares con domicilio social y fiscal en la Rioja. Antes del año 2007 ya había disminuido de diez a cinco años el tiempo por el que debe mantener lo heredado, aunque para aplicarse esta condición debe cumplir también la anterior de domiciliación. En la clasificación que hemos establecido entre CCAA utilizando como criterio las modificaciones positivas introducidas del año 2007 al 2017, ocupa el doceavo lugar.
- Valencia. La comunidad valenciana es la única requerida por sentencia judicial²⁸⁹ para introducir una modificación en la normativa del ISD que en este caso resulta de interés para la empresa familiar. La inconstitucionalidad de la

²⁸⁹ El el auto 60/2015 de 18 de marzo del TC declara la inconstitucionalidad del artículo 12bis apartado a) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, según la redacción dada por el artículo 16 de la Ley 10/2006 de 26, por contravenir los artículos 14 y 31.1CE. Esta cuestión de inconstitucionalidad fue planteada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Supremo.

deducción de parentesco por importe del 99 por ciento sobre la cuota tributaria, venía fundamentada en el hecho de que este beneficio solo se aplicaba al causahabiente que fuera residente en la comunidad. Salvando este incidente el saldo de modificaciones regulatorias es positivo a lo largo de la serie estudiada. Se une a las otras ocho comunidades que siguen remitiéndose a la normativa estatal para determinar las tarifas, coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente aplicables (entendemos que se mantienen estas cuando solo se aplica un redondeo, como es el caso de esta comunidad). Respecto a las reducciones por grupo de parentesco I y II, mejora los límites aplicables con un máximo de 156.000€, aunque elimina sobre la deducción de parentesco la exigencia de residencia en la misma comunidad para su aplicación. Reduce el importe de esta deducción al 75 por cien en el grupo de parentesco I y al 50 por cien en el grupo de parentesco II. La reducción propia por empresa familiar ya existía antes del año 2007, y se aplicaba con un porcentaje del 95 por ciento teniendo que mantener la actividad por cinco años (en lugar de diez). Para esta reducción se establece ahora un límite de cifra de negocios máxima para que resulte aplicable el beneficio, y este es de diez millones de euros (lo que identifica como entidades de reducida dimensión). Para esta misma reducción debemos destacar que amplía los sujetos beneficiarios de la reducción. Destacar que ninguna de estas reducciones por empresa familiar introducidas en Valencia, precisan que la misma se encuentre domiciliada en la comunidad. Esta última comunidad autónoma en la jerarquía que hemos organizado de CCAA con mejores modificaciones normativas entre los años 2007 y 2017, se encuentra en el octavo puesto.

Estos resultados nos permiten evidenciar que en la mayor parte de las CCAA se tiende a mejorar las condiciones de la imposición del ISD desde el punto de vista del interés del causahabiente y la empresa familiar, pero que esta tendencia no es uniforme, no tiene la misma intensidad y tampoco las circunstancias en las que se desarrolla son coincidentes entre las distintas autonomías. Es cierto que hay algunos tipos de mejora, que podríamos considerar positivas, que se repiten con mayor frecuencia entre los

años 2007 y 2017. Por destacar algunas de esas regulaciones positivas podemos mencionar las relativas a los grupos de parentesco I y II, incrementar su cuantía del 95 al 99 por ciento, o disminuir de diez a cinco años el tiempo que debe mantener lo adquirido sin disminuir su valor. Pero también hemos podido constatar que existen algunas otras modificaciones que podríamos calificar como negativas, que se repiten en los distintos marcos legales autonómicos entre esos mismos años, como haber mantenido²⁹⁰ o incluso incrementado la tarifa del ISD, o exigir el desarrollo de la actividad de la empresa familiar en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulte aplicable para que el adquirente pueda beneficiarse de ciertas mejoras. El análisis realizado ilustra la forma en la que se modificada la normativa pero no es concluyente sobre las consecuencias de esos cambios sobre el causahabiente o para la propia empresa familiar. Los detalles de la clasificación realizada y cuyos resultados hemos adelantado, serán explicados en el apartado que desarrollamos a continuación.

9.2.2 Resultados cuantitativos del examen de la evolución del marco legal autonómico del ISD entre los años 2007 y 2017

Tras un análisis cualitativo por comunidades autónomas de las modificaciones que se han realizado en el periodo que va del año 2007 al 2017, consideramos que debemos completar los resultados obtenidos de acuerdo con la reflexión con la que hemos concluido. Se han explicado las novedades de estas modificaciones, se ha emitido un juicio de valor que consideramos relativo por no estar basado en cifras sino en estimaciones que tienen en cuenta diferentes tipos de información (porcentajes, cantidades de dinero, características propias de los sujetos, parentesco entre causante y causahabiente), y para poder alcanzar unos resultados más objetivos, pasamos a realizar una aproximación cuantitativa cuyos resultados detallaremos a continuación.

²⁹⁰ Consideramos negativo mantener la tarifa del ISD, dado que la Recomendación que recibe el Estado por parte de las instituciones europeas (Comisión Europea 1994/1069/CE, de 7 de diciembre) es la de tomar medidas para garantizar que la transmisión de la empresa familiar a través de sucesión o donación no supusiera un riesgo adicional para la continuidad en su actividad, formulación que ha sido interpretada por el legislador español como una invitación a reducir la imposición sobre la empresa familiar, opinión que queda justificada por la posterior modificación de la LISD para incorporar el artículo 20.2.c)..

Hemos calificado como positivas (+1), negativas (-1) o neutras (0) las modificaciones introducidas por cada comunidad autónoma para cada una de las nueve categorías analizadas identificadas con las letras y números²⁹¹ en sus respectivas normativas del ISD. Esta comparativa que se realiza sobre la normativa de los años 2007 y 2017, y se analiza la evolución entre ambos años desde el punto de vista de los intereses del adquirente y de la empresa familiar, que entendemos son los tener una tributación más reducida. Se ha estimado como positiva, color verde, la tributación de los posibles herederos de una empresa familiar que ven reducida su cuantía o tarificación, que disfruten de deducciones, reducciones o bonificaciones más elevadas o que requiera menos requisitos para aplicar los mismos beneficios. Se considera negativa, color rojo, cuando ocurre lo contrario para cada uno de esos casos. Identificamos dos categorías neutras que diferenciamos por distintos colores, naranja y amarillo. La naranja distinguirá a aquellas CCAA donde en alguno de los apartados analizados ha existido una variación en la normativa pero que no la podemos calificar ni de mejora ni de agravamiento de las condiciones de tributación²⁹². La misma calificación daríamos en el caso de que existiendo una modificación negativa para un apartado en detrimento de los intereses de la empresa familiar o adquirente, existiera en el mismo periodo otra variación positiva en la regulación del mismo apartado examinado que la

²⁹¹ Los códigos van de la “A” a la “F” y significan: A1. Tarifa aplicable; A2. Coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente; B. Se detallan las reducciones y bonificaciones aplicables al grupo de parentesco I, para el caso de que sean diferentes al régimen común; C. Se describen las reducciones y bonificaciones correspondientes a los miembros del grupo de parentesco II, si son diferentes al régimen común; D. Reducciones y bonificaciones para el grupo de parentesco III, si son diferentes al régimen común; E. Reducciones y bonificaciones para el grupo de parentesco IV; si son diferentes al régimen común; F. Es el caso de la empresa individual, negocio profesional, participaciones o explotación agrícola. Sobre este supuesto se establecen unas sub-categorías que responden a la siguiente numeración: F1. Reducción estatal de en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades; F2. Otras reducciones autonómicas propias de las CCAA o mejoras de la estatal de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, F3. Reducciones propias de las CCAA o mejoras de la estatal solo para adquisición de participaciones en entidades.

²⁹² Un ejemplo de este tipo de modificaciones son los redondeos que se practican en los importes de algunas reducciones, como por ejemplo Galicia, que para el grupo de parentesco III redondea la reducción estatal de 7.993,46€ para que esta sea de 8.000€ (esta reducción no la recoge la tabla 24 al ser una reducción sobre un grupo de parentesco que no estamos examinando). También sirve de ejemplo el ajuste en la reducción que se realiza en la Rioja, que para uno de los tramos la reducción pasa del 99 al 98 por ciento.

compensa relativamente²⁹³. Las neutras de color amarillo, indican que no ha existido modificación en la normativa de ese apartado entre los años 2007 y 2017.

Tabla 24. Análisis Cuantitativo de las modificaciones en las regulaciones del ISD

Normativa del ISD. Categorías		Eº	And	Ara	Ast	Bal	Can	Cant	CyL	CLM	Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val
A	1	0	-1	0	-1	1	0	0	0	0	1	0	1	0	-1	0	0
	2	0	0	0	0	-1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
B		0	1	1	1	-1	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0
C		0	1	1	1	-1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0
D		0	0	0	0	0	1	1	0	0	-1	0	0	0	0	0	0
E		0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
F	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0
	2	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1
	3	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Total		0	3	5	2	-1	7	3	0	0	5	3	3	0	0	0	2

Fuente, normativa del ISD de las diferentes CCAA y Estado. Elaboración propia.

Como se expresó al delimitar los objetivos del trabajo, no pretendemos cuantificar las diferencias, pero si hacer una aproximación que permita entender el grado en el que se ven afectados adquirente y empresa familiar, así como obtener evidencias del desigual comportamiento del ISD causado por la regulación autonómica. Con esta finalidad y a través de unos juicios de valor cualitativos que ya hemos explicado (incremento o reducción de la tributación), obtenemos un resultado cuantitativo de esta comparativa mediante la suma en cada comunidad autónoma de los valores asignados a cada categoría que hemos identificado. Como el cálculo se hace a partir de categorías que hemos delimitado, sabemos que no estamos sumando todas las variaciones que realmente se han dado en la normativa, en alguna de ellas existe más de una modificación del mismo signo²⁹⁴ o de distinto signo²⁹⁵, si bien el juicio de valor

²⁹³ Para entender esta situación tómese como ejemplo la situación en Castilla y León con las reducciones de parentesco para grupo I y II, se mejora la reducción incrementándose su cuantía hasta los 250.000€ y al mismo tiempo desaparece la bonificación del 99 por ciento también para grupos de parentesco I y II. Otro ejemplo podría ser el caso de Murcia, donde para el grupo de parentesco II rebaja del 99% al 60% la reducción de parentesco, pero a la vez elimina el límite máximo de aplicación sobre la Base Imponible que era de 450.000€

²⁹⁴ En el caso de la normativa del ISD aplicable en Galicia, para el grupo de parentesco II, beneficia doblemente al obligado a liquidar el impuesto, dado que incrementa los valores máximos de las reducciones y por otra parte genera una nueva reducción del cien por cien sobre la base imponible para minusválidos de más del 65 por ciento de discapacidad que pertenezcan también al referido grupo de

lo damos respecto al conjunto final a fecha del año 2017 sin contar las veces que hubiera sido modificado.

Con este método conseguimos una aproximación que estima si mejora o no la imposición desde el año 2007 hasta el 2017, así como escalar las diferencias entre comunidades autónomas y obtener una clasificación de qué autonomías se han preocupado más en estos años por mejorar las condiciones de tributación del ISD para la empresa familiar tal y como recomendaban las instituciones europeas.

Tabla 25. Ranking de CCAA con mayor número de mejoras entre sus modificaciones.

	Can	Ara	Cat	Gal	Ext	Cant	And	Val	Ast	CyL	CLM	Rio	Mad	Mur	Eº	Bal
Puntos	7	5	5	3	3	3	3	2	2	0	0	0	0	0	0	-1
Total reducciones:	7	5	6	3	3	3	4	2	3	0	0	0	0	1	0	2
Total incrementos:	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	3
Ni reduc. ni increm.:	0	0	0	2	0	0	0	2	0	2	2	2	0	1	0	0
Nº Modificaciones:	7	5	7	5	3	3	5	4	4	2	2	2	0	3	0	5
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Elaboración propia. Fuente normativa del ISD de las diferentes CCAA y Eº

El examen de los resultados de este análisis que podemos ver en la tabla 25, muestra que es Canarias la comunidad autónoma que más categorías ha mejorado (hasta siete de las nueve representadas), junto con Cataluña la que en mayor número de ocasiones ha cambiado la normativa. Cataluña sigue a Canarias en cuanto a mayor número segmentos que ha mejorado, hasta seis de ellos. Hemos considerado que en los casos de igualdad en el sumatorio de puntos debía penalizarse a la comunidad que estuviera siendo comparada y hubiera incrementando la imposición en alguno de los apartados que han sido analizados, por ello Aragón queda en segundo lugar por delante de

parentesco. Ambas modificaciones se dan en el mismo apartado. Las mismas consecuencias se dan en Extremadura, donde para el mismo apartado que hemos mencionado en Galicia, hay una nueva reducción variable que completa la anterior y al mismo tiempo una nueva bonificación por tramos del 90 al 99 por cien.

²⁹⁵ Para Canarias en el apartado de reducción de grupo de parentesco I, disminuye el límite de la reducción que existía por tramos de 1.000.000€ a 138.650€ (variación negativa), pero incorpora una bonificación del 99,9 por cien (variación positiva) que tiene efectos aún más favorables para los intereses del adjudicatario que la anterior.

Cataluña habiendo llegado ambas al mismo resultado final²⁹⁶. En el extremo opuesto está Baleares, que incrementa potencialmente la imposición de las empresas familiares con respecto a la que existía en el año 2007. En el caso de Baleares se registran hasta tres secciones en las que se agravan las condiciones de tributación, sorprende la acumulación de modificaciones negativas, al recogerse en una sola comunidad tres de las siete registradas para el conjunto de la muestra²⁹⁷.

El resultado final en forma de sumatorio es interpretable, las conclusiones que interesan de este ejercicio son la diferencia de criterio entre las distintas CCAA para legislar sobre la misma materia, tiempos también distintos para practicar esta regulación asimétrica, y consecuencias dispares para el contribuyente (adquirente de la empresa familiar). Lo que parece menos interpretable es el análisis que podemos hacer de la tabla 24 sobre la coincidencia de comunidades autónomas con el mismo tipo de mejoras (variaciones sobre las reducciones estatales de los grupos de parentesco I y II, así como condiciones más beneficiosas para las reducciones de empresa familiar). También del análisis de la tabla es perceptible qué apartados son modificados con menos frecuencia (los tramos de patrimonio preexistente y las reducciones del grupo de parentesco IV). Del examen de la tabla 25 podemos destacar el hecho de que hay comunidades autónomas que han favorecido más que otras al causahabiente y a la empresa familiar, y que a mayor número de reformas realizadas en una misma comunidad autónoma es más probable que el signo del conjunto de estas regulaciones sea favorable a los intereses del contribuyente²⁹⁸.

Los resultados de esta aproximación cualitativa podrán compararse más adelante con los resultados del caso práctico, de desarrollo estrictamente cuantitativo, donde podremos ver los efectos reales de las diferentes modificaciones legislativas sobre un ejercicio numérico que contempla diferentes escenarios con valores de bases imponibles comunes a todas las comunidades autónomas. Juzgaremos entonces si los

²⁹⁶ Cataluña incrementa potencialmente el ISD en uno de los apartados examinados al empeorar las condiciones de la reducción existente para el grupo de parentesco III, rebaja en 1.000€ la reducción aplicable a los integrantes del referido fijándose esta en 8.000€.

²⁹⁷ Solo cinco comunidades autónomas registran secciones negativas en el análisis del ISD.

²⁹⁸ La única comunidad autónoma que no cumple con este criterio es Baleares.

resultados de una y otra estimación guardan o no elementos en común, y si se pueden extraer conclusiones parecidas entre ambos ejercicios.

9.2.3 Resultados cuantitativos del examen de las mejoras en la regulación autonómica del ISD relativas a la empresa familiar entre los años 2007 y 2017

Una vez hemos podido constatar que la regulación ha sido cambiante en los últimos años y que estas variaciones han sido desiguales y asimétricas, pasamos a examinar las características de las últimas modificaciones en la normativa del ISD que solo se circunscriban al ámbito de la empresa familiar y que han tenido lugar entre los años 2007 y 2017. Como hemos podido concluir de la observación de las tablas anteriores, existen ciertos cambios regulatorios que se repiten en distintas comunidades autónomas. Esa circunstancia junto con nuestro interés por analizar cómo afectan esos cambios a la empresa familiar, nos lleva a delimitar cuáles serán las nuevas categorías que pasamos a evaluar por cada comunidad autónoma y estas serán: las subcategorías de tarifas (“tarifa”) y de los coeficientes multiplicadores junto a tramos de patrimonio preexistente (“coeficiente y pp.”); las mejoras para los grupos de parentesco I y II (“mejora gp. I y II”); si se ha reducido de diez años a cinco años, o menos, el tiempo que debe mantenerse la empresa familiar adquirida (“10 a 5 años mantener EFA”); si se requiere tener domicilio fiscal o desarrollo de actividad de la empresa familiar en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable para beneficiarse de reducciones, deducciones o bonificaciones por adquisición de empresa familiar (“DF para beneficiarse de RDB”); y si se mejoran hasta el 99 por ciento o 100 por cien las reducciones para adquisición de empresa familiar (“99-100 por cien”). En este último caso hemos creado tres subcategorías para los casos de mejora en la reducción estatal (“Estatual”), la mejora de la propia ya creada por la comunidad autónoma o una nueva para empresa familiar (“mejora propia EFA”), y la específica para adquisición de participaciones de empresa familiar (“mejora propia participaciones”). En cada una de las categorías hemos clasificado con una variable dicotómica, “Si” o “No”. Clasificamos con un “Si” los casos en los que la comunidad autónoma hubiera modificado las

condiciones iniciales de tributación (para mejoras de tipo aplicable o de pertenencia a grupo de parentesco) establecidas por la LISD o si se cumple cierta condición examinada (reducción de diez a cinco años del requisito de mantener la adquisición, o del requerimiento de domicilio fiscal para beneficiarse de la reducción, o de establecer una reducción hasta el 99 o 100 por cien). Indicamos con un “No” si para los dos primeros casos se sigue aplicando la normativa estatal, o si en el resto de los casos no se cumple la condición dada. Además hemos resaltado en rojo las casillas donde esa modificación perjudica al contribuyente.²⁹⁹

Podrían haberse creado otras muchas categorías y subcategorías para recoger otras modificaciones algo menos habituales o menos relevantes para las empresas familiares y que podrían llegar a ser de interés. Algunas de estas otras categorías podrían haber sido las reducciones para la entrega de dinero para ampliar capital, disgregar reducciones de las deducciones y bonificaciones por grupo de parentesco en diferentes nuevas secciones, especificar para cada comunidad autónoma si en las reducciones por adquisición de empresa familiar se ha dejado de incluir la referencia al IP y otros preceptos normativos cuyo cumplimiento se exigía para la aplicación del beneficio, y otras más que podríamos deducir del examen de los anexos 6 y 20. Sería también oportuno determinar qué CCAA han eliminado el requerimiento de no disminuir el patrimonio al adquirirlo³⁰⁰, diferente de la obligación de mantener durante ciertos años lo adquirido. También, y para ser exhaustivos se podrían haber estudiado las mejoras en la tributación para los grupos de parentesco III o IV, pero son muy poco frecuentes comparadas con las del grupo de parentesco I y II.

En todo caso hemos preferido concentrar los esfuerzos en observar las categorías más determinantes que permitan extraer conclusiones sobre el conjunto de la muestra analizada y en el periodo anteriormente indicado. A continuación reunimos en una

²⁹⁹ En el caso de Andalucía la tarifa está clasificada con un “Si” en rojo al haber modificado la tarifa estatal incrementándola, hasta un 36,5% frente al 34% estatal. Lo mismo ocurre con la última modificación en Baleares donde para parte del grupo de parentesco III ha visto incrementados los coeficientes multiplicadores aunque por otra parte reduce los del grupo de parentesco IV. En el caso de Domicilio Fiscal, se entiende que siempre que existe este requisito es un perjuicio para la empresa familiar ya que queda desprotegida en su derecho de libertad de establecimiento y libertad de movimientos de capitales.

³⁰⁰ Andalucía elimina la referencia que existía tanto en la reducción propia como en la mejorada

misma tabla (tabla 26) el conjunto de categorías examinadas indicando para cada una de ellas los resultados obtenidos.

Tabla 26. Análisis Cuantitativo de las modificaciones en las regulaciones del ISD de las CCAA respecto al Estado

Normativa del ISD. Categorías		Eº	And	Ara	Ast	Bal	Can	Cant	CyL	CLM	Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val
Mejora el tipo	Tarifa	No	Si	No	Si	Si	No	No	No	No	Si	No	Si	No	Si	No	No
	Coficiente y PP.	No	No	No	Si	Si	No	No	No	No	Si	No	Si	No	No	No	No
Mejora GP I y II		No	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
10 a 5 años mantener EFA		No	Si	Si	No	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
DF para beneficiarse de RDB		No	Si	Si	Si	No	Si	No	Si	Si	No	Si	Si	No	Si	Si	No
99% o 100%	Estatal	No	No	Si	No	No	Si	Si	No	No	No	No	No	No	No	No	No
	Mejora propia EFA	No	Si	No	Si	No	Si	No	Si	Si	No	Si	Si	No	Si	Si	No
	Mejora propia participaciones	No	No	Si	No	No	Si	No	Si	No	No	No	No	No	No	No	No

Elaboración propia. Fuente, normativa del ISD de las diferentes CCAA.

A partir de estos resultados estudiaremos una a una las secciones en las que hemos ordenado las modificaciones del ISD relativas a la empresa familiar, para poder llegar a conclusiones sobre las características de esa regulación a nivel autonómico.

- Tipos aplicables. La tarifa, aun siendo un elemento de la LISD que originariamente era común a todas las comunidades autónomas, y a pesar de que la normativa estatal facilita su modificación a partir de las regulaciones del sistema de financiación autonómica, es uno de los elementos que en menos ocasiones ha sido mejorado por las mismas. Así hasta en 9 comunidades autónomas se sigue empleando una escala de tramos y tarifas, si no igual, muy parecida a la del Estado. Existen algunas comunidades autónomas que han

redondeado la misma (i.e. Valencia y Madrid), pero en estos casos las hemos clasificado también como si mantuvieran la normativa estatal. En el apartado de los coeficientes multiplicadores ocurre prácticamente lo mismo, hasta once comunidades no modifican la escala y tipos de la LISD. Por lo tanto en lo que respecta a tipos aplicables, las CCAA mantienen por lo general la normativa de la LISD con algunas excepciones como son Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Galicia y Murcia, incrementando en las dos primeras y en la última las tarifas máximas hasta elevarlos al 36,5 por ciento. Solo Baleares incrementa los coeficientes multiplicadores y solo para el grupo de parentesco III.

- Mejoras para los grupos de parentesco I y II. Todas las comunidades autónomas sin excepción han mejorado las condiciones estatales de reducciones, deducciones y bonificaciones previstas para los integrantes de los grupos de parentesco I y II³⁰¹. Destacar que para los grupos de parentesco III y IV como ya habíamos adelantado hay muy pocas modificaciones, razón por la que no las hemos incluido en la tabla comparativa. Solo ha sido una comunidad autónoma la que mejora las reducciones estatales de estos otros dos grupos, Canarias (algunas comunidades han aplicado redondeos, como Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia y Madrid). Se podría haber disgregado la mejora de las condiciones de la reducción estatal, diferenciándola de la creación de nuevas reducciones, deducciones o bonificaciones propias relativas a la pertenencia a ciertos grupos de parentesco, y separándola también de las modificaciones establecidas sobre mejoras propias creadas con anterioridad al 2007. Ocurre que muchas CCAA han creado diferentes tipos de deducciones y bonificaciones que llegan a cubrir entre el 80 y el 100 por cien de la cuota tributaria de los grupos de parentesco I y II. Estas han sido Andalucía, Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla la Mancha, Cataluña, Extremadura, Madrid, y Rioja. En cambio hay autonomías que solo reconocen este beneficio a los integrantes del grupo de parentesco I, como es el caso de Baleares, Galicia y Murcia, y otras que reducen el importe aplicando porcentajes del 75 y 50 por ciento para

³⁰¹ La LISD solo contempla reducción por grupos de parentesco, pero las comunidades autónomas han podido crear deducciones y bonificaciones para beneficiar a los integrantes de algunos de esos grupos.

integrantes de los grupos de parentesco I y II respectivamente, como es el caso de Valencia que antes reconocía el 99 por ciento pero solo aplicable a residentes en su comunidad (condición que fue declarada inconstitucional³⁰²). Respecto a los diferentes requisitos que aplican unas y otras, la variedad y asimetría de los mismos es la razón por la que hemos preferido no generar nuevas secciones que permitieran compararlas unas y otras. La dificultad que representaba establecer un juicio de valor sobre cuales eran más beneficiosas o perjudiciales para los intereses de la empresa familiar, son tan dispares que impiden identificar un mínimo de elementos comunes que pudieran definir esas nuevas categorías. Por citar solo algunos ejemplos de esta desigual casuística: los distintos límites en la cuantía aplicable a esta deducción³⁰³; también que dentro de los grupos de parentesco se reconocen en ocasiones beneficios solo a parte de los integrantes como pueden ser los menores de edad³⁰⁴; la existencia de escalas por tramos en función de edades o patrimonios preexistentes o bases imponibles³⁰⁵; o los casos en los que el importe máximo de la reducción que puede llegar al 100 por cien, solo se aplicaba a los discapacitados³⁰⁶.

- Mantener la empresa familiar en los siguientes cinco años a su adquisición en lugar de diez. El artículo 20.2.c) de la LISD se refiere expresamente a que se aplicará la reducción propuesta del 95 por cien por adquisición de empresa “siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al

³⁰² Auto 60/2015 de 18 de marzo del TC que declara la inconstitucionalidad del artículo 12bis apartado a) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, según la redacción dada por el artículo 16 de la Ley 10/2006 de 26.

³⁰³ Para Extremadura existe una reducción con un límite de 600.000€ sobre el caudal hereditario, pero exige también que el patrimonio preexistente del adjudicatario no supere los 300.000€, y finalmente reconoce una deducción con un límite a la base imponible por un importe de 600.000€. La existencia de cada una de estas reducciones o deducciones son positivas para el adjudicatario, pero como hemos podido comprobar están limitadas en sus efectos.

³⁰⁴ Aragón establece un límite a la reducción para parte de los integrantes del grupo de parentesco I, concretamente para los menores de 18 años con un límite en la reducción de 3.000.000 de euros.

³⁰⁵ Castilla y la Mancha ofrece una deducción por tramos con un importe máximo del cien por cien y mínimo del 80% en función de si la base imponible es inferior a 175.000 euros o superior a 300.000 euros

³⁰⁶ Galicia descuenta el cien por cien de la base imponible con un límite de 3.000.000 de euros a aquellos que presenten minusvalías iguales o superiores al 65 por ciento. Por otra parte existe una deducción del 99 por ciento en la cuota.

fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo”. A excepción de Asturias todas las CCAA han mejorado este requisito facilitando que sean cinco años en lugar de diez, los que deben pasar cumpliendo con esta condición para poder beneficiarse de esta reducción. Hay algunas CCAA que solo ofrecen esta mejora a aquellas empresas domiciliadas en la propia comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable en la liquidación del impuesto, si bien otras como Andalucía³⁰⁷, Aragón³⁰⁸ Baleares, Canarias³⁰⁹, Cantabria³¹⁰, Cataluña³¹¹, lo aplican igualmente para las empresas familiares que no estén domiciliadas aunque en algunos casos exigen algún otro requisito.

- Domicilio fiscal y social de la empresa familiar, o mantener la actividad empresarial en la misma comunidad autónoma. Sobre el requisito de tener el domicilio fiscal y social o mantener la actividad empresarial en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable en la transmisión de la empresa familiar, a la luz de los resultados que se pueden observar en la tabla anterior, existe una tendencia a incorporar esta nueva exigencia por parte de las CCAA con vistas a proteger intereses en la región desde el punto de vista económico (PIB del territorio o ingresos tributarios) y social (combatir el desempleo), mediante la presión de conceder esta mejora solo a las empresas que permanezcan en la misma. Cuando la empresa no cumpla con esta condición en ocasiones podrá aplicar una reducción estatal mejorada (en lugar de la establecida por la LISD), como es el caso de Andalucía, Aragón, que ofrecen la reducción del 99 por ciento con exigencia del domicilio fiscal y la del 95 por ciento mejorada³¹² sin exigir domicilio fiscal. En el caso de Aragón solo

³⁰⁷ Andalucía lo reconoce para la mejora de la reducción estatal, también lo aplica a la mejora propia del 99% pero en este caso requiere domicilio fiscal de la empresa en la propia comunidad.

³⁰⁸ Aragón introduce esa mejora en la reducción estatal, si bien exige además domiciliación en el caso de la reducción propia para adquisición de participaciones sobre la empresa familiar.

³⁰⁹ Lo aplica en el caso de adquisición de participaciones, en el resto exige tener la actividad en la CCAA.

³¹⁰ Esta comunidad también la aplica para la reducción que mejora la estatal, aplicando un porcentaje del 99 por ciento, e indicando expresamente que el patrimonio no debe sufrir una minoración sustancial.

³¹¹ En Cataluña se aplica esta condición si exigir que la empresa este domiciliada en el territorio, y además, bajo nuevos requisitos, amplía este beneficio a trabajadores sin afinidad con el causante.

³¹² Requiere solo cinco años de mantener la empresa, en lugar de los diez que establece la LISD.

exige el domicilio fiscal para aplicar la propia específica para participaciones, en el caso de Canarias no la exige para adquisiciones de participaciones de la empresa familiar. Para Baleares solo se exige en el caso de la adquisición de dinero destinada a la creación de una empresa. Para Canarias es interesante señalar como describe esta condición al referirse a que el adquirente debe mantener la actividad económica además de la dirección y control de la empresa individual o del negocio profesional que se transmiten. Las CCAA que no lo aplican a la adquisición de empresa familiar son Baleares, Cantabria, Cataluña, Madrid y Valencia.

- Reducción del 99 por cien para empresa familiar. La normativa estatal en el artículo 20.2.c) de la LISD, recoge la reducción a la que nos hemos referido frecuentemente como “reducción por empresa familiar”, aquella que permite descontar a la base imponible el 95 por ciento del “valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades” siempre que resulte aplicable la exención del artículo 4.8 de la LIP, y sean adjudicatarios los cónyuges, descendientes o adoptados, así como ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado, si no existieran descendientes o adoptados. Dada esta definición y por cómo se destacan en ella los grupos de parentesco beneficiarios, decidimos denominarla “reducción por empresa familiar”. Realizada esta introducción, hemos observado que muchas comunidades autónomas han incrementado del 95, al 97, 98, o 99 por ciento el importe de la misma, ya sea mejorando las condiciones de la estatal, creando una nueva propia de la comunidad autónoma o incluso una propia específica solo para adquisición de participaciones sobre empresa familiar.

El incremento del descuento aplicable a la base imponible ha sido desigual entre las diferentes autonomías estudiadas, aunque con más frecuencia hemos encontrado esta reducción en la mejora propia desarrollada voluntariamente por algunas CCAA, respecto a la estatal, que hasta 9 de las 15 CCAA han llegado a considerar. Valencia exige como requisitos para la aplicación de la reducción

propia³¹³ que la empresa sea considerada de “reducida dimensión”³¹⁴, condición que Andalucía también incluía para su reducción propia pero que ha eliminado en el periodo analizado. Otras CCAA, sin hacer referencia a esta categoría de empresas que se caracterizan por tener un valor de negocio inferior a diez millones de euros, establecen también un límite al valor del negocio al que resulta aplicable la reducción, como es el caso de Asturias³¹⁵. Otra limitación algo más habitual es la de excluir la minoración por empresa familiar a aquellas que se dediquen a la gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios³¹⁶. En el caso de Galicia para aplicar la propia exige que en los cinco años siguientes se mantenga la exención del IP y que ya viniera ejerciendo la actividad propia de su objeto social, en los dos años precedentes.

Baleares, Cataluña³¹⁷ Madrid y Valencia no recogen este tipo de reducciones para ninguna de las subcategorías analizadas en este apartado. Merece especial consideración la referencia que hace la normativa de Cataluña al ampliar los beneficiarios de la reducción por empresa familiar del 95 por ciento a personas no emparentadas con el causante pero con vinculación a la empresa durante diez años o más que llevara cinco años asumiendo tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la misma. En estos casos se perdería posiblemente la condición de empresa familiar, pero asegura la supervivencia de la actividad empresarial.

Con esta comparativa cuyas categorías acabamos de desarrollar, pretendemos recoger información no sujeta a interpretación y que sea cuantificable, para determinar cuáles han sido las modificaciones más habituales en las CCAA en el periodo comprendido

³¹³ En el caso de Valencia la reducción propia no se caracteriza por alcanzar el 99%, es del 95%, pero amplía la reducción a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado aunque existan descendientes, además de reducir a 5 años el tiempo que debe mantener lo adquirido.

³¹⁴ Esta condición se exige en Valencia. El importe neto de la cifra de negocios permite la aplicación de la normativa relativa a entidades de reducida dimensión, esto es inferior a diez millones de euros

³¹⁵ El valor de la empresa o negocio no debe exceder de cinco millones de euros, en el caso de Murcia también existía por un importe de seis millones de euros y fue eliminado.

³¹⁶ En el caso de Castilla-La Mancha para aplicar la reducción propia se indica que no se aplica la misma a las transmisiones de empresas cuya actividad principal se corresponda con la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario.

³¹⁷ Cataluña llega a ampliar la reducción al 97% en los casos de sociedades laborales, pero consideramos que los efectos son muy limitados teniendo en cuenta que la mayor parte de las empresas familiares son Sociedades Anónimas, y Sociedades de Responsabilidad Limitada.

entre los años 2007 y 2017 que favorecen la transmisión de la empresa familiar por sucesiones.

Observando la tabla 26 es evidente que salvo las mejoras en los tipos (tarifas y coeficientes de patrimonio preexistente) y las mejoras en la reducción estatal de empresa familiar, todas las demás categorías han sido modificadas en la mayoría de las CCAA. Esta nueva regulación que han establecido se ha realizado en momentos distintos, con desigual intensidad y efecto sobre la carga tributaria, diferentes requisitos para ser aplicables a los herederos, pero posiblemente con el mismo propósito, favorecer la supervivencia y continuidad de la empresa familiar.

Las más frecuentes han sido las mejoras en las reducciones, deducciones y bonificaciones para los grupos de parentesco I y II, quince comunidades la han aplicado (todas ellas). La reducción de diez a cinco años en la obligación de mantener lo adquirido para seguir aplicando el beneficio correspondiente, la han incluido catorce comunidades. Nueve comunidades han generado una mejora propia de transmisión de empresa familiar del con descuento del 99 por ciento.

De los apartados estudiados, aquellos que menos frecuentemente han sido modificados, han sido la tarifa, solo tres de ellas han actualizado las cuantías de la LISD, otras tres han mejorado los coeficientes multiplicadores o tramos de patrimonio preexistente, tres autonomías han mejorado la reducción estatal de empresa familiar hasta el 99 por ciento, y también son tres las que lo han cambiado el modo en el que se regulaba la reducción propia específica de adquisición de participaciones sobre empresa familiar.

Como punto negativo hasta diez comunidades exigen mantener el domicilio fiscal y social en el territorio cuya regulación resulte aplicable en la liquidación para aplicar las mejoras propuestas, tres autonomías han incrementado la tarifa y una ha incrementado los coeficientes multiplicadores aplicables a los tramos de patrimonio preexistente.

9.3 RESULTADOS DEL CASO PRÁCTICO DE TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR

Como ya explicamos en el capítulo anterior, hemos desarrollado un caso práctico que simula la transmisión de una empresa familiar con diferentes valoraciones sobre su base imponible³¹⁸ con el fin de poder obtener conclusiones relativas a cómo la normativa autonómica afecta a los intereses del adjudicatario y de la empresa familiar, al modo en el que se modifican los resultados de la liquidación del ISD con respecto a la legislación estatal, la asimetría que existe en el comportamiento del impuesto según la normativa autonómica que resulte aplicable, y el grado en el que han variado esas liquidaciones con respecto a la normativa que resultaba aplicable en el año 2007. Estos diferentes supuestos determinan distintos valores de liquidación del impuesto, tanto si es para el Estado como si es para las comunidades autónomas, para el año 2007 como para en el año 2017, y siempre tomando en consideración las distintas valoraciones de la base imponible de la empresa familiar que proponemos para nuestro estudio³¹⁹. Para tener más referencias comparativas se han estimado las liquidaciones del impuesto según los diferentes grupos de parentesco³²⁰, para los distintos tramos de patrimonio preexistente y según si la empresa estaba domiciliada o no en la misma comunidad que aplica su normativa para liquidar el impuesto. Todos estos supuestos prácticos nos permitirán extraer los diferentes TMG que deberá abonar el adquirente de una empresa familiar al liquidar el impuesto.

Tal y como veremos a continuación la diferente regulación de las CCAA ha incrementado las diferencias en los TMG, pero es cierto que ante la variedad de casos prácticos, y por el hecho de que además se estudia su incidencia en todos los grupos, todos los patrimonios preexistentes, todas las CCAA, y distinguiendo si está domiciliada o no la empresa familiar en esa misma autonomía que aplica su normativa, resulta difícil establecer unas claras conclusiones respecto a los resultados obtenidos. Es por

³¹⁸ Estos valores son 300.000, 500.000, 1.000.000 y 10.000.000€.

³¹⁹ Recordemos que los distintos valores de base imponible que hemos tomado en consideración son 300.000,00€, 500.000,00€, 1.000.000,0€ y 10.000.000,00€.

³²⁰ El grupo de parentesco III se ha dividido en grupo a parentesco IIIA, cuando existen hijos, y IIIB, para cuando no existen hijos.

esta razón que en el presente estudio, y a diferencia de otros como el de Haro Cabas (2007) y (2009), Barberán y Meguilzo (2010), De Albert (2014) y Adame Martínez (2014), se ha decidido optar por simplificar y ordenar el análisis de los resultados a partir de tablas que organicen eficientemente la información, que estas dispongan de un tamaño adecuado que facilite su correcta observación, estableciendo sobre los datos en ellas reflejados jerarquías numéricas o por colores que visualicen donde se encuentran los mejores o peores escenarios, y representando gráficamente los resultados de los indicadores más relevantes para poder extraer conclusiones. El propósito del modo en el que queda dispuesta la información de los resultados de la tesis, no es otro que el de favorecer el análisis de los mismos, posibilitar un ejercicio comparativo y permitir un ejercicio de reflexión alineado con el objetivo del estudio.

9.3.1 Liquidación del ISD en el Estado y en el conjunto de las autonomías

Durante el periodo objeto de análisis, del año 2007 al 2017, el Estado no ha modificado la normativa del ISD ni las condiciones en las que la imposición sobre la transmisión del negocio afecta a la empresa familiar en el momento de la sucesión. El TMG para el promedio de todos los casos prácticos realizados aplicando la normativa estatal, es de 19,83 por ciento, la tasa más alta si la comparamos con la que aplican el resto de organismos autonómicos, aunque como podremos observar a continuación esta tasa impositiva no se distancia tanto de la aplicada por algunas autonomías, aquellas que menos favorecen a los intereses de las empresas familiares.

Hemos organizado la información por normativa aplicada, la del año 2007 y la del año 2017, se han ordenado las liquidaciones que proceden según la normativa de ambos años para cada supuesto práctico, e incluimos también algunos estadísticos calculados como las variaciones por puntos para calcular crecimiento o decrecimiento entre esos años así como su incremento porcentual. Para cada una de estas cuatro categorías que vamos a analizar (base imponible, grupo de parentesco, patrimonio preexistente y domiciliación) hemos incluido en la tabla un formato condicionado que establece una

jerarquía, destacando en color rojo los datos menos favorables y en verde los más favorables a los intereses de la empresa familiar, esto es, las tasas medias de gravamen inferiores.

Tabla 27. Comparativa del TMG estatal y autonómico

	Estado	And.	Ara.	Ast.	Bal.	Can.	Cant.	CyL.
TMG 2017	19,83%	16,17%	12,60%	17,52%	16,27%	19,67%	8,62%	15,38%
TMG 2007	19,83%	19,78%	19,78%	16,88%	19,73%	19,70%	19,57%	15,34%
Inc. TMG	0,00%	-15,50%	-43,38%	-8,29%	-15,49%	172,94%	-41,63%	487,50%
Var. TMG	0,00%	-3,61%	-7,18%	0,64%	-3,46%	-0,03%	-10,94%	0,04%

	CLM.	Cat.	Ext.	Gal.	Mad.	Mur.	Rio.	Val.	Promedio
TMG 2017	19,63%	8,50%	19,65%	15,34%	19,69%	15,97%	9,88%	11,17%	15,07%
TMG 2007	19,66%	11,05%	19,68%	16,88%	19,69%	13,22%	9,88%	19,78%	17,37%
Inc. TMG	14,50%	-26,30%	-3,07%	-14,62%	0,00%	2.318,65%	15,00%	-54,65%	
Var. TMG	-0,03%	-2,56%	-0,03%	-1,54%	0,00%	2,75%	0,00%	-8,61%	

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Así con TMG superiores al 19 por ciento encontramos a Madrid, Canarias, a Extremadura y a Castilla-La Mancha. Entre 18,99 y 15,04 por ciento (intervalo en el que se sitúa el promedio de todas las comunidades³²¹) figuran Asturias, Andalucía, Baleares, Castilla y León, Murcia y Galicia. Por debajo del 15,04 y hasta el 10 por ciento, están Aragón y Valencia, y por debajo del 10 por ciento hallamos a la Rioja, Cantabria y Cataluña. La comunidad autónoma que obtiene el TMG más bajo para los supuestos prácticos calculados, es Cataluña, con un 8,50 por ciento. El promedio de las liquidaciones de todas las comunidades autónomas que se practicaban en el 2007 era del 17,37 por ciento, 2,30 puntos superior al actual. El crecimiento porcentual entre ambos años es negativo, del 13,26 por ciento. El incremento del promedio de las autonómicas con respecto a la liquidación del estado es también negativo, del 23,99 por ciento y la variación en puntos porcentuales registra un descenso de 4,76 puntos.

³²¹ El promedio de TMG de todas las comunidades autónomas se sitúa en el 15,07 por ciento para los supuestos prácticos que se han liquidado.

Tabla 28. Comparativa del TMG del ISD ordenado por la tasa resultante en el 2017

	Cat.	Cant.	Rio.	Val.	Ara.	Gal.	CyL.	Bal.
TMG 2017	8,50%	8,62%	9,88%	11,17%	12,60%	15,34%	15,38%	16,27%
TMG 2007	11,05%	19,57%	9,88%	19,78%	19,78%	16,88%	15,34%	19,73%
Inc. TMG	-26,30%	-41,63%	15,00%	-54,65%	-43,38%	-14,62%	487,50%	-15,49%
Var. TMG	-2,56%	-10,94%	0,00%	-8,61%	-7,18%	-1,54%	0,04%	-3,46%

	Mur.	And.	Ast.	CLM.	Ext.	Can.	Mad.	Estado
TMG 2017	15,97%	16,17%	17,52%	19,63%	19,65%	19,67%	19,69%	19,83%
TMG 2007	13,22%	19,78%	16,88%	19,66%	19,68%	19,70%	19,69%	19,83%
Inc. TMG	2318,65%	-15,50%	-8,29%	14,50%	-3,07%	172,94%	0,00%	0,00%
Var. TMG	2,75%	-3,61%	0,64%	-0,03%	-0,03%	-0,03%	0,00%	0,00%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Comparando la liquidación del ISD del 2017 con la del 2007 tomando como referencia los incrementos porcentuales, nos encontramos con que las comunidades autónomas que más han mejorado el TMG en estos años, han sido Valencia, Aragón, Cantabria y Andalucía, que registran un promedio de crecimiento negativo en los TMG, lo que significa que reducen la imposición, de entre el 54,65 y el 20 por ciento, también con crecimiento negativo hasta cero encontramos a Baleares, Andalucía, Galicia, Asturias y Extremadura y Madrid (que no ha crecido, cero por ciento). Con crecimiento positivo, que implica una mayor imposición, de hasta el 20 por ciento, estarían las CCAA de Castilla-La Mancha y Rioja, y con más de un 20 por ciento quedarían Canarias, Castilla y León y Murcia, que registra un crecimiento del 2.318 por ciento³²². El promedio de los incrementos en las liquidaciones de todas las comunidades autónomas es de 185,68 por ciento, cifra poco representativa al verse condicionada por los resultados de Castilla y León, y Murcia. Estos volúmenes tan elevados de incrementos porcentuales no son lo determinantes que pudieran parecer, si comparamos los TMG iniciales y finales en las comunidades de Castilla y León y Murcia, vemos que los efectos reales

³²² Este incremento tan elevado en Murcia se explica por lo siguiente. La mayor parte de los supuestos prácticos calculados daban cero, no registraban crecimiento, y algunos de ellos del grupo de parentesco IV para bases imponible diferentes a la de 10.000.000,00€. Al incrementarse el TMG de 0,18 (2007) a 67,68% (2017), obtenemos crecimientos de hasta 37.500%, equivale a una diferencia de 67,5 puntos. Por ello que en ciertas autonomías donde hay tanta polarización en la diferencia de liquidación entre los años 2007 y 2017, es recomendable solo tener en cuenta la variación en puntos porcentuales de las tasas medias de gravamen entre uno y otro año. En el caso de Castilla y León ocurre algo muy parecido.

sobre el contribuyente son inferiores a los que estos indicadores nos podrían hacer pensar.

Tabla 29. Comparativa de la TMG del ISD ordenado por variación de la tasa resultante del 2007 al 2017

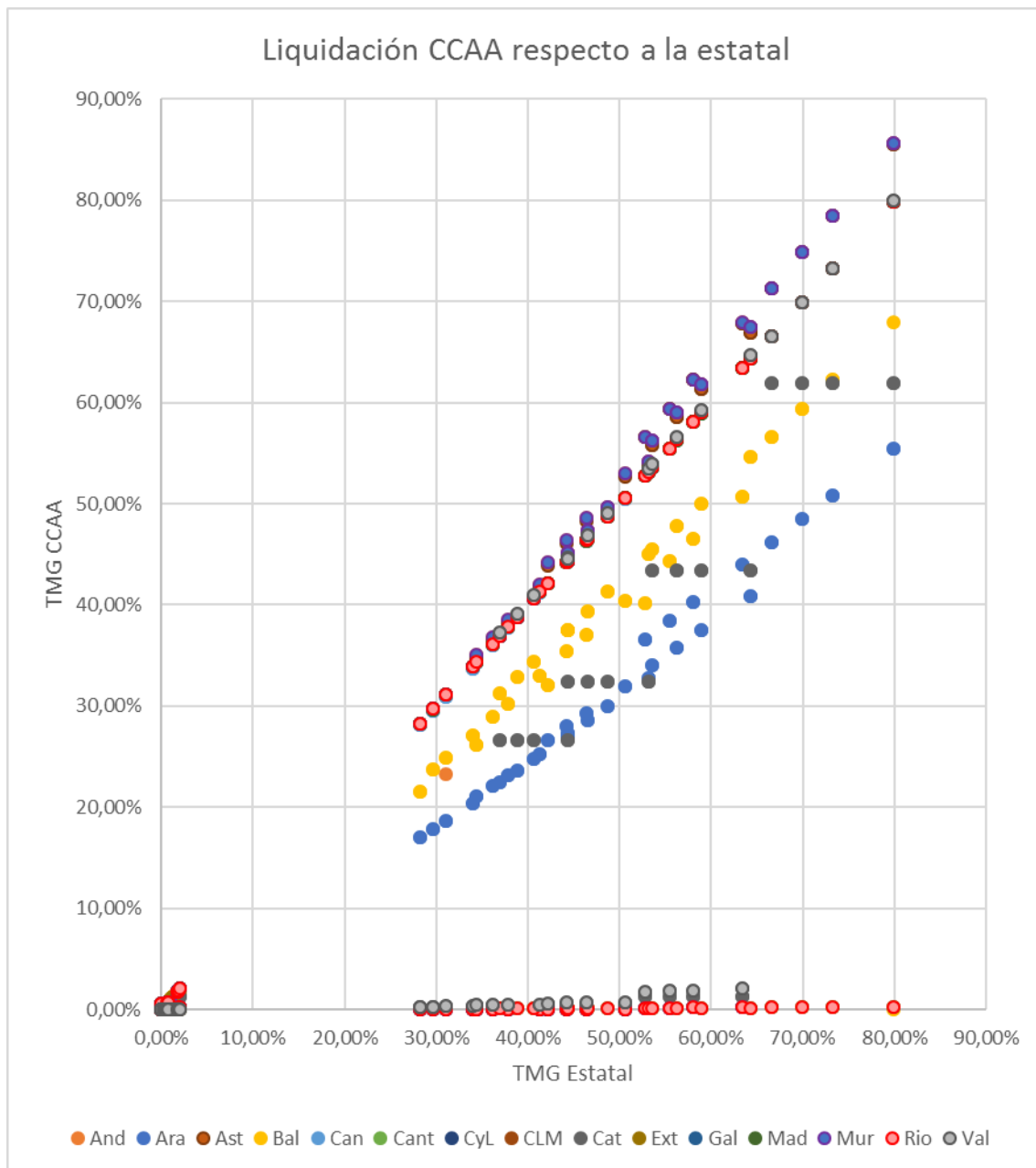
	Cant.	Val.	Ara.	Bal.	And.	Cat.	Gal.	Ext.
TMG 2017	8,62%	11,17%	12,60%	16,27%	16,17%	8,50%	15,34%	19,65%
TMG 2007	19,57%	19,78%	19,78%	19,73%	19,78%	11,05%	16,88%	19,68%
Inc. TMG	-41,63%	-54,65%	-43,38%	-15,49%	-15,50%	-26,30%	-14,62%	-3,07%
Var. TMG	-10,94%	-8,61%	-7,18%	-3,46%	-3,61%	-2,56%	-1,54%	-0,03%

	CLM.	Can.	Mad.	Rio.	Estado	CyL.	Ast.	Mur.
TMG 2017	19,63%	19,67%	19,69%	9,88%	19,83%	15,38%	17,52%	15,97%
TMG 2007	19,66%	19,70%	19,69%	9,88%	19,83%	15,34%	16,88%	13,22%
Inc. TMG	14,50%	172,94%	0,00%	15,00%	0,00%	487,50%	-8,29%	2318,65%
Var. TMG	-0,03%	-0,03%	0,00%	0,00%	0,00%	0,04%	0,64%	2,75%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tomando como referencia las variaciones en puntos porcentuales entre los años 2007 y 2017, encontramos que los mejores promedios los registran las CCAA de Cantabria, Valencia, Aragón, Baleares y Andalucía (coinciden los cinco mejores con los de la comparativa anterior aunque no en el orden), que registran reducciones de 10,95 puntos (Cantabria) hasta 3 puntos, y en un segundo bloque hallaríamos con reducciones de 3 puntos hasta cero, a Cataluña, Galicia, Canarias, Castilla-La Mancha, Extremadura, Madrid y Rioja (estas dos últimas sin reducciones ni aumentos). Con incrementos en el promedio del TMG, encontramos a Asturias, 0,64 puntos y Murcia, 2,75 puntos. El promedio de todas las comunidades autónomas en esta categoría es de una rebaja del TMG de 2,33 puntos con respecto al año 2007, media que solo mejoran Cantabria, Valencia, Aragón, Baleares, Andalucía y Cataluña.

Gráfico 5. Liquidación de cada comunidad autónoma frente a la Estatal



Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

Tomando como base los TMG según la normativa estatal hemos representado en el gráfico 5 como se distribuyen las distintas tasas impositivas de cada comunidad autónoma de tal modo que podemos observar cómo se comporta la liquidación del ISD en las mismas. Algunas comunidades autónomas como Cantabria, Valencia, Rioja y Cataluña aunque mantienen algunos tipos elevados (para adjudicatarios integrantes del grupo de parentesco IIIB o IV y con empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma), para otros casos en los que el estado mantiene tipos muy elevados (como

para adjudicatarios del grupo de parentesco IIIA o IV y con empresa domiciliada en la misma comunidad autónoma) estas comunidades han rebajado considerablemente la tributación sin llegar a superar en esos casos el dos por ciento de TMG. Esta representación gráfica también nos permite visualizar que existen comunidades autónomas que tienen tipos muy progresivos como Murcia que superan los estatales, y otros como los de Aragón que aun siendo progresivos son muy inferiores en su cuantía con respecto al resto. También podemos observar el modo en el que Cataluña para tipos progresivos del Estado mantiene tasas impositivas lineales (esto se debe al único tramo de patrimonio preexistente), o como en Baleares encontramos una nebulosa de puntos que ejemplifica el desigual efecto que produce en el cálculo de la cuota a ingresar tanto la domiciliación, los grupos de parentesco, los patrimonios preexistentes y las bases imponibles.

De este modo podemos concluir que según en qué comunidades autónomas la imposición se comporta de manera diferente atendiendo a los efectos de la domiciliación de la empresa familiar, el grupo de parentesco al que pertenece el adjudicatario, el patrimonio preexistente del causahabiente o la base imponible que se corresponda con el valor neto de la empresa familiar transmitida. Estos efectos son los que estudiaremos en los siguientes apartados. Veremos que los factores más determinantes son, y por este orden: el grupo de parentesco al que pertenece el causahabiente, que genera diferencias en los promedios de los TMG autonómicos entre sus diferentes grupos de 47,97 puntos; la base imponible, con diferencias de 10,06 puntos según su importe; la domiciliación de la empresa familiar con diferencias de 4,10 puntos en función de si se sitúa o no en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulta aplicable para la liquidación del ISD; y el patrimonio preexistente del adjudicatario, cuya consideración ocasiona diferencias de 2,69 puntos entre los distintos tramos que cada comunidad reconozca.

9.3.2 El domicilio de la empresa familiar en la liquidación del ISD

Hasta el momento hemos trabajado con promedios de TMG calculados sobre el conjunto de los 160 casos prácticos realizados en cada comunidad autónoma, pero es necesario también analizar al detalle cómo afecta el ISD a las empresas familiares dependiendo del volumen de la base imponible que se tome como referencia para el cálculo de la liquidación del ISD, así como diferenciar entre empresas que se encuentren domiciliadas en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulte aplicable y las que no lo estén. Los resultados de este análisis los podemos observar en las tablas 30 y 31, según queramos conocer los datos para el año 2007 o para el año 2017.

El examen de estos resultados nos permite comprender como el ISD se comporta de desigual manera en las distintas comunidades autónomas en función del tamaño de la empresa familiar, así como dependiendo del lugar en el que la misma desarrolle su actividad, y también como a partir de estos criterios la imposición ha evolucionado en los últimos diez años. Comparando los resultados sin distinguir la domiciliación de la sociedad, se observa que el TMG aplicable se ha reducido más en el periodo analizado cuanto mayor es el importe de la base imponible, habiendo descendido la misma en 1,47 puntos para el caso de bases imponibles de trescientos mil euros, y siendo aún mayor el descenso para bases imponibles de diez millones de euros, donde la reducción es de 3,67 puntos. De acuerdo con los resultados cuantitativos observados en otros apartados de este mismo capítulo, es Cataluña la comunidad autónoma que mejores promedios ofrece al adjudicatario de la empresa familiar en el año 2017 para los tres primeros tramos y Cantabria para el tramo con la base imponible más elevada. En el extremo opuesto encontramos a Madrid con tributación más elevada para los tres primeros tramos de base imponible con respecto al resto de autonomías, aunque para el tramo de base imponible más alto, diez millones de euros, es Asturias la que promedia un TMG menos favorable al interés de la empresa familiar.

Si comparamos los promedios de tributación en las distintas comunidades autónomas solo distinguiendo si la empresa familiar esta domiciliada en la misma comunidad autónoma o distinta respecto a la legislación que resulte aplicable, nos encontramos que para las primeras el promedio del TMG es de 13,02 por ciento, y para las segundas, del 17,12 por ciento, lo que supone una diferencia de 4,10 puntos entre ambos escenarios, muy por debajo de los efectos en la liquidación del ISD que podremos evaluar más adelante en el grupo de parentesco, e incluso por debajo de los atribuibles a la cuantía de la base imponible.

Sobre estos mismos resultados, pero analizados a partir del Gráfico 6, podemos evidenciar el desigual esfuerzo que han realizado las CCAA en los últimos diez años para mejorar la tributación del ISD. Podemos distinguir como CCAA como Castilla-La Mancha, Extremadura, Madrid, Castilla y León, Rioja y Canarias, apenas han variado el tipo impositivo entre el año 2007 y el 2017. En cambio, otras autonomías como Valencia, Cantabria, Andalucía, Aragón y Baleares, han reducido la imposición de manera notable. Tal y como podemos observar en el promedio de todas ellas el paso del tiempo ha reducido en la mayor parte de los casos la tributación, pero también a través de este mismo gráfico y si atendemos a los datos representados de Murcia y Asturias, nos encontramos con que la progresión que han experimentado es la opuesta³²³.

³²³ En el caso de Murcia el TMG para las bases imponibles medias, (500.000 y 1.000.000€) se eleva de manera notable la tasa aplicable, aunque para la más baja se mantiene y para la más alta se rebaja. Asturias mantiene el TMG para la base imponible de 300.000€ y lo eleva en el resto de casos. En ambos casos la progresión que promedian supone un incremento en el TMG entre ambos años.

Tabla 30. Comparativa del TMG para el año 2007 en función del domicilio fiscal de la empresa familiar³²⁴

	Valor adquisición	Eº.	And.	Ara.	Ast.	Bal.	Can.	Cant.	CyL.	CLM.	Cat.	Ext.	Gal.	Mad.	Mur.	Rio.	Val.	Prom.
Promedio 07	300.000 €	11,37%	11,34%	11,37%	7,97%	11,34%	11,29%	11,30%	7,92%	11,34%	4,43%	11,34%	7,92%	11,36%	7,92%	7,92%	11,46%	9,75%
Promedio 07	500.000 €	18,14%	18,07%	18,14%	14,13%	18,06%	18,03%	18,04%	14,11%	18,07%	10,02%	18,07%	14,13%	18,09%	9,06%	9,06%	18,23%	15,55%
Promedio 07	1.000.000 €	21,04%	20,94%	21,04%	16,36%	20,98%	20,91%	20,86%	16,37%	20,94%	11,63%	20,93%	16,35%	20,96%	10,54%	10,51%	21,08%	18,02%
Promedio 07	10.000.000 €	26,78%	26,78%	26,57%	26,57%	26,54%	26,57%	26,07%	20,45%	26,30%	15,15%	26,36%	26,57%	26,34%	26,57%	13,24%	26,36%	24,43%
	Valor adquisición	Eº.	And.	Ara.	Ast.	Bal.	Can.	Cant.	CyL.	CLM.	Cat.	Ext.	Gal.	Mad.	Mur.	Rio.	Val.	Prom.
DF Distinta CA 07	300.000 €	14,26%	14,26%	14,26%	14,26%	14,21%	14,21%	14,19%	14,26%	14,26%	7,90%	14,26%	14,26%	14,25%	14,26%	14,26%	14,36%	13,83%
DF Distinta CA 07	500.000 €	17,25%	17,25%	17,25%	17,25%	17,18%	17,21%	17,14%	17,22%	17,25%	9,54%	17,25%	17,25%	17,21%	17,22%	17,22%	17,34%	16,72%
DF Distinta CA 07	1.000.000 €	21,04%	21,04%	21,04%	21,04%	20,98%	21,01%	20,86%	20,97%	21,04%	11,63%	21,04%	21,04%	20,96%	21,04%	20,97%	21,08%	20,38%
DF Distinta CA 07	10.000.000 €	26,78%	26,78%	26,57%	26,57%	26,54%	26,57%	26,07%	26,34%	26,58%	15,15%	26,77%	26,57%	26,34%	26,57%	26,34%	26,36%	25,74%
	Valor adquisición	Eº.	And.	Ara.	Ast.	Bal.	Can.	Cant.	CyL.	CLM.	Cat.	Ext.	Gal.	Mad.	Mur.	Rio.	Val.	Prom.
DF la misma CA 07	300.000 €	14,26%	14,19%	14,26%	8,04%	14,21%	14,16%	14,19%	8,04%	14,19%	7,88%	14,19%	8,04%	14,25%	0,03%	0,03%	14,36%	10,67%
DF la misma CA 07	500.000 €	17,25%	17,13%	17,25%	9,64%	17,18%	17,10%	17,14%	9,64%	17,13%	9,54%	17,13%	9,64%	17,21%	0,03%	0,03%	17,34%	12,87%
DF la misma CA 07	1.000.000 €	21,04%	20,84%	21,04%	11,67%	20,98%	20,82%	20,86%	11,67%	20,84%	11,63%	20,83%	11,67%	20,96%	0,04%	0,04%	21,08%	15,67%
DF la misma CA 07	10.000.000 €	26,78%	26,78%	26,57%	26,57%	26,54%	26,57%	26,07%	14,55%	26,03%	15,15%	25,96%	26,57%	26,34%	26,57%	0,13%	26,36%	23,12%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

³²⁴ Lo que se examina es si el domicilio fiscal de la empresa familiar coincide con el de la normativa aplicable.

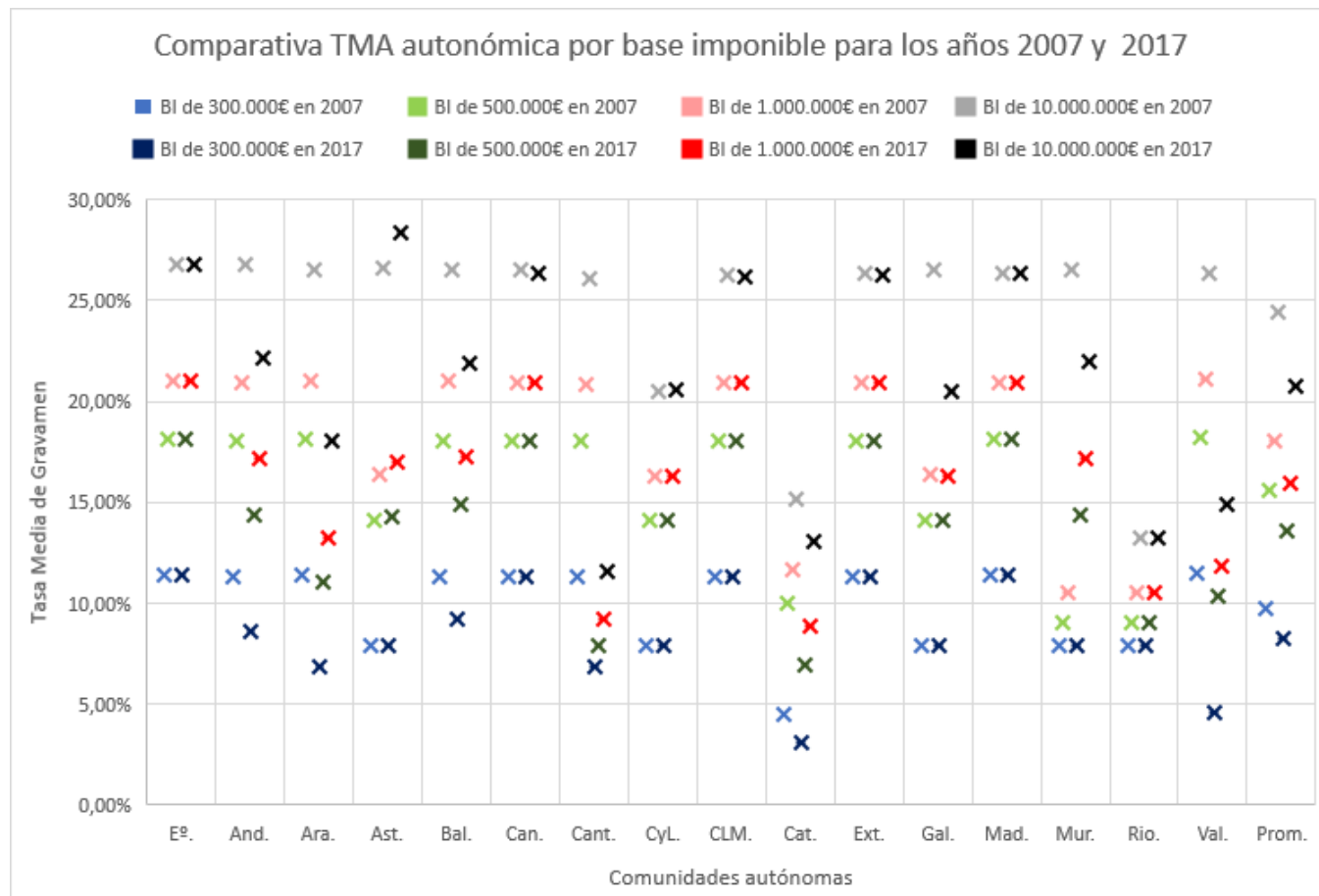
Tabla 31. Comparativa del TMG para el año 2017 en función del domicilio fiscal de la empresa familiar³²⁵

	Valor adquisición	Eº.	And.	Ara.	Ast.	Bal.	Can.	Cant.	Cyl.	CLM.	Cat.	Ext.	Gal.	Mad.	Mur.	Rio.	Val.	Prom.
Promedio 17	300.000 €	11,37%	8,57%	6,82%	7,91%	9,23%	11,32%	6,85%	7,92%	11,34%	3,08%	11,34%	7,92%	11,36%	7,92%	7,92%	4,57%	8,27%
Promedio 17	500.000 €	18,14%	14,38%	11,06%	14,29%	14,88%	18,07%	7,92%	14,11%	18,06%	6,96%	18,07%	14,11%	18,09%	14,37%	9,06%	10,31%	13,58%
Promedio 17	1.000.000 €	21,02%	17,15%	13,21%	16,97%	17,29%	20,95%	9,21%	16,32%	20,91%	8,87%	20,93%	16,32%	20,96%	17,12%	10,51%	11,86%	15,91%
Promedio 17	10.000.000 €	26,78%	22,14%	18,08%	28,36%	21,91%	26,34%	11,58%	20,61%	26,22%	13,05%	26,27%	20,45%	26,34%	21,95%	13,24%	14,86%	20,76%
Valor adquisición		Eº.	And.	Ara.	Ast.	Bal.	Can.	Cant.	Cyl.	CLM.	Cat.	Ext.	Gal.	Mad.	Mur.	Rio.	Val.	Prom.
DF Distinta CA	300.000 €	14,26%	14,26%	8,59%	14,24%	11,71%	14,21%	6,19%	14,26%	14,26%	5,44%	14,26%	14,26%	14,25%	14,26%	14,26%	8,16%	12,17%
DF Distinta CA	500.000 €	17,25%	17,56%	10,51%	17,43%	14,16%	17,19%	7,52%	17,22%	17,23%	6,63%	17,24%	17,22%	17,21%	17,54%	17,22%	9,80%	14,78%
DF Distinta CA	1.000.000 €	21,01%	22,05%	13,21%	21,80%	17,29%	20,95%	9,21%	20,97%	20,98%	8,87%	21,04%	20,97%	20,96%	22,01%	20,97%	11,86%	18,21%
DF Distinta CA	10.000.000 €	26,78%	28,65%	18,08%	28,36%	21,91%	26,34%	11,58%	26,71%	26,43%	13,05%	26,57%	26,35%	26,34%	28,30%	26,35%	14,86%	23,32%
Valor adquisición		Eº.	And.	Ara.	Ast.	Bal.	Can.	Cant.	Cyl.	CLM.	Cat.	Ext.	Gal.	Mad.	Mur.	Rio.	Val.	Prom.
DF la misma CA	300.000 €	14,26%	9,21%	8,59%	8,04%	11,71%	14,21%	6,19%	8,04%	14,19%	5,44%	14,19%	8,04%	14,25%	8,04%	0,03%	8,16%	9,22%
DF la misma CA	500.000 €	17,25%	9,81%	10,51%	9,76%	14,16%	17,19%	7,52%	9,64%	17,13%	6,63%	17,13%	9,64%	17,21%	9,81%	0,03%	9,80%	11,06%
DF la misma CA	1.000.000 €	21,04%	12,24%	13,21%	12,14%	17,29%	20,95%	9,21%	11,67%	20,84%	8,87%	20,83%	11,67%	20,96%	12,24%	0,04%	11,86%	13,60%
DF la misma CA	10.000.000 €	26,78%	15,62%	18,08%	28,36%	21,91%	26,34%	11,58%	14,52%	26,01%	13,05%	25,96%	14,55%	26,34%	15,60%	0,13%	14,86%	18,19%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

³²⁵ Lo que se examina es si el domicilio fiscal de la empresa familiar coincide con el de la normativa aplicable.

Gráfico 6. Comparativa de los TMG por base imponible de la adquisición para los años 2007 y 2017



Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

Si nos detenemos a estudiar el comportamiento de la imposición en función del domicilio de la empresa familiar, hallamos unos resultados diferentes. La diferencia de los TMG si tenemos en cuenta este aspecto, es de cuatro puntos, situándose en 17,12 por ciento el promedio de los tipos calculados para empresas familiares domiciliadas en distinta comunidad a cuya normativa resulte aplicable, para el año 2017. En cambio, para empresas situadas en la misma comunidad autónoma, el promedio de los TMG es de 13,02, lo que nos permite afirmar que la domiciliación de la empresa es un factor a tener en cuenta de cara a la planificación de la sucesión y decidir el lugar en el que debe desarrollarse la actividad en el futuro.

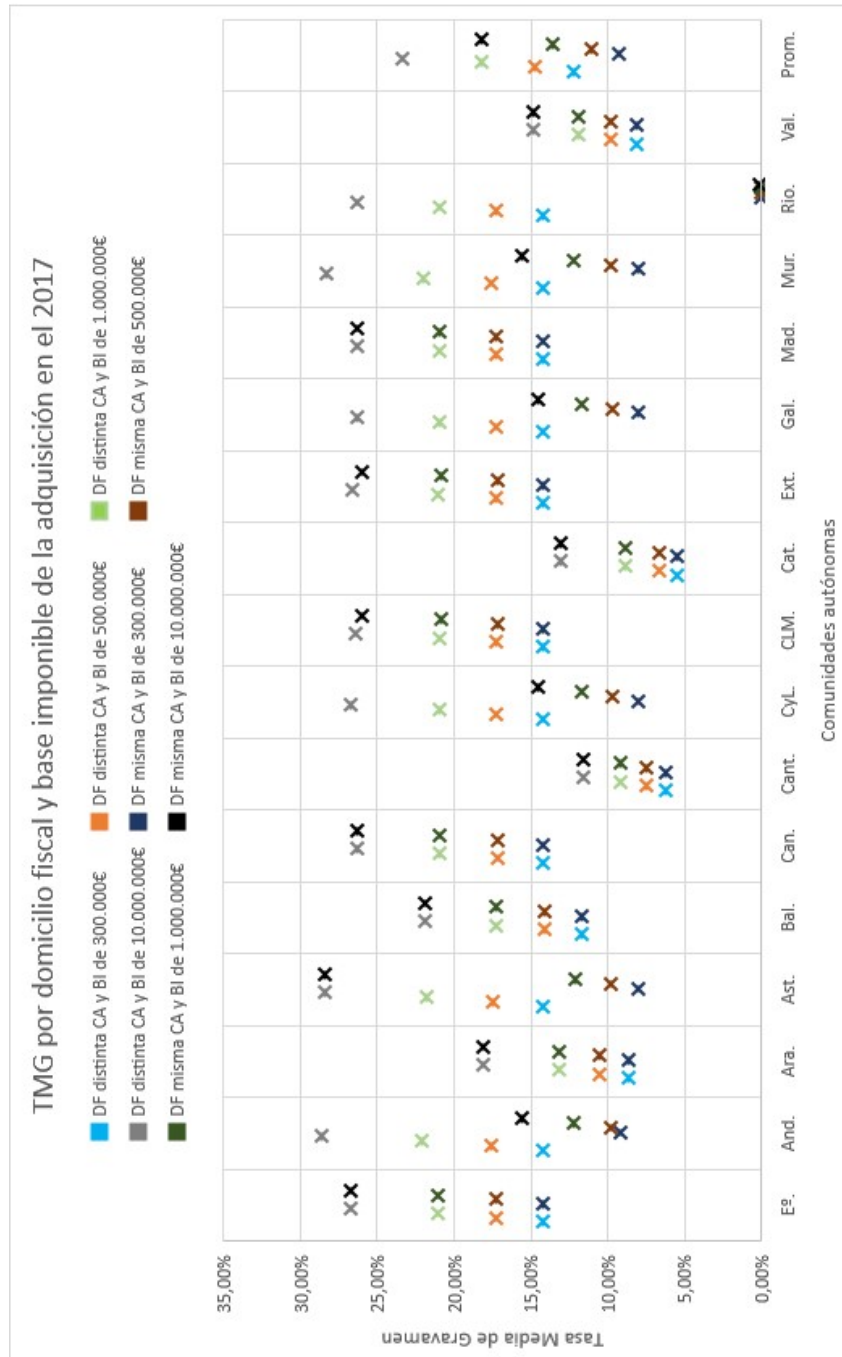
La reducción que ha experimentado la imposición atendiendo a este criterio entre los años 2007 y 2017, es también relevante. Llama la atención la reducción que experimenta el promedio de los TMG para empresas familiares que desarrollan su actividad en la misma comunidad autónoma cuya legislación es aplicable para bases imponibles de diez millones de euros, esta es de casi cinco puntos en el intervalo de fechas estudiado, aplicándose en el año 2007 en el conjunto de las autonomías una tasa promedio de 23,12 por ciento y en el año 2017 una tasa promedio de 18,19 por ciento. Al igual que evidenciamos al describir estos resultados sin tener en cuenta la domiciliación, aquí de nuevo también observamos que cuanto mayor es la base imponible mayor es la reducción que ha experimentado la imposición, existiendo un diferencial en la reducción de la base imponible más baja con respecto a la más alta de 2,05 puntos para las domiciliadas en la misma comunidad autónoma y de 2,56 puntos para cuando están domiciliadas en distinta comunidad autónoma.

Observando el comportamiento por comunidades autónomas del ISD en el año 2017, y fijando nuestra atención en la representación del gráfico 7, nos permitimos realizar una serie de consideraciones. El promedio de las comunidades autónomas indica que hay diferencia impositiva en función de la domiciliación de la compañía, reduciendo considerablemente la factura tributaria si al producirse la adjudicación de la empresa familiar esta se encuentra domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulte aplicable para liquidar el ISD, y esta relación se mantiene, aunque con distinto grado de afectación, independientemente de la base imponible que estemos considerando de entre las analizadas. Otro detalle que debemos analizar es

que la evolución del efecto domiciliación es más relevante en algunas comunidades autónomas como Rioja, Galicia, Andalucía, Castilla y León, y Murcia. También Asturias reduce considerablemente la tributación para las empresas que se encuentran en su territorio en todos los tres primeros tramos, salvo para el caso de bases imponibles de diez millones de euros, en cuyo caso la tributación por ISD en el año 2017 sigue siendo tan elevada como en el año 2007. El resto de comunidades autónomas no difieren tanto los TMG resultantes dependiendo de donde se sitúe la empresa familiar. Fijando la atención en las CCAA que ofrecen mejor tributación estas son la Rioja, Cataluña, Cantabria, Castilla y León, Galicia, Murcia y Valencia, autonomías que menos castigan a la empresa familiar en el momento de la sucesión en el caso de que la empresa se sitúe en el mejor de los escenarios, que coincida el lugar en el que se desarrolle la actividad empresarial con la comunidad autónoma cuya regulación resulte aplicable al liquidar el impuesto. Entre todas ellas destacamos la Rioja, donde resulta determinante esta condición ya que bajo esta circunstancia el promedio para los cuatro tramos de base imponible no supera en ningún caso el 0,14 por ciento, incluso para empresas con bases imponibles de diez millones de euros.

Estos resultados nos invitan a reflexionar sobre las implicaciones de esta diferencia en el tratamiento impositivo atendiendo solo al lugar en el que se realiza una actividad empresarial. Hacer distinguir la tasa impositiva del ISD en función de la domiciliación de la empresa familiar podría ser constitutiva de discriminación entre distintos sujetos a los que se aplica el impuesto que solo les distingue esta circunstancia (si uno está domiciliado en esa misma comunidad autónoma y otro no), pudiendo considerarse que entra en conflicto con el principio de igualdad pronunciado por la CE y el de libertad de movimiento de capitales del TFUE. Lo cierto es que no existen sentencias del TCE ni del TJUE que afirmen estos extremos. Si nos preguntamos por la justificación u objetivo que persiguen las CCAA con esta práctica, quizás subyace en todas ellas la intención de proteger la actividad productiva en su territorio así como atraer inversores (patrimonios familiares) que busquen una mejor tributación para la actividad empresarial.

Gráfico 7. Comparativa de los TMG en el 2017 por domicilio fiscal de la empresa familiar y base imponible de la adquisición



Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.3 El grupo de parentesco del adjudicatario en la liquidación del ISD

Analizadas las consecuencias de la domiciliación de la empresa, pasamos a examinar el efecto que produce en la liquidación del ISD el parentesco del adjudicatario de la empresa familiar con respecto al causante. El artículo 20.2.a) de la LISD establece cuatro diferentes grupos de parentesco que hemos detallado en el apartado 8.4.1 de la tesis, clasificación a la que hemos añadido un quinto grupo para conocer las implicaciones de una de las referencias del artículo 20.2.c) relativa a si el causante tuviera hijos. A partir de las liquidaciones de cada una de las comunidades autónomas hemos comprobado el grado de afectación de los TMG a la pertenencia a los diferentes grupos de parentesco, tomando como referencia para poderlas comparar las distintas bases imponibles definidas en el supuesto práctico.

Hemos organizado en la tabla 32 la información de liquidación del ISD para la empresa familiar a partir de estos criterios mencionados, y también se ha representado los datos analizados en el gráfico 8. En ambos casos llama la atención como se concentran los tipos impositivos para los grupos de parentesco I, II, y IIIA en una franja que va del cero por ciento al dos por ciento, y como las tasas para los grupos IIIB y IV se encuentran casi todas ellas, independientemente de la comunidad autónoma, entre el quince y el setenta y ocho por ciento. Esto nos permite adelantar una reflexión muy evidente y es la conveniencia en todo caso de nombrar causahabiente a personas que pertenezcan al grupo de parentesco I y II, y, dependiendo de en qué comunidad autónoma nos encontremos, quizás también se pueda considerar heredero de la empresa familiar a un integrante del grupo de parentesco IIIA. Al respecto existe una única excepción que es la de Cantabria que para el grupo de parentesco IV mantiene una imposición que no supera el 1% de promedio, no así el grupo de parentesco IIIB que en esta comunidad autónoma tributa de promedio entre el treinta y el cincuenta y ocho por ciento.

La segunda de las consideraciones que debemos realizar al observar la distribución de las tasas impositivas es que cuanto menos afinidad exista entre causante y causahabiente, más elevada es la cuantía del ISD, reflexión que se hace evidente al observar los promedios para cada grupo de parentesco, así el promedio de los TMG para las distintas comunidades autónomas del primer tramo (grupo de parentesco 1) es de 0,03 por ciento, para el segundo es de 0,09 por ciento, 0,45 por ciento para el tercero en la variante sin hijos, 27,29 por ciento para el tercero con hijos, y 47 por ciento para los integrantes del cuarto grupo de parentesco. Así la diferencia entre el grupo de parentesco I y el grupo de parentesco IV es de 46,98 puntos, esto nos permite afirmar que el efecto sobre el TMG a liquidar en el ISD, del grupo de parentesco al que pertenezca el causahabiente, es muy elevado, sus consecuencias son más determinantes que el del resto de las categorías que estamos analizando.

El incremento del TMG también es gradual conforme se elevan las bases imponibles, así para una base imponible de trescientos mil euros el promedio es de 10,7 por ciento, para la de quinientos mil euros corresponde un 12,92 por ciento, se eleva al 15,91 por ciento en la de un millón de euros, y para el último de los casos prácticos analizados, base imponible de diez millones de euros, el tipo promedio es de 20,76 por ciento.

Examinando en detalle los resultados debemos destacar el comportamiento de la imposición para adjudicatarios del grupo de parentesco IIIB³²⁶ donde salvo en el caso de Cataluña los tipos que resultan aplicables son mucho más elevados que los del IIIA con diferencias mínimas de 15 puntos y máximas de 30 para la base imponible más reducida de entre las empleadas en el caso práctico, trescientos mil euros. Esta diferencia que encontramos para los integrantes del grupo de parentesco IIIB se debe a que al tratarse la reducción del 20.2.c) de la LISD una reducción enfocada a la empresa familiar, en este caso el heredero elegido no es el más afín al causante, por lo

³²⁶ Recordemos que el grupo de parentesco IIIB es una modificación que hemos propuesto del grupo de parentesco 3 definido en el 20.2.a) de la LISD (“adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad”) para cuando el adjudicatario pertenece a ese grupo siendo un sobrino o sobrino-nieto del fallecido, y existiendo hijos o descendientes del causante que presuponemos cubrirían su legítima con otros bienes del fallecido. Esta situación se puede dar siempre que el causante considere que esta persona pueda estar mejor preparado para dirigir la empresa familiar.

que quizás el legislador ha entendido que se pierde parte del vínculo familiar y ya no existe necesidad de proteger de manera especial la transmisión de la empresa.

Analizados uno a uno los grupos de parentesco, nos encontramos que para el caso de pertenencia al primero de los grupos, la mayor parte de las comunidades autónomas no hace tributar al adjudicatario si las bases imponibles son reducidas, y para las más alta de entre las analizadas, las tributaciones más elevadas se encontrarán en Andalucía, Castilla y León, Cataluña y Castilla-La Mancha, siendo la tasa promedio más alta la de Andalucía con un 0,56 por ciento. Mantienen tipos cero para todos los tramos Baleares, Canarias, Cantabria, Extremadura, Galicia, y Valencia. En el grupo de parentesco II vuelve a ocurrir que para las bases imponibles más reducidas la tributación es muy baja, siendo la más costosa del 0,08 por ciento para el caso de Andalucía. En los dos últimos tramos del caso práctico, y sobre todo en el último, se eleva moderadamente la tasa promedio hasta alcanzar un 1,12 por ciento en Baleares, situándose el resto de CCAA por debajo del uno por ciento. Para este segundo grupo de parentesco solo Canarias, Cantabria y Valencia mantienen tipos cero para todos los tramos. Si el adjudicatario está considerado en el grupo de parentesco IIIA los promedios siguen siendo relativamente bajos no superando en ninguno de los casos el dos por ciento. Valencia es la única comunidad autónoma que para adjudicatarios de este grupo de parentesco mantiene tipos cero para los cuatro tramos de base imponible que hemos examinado. Cantabria y Aragón mantienen ambas autonomías tipos muy bajos con máximos para el último tramo del 0,19 por ciento, y Madrid y Canarias son las que registran promedios impositivos más elevados.

Entre los adjudicatarios de los grupos de parentesco IIIB y IV es donde encontramos tasas impositivas considerablemente más elevadas, con diferenciales entre las bases imponibles altas y bajas de hasta casi veinte puntos de promedio en el primero de los grupos, y casi treinta puntos de promedio en el último de los grupos. Para aquellos adjudicatarios que quedan integrados en el grupo de parentesco IIIB solo Cataluña y Valencia ofrecen tasas impositivas bajas y cercanas a las consideradas para el grupo de parentesco IIIA, en el resto de los supuestos van para los mejores escenarios del quince por ciento (tarifa más baja) al veintiocho por ciento (tarifa más alta), y en los

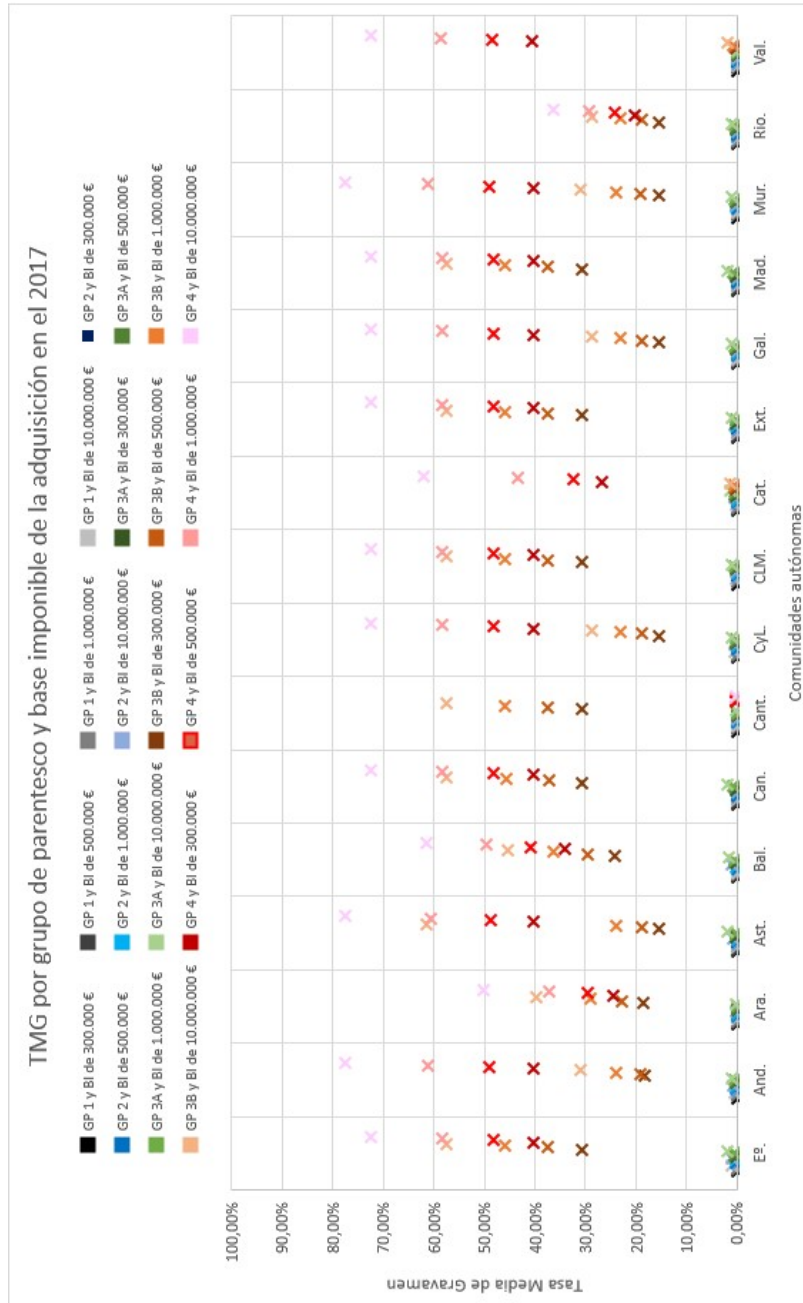
peores escenarios, del treinta por ciento al sesenta por ciento. Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Extremadura y Madrid son las comunidades con el promedio impositivo más alto. Para aquellos que reciban por sucesiones la empresa familiar y pertenezcan al último de los grupos de parentesco, solo encontramos en Cantabria tasas impositivas que no resulten inasumibles. Sin considerar esta excepción en el resto de las autonomías para este mismo grupo, las tasas para las bases impositivas más reducidas van del veinte por ciento en el mejor de los casos, la Rioja, al cuarenta por ciento, hasta diez comunidades autónomas alcanzan esta tasa. Para las bases impositivas más elevadas, la tributación registra mínimos de treinta y seis por ciento, de nuevo en la Rioja, y máximos de setenta y siete por ciento, donde coinciden Andalucía, Asturias y Murcia, que habían elevado la tarifa máxima al 36,5 por ciento, razón por la cual el promedio es incluso superior al del Estado.

Tabla 32. Comparativa de los TMG en el 2017 por grupos de parentesco y base imponible de la adquisición

	Valor adquisición	Eº.	And.	Ara.	Ast.	Bal.	Can.	Cant.	CyL.	CLM.	Cat.	Ext.	Gal.	Mad.	Mur.	Rio.	Val.	Prom.
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	0,56%	0,06%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,41%	0,11%	0,33%	0,00%	0,00%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%	0,10%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,08%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,02%	0,00%	0,06%	0,00%	0,00%	0,03%	0,00%	0,00%	0,01%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,17%	0,00%	0,00%	0,23%	0,00%	0,00%	0,00%	0,03%	0,00%	0,17%	0,00%	0,00%	0,07%	0,00%	0,00%	0,04%
GP II	10.000.000 €	1,15%	0,64%	0,11%	0,86%	1,12%	0,00%	0,00%	0,51%	0,13%	0,46%	0,58%	0,03%	0,01%	0,26%	0,01%	0,00%	0,31%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,15%	0,00%	0,15%	0,25%	0,25%	0,00%	0,15%	0,15%	0,26%	0,15%	0,15%	0,31%	0,15%	0,15%	0,00%	0,15%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,24%	0,00%	0,24%	0,38%	0,44%	0,00%	0,24%	0,24%	0,38%	0,24%	0,24%	0,48%	0,24%	0,24%	0,00%	0,24%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,36%	0,03%	0,34%	0,55%	0,66%	0,03%	0,34%	0,36%	0,47%	0,34%	0,36%	0,69%	0,36%	0,36%	0,00%	0,35%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,05%	0,19%	1,89%	1,50%	1,87%	0,19%	0,94%	1,03%	1,26%	0,94%	1,03%	1,87%	1,05%	1,03%	0,00%	1,06%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	18,29%	18,46%	15,37%	24,31%	30,57%	30,76%	15,38%	30,76%	0,26%	30,76%	15,38%	30,74%	15,38%	15,38%	0,31%	19,47%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	19,04%	22,86%	18,94%	29,59%	37,31%	37,44%	18,72%	37,44%	0,38%	37,44%	18,72%	37,42%	19,04%	18,72%	0,48%	23,57%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	24,04%	29,00%	23,85%	36,23%	45,76%	45,84%	22,93%	45,84%	0,47%	45,84%	22,93%	45,82%	24,04%	22,93%	0,69%	29,08%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	30,87%	39,82%	61,51%	45,42%	57,43%	57,44%	28,81%	57,44%	1,26%	57,44%	28,81%	57,43%	30,87%	28,81%	1,88%	39,02%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	24,48%	40,18%	34,00%	40,21%	0,17%	40,21%	40,21%	26,67%	40,21%	40,21%	40,19%	40,21%	20,19%	40,51%	33,86%
GP IV	500.000 €	48,18%	49,07%	29,67%	48,79%	40,81%	48,18%	0,17%	48,18%	48,18%	32,40%	48,18%	48,18%	48,16%	49,07%	24,18%	48,51%	40,78%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	61,15%	37,03%	60,67%	49,47%	58,32%	0,17%	58,32%	58,32%	43,40%	58,32%	58,32%	58,29%	61,15%	29,24%	58,62%	50,05%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	77,56%	50,20%	77,52%	61,52%	72,39%	0,27%	72,39%	72,39%	61,94%	72,39%	72,39%	72,38%	77,56%	36,33%	72,42%	63,31%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

Gráfico 8. Comparativa de los TMG en el 2017 por grupos de parentesco y base imponible de la adquisición



Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.4 El tramo de patrimonio preexistente del adjudicatario en la liquidación del ISD

Ha quedado demostrado que tanto el domicilio de la empresa familiar como el grupo de parentesco al que pertenece el adjudicatario que la hereda condicionan el resultado de los TMG que se aplican en las distintas comunidades autónomas, y que los efectos producidos por estos dos factores en cada una de ellas, son desiguales. Ya anunciábamos al comienzo del presente capítulo que el patrimonio preexistente del adjudicatario determina el coeficiente multiplicador³²⁷ que se aplica sobre la cuota íntegra para poder hallar la cuota tributaria tal y como prevé el artículo 22.2 de la LISD. Hemos explicado que los tramos de patrimonio preexistente que establece el Estado, las comunidades autónomas tienen la facultad de modificarlos como prevé el artículo 22.1 de la LISD, aunque ya hemos reflejado en el epígrafe 9.2 que apenas cinco comunidades autónomas han hecho uso de ese derecho, y por lo tanto en la mayor parte de las comunidades se siguen calculando la cuota tributaria con los tramos establecidos para el régimen común.

Comparando los TMG resultantes ordenados por tramos de patrimonio preexistente, tal y como hemos organizado en la tabla 33, podemos concluir que las diferencias que determinan la aplicación de los distintos coeficientes multiplicadores que se corresponden con esos patrimonios no son tan relevantes como lo son otros factores como la domiciliación de la empresa familiar, el grupo de parentesco del adjudicatario, y como comprobaremos más adelante, las propias bases imponibles sobre las que se liquida el tributo (valor de la empresa familiar). Así la diferencia en los TMG comparando el primer tramo de patrimonio preexistente del adjudicatario y el último de ellos, para un base imponible de 300.000€, la más reducida entre las aplicadas, es

³²⁷ Recordemos que una vez queda determinado el patrimonio preexistente del adjudicatario, en función del grupo de parentesco al que pertenezca se le asignará el coeficiente multiplicador, siendo estos más elevados cuanto menos afín sea el causante respecto al adjudicatario.

de 1,91 puntos, y para una base imponible de diez millones de euros, la más alta entre las calculadas, es de 3,69 puntos³²⁸.

Del mismo modo a como ocurre con los otros factores que son objeto de estudio, el comportamiento en cada comunidad autónoma es desigual, conclusión a la que podemos llegar examinando el gráfico 9. El primer caso que debemos señalar es el de Cataluña, donde la unificación de tramos de patrimonio preexistente que permiten identificar el coeficiente multiplicador (solo hay un único tramo aunque mantiene coeficientes multiplicadores diferentes para cada grupo de parentesco³²⁹), elimina las consecuencias sobre el TMG del patrimonio preexistente del adjudicatario. Hay otras comunidades autónomas donde el efecto del patrimonio preexistente es también inferior al conjunto de ellas, y son Cantabria, Rioja y Valencia, siendo las diferencias registradas entre el primer tramo de patrimonio preexistente y el último para una base imponible de trescientos mil euros, de 1,14, 1,31 y 1,5 puntos respectivamente. El mismo cálculo pero para una base imponible de diez millones de euros ofrece unas diferencias de 2,13, 2,44 y 2,73 puntos. En el extremo opuesto, las que más diferencia ocasionan son Asturias, Canarias y Madrid, así para una base imponible de trescientos mil euros las diferencias son de 2,05, 2,61 y 2,62 puntos y para una base imponible de diez millones de euros las diferencias son de 5,22, 4,84 y 4,84 puntos.

Estos resultados nos permiten afirmar que el factor patrimonio preexistente tiene menos peso en el TMG que resulte aplicable al adjudicatario, que los otros factores que estamos estudiando (base imponible, grupo de parentesco y domiciliación). Estos resultados están condicionados por la falta de regulación de las comunidades autónomas en este apartado que recoge la LISD, donde los tramos aplicados por el estado generan una diferencia de TMG entre las distintas bases imponibles de 2,62 puntos para el tramo de patrimonio preexistente de cuantías más reducidas y de 4,93 puntos para el tramo de patrimonio preexistente que recoge las cuantías más

³²⁸ El incremento es gradual según nos movemos del primer tramo al último de ellos, siendo la diferencia para el segundo tramo de 2,32 puntos y para el tercero de 2,84 puntos.

³²⁹ Cada grupo de parentesco tiene un diferente coeficiente multiplicador salvo para los grupos de parentesco I y II, para ambos el coeficiente multiplicador es de 1,00. Mantiene los coeficientes multiplicadores del Estado para el primer tramo de patrimonio preexistente, recogidos en el 22.2 de la LISD.

elevadas³³⁰, diferencias en los TMG que tampoco son altas. Recordemos que estos coeficientes multiplicadores según el artículo 22.2 de la LISD, disponen un tipo máximo (2,4 por ciento) y un tipo mínimo (uno por ciento), y que por tanto el régimen común apenas establece diferencias en 1,4 puntos.

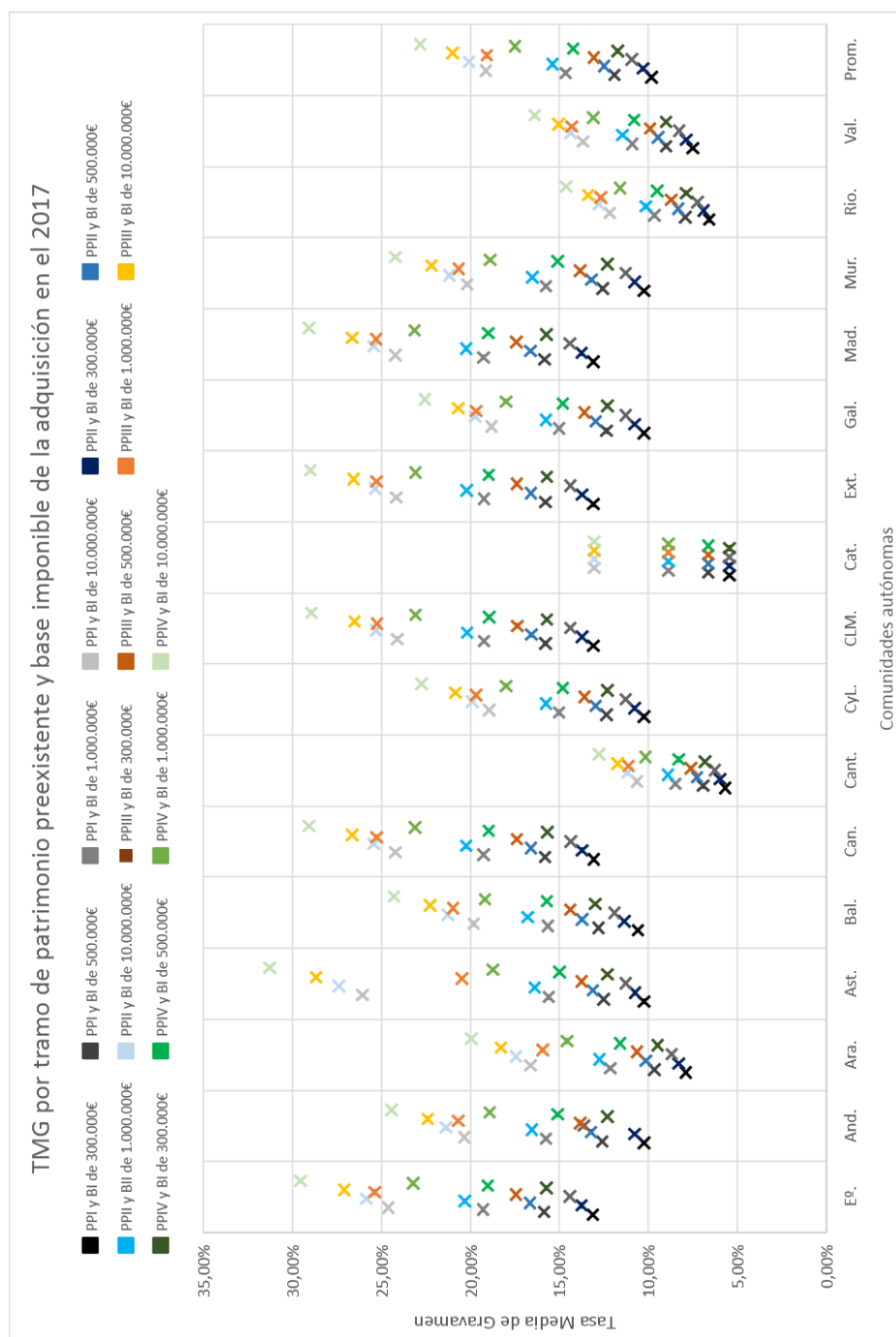
³³⁰ Para el segundo tramo la diferencia es de 3,17 puntos y para el tercer tramo esta es de 3,93 puntos.

Tabla 33. Comparativa de TMG para el 2017 por tramos de patrimonio preexistente

Valor adquisición	Eº.	And.	Ara.	Ast.	Bal.	Can.	Cant.	CyL.	CLM.	Cat.	Ext.	Gal.	Mad.	Mur.	Rio.	Val.	Prom.
PPI y BI de 300.000€	13,11%	10,25%	7,90%	10,24%	10,59%	13,06%	5,69%	10,25%	13,08%	5,44%	13,08%	10,25%	13,10%	10,25%	6,57%	7,51%	9,82%
PPI y BI de 500.000€	15,86%	12,58%	9,66%	12,50%	12,81%	15,80%	6,92%	12,35%	15,79%	6,63%	15,79%	12,35%	15,83%	12,58%	7,93%	9,01%	11,90%
PPI y BI de 1.000.000€	19,28%	15,77%	12,15%	15,61%	15,65%	19,26%	8,47%	15,01%	19,23%	8,87%	19,25%	15,01%	19,27%	15,75%	9,66%	10,91%	14,66%
PPI y BI de 10.000.000€	24,62%	20,35%	16,62%	26,07%	19,83%	24,22%	10,65%	18,95%	24,11%	13,05%	24,15%	18,81%	24,22%	20,18%	12,17%	13,66%	19,14%
PPII y BI de 300.000€	13,76%	10,77%	8,29%	10,76%	11,36%	13,72%	5,97%	10,77%	13,73%	5,44%	13,73%	10,76%	13,76%	10,77%	6,90%	7,88%	10,31%
PPII y BI de 500.000€	16,66%	13,21%	10,14%	13,13%	13,73%	16,59%	7,26%	12,97%	16,58%	6,63%	16,60%	12,97%	16,62%	13,20%	8,33%	9,46%	12,50%
PPII y BI de 1.000.000€	20,31%	16,55%	12,76%	16,39%	16,78%	20,23%	8,89%	15,76%	20,19%	8,87%	20,21%	15,76%	20,24%	16,53%	10,15%	11,45%	15,38%
PPII y BI de 10.000.000€	25,86%	21,37%	17,45%	27,38%	21,26%	25,43%	11,18%	19,90%	25,31%	13,05%	25,36%	19,75%	25,43%	21,19%	12,78%	14,35%	20,08%
PPIII y BI de 300.000€	14,42%	13,61%	8,69%	11,27%	11,90%	14,37%	6,26%	11,28%	14,39%	5,44%	14,39%	11,28%	14,41%	11,28%	7,23%	8,26%	10,94%
PPIII y BI de 500.000€	17,45%	13,84%	10,63%	13,75%	14,39%	17,38%	7,61%	13,58%	17,37%	6,63%	17,39%	13,58%	17,41%	13,83%	8,73%	9,91%	13,07%
PPIII y BI de 1.000.000€	25,39%	20,69%	15,94%	20,48%	20,97%	25,28%	11,11%	19,69%	25,24%	8,87%	25,26%	19,70%	25,30%	20,67%	12,68%	14,32%	19,08%
PPIII y BI de 10.000.000€	27,09%	22,39%	18,78%	28,69%	22,27%	26,64%	11,71%	20,85%	26,52%	13,05%	26,57%	20,69%	26,65%	22,20%	13,39%	15,03%	20,99%
PPIV y BI de 300.000€	15,73%	12,30%	9,48%	12,29%	12,98%	15,68%	6,83%	12,30%	15,70%	5,44%	15,70%	12,30%	15,72%	12,30%	7,88%	9,01%	11,73%
PPIV y BI de 500.000€	19,04%	15,10%	11,59%	15,00%	15,70%	18,96%	8,30%	14,82%	18,95%	6,63%	18,97%	14,82%	18,99%	15,09%	9,52%	10,81%	14,22%
PPIV y BI de 1.000.000€	23,22%	18,92%	14,58%	18,73%	19,18%	23,12%	10,16%	18,01%	23,07%	8,87%	23,10%	18,01%	23,13%	18,90%	11,59%	13,09%	17,50%
PPIV y BI de 10.000.000€	29,55%	24,43%	19,95%	31,29%	24,29%	29,06%	12,78%	22,74%	28,93%	13,05%	28,99%	22,57%	29,07%	24,22%	14,61%	16,40%	22,82%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

Gráfico 9. Comparativa de los TMG en el 2017 por tramos de patrimonio preexistente y base imponible de la adquisición



Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.5 La base imponible en la liquidación del ISD

En último lugar procedemos a analizar los efectos del importe de la base imponible de la empresa familiar en la liquidación del ISD, una vez hemos evidenciado que el domicilio de la empresa familiar, el grupo de parentesco al que pertenece el adjudicatario que la hereda, y en menor medida, el patrimonio preexistente del causahabiente, condicionan la cuantía del TMG al ser calculada en cada comunidad autónoma, y que en todas ellas los efectos de estos factores tienen desigual intensidad, consecuencia de la diferente legislación que se aplica.

El cálculo de la base imponible se realiza conforme al artículo 9 de la LISD que se refiere expresamente a que el importe de la misma debe coincidir con el valor neto de la adquisición, esto es el valor real del bien transmitido del que deben minorarse las cargas y deudas que la ley estime deducibles³³¹. Esta base imponible es además la que en nuestro caso determinará el importe de la aplicación de la reducción del 95 a la que nos hemos referido como reducción por transmisión de empresa familiar, recogida en el 20.2.c) de la LISD³³². Al respecto debe tenerse en cuenta la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 que fija un precedente de cómo debe interpretarse el artículo de la LISD anteriormente mencionado al hablar del valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Esta sentencia es posterior a la Resolución 2/1999 de 23 de marzo de la Dirección General Tributaria, y

³³¹ Según el artículo 12 de la LISD son cargas deducibles aquellas que se establezcan directamente sobre los bienes, y siendo estas cargas de naturaleza perpetua, temporal o redimible, disminuyan el valor de lo adquirido (no son consideradas cargas deducibles las hipotecas y prendas al no reducir el valor del bien sobre el que se suscriben). El artículo 13 de la LISD delimita las deudas deducibles aquellas contraídas por el causante y cuya existencia pueda acreditarse en documento público, privado (según el 1.227 del CC) o de algún otro modo salvo las contraídas con los propios herederos, así como las deudas tributarias o de seguridad social del causante con el Estado, las CCAA o los entes locales.

³³² La actual redacción del 20.2.c) y concretamente la reducción de la empresa familiar, es consecuencia de la incorporación a la normativa española de la Recomendación de la Comisión Europea 1994/1069/CE de 27 de diciembre que encomendaba a los Estados Miembros la responsabilidad de facilitar la transmisión de la empresa familiar. A partir de entonces se aprobó el Real Decreto Ley 7/1996 de 7 de junio que modifica el referido artículo de la LISD.

por tanto la interpretación que hace de la norma es la que debemos considerar³³³. El tribunal supremo remite para establecer el valor sobre el que se aplica la reducción, al valor neto de la empresa familiar³³⁴ según se recoge en el artículo 9 de la LISD y este “debe entenderse neto de cargas y gastos que tengan la consideración de deducibles”. Según Sanz y Sanz (2009), estas cargas y deudas exclusivamente ligadas a la base deben deducirse del Valor Neto de la empresa familiar (valor real de los activos minorado por las deudas de la empresa³³⁵) y para su estimación deben aplicarse criterios de valoración basados en “información contable” que muestre una imagen fiel del patrimonio de la compañía o “referencias de mercado demostrables”.³³⁶

Una vez hemos aclarado algunos aspectos relativos a la base imponible nos referimos a la misma para recordar que aunque la normativa estatal no reconoce alguna reducción específica que resulte aplicable por ser la misma inferior a algún valor, si que hay algunas comunidades autónomas que delimitan otras reducciones a un valor máximo que se puede alcanzar en la misma, y esto ocurre con las reducciones para integrantes de grupos de parentesco³³⁷ e incluso las referidas a la transmisión de la empresa familiar³³⁸.

Hemos organizado los promedios de los TMG en la tabla 34 ordenados por volumen de la base imponible y observando los resultados en ella dispuestos podemos afirmar que los TMG están condicionados por el valor de la empresa familiar, así en empresas con

³³³ Sanz y Sanz (2009) nos recuerdan, citando a Falcón y Tella (1999), que las resoluciones interpretativas de la DGT no son vinculantes ni aclaran el modo en que deba ser aplicada la Ley, solo las disposiciones interpretativas aclaratorias del Ministro de Hacienda.

³³⁴ Según la interpretación que hacen Sanz y Sanz (2009) de la sentencia del Supremo, distingue el valor neto de la empresa familiar del valor neto de la adquisición individual, esta última es la que procede cuando se detrae de la porción hereditaria la proporción correspondiente de las deudas y gastos deducibles. Son gastos deducibles los que indica el artículo 14 de la LISD, esto es, los de litigio sobre la herencia de interés común a todos los herederos y los gastos de última enfermedad, entierro y funeral.

³³⁵ Morón Pérez (2006), pp.359-360.

³³⁶ Sanz y Sanz (2009), p. 69.

³³⁷ En muchas comunidades autónomas el valor de la reducción o bonificación, habitualmente para los grupos I y II se establece como un porcentaje sobre la Base Imponible. En otras esa referencia a la base imponible para la aplicación de las reducciones de parentesco, normalmente para los grupos I y II, se hace como límite para su aplicación o como referencia para tramos, y así se recoge para comunidades autónomas como Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura y La Rioja.

³³⁸ Estas reducciones sobre la transmisión de la empresa familiar que están delimitadas por ciertos valores de la base imponible, se dan en comunidades autónomas como Asturias, Baleares (aunque se refiere al valor anual de la cifra de negocios) y Valencia.

bases imponibles de trescientos mil euros se aplica en el conjunto de las CCAA una tasa promedio de 10,70 por ciento, y para bases imponibles de diez millones de euros la tasa resultante es del 20,76 por ciento, una diferencia de 10,06 puntos. Conocedores de la influencia que ejercen otros factores como el grupo de parentesco, el lugar en el que desarrolle la actividad la empresa y el patrimonio preexistente, hemos calculado para cada uno de estos casos la diferencia que existe entre el tipo mínimo aplicable y el tipo máximo dentro de cada supuesto práctico, existiendo diferencias promedio para bases imponibles de trescientos mil euros del conjunto de las autonomías de hasta 40,90 puntos, y para bases imponibles de diez millones de euros, las diferencias son de 76,26 puntos. Por lo tanto aunque la base imponible también condiciona el TMG resultante en la liquidación del ISD, podemos comprobar que es aún más determinante el efecto del grupo de parentesco, que como ya hemos podido comprobar genera diferencias entre los distintos tramos de 46,97 puntos. En todo caso debemos recordar que el importe de las bases imponibles utilizadas para los casos prácticos resueltos, no están vinculados en sus cuantías a lo que establece la Ley, sino que han sido determinadas conforme a otros criterios³³⁹, por lo que no podemos confirmar que eligiendo otros importes de base imponible, no resultaría un efecto mayor en este factor sobre el TMG aplicable.

Analizando en detalle los efectos de la base imponible en las distintas CCAA a partir de la tabla 34 podemos observar que Cataluña, Cantabria y Rioja ofrecen las mejores condiciones de tributación, y coincide también que en las tres comunidades existen menos diferencias entre las cuotas mínimas y máximas por tramos que en el resto de autonomías. Este resultado se manifiesta tanto para bases imponibles bajas como altas. Si analizamos la tributación más elevada la encontramos para las bases imponibles más bajas, en Madrid, Castilla-La Mancha, Extremadura y Canarias, y para las bases imponibles altas los TMG más elevados se abonarán en Asturias y Canarias. Las diferencias más elevadas entre tipos máximos y mínimos se encuentran para base imponibles más reducidas en Valencia, Murcia, Andalucía y Asturias, y para las bases imponibles, esa circunstancia se da en Murcia, Andalucía y Asturias.

³³⁹ Véase apartado 8.4.3 de la tesis.

A partir de los gráficos 10 a 13 en los que hemos representado detalladamente el comportamiento del ISD en función de cada base imponible, es observable como una vez establecido el valor de la compañía que condicionará en buena parte la cuota a ingresar, es el grupo de parentesco el factor que en todas las CCAA resulta más determinante para explicar las diferencias entre los distintos TMG que puedan resultar una vez se realiza la liquidación del ISD. La pertenencia al grupo de parentesco IIIB y IV, modifica considerablemente el TMG que deba abonar el adjudicatario de la empresa familiar, aunque no del mismo modo para todas las CCAA. A través de esta representación gráfica podemos observar como Aragón, Baleares y Cataluña, distribuyen estos tipos impositivos de manera muy diferente a como lo hacen el resto de comunidades y con sus tipos impositivos más altos, en cuantías más rebajadas que el resto. En Cataluña el efecto de un único tramo de patrimonio preexistente concentra todos los tipos altos, independientemente de la base imponible, en un solo punto y los demás, por debajo del dos por ciento. En el extremo opuesto encontramos a Murcia que concentra los tipos altos en la parte más alta de las tablas, y esto en parte se debe a que incrementa al 36,5 por ciento la tarifa más alta entre las aplicables y porque reconoce al grupo de parentesco IIIB buena parte de las reducciones que aplican al grupo de parentesco IIIA sin hacerlo depender del importe de la base imponible.

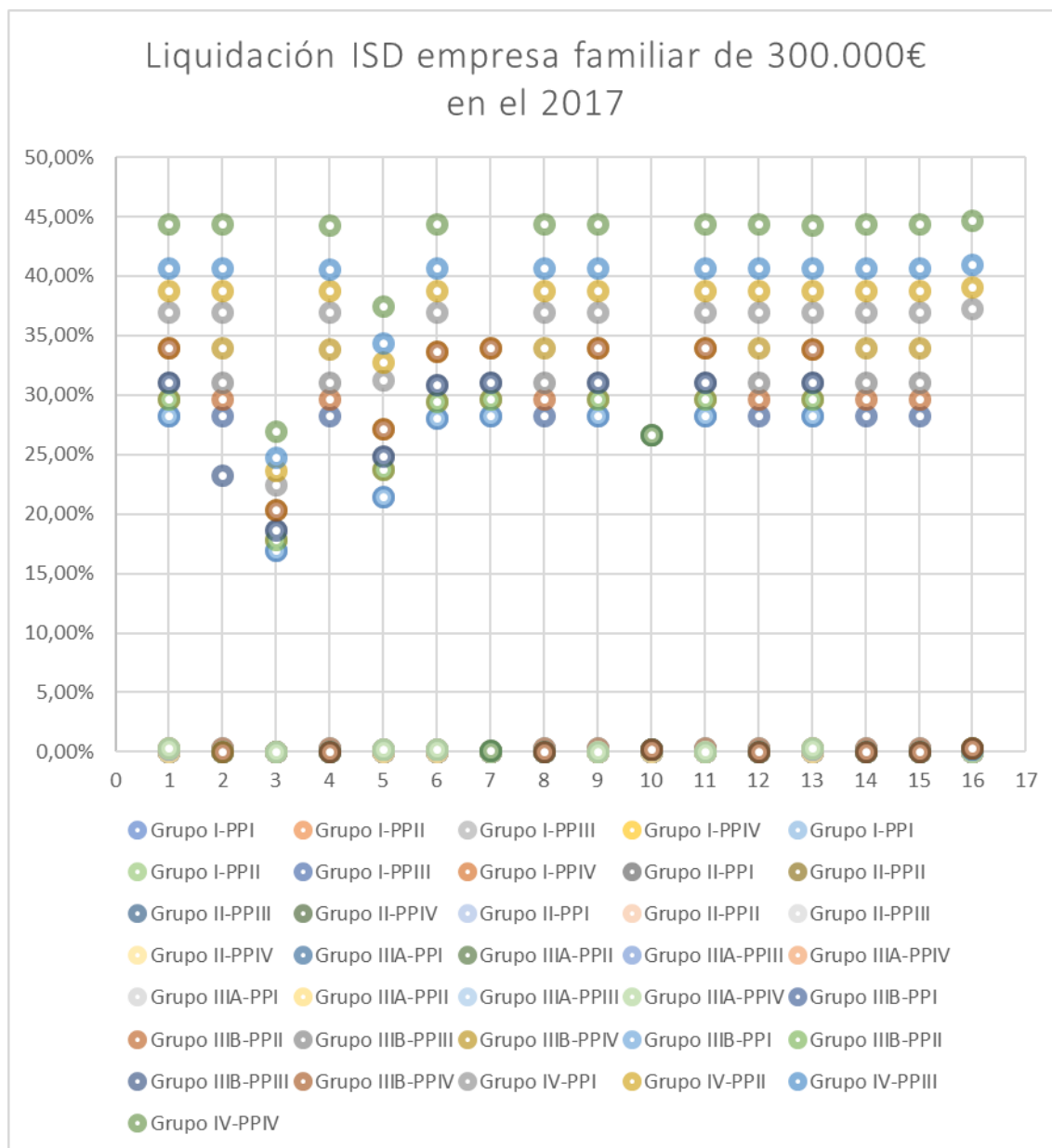
Podemos concluir que los resultados de analizar el efecto del valor de la base imponible sobre el TMG, evidencian que este factor no es tan determinante como lo pueda ser la pertenencia del adjudicatario a ciertos grupos de parentesco, pero que igualmente a como ocurre con el resto de factores estudiados, condiciona el valor de la cuota a ingresar. También debemos destacar que el comportamiento de los TMG del ISD haciéndolos depender de la base imponible nos permiten evidenciar un comportamiento desigual en función de la comunidad autónoma en la que nos encontremos.

Tabla 34. Comparativa de los TMG para el 2017 por base imponible de la adquisición

Base imponible	Est	And	Ara	Ast	Bal	Can	Cant	Cyl	CLM	Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val	Prom
BI de 300.000€	14,26%	11,73%	8,59%	11,14%	11,71%	14,21%	6,19%	11,15%	14,23%	5,44%	14,23%	11,15%	14,25%	11,15%	7,14%	8,16%	10,70%
Dif MIN y MAX	44,37%	44,37%	27,01%	44,34%	37,51%	44,37%	33,94%	44,37%	44,37%	26,67%	44,37%	44,37%	44,34%	44,37%	44,37%	44,70%	40,90%
BI de 500.000€	17,25%	13,68%	10,51%	13,60%	14,16%	17,19%	7,52%	13,43%	17,18%	6,63%	17,19%	13,43%	17,21%	13,68%	8,63%	9,80%	12,92%
Dif MIN y MAX	53,17%	54,14%	32,74%	53,84%	45,03%	53,17%	41,32%	53,17%	53,17%	32,40%	53,17%	53,17%	53,14%	54,14%	53,17%	53,53%	49,29%
BI de 1.000.000€	21,02%	17,15%	13,21%	16,97%	17,29%	20,95%	9,21%	16,32%	20,91%	8,87%	20,93%	16,32%	20,96%	17,12%	10,51%	11,86%	15,91%
Dif MIN y MAX	64,35%	67,48%	40,86%	66,94%	54,59%	64,35%	50,58%	64,35%	64,35%	43,40%	64,35%	64,35%	64,32%	67,48%	64,35%	64,69%	60,43%
BI de 10.000.000€	26,78%	22,14%	18,08%	28,36%	21,91%	26,34%	11,58%	20,61%	26,22%	13,05%	26,27%	20,45%	26,34%	21,95%	13,24%	14,86%	20,76%
Dif MIN y MAX	78,91%	85,54%	55,34%	85,53%	67,88%	79,87%	63,38%	79,87%	79,86%	61,61%	79,87%	79,87%	79,86%	85,59%	79,87%	79,91%	76,26%
Promedio	19,83%	16,17%	12,60%	17,52%	16,27%	19,67%	8,62%	15,38%	19,63%	8,50%	19,65%	15,34%	19,69%	15,97%	9,88%	11,17%	15,07%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

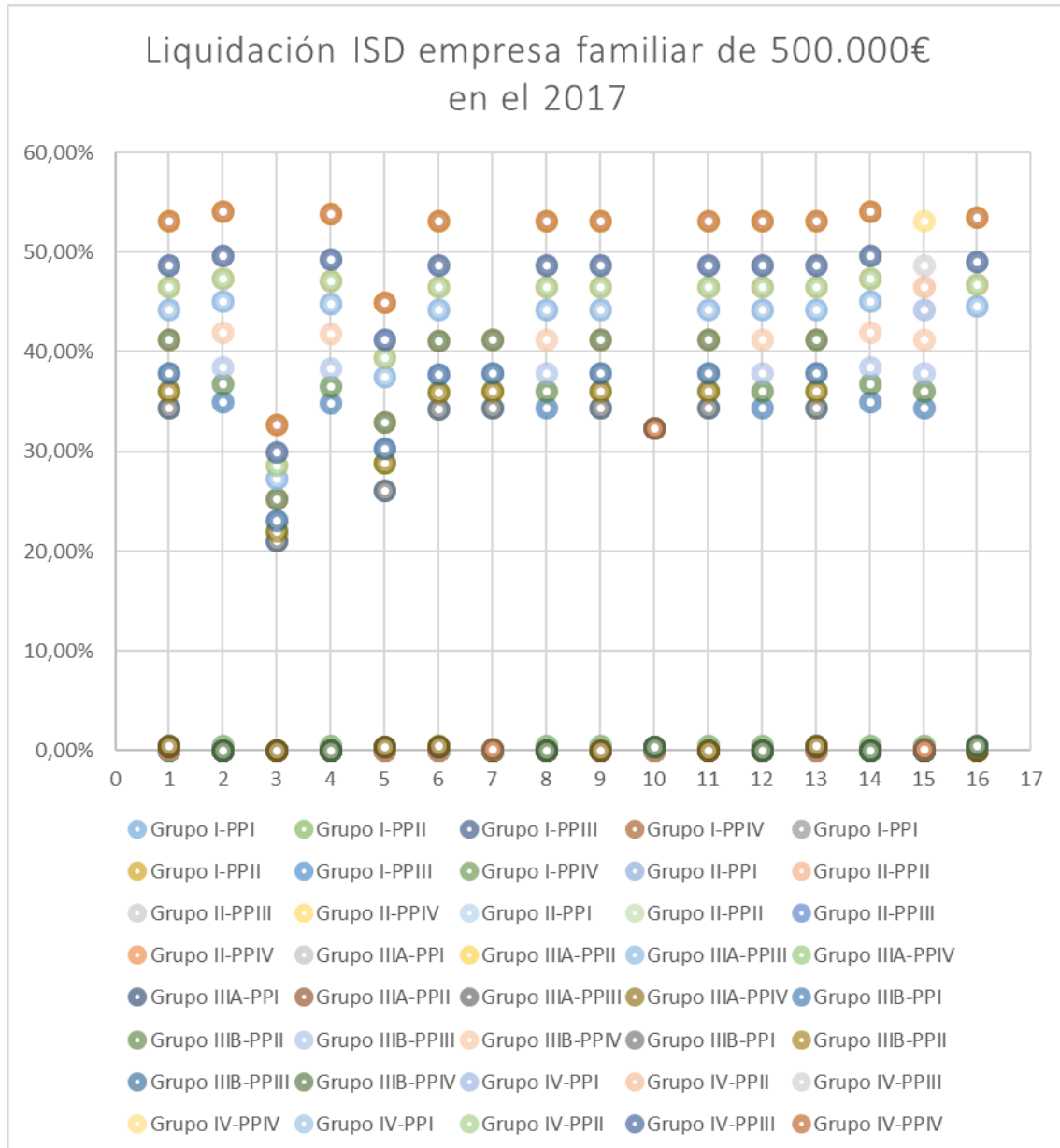
Gráfico 10. Liquidación del ISD por cada CCAA para empresa familiar de 300.000€



1=Estado; 2=Andalucía; 3=Aragón; 4=Asturias; 5=Baleares; 6=Canarias; 7=Cantabria; 8=Castilla y León; 9=Castilla-La Mancha; 10= Cataluña; 11=Extremadura; 12=Galicia; 13=Madrid; 14=Murcia; 15=Rioja; 16=Valencia

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

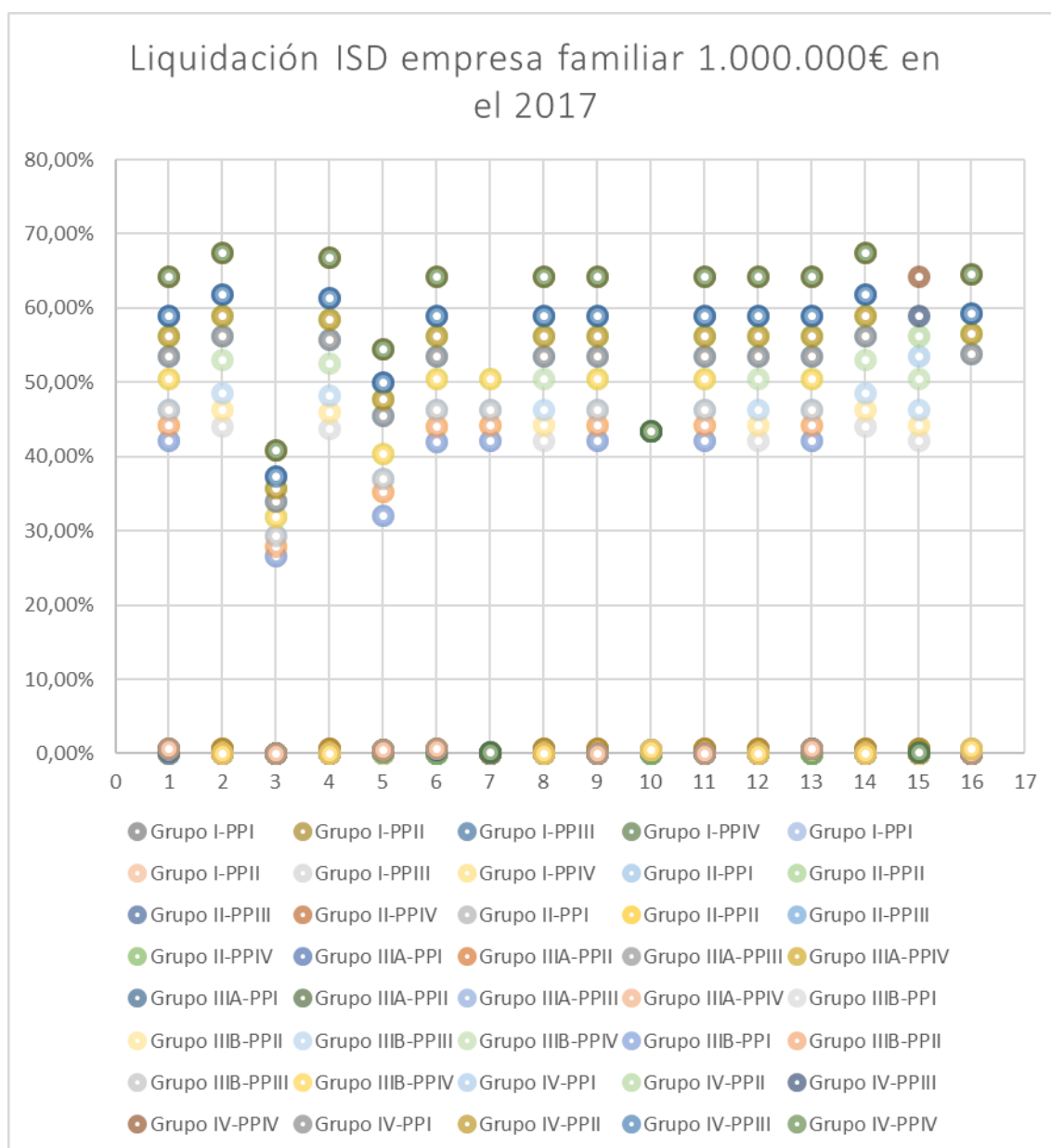
Gráfico 11. Liquidación del ISD por cada CCAA para empresa familiar de 500.000€



1=Estado; 2=Andalucía; 3=Aragón; 4=Asturias; 5=Baleares; 6=Canarias; 7=Cantabria; 8=Castilla y León; 9=Castilla-La Mancha; 10= Cataluña; 11=Extremadura; 12=Galicia; 13=Madrid; 14=Murcia; 15=Rioja; 16=Valencia

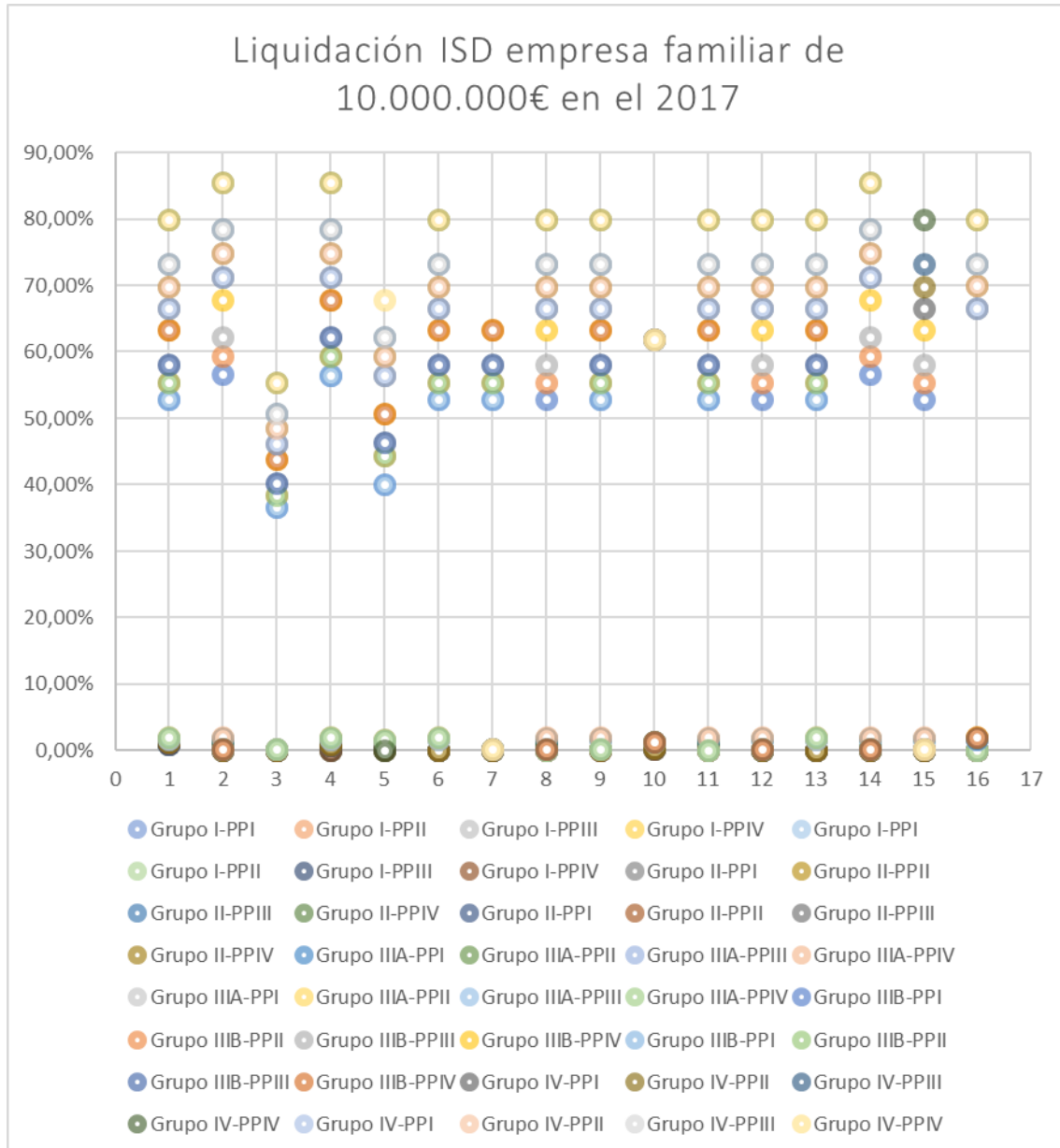
Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Gráfico 12. Liquidación del ISD por cada CCAA para empresa familiar de 1.000.000€



1=Estado; 2=Andalucía; 3=Aragón; 4=Asturias; 5=Baleares; 6=Canarias; 7=Cantabria; 8=Castilla y León; 9=Castilla-La Mancha; 10= Cataluña; 11=Extremadura; 12=Galicia; 13=Madrid; 14=Murcia; 15=Rioja; 16=Valencia

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Gráfico 13. Liquidación del ISD por cada CCAA para empresa familiar de 10.000.000€

1=Estado; 2=Andalucía; 3=Aragón; 4=Asturias; 5=Baleares; 6=Canarias; 7=Cantabria; 8=Castilla y León; 9=Castilla-La Mancha; 10= Cataluña; 11=Extremadura; 12=Galicia; 13=Madrid; 14=Murcia; 15=Rioja; 16=Valencia

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

9.3.6 Andalucía

En la primera comunidad autónoma de la serie que estamos analizando. Podemos observar que la liquidación del ISD para las empresas familiares del año 2017 respecto a la del año 2007 se ha reducido para el grupo de parentesco I y II de parentesco para las empresas con mayor tamaño (diez millones de euros), y sobre todo para los adquirentes del grupo de parentesco IIIB, sin llegar a equipararse a los TMG del grupo de parentesco IIIA, pero reduciendo entre un cuarenta y cincuenta por ciento los tipos aplicables. En cambio donde se hacen más sensible las distintas modificaciones y concretamente el incremento del 36,5 por ciento de tarifa máxima, es en el TMG para el grupo de parentesco IV en empresas de más de quinientos mil euros, donde llega a incrementar el referido tipo en un 7,15 por ciento. Esta situación se refleja también al comparar estos resultados con el resto de CCAA, Andalucía ha realizado un mayor esfuerzo fiscal en el grupo de parentesco IIIB y en cambio incrementa la tributación en este impuesto para los integrantes del mismo. A pesar del incremento en el grupo de parentesco IV, el promedio del descenso de la tarifa entre el grupo de parentesco IIIB y el IV es de 8,79 puntos, uno de los mayores descensos para estos dos grupos solo por detrás de lo registrado en Cantabria y Aragón, si bien el descenso para los grupos de parentesco I y II apenas obtiene un promedio de descenso de 0,13 puntos.

En el caso de Andalucía podemos destacar que es la novena comunidad autónoma con mejor TMG de la serie para el año 2017 (16,17 por ciento). Es la cuarta que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (3,61 puntos) y la octava que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (3,65 puntos). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 1,10 puntos por encima del promedio de TMG de las mismas, por tanto dentro del panorama nacional hace tributar más que la media.

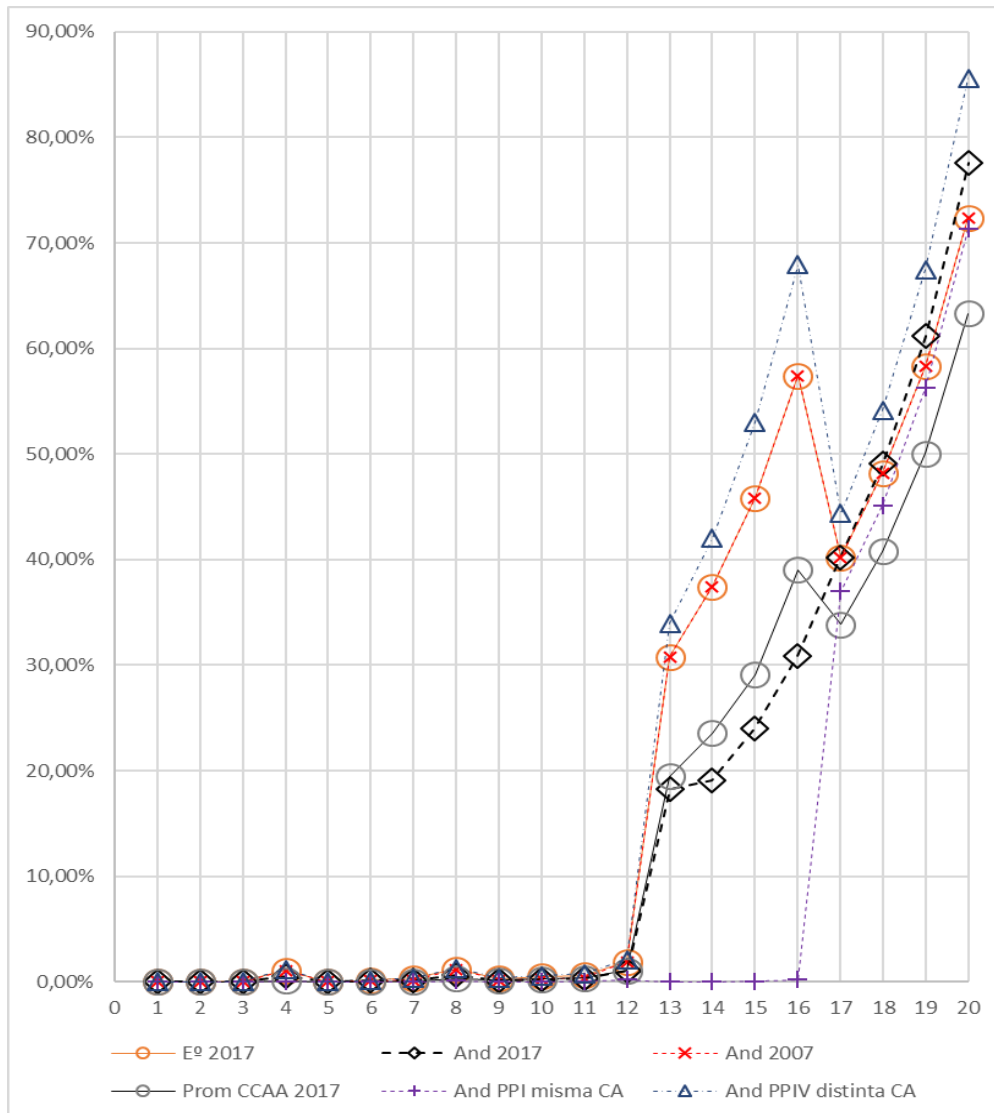
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máxima y mínima de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 85,59 puntos, junto con Murcia la diferencia más alta del conjunto de la serie. Teniendo en

cuenta que el TMG mínimo de Andalucía, igual que ocurre en el resto de las CCAA, es de cero por ciento, el TMG más alto para Andalucía también de 85,59 por ciento. Junto con Murcia ambas comunidades registran el TMG más alto. Destacar que es la tercera comunidad autónoma que registra una mayor diferencia en la tarifa aplicables dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida), diferencia calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable. Con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma, en este caso la diferencia de 67,74 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IIIB para valor de empresa de diez millones de euros), nos lleva a pensar que hay dispersión de tipos en los supuestos analizados. Esta evidencia nos permite reflexionar sobre lo determinante que puede ser el patrimonio preexistente y el domicilio en la liquidación del ISD en general para cualquier comunidad autónoma y en este caso en particular. Por otra parte, comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, la diferencia según a qué grupo de parentesco pertenezca el adquirente da lugar a tributaciones también muy diferentes incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma, ya que por ejemplo para empresas de trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 36,98 puntos, y para empresas de diez millones de euros de hasta 84,42 puntos.

Debemos observar, que en Andalucía para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma comunidad cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IV ninguno de los TMG supera el 0,18 por ciento, e incluso para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIA es del 2,10 por ciento. En el primer caso a partir del grupo de parentesco IV las tarifas van del 36,98 al 71,32 por ciento, y en el segundo a partir del grupo de parentesco IIIB se incrementan del 33,94 al 85,59 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en esta comunidad entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, cincuenta y una de ellas son a tipo cero (siete más que en el año 2007). En cuarenta y ocho se incrementaba la cuota a pagar, en treinta y dos se reducía la cuota, y en ochenta se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el veinte por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 14. Liquidación del ISD para Andalucía



Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PPIV

Tabla 35. Liquidación del ISD para Andalucía

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	And 2017	And 2007	Inc And 2017	Var And 2017	Var And - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - And 2017	And PPI misma CA	And PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,01%	0,01%	-5,00%	0,00%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%	0,02%	0,02%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,56%	1,05%	-46,74%	-0,49%	-0,49%	0,10%	0,16%	0,46%	0,05%	1,17%	1,12%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,08%	0,08%	0,00%	0,00%	-0,08%	0,01%	0,05%	0,06%	0,00%	0,17%	0,17%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,17%	0,17%	0,00%	0,00%	-0,17%	0,04%	0,14%	0,12%	0,00%	0,37%	0,37%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,64%	1,15%	-44,56%	-0,51%	-0,51%	0,31%	0,68%	0,33%	0,10%	1,29%	1,19%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,15%	0,19%	0,00%	0,00%	0,34%	0,34%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,24%	0,24%	0,00%	0,00%	-0,24%	0,24%	0,30%	0,00%	0,00%	0,53%	0,53%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,36%	0,36%	0,00%	0,00%	-0,25%	0,35%	0,45%	0,01%	0,02%	0,76%	0,73%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,05%	1,87%	-44,01%	-0,82%	-0,82%	1,06%	1,55%	-0,01%	0,18%	2,10%	1,92%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	18,29%	30,76%	-40,64%	-12,47%	-12,47%	19,47%	23,60%	-1,18%	0,00%	33,94%	33,94%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	19,04%	37,44%	-49,14%	-18,40%	-18,40%	23,57%	28,74%	-4,53%	0,00%	42,03%	42,03%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	24,04%	45,84%	-47,55%	-21,80%	-21,80%	29,08%	35,20%	-5,04%	0,02%	53,03%	53,01%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	30,87%	57,44%	-46,26%	-26,57%	-26,57%	39,02%	49,91%	-8,15%	0,18%	67,91%	67,74%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,21%	40,21%	0,00%	0,00%	0,00%	33,86%	37,47%	6,36%	36,98%	44,37%	7,40%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	49,07%	48,18%	1,83%	0,88%	0,88%	40,78%	44,89%	8,28%	45,12%	54,14%	9,02%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	61,15%	58,32%	4,86%	2,84%	2,84%	50,05%	54,33%	11,10%	56,23%	67,48%	11,25%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	77,56%	72,39%	7,15%	5,18%	5,18%	63,31%	69,84%	14,25%	71,32%	85,59%	14,26%
	And Prom TMG	19,83%	19,83%	16,17%	19,78%	-15,50%	-3,61%	-3,65%	15,07%	17,37%	1,10%	10,51%	22,76%	12,25%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.7 Aragón

La liquidación del ISD en Aragón para las empresas familiares del año 2017 respecto a la del año 2007 se ha reducido para casi todos los grupos de parentesco, especialmente para los integrantes del IIIB y IV, aunque en el grupo de parentesco II y IIIA para los dos primeros tramos de valor de la empresa, la reducción ha sido del cien por cien. Aragón ha realizado un importante esfuerzo fiscal al reducir la imposición de manera general en todos los supuestos que hemos analizado y más contundente en los tramos en las que los TMG eran más elevados, algo que se puede también observar en la gráfica que representa la liquidación del ISD en la región, donde a partir del grupo de parentesco IIIB se distancia mucho la tributación del año 2007 (muy similar a la estatal). Cabe destacar que el promedio del descenso de la tarifa entre el grupo de parentesco IIIB y el IV es de 17,38 puntos, uno de los mayores descensos para estos dos grupos solo por detrás del registrado en Cantabria, si bien el descenso para los grupos de parentesco I y II apenas obtiene un promedio de descenso de 0,18 puntos.

Aragón es la quinta comunidad autónoma con mejor TMG de la serie para el año 2017 (12,60 por ciento), es la tercera que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (rebaja de 7,23 puntos) y la quinta que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (7,23 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 2,48 puntos por debajo del promedio del TMG del conjunto de todas ellas, por ISD en esta comunidad se tributa menos que la media.

Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 55,39 puntos, la diferencia más baja del conjunto de la serie. El TMG mínimo de Aragón, es de cero por ciento, el TMG más alto es de 55,39 por ciento, el más bajo de toda la serie. Destacar que es la segunda comunidad autónoma (solo por detrás de Cataluña) que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco e importe de la empresa transmitida), diferencia calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo

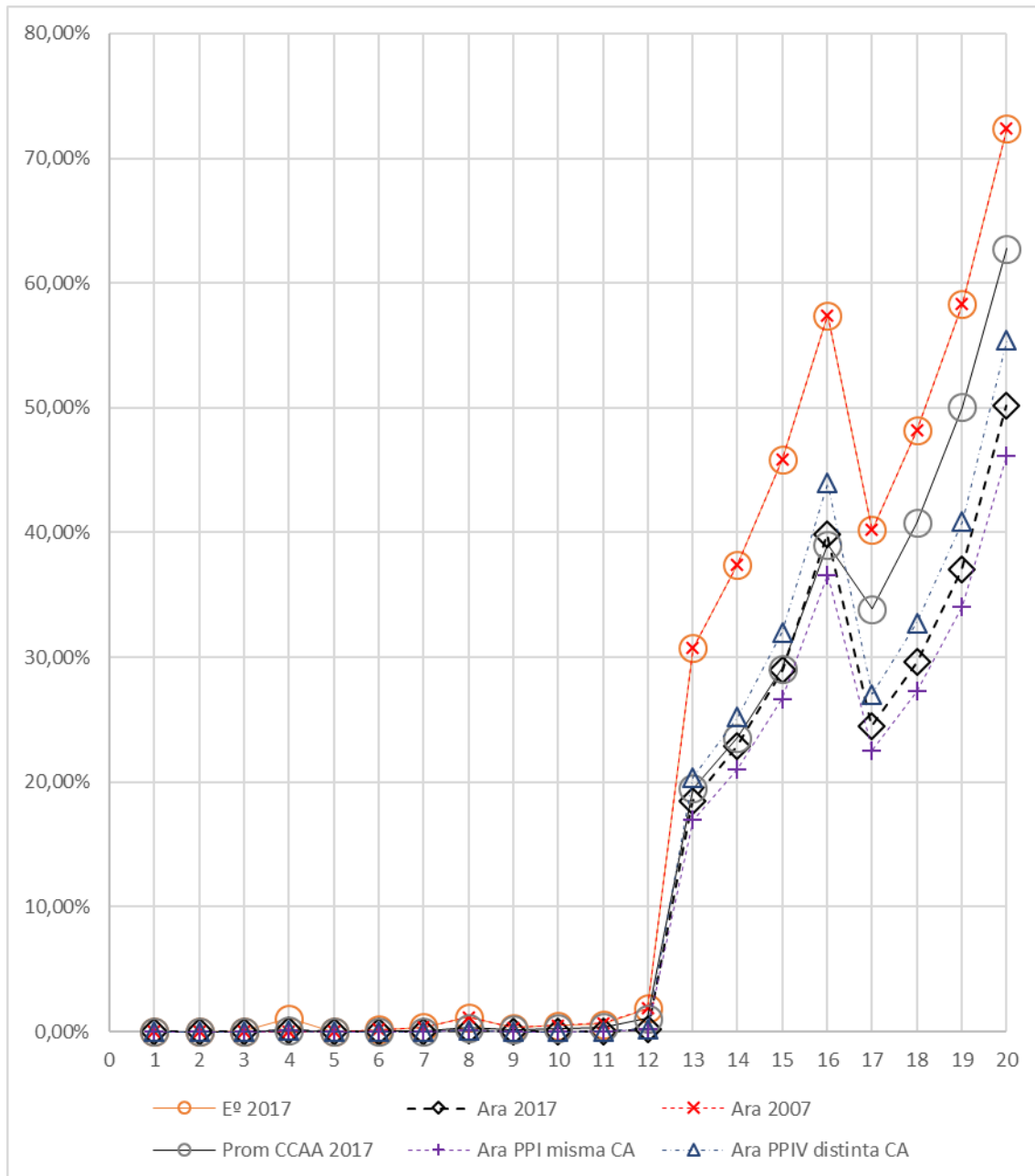
inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma, en este caso la diferencia es de 9,23 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco 4 para valor de empresa de diez millones de euros). Ello evidencia una mayor concentración de tipos aplicables en los distintos supuestos calculados. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, se observan importantes diferencias en las tributaciones³⁴⁰ incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, para empresas de trescientos mil euros. Habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 22,51 puntos, y para empresas de diez millones de euros, hasta 55,33 puntos. Se explica esta diferencia por el grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En Aragón para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma comunidad cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IIIB ninguno de los TMG supera el 0,18 por ciento, e incluso para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo es casi el mismo que para el caso anterior, 0,21 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan del 16,98 por ciento al 46,1 por ciento en para las primeras, y del 20,37 al 55,39 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en esta comunidad entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, sesenta y cuatro de ellas son a tipo cero (veinticuatro más que en el año 2007). En ocho se incrementaba la cuota a pagar, en ciento veinte se reducía la cuota, y en treinta y dos se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el setenta y cinco por ciento de los casos estudiados.

³⁴⁰ Son relevantes las diferencias pero no tanto si las comparamos con las de Andalucía, que para el mismo supuesto recogía diferencias de 36,98 puntos para el caso de EFA de 300.000€ y de 84,42 puntos para EFA de 10.000.000€.

Gráfico 15. Liquidación del ISD para Aragón



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PPIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 36. Liquidación del ISD para Aragón

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Ara 2017	Ara 2007	Inc Ara 2017	Var Ara 2017	Var Ara - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - Ara 2017	Ara PPI misma CA	Ara PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,06%	0,00%	100,00%	0,06%	-0,99%	0,10%	0,16%	-0,04%	0,05%	0,06%	0,01%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,15%	-100,00%	-0,15%	-0,15%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,34%	-100,00%	-0,34%	-0,34%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,11%	1,15%	-90,72%	-1,05%	-1,05%	0,31%	0,68%	-0,21%	0,10%	0,12%	0,02%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,00%	0,31%	-100,00%	-0,31%	-0,31%	0,15%	0,19%	-0,15%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,00%	0,48%	-100,00%	-0,48%	-0,48%	0,24%	0,30%	-0,24%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,03%	0,69%	-96,14%	-0,66%	-0,58%	0,35%	0,45%	-0,32%	0,02%	0,03%	0,00%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	0,19%	1,87%	-89,74%	-1,68%	-1,68%	1,06%	1,55%	-0,86%	0,18%	0,21%	0,04%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	18,46%	30,76%	-39,98%	-12,30%	-12,30%	19,47%	23,60%	-1,01%	16,98%	20,37%	3,40%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	22,86%	37,44%	-38,94%	-14,58%	-14,58%	23,57%	28,74%	-0,71%	21,02%	25,23%	4,20%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	29,00%	45,84%	-36,74%	-16,84%	-16,84%	29,08%	35,20%	-0,08%	26,66%	32,00%	5,33%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	39,82%	57,44%	-30,67%	-17,62%	-17,62%	39,02%	49,91%	0,80%	36,61%	43,94%	7,32%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	24,48%	40,21%	-39,12%	-15,73%	-15,73%	33,86%	37,47%	-9,38%	22,51%	27,01%	4,50%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	29,67%	48,18%	-38,42%	-18,51%	-18,51%	40,78%	44,89%	-11,11%	27,29%	32,74%	5,46%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	37,03%	58,32%	-36,50%	-21,28%	-21,28%	50,05%	54,33%	-13,02%	34,05%	40,86%	6,81%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	50,20%	72,39%	-30,65%	-22,19%	-22,19%	63,31%	69,84%	-13,11%	46,16%	55,39%	9,23%
	Ara Prom TMG	19,83%	19,83%	12,60%	19,78%	-43,38%	-7,18%	-7,23%	15,07%	17,37%	-2,48%	11,58%	13,90%	2,32%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.8 Asturias

La liquidación del ISD que en el año 2017 para Asturias respecto a la que se hubiera realizado en el año 2007 para las empresas familiares, se ha incrementado en algunos supuestos del grupo de parentesco II (aquellos por encima de los trescientos mil euros han descendido un cincuenta por ciento) y se ha incrementado de una manera notable en los supuestos de grupo de parentesco IIIB y IV (con incrementos máximos de hasta 5,13 puntos). En general las variaciones han sido pocas, de signo positivo para los grupos de parentesco I y II (han promediado una rebaja de 0,07 puntos) y de signo negativo para los grupos de parentesco IIIB y IV (con un promedio para ambos grupos de un incremento de 1,66 puntos).

El Principado de Asturias se sitúa en el puesto once de la clasificación de autonomías por TMG de la serie para el año 2017 (17,52 por ciento), es la segunda comunidad que menos ha reducido el TMG en estos últimos diez años. Es más, lo ha incrementado (aumenta en 0,64 puntos) y ocupa también el undécimo lugar entre las que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (2,31 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 2,45 puntos por encima del promedio de TMG del conjunto de ellas, por ISD en esta comunidad se tributa más de media que en el resto de autonomías.

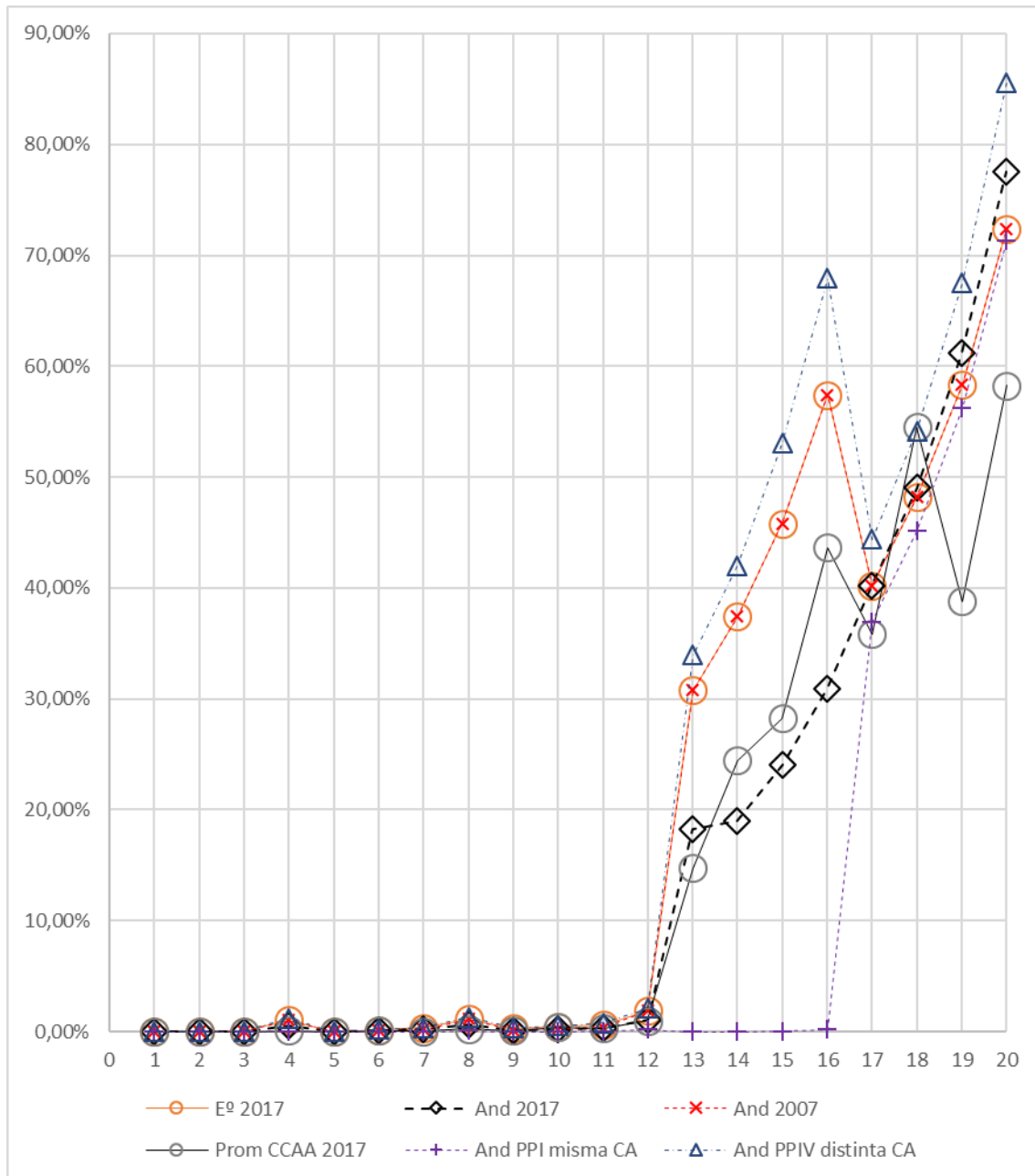
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 85,53 puntos, la segunda diferencia más alta de toda la serie (solo por detrás de Andalucía y Murcia que tienen ambas una diferencia de 85,59 puntos). El TMG mínimo de Asturias, es de cero por ciento, el TMG más alto es de 85,53 puntos. El principado es la décima comunidad autónoma que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida), diferencia calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior

del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 52,58 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IIIB para valor de empresa de un millón de euros), lo que nos lleva a afirmar que hay dispersión en las tasas aplicables en los distintos supuestos calculados. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, destacan, al igual que ocurre en Andalucía, las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 26,95 puntos, y para empresas de diez millones de euros, hasta 85,5 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

Asturias para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma comunidad cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IIIB ninguna de los TMG supera el 1,74 por ciento (siendo la mayor parte de las tarifas iguales a cero por ciento), y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 2,09 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del cero por ciento al 71,28 por ciento en para las primeras, y del 33,91 al 85,53 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en esta comunidad entre las cien sesenta liquidaciones practicadas, setenta de ellas son a tipo cero (quince más que en el año 2007). En cincuenta y dos se incrementaba la cuota a pagar, en cuarenta y cinco se reducía la cuota, y en sesenta y tres se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el 28,13 por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 16. Liquidación del ISD para Asturias



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 37. Liquidación del ISD para Asturias

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Ast 2017	Ast 2007	Inc Ast 2017	Var Ast 2017	Var Ast - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA Ast 2017	Ast PPI misma CA	Ast PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,02%	0,02%	-13,66%	0,00%	-1,03%	0,10%	0,16%	-0,08%	0,00%	0,03%	0,03%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,08%	-50,00%	0,00%	-0,08%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,17%	-50,00%	0,00%	-0,17%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,86%	1,15%	-25,53%	0,00%	-0,29%	0,31%	0,68%	0,55%	0,79%	0,95%	0,16%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,15%	0,19%	0,00%	0,00%	0,34%	0,34%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,24%	0,24%	0,30%	0,00%	-0,24%	0,24%	0,30%	0,00%	0,00%	0,53%	0,53%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,34%	0,36%	-50,02%	0,00%	-0,26%	0,35%	0,45%	-0,01%	0,00%	0,76%	0,76%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,89%	1,87%	1,18%	0,02%	0,02%	1,06%	1,55%	0,84%	1,74%	2,09%	0,35%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	15,37%	15,38%	-0,04%	-0,01%	-15,39%	19,47%	23,60%	-4,11%	0,00%	33,91%	33,91%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	18,94%	18,72%	0,59%	0,22%	-18,50%	23,57%	28,74%	-4,63%	0,00%	41,80%	41,80%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	23,85%	22,93%	2,00%	0,92%	-21,99%	29,08%	35,20%	-5,23%	0,02%	52,60%	52,58%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	61,51%	57,44%	7,08%	4,07%	4,07%	39,02%	49,91%	22,49%	56,56%	67,87%	11,31%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,18%	40,21%	-0,08%	-0,03%	-0,03%	33,86%	37,47%	6,32%	36,95%	44,34%	7,39%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	48,79%	48,18%	1,27%	0,61%	0,61%	40,78%	44,89%	8,01%	44,87%	53,84%	8,97%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	60,67%	58,32%	4,03%	2,35%	2,35%	50,05%	54,33%	10,61%	55,78%	66,94%	11,16%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	77,52%	72,39%	7,08%	5,13%	5,13%	63,31%	69,84%	14,21%	71,28%	85,53%	14,26%
	Ast Prom TMG	19,83%	19,83%	17,52%	16,88%	-8,29%	0,64%	-2,31%	15,07%	17,37%	2,45%	13,40%	22,58%	9,18%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.9 Baleares

La liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 en Baleares respecto a la que se hubiera realizado en el año 2007, se ha reducido considerablemente sobre todo en los supuestos de integrantes de grupo de parentesco IIIB y IV (que siguen siendo los más elevados, pero experimentan descensos de hasta 12,01 puntos respecto a la tarifa anterior) y se ha incrementado en apenas solo uno de los tramos (el del grupo de parentesco II para empresas de diez millones de euros). Apenas hay cinco tramos en los que no se han registrado modificaciones es por tanto una de las comunidades con más variaciones si bien los grupos de parentesco I y II han promediado un aumento 0,01 puntos (justificado por el caso analizado anteriormente) y en los grupos de parentesco IIIB y IV han promediado un descenso de 8,58 puntos (el mayor descenso para estos dos grupos solo por detrás de los registrados en Cantabria, Aragón y Andalucía).

Esta comunidad se sitúa en el puesto décimo de la clasificación de autonomías por TMG de la serie para el año 2017 (16,27 por ciento). Es la quinta comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (desciende en 3,46 puntos) y ocupa también el décimo lugar entre las que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (2,94 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 1,20 puntos por encima del promedio de TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa más de media que en el resto de autonomías.

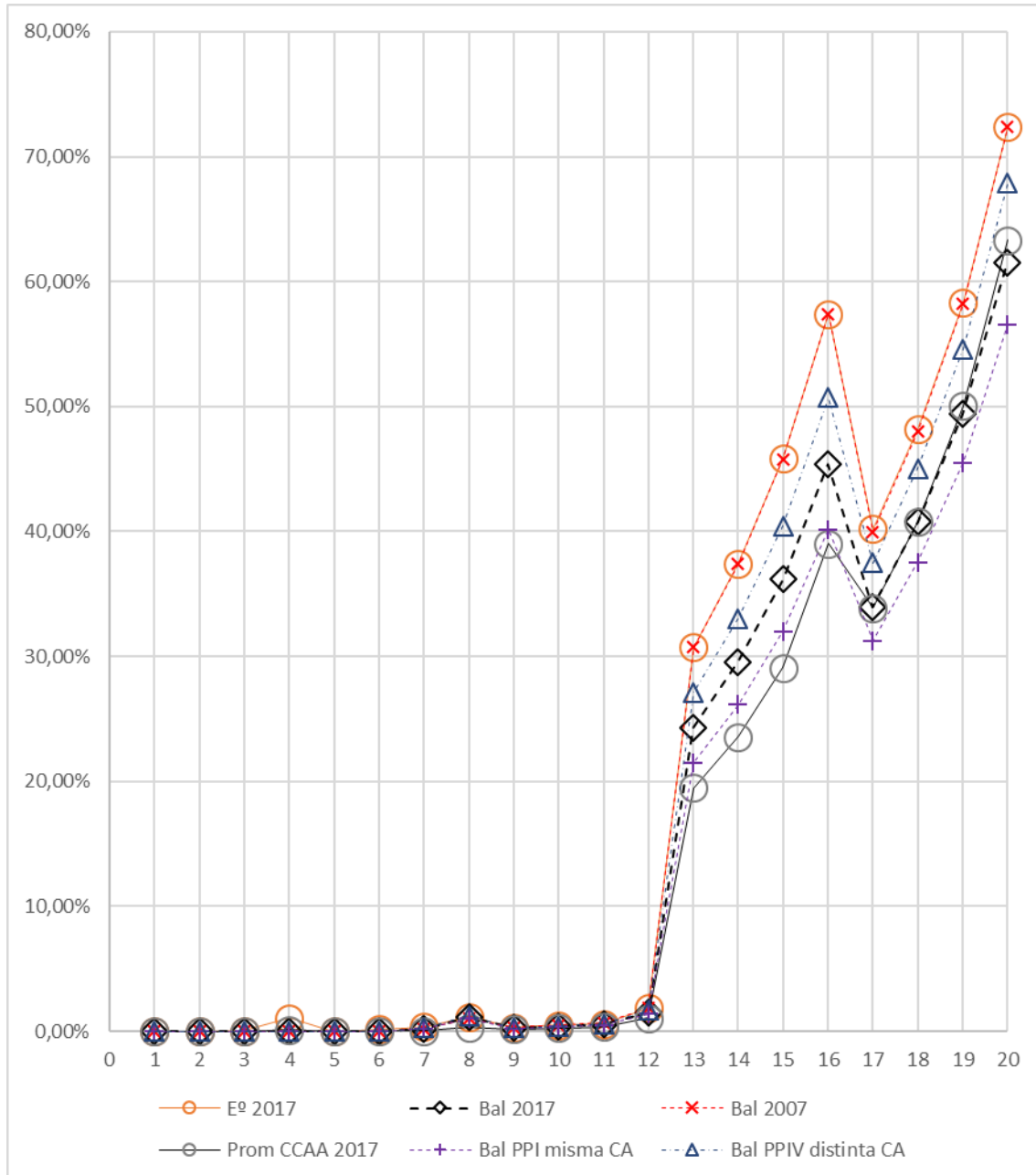
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 67,88 puntos, la cuarta diferencia más baja de toda la serie. El TMG mínimo de Baleares es de cero por ciento, el TMG más alto es de 67,883 puntos. Islas Baleares es la cuarta comunidad autónoma que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida), diferencia calculada entre un patrimonio

preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 11,31 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IV para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la concentración de tasas aplicables en los distintos supuestos calculados, algo que podemos observar en el gráfico que encontraremos a continuación. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 31,26 puntos, y para empresas de diez millones de euros de hasta 67,88 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En las Islas Baleares para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma comunidad cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IIIB ninguno de los TMG supera el 1,38 por ciento (siendo la mayor parte de las tarifas iguales a cero por ciento), y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 1,65 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 21,49 por ciento al 56,57 por ciento en para las primeras, y del 27,13 al 67,88 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en esta comunidad entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, cuarenta de ellas son a tipo cero (las mismas que en el año 2007). En ocho se incrementaba la cuota a pagar, en ciento doce se reducía la cuota, y en cuarenta se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el setenta por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 17. Liquidación del ISD para Baleares



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PPIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 38. Liquidación del ISD para Baleares

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Bal 2017	Bal 2007	Inc Bal 2017	Var Bal 2017	Var Bal - Fº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - Bal 2017	Bal PPI misma CA	Bal PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,00%	0,01%	-95,30%	-0,01%	-1,05%	0,10%	0,16%	-0,10%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,23%	0,23%	-2,78%	-0,01%	-0,11%	0,04%	0,14%	0,18%	0,21%	0,25%	0,04%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	1,12%	1,00%	12,27%	0,12%	-0,03%	0,31%	0,68%	0,81%	1,03%	1,24%	0,21%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,25%	0,31%	-20,00%	-0,06%	-0,06%	0,15%	0,19%	0,09%	0,23%	0,27%	0,05%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,38%	0,48%	-20,00%	-0,10%	-0,10%	0,24%	0,30%	0,14%	0,35%	0,42%	0,07%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,55%	0,69%	-20,00%	-0,14%	-0,14%	0,35%	0,45%	0,20%	0,51%	0,61%	0,10%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,50%	1,87%	-20,00%	-0,37%	-0,38%	1,06%	1,55%	0,44%	1,38%	1,65%	0,28%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	24,31%	30,73%	-20,99%	-6,43%	-6,45%	19,47%	23,60%	4,83%	21,49%	27,13%	5,64%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	29,59%	37,41%	-20,99%	-7,82%	-7,86%	23,57%	28,74%	6,02%	26,15%	33,02%	6,87%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	36,23%	45,81%	-20,99%	-9,58%	-9,61%	29,08%	35,20%	7,15%	32,03%	40,44%	8,41%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	45,42%	57,43%	-20,99%	-12,01%	-12,01%	39,02%	49,91%	6,41%	40,16%	50,70%	10,54%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	34,00%	39,99%	-15,00%	-6,00%	-6,22%	33,86%	37,47%	0,14%	31,26%	37,51%	6,25%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	40,81%	48,01%	-15,00%	-7,20%	-7,37%	40,78%	44,89%	0,03%	37,53%	45,03%	7,51%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	49,47%	58,20%	-15,00%	-8,73%	-8,85%	50,05%	54,33%	-0,58%	45,49%	54,59%	9,10%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	61,52%	72,37%	-15,00%	-10,86%	-10,87%	63,31%	69,84%	-1,79%	56,57%	67,88%	11,31%
	Bal Prom TMG	19,83%	19,83%	16,27%	19,73%	-15,49%	-3,46%	-2,94%	15,07%	17,37%	1,20%	14,72%	18,04%	3,32%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.10 Canarias

En la comunidad autónoma de las Islas Canarias la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, se ha reducido mínimamente, concentrando estos cambios en los supuestos de integrantes de grupo de parentesco II y se ha incrementado en apenas solo en tres tramos (todos ellos en el grupo de parentesco IIIA salvo el caso de EFA valorada en diez millones de euros). Apenas hay siete tramos en los que se han registrado modificaciones es por tanto una de las comunidades con menos variaciones en este periodo. Los grupos de parentesco I y II han promediado un descenso de 0,17 puntos y en los grupos IIIB y IV no se ha registrado variación alguna.

Esta comunidad se sitúa en penúltimo lugar de la clasificación autonómica según los TMG de la serie para el año 2017 (19,67 por ciento), es la octava comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (desciende en 0,03 puntos) y ocupa el decimotercer puesto entre las que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (0,16 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se encuentra 4,60 puntos por encima del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa más de media que en el resto de autonomías, solo por detrás de Madrid, con una diferencia de apenas dos centésimas.

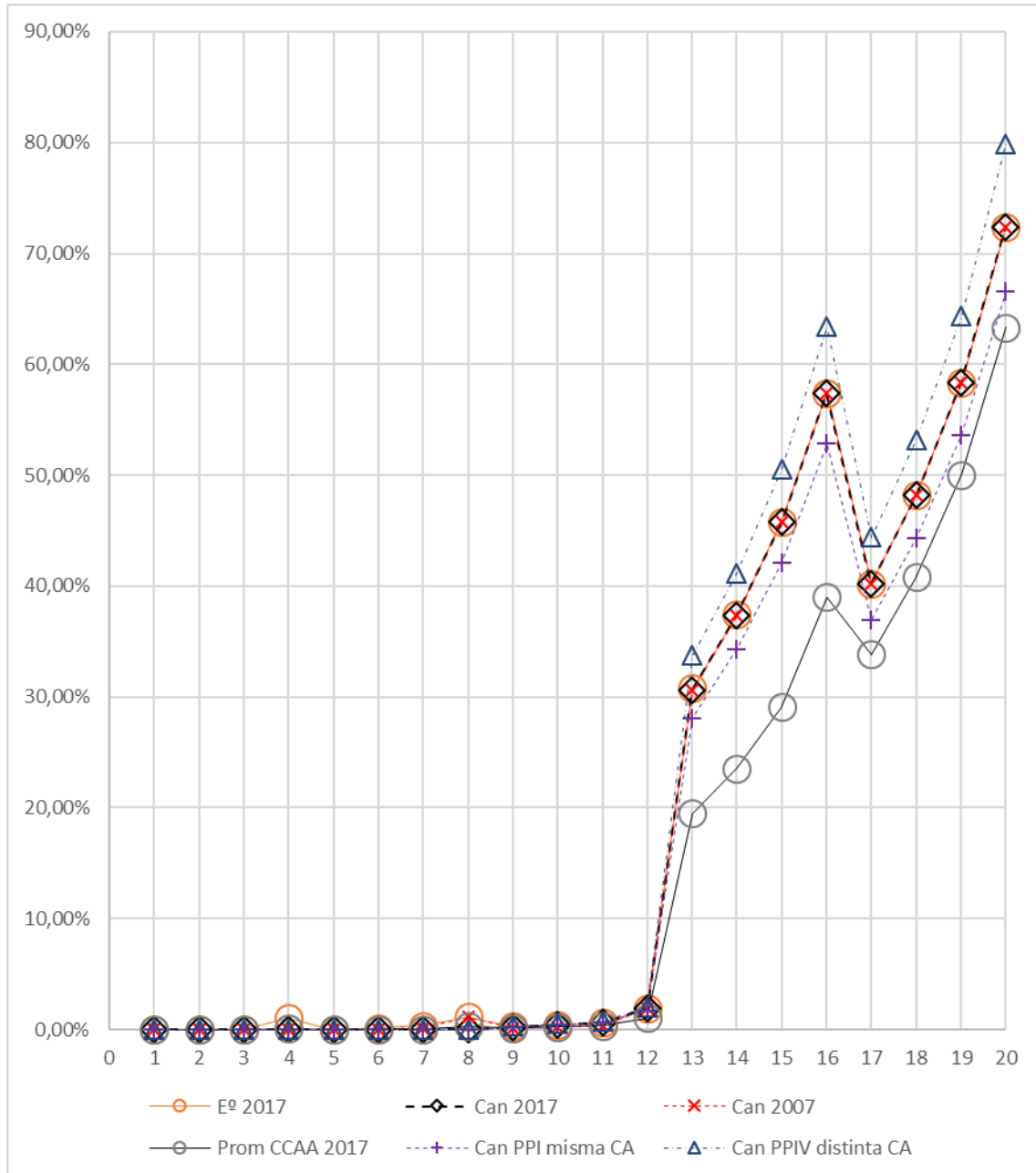
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 79,87 puntos, la sexta diferencia más baja de toda la serie (posición compartida con otras cinco comunidades). El TMG mínimo de Canarias es de cero por ciento, el TMG más alto es de 79,87 puntos. Islas Canarias es la sexta comunidad autónoma (posición compartida con otras tres comunidades) que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco e importe de la empresa transmitida), diferencia calculada entre un

patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 13,31 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IV para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la concentración de tasas aplicables en los distintos supuestos calculados, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD en Canarias. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 36,98 puntos, y para empresas de diez millones de euros, hasta 79,87 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta autonomía para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma comunidad cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IIIB ninguno de los TMG supera el 1,72 por ciento (siendo la mayor parte de las tarifas iguales a cero por ciento), y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 2,06 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 28,11 por ciento al 66,56 por ciento en para las primeras, y del 33,73 al 79,87 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en esta comunidad entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, cuarenta de ellas son a tipo cero (mientras que en el año 2007 esta cifra ascendía hasta cincuenta y seis). En veinte se incrementaba la cuota a pagar, en cuarenta y ocho se reducía la cuota, y en noventa y dos se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el treinta por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 18. Liquidación del ISD para Canarias



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 39. Liquidación del ISD para Canarias

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Can 2017	Can 2007	Inc Can 2017	Var Can 2017	Var Can - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - Can 2017	Can PPI misma CA	Can PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,00%	0,00%	37,50%	0,00%	-1,05%	0,10%	0,16%	-0,10%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,05%	-49,99%	-0,05%	-0,15%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,15%	-49,96%	-0,15%	-0,34%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,00%	1,14%	-99,95%	-1,14%	-1,15%	0,31%	0,68%	-0,31%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,25%	0,13%	50,00%	0,13%	-0,06%	0,15%	0,19%	0,10%	0,23%	0,28%	0,05%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,44%	0,22%	50,00%	0,22%	-0,04%	0,24%	0,30%	0,20%	0,40%	0,48%	0,08%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,66%	0,33%	3521,09%	0,33%	0,05%	0,35%	0,45%	0,31%	0,61%	0,73%	0,12%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,87%	1,87%	0,00%	0,00%	-0,01%	1,06%	1,55%	0,81%	1,72%	2,06%	0,34%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	30,57%	30,57%	0,00%	0,00%	-0,19%	19,47%	23,60%	11,10%	28,11%	33,73%	5,62%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	37,31%	37,31%	0,00%	0,00%	-0,13%	23,57%	28,74%	13,74%	34,31%	41,17%	6,86%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	45,76%	45,76%	0,00%	0,00%	-0,08%	29,08%	35,20%	16,68%	42,08%	50,50%	8,42%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	57,43%	57,43%	0,00%	0,00%	-0,01%	39,02%	49,91%	18,41%	52,81%	63,37%	10,56%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,21%	40,21%	0,00%	0,00%	0,00%	33,86%	37,47%	6,36%	36,98%	44,37%	7,40%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	48,18%	48,18%	0,00%	0,00%	0,00%	40,78%	44,89%	7,40%	44,31%	53,17%	8,86%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	58,32%	58,32%	0,00%	0,00%	0,00%	50,05%	54,33%	8,26%	53,62%	64,35%	10,72%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	72,39%	72,39%	0,00%	0,00%	0,00%	63,31%	69,84%	9,08%	66,56%	79,87%	13,31%
Can Prom TMG		19,83%	19,83%	19,67%	19,70%	172,94%	-0,03%	-0,16%	15,07%	17,37%	4,60%	18,09%	21,70%	3,62%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.11 Cantabria

En la comunidad cántabra la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, se ha reducido de una manera notable, concentrando estos cambios en los supuestos de integrantes de grupo de parentesco IIIA y IV (sobre todo en el grupo de parentesco IV que recoge un promedio de un descenso de 54,58 puntos respecto al año 2007) y no se han registrado incrementos. Apenas hay siete tramos en los que se han registrado modificaciones es una de las comunidades con menos variaciones en este periodo. Los grupos de parentesco I y II no han registrado ninguna variación y en los grupos de parentesco IIIB y IV esta ha sido de 27,29 puntos.

Cantabria es la segunda comunidad con mejor tributación según la clasificación autonómica de los TMG de la serie para el año 2017 (8,62 por ciento), es la comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (desciende en 10,94 puntos) y ocupa también la segunda posición como comunidad que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (10,58 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 6,45 puntos por encima del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa bastante menos de media que en el resto de autonomías, solo por detrás de Cataluña, con una diferencia de apenas una décima.

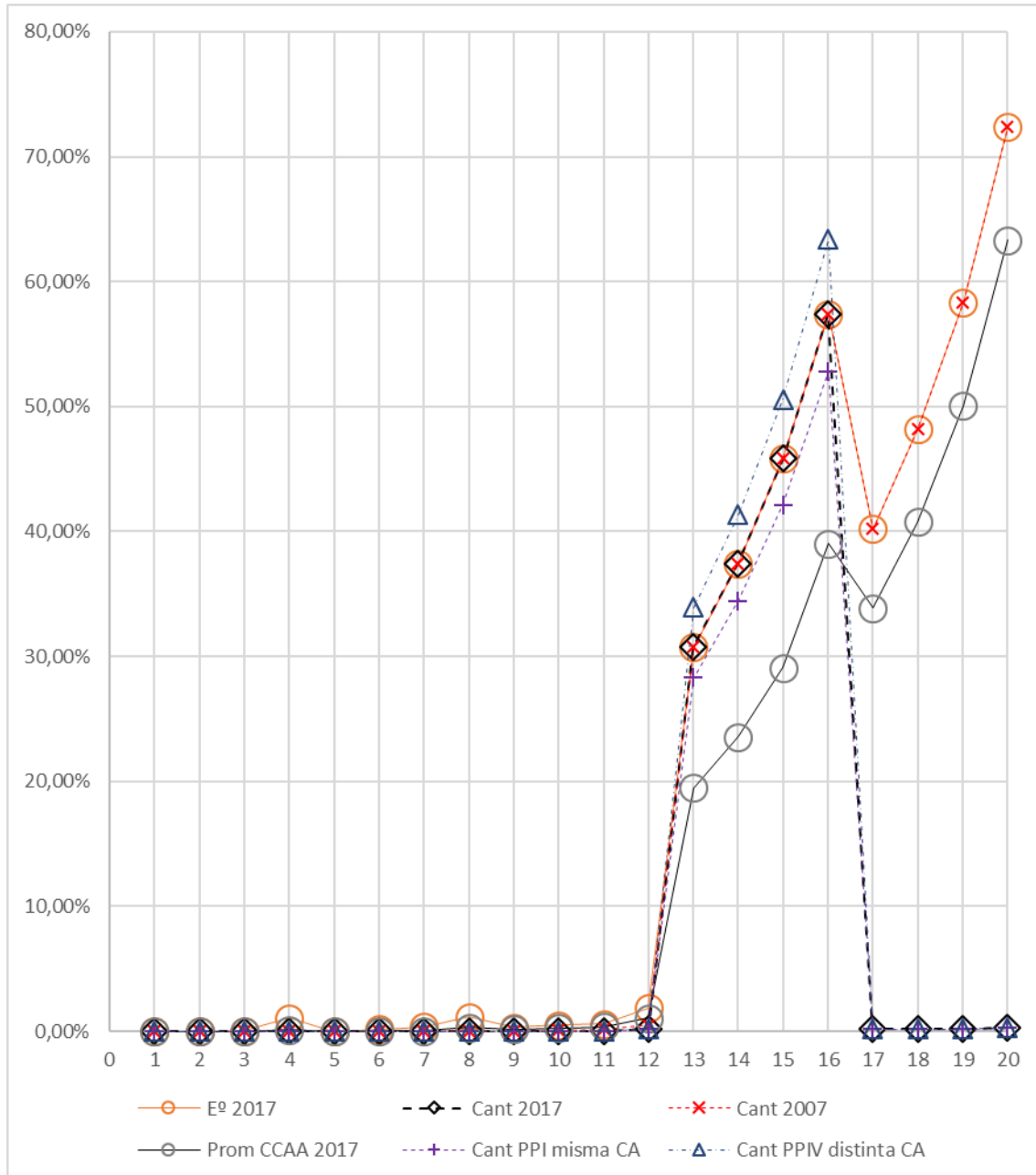
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 63,38 puntos, la tercera diferencia más baja de toda la serie, solo por detrás de Cataluña y Aragón. El TMG mínimo de la comunidad cántabra es de cero por ciento, el TMG más alto es de 63,38 puntos. Esta comunidad es la tercera que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida), diferencia calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con

respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma, en este caso la diferencia es de 10,56 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IIIB para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la concentración de tasas aplicables en los distintos supuestos calculados, esto mismo se puede observar en la representación gráfica de la liquidación del ISD de la referida comunidad. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, a diferencia de lo que ocurre en la mayoría de comunidades, las diferencias en las tributaciones estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, apenas son apreciables entre distintos grupos de parentesco, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 0,15 puntos, y para empresas de diez millones de euros de hasta 0,30 puntos.

En Cantabria para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma comunidad cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IIIB ninguno de los TMG supera el 0,18 por ciento (siendo buena parte de las tarifas iguales a cero por ciento), y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 0,21 por ciento. A partir de entonces en el grupo de parentesco IIIB las tarifas escalan de mínimos del 28,28 por ciento al 52,81 por ciento en para las primeras, y del 33,94 al 63,38 por ciento para las segundas. En el grupo de parentesco IV en cambio vuelven a rebajarse las tarifas para situarse en máximos de 0,25 puntos y 0,30 puntos respectivamente.

Por último destacar que en esta comunidad entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, setenta y dos de ellas son a tipo cero (en el año 2007 serían cincuenta y seis). En ninguna se incrementaba la cuota a pagar, en ochenta y ocho se reducía la cuota, y en setenta y dos se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el cincuenta y cinco por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 19. Liquidación del ISD para Cantabria



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 40. Liquidación del ISD para Cantabria

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Cant 2017	Cant 2007	Inc Cant 2017	Var Cant 2017	Var Cant - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - Cant 2017	Cant PPI misma CA	Cant PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,00%	0,00%	-100,00%	0,00%	-1,05%	0,10%	0,16%	-0,10%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,34%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,00%	0,01%	-87,25%	0,00%	-1,15%	0,31%	0,68%	-0,31%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,31%	0,15%	0,19%	-0,15%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,00%	0,05%	-100,00%	0,00%	-0,48%	0,24%	0,30%	-0,24%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,03%	0,16%	-83,93%	0,00%	-0,14%	0,35%	0,45%	-0,32%	0,02%	0,03%	0,00%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	0,19%	0,52%	-62,85%	0,00%	-0,33%	1,06%	1,55%	-0,86%	0,18%	0,21%	0,04%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	30,76%	30,76%	0,00%	0,00%	0,00%	19,47%	23,60%	11,29%	28,28%	33,94%	5,66%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	37,44%	37,44%	0,00%	0,00%	0,00%	23,57%	28,74%	13,87%	34,43%	41,32%	6,89%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	45,84%	45,84%	0,00%	0,00%	0,00%	29,08%	35,20%	16,76%	42,15%	50,58%	8,43%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	57,44%	57,44%	0,00%	0,00%	0,00%	39,02%	49,91%	18,42%	52,81%	63,38%	10,56%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	0,17%	40,21%	-99,59%	-40,05%	-40,05%	33,86%	37,47%	-33,69%	0,15%	0,18%	0,03%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	0,17%	48,18%	-99,65%	-48,02%	-48,02%	40,78%	44,89%	-40,62%	0,15%	0,18%	0,03%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	0,17%	58,32%	-99,71%	-58,15%	-58,15%	50,05%	54,33%	-49,88%	0,16%	0,19%	0,03%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	0,27%	72,39%	-99,63%	-72,12%	-72,12%	63,31%	69,84%	-63,04%	0,25%	0,30%	0,05%
	Cant Prom TMG	19,83%	19,83%	8,62%	19,57%	-41,63%	-10,94%	-10,58%	15,07%	17,37%	-6,45%	7,93%	9,52%	1,59%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.12 Castilla y León

En Castilla y León la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, se ha reducido mínimamente (apenas una centésima más que en Canarias y Castilla-La Mancha), concentrando estos cambios en algunos pocos supuestos, así los incrementos los encontramos para EFA de diez millones de euros (integrantes de grupos de parentesco I y II) y se ha reducido en dos supuestos del grupo de parentesco IIIA (para EFA de uno y diez millones de euros). Apenas hay cuatro tramos en los que se han registrado modificaciones es por tanto una de las comunidades con menos variaciones en este periodo, solo por detrás de Madrid y Rioja. Los grupos de parentesco I y II han promediado un descenso de 0,11 puntos y en los grupos parentesco IIIB y IV no se ha registrado variación alguna.

Esta comunidad se sitúa en séptimo lugar de la clasificación autonómica de los TMG de la serie para el año 2017 (15,38 por ciento). Es la tercera comunidad autónoma que menos ha reducido el TMG en estos últimos diez años, más bien lo ha incrementado (aumenta en 0,04 puntos, solo por detrás de Asturias y Murcia) y ocupa también el séptimo puesto entre las que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (3,38 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 0,31 puntos por encima del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa un poco más de la media que en el resto de autonomías.

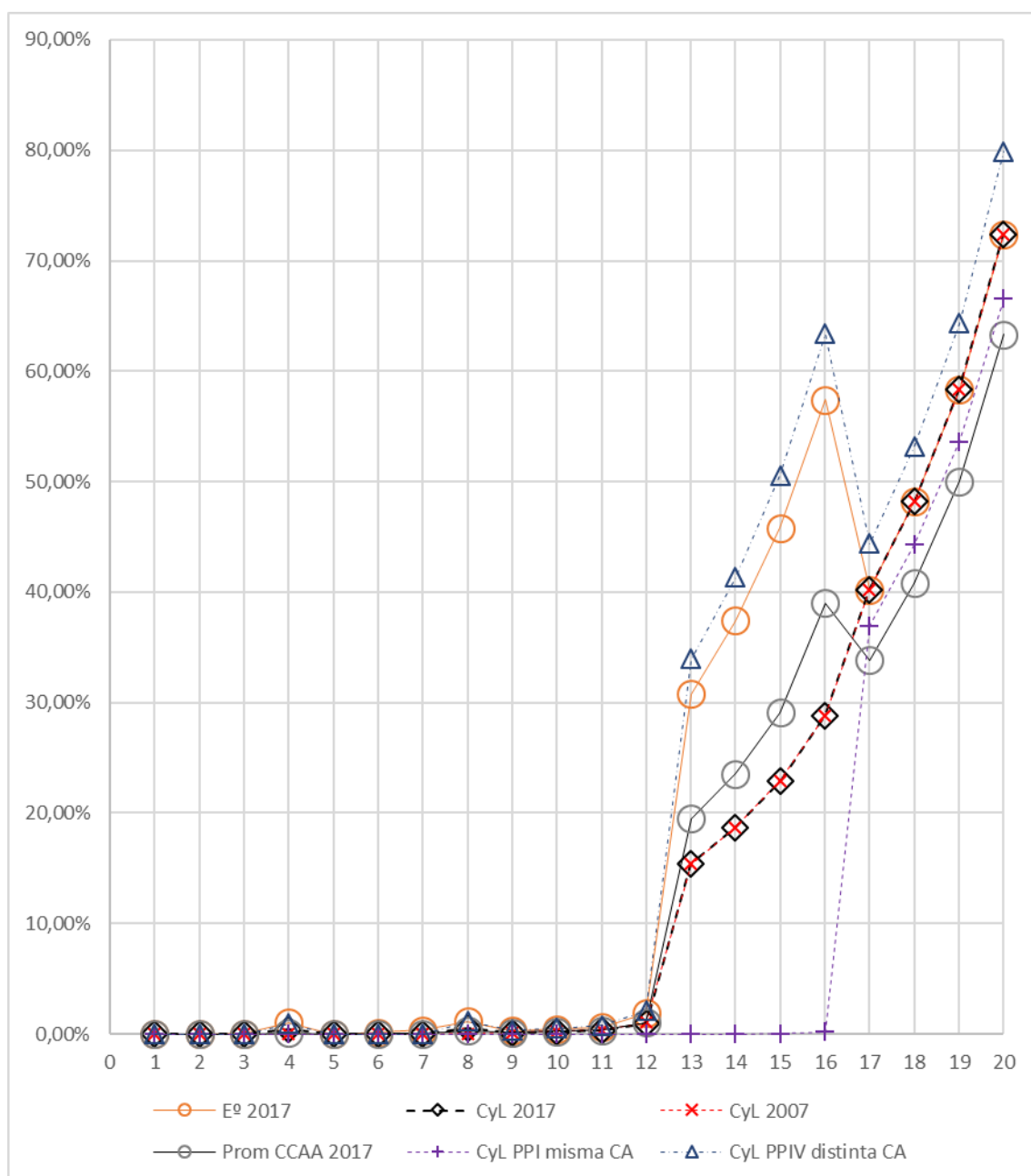
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 79,87 puntos, la sexta diferencia más baja de toda la serie (posición compartida con otras cinco comunidades). El TMG mínima de Castilla y León es de cero por ciento, el TMG más alto es de 79,87 puntos. Castilla y León es la duodécima comunidad autónoma que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida), diferencia calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo

inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 63,20 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IIIB para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la dispersión de los tipos aplicables en los distintos supuestos calculados, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD de Castilla y León. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 36,98 puntos, y para empresas de diez millones de euros, hasta 78,96 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta comunidad para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma autonomía cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IV ninguno de los TMG supera el 0,18 por ciento (siendo la mayor parte de las tarifas iguales a cero por ciento), y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 2,07 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 36,98 por ciento al 66,56 por ciento en para las primeras, y del 33,94 al 79,87 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en esta comunidad entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, ochenta de ellas son a tipo cero (y para el año 2007 correspondían sesenta y ocho). En ocho se incrementaba la cuota a pagar, en treinta y seis se reducía la cuota, y en dieciséis se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el 22,5 por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 20. Liquidación del ISD para Castilla y León



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 41. Liquidación del ISD para Castilla y León

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	CyL 2017	CyL 2007	Inc CyL 2017	Var CyL 2017	Var CyL - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA CyL 2017	CyL PPI misma CA	CyL PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,41%	0,00%	4950,00%	0,41%	-0,64%	0,10%	0,16%	0,31%	0,00%	0,91%	0,91%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,34%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,51%	0,01%	4900,00%	0,50%	-0,65%	0,31%	0,68%	0,19%	0,00%	1,12%	1,12%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,15%	0,19%	0,00%	0,00%	0,34%	0,34%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,24%	0,24%	0,00%	0,00%	-0,24%	0,24%	0,30%	0,00%	0,00%	0,53%	0,53%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,34%	0,36%	-50,00%	-0,01%	12,16%	0,35%	0,45%	-0,01%	0,00%	0,76%	0,76%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	0,94%	1,03%	-50,00%	-0,10%	-0,94%	1,06%	1,55%	-0,12%	0,00%	2,07%	2,07%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	15,38%	15,38%	0,00%	0,00%	-15,38%	19,47%	23,60%	-4,09%	0,00%	33,94%	33,94%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	18,72%	18,72%	0,00%	0,00%	-18,72%	23,57%	28,74%	-4,85%	0,00%	41,32%	41,32%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	22,93%	22,93%	0,00%	0,00%	-22,91%	29,08%	35,20%	-6,15%	0,02%	50,58%	50,56%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	28,81%	28,81%	0,00%	0,00%	-28,62%	39,02%	49,91%	-10,20%	0,18%	63,38%	63,20%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,21%	40,21%	0,00%	0,00%	0,00%	33,86%	37,47%	6,36%	36,98%	44,37%	7,40%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	48,18%	48,18%	0,00%	0,00%	0,00%	40,78%	44,89%	7,40%	44,31%	53,17%	8,86%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	58,32%	58,32%	0,00%	0,00%	0,00%	50,05%	54,33%	8,26%	53,62%	64,35%	10,72%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	72,39%	72,39%	0,00%	0,00%	0,00%	63,31%	69,84%	9,08%	66,56%	79,87%	13,31%
	CyL Prom TMG	19,83%	19,83%	15,38%	15,34%	487,50%	0,04%	-3,83%	15,07%	17,37%	0,31%	10,08%	21,84%	11,75%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.13 Castilla-La Mancha

En Castilla-La Mancha la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, se ha reducido mínimamente (apenas una centésima más que en Canarias e igual que en Extremadura), concentrando estos cambios en cinco supuestos, así los incrementos los encontramos para los integrantes de grupos de parentesco I (para EFA de uno y diez millones de euros) y se ha reducido en tres supuestos del grupo de parentesco II (para EFA de quinientos mil a diez millones de euros). Es por tanto una de las comunidades con menos variaciones en este periodo. Los grupos de parentesco I y II han promediado un descenso de 0,08 puntos y en los grupos IIIB y IV no se ha registrado variación alguna.

Castilla-La Mancha ocupa el duodécimo lugar de la clasificación autonómica de los TMG de la serie para el año 2017 (19,63 por ciento). Se encuentra en la novena posición como comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (desciende en 0,03 puntos, solo por delante de Asturias y Murcia) y ocupa el penúltimo lugar como autonomía que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (0,43 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 4,56 puntos por encima del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa mucho más de la media que en el resto de autonomías.

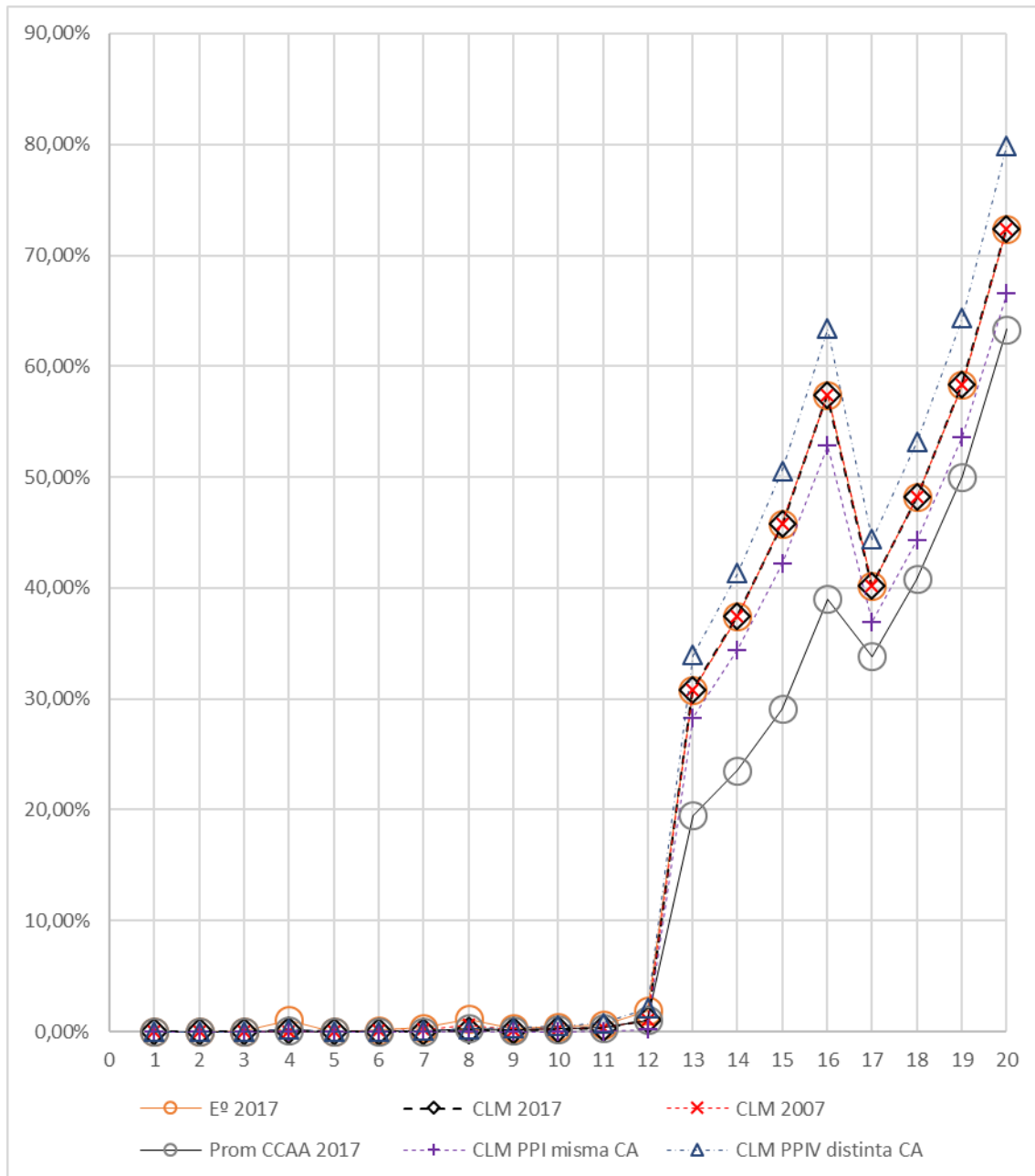
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 79,87 puntos, la sexta diferencia más baja de toda la serie (posición compartida con otras cinco comunidades). El TMG mínimo de Castilla-La Mancha es de cero por ciento, el TMG más alto es de 79,87 puntos. Esta comunidad es la sexta comunidad autónoma (compartida con otras tres comunidades) que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida). Esta diferencia es calculada

entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 13,31 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IV para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la concentración de tasas aplicables en los distintos supuestos calculados, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD de Castilla-La Mancha. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 36,98 puntos, y para empresas de diez millones de euros, hasta 79,64 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta comunidad para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma autonomía cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IIIB ninguno de los TMG supera el 0,18 por ciento (siendo la mayor parte de las tarifas iguales a cero por ciento), y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 2,07 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 28,29 por ciento al 66,56 por ciento en para las primeras, y del 33,94 al 79,87 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en esta comunidad entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, cuarenta y cuatro de ellas son a tipo cero (las mismas que para el año 2007). En doce se incrementaba la cuota a pagar, en cuarenta y ocho se reducía la cuota, y en cien se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el treinta por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 21. Liquidación del ISD para Castilla-La Mancha



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 42. Liquidación del ISD para Castilla-La Mancha

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	CLM 2017	CLM 2007	Inc CLM 2017	Var CLM 2017	Var CLM - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA CLM 2017	CLM PPI misma CA	CLM PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	150,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,11%	0,03%	300,00%	0,08%	-0,94%	0,10%	0,16%	0,01%	0,01%	0,23%	0,22%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,02%	0,08%	-40,00%	-0,06%	-0,14%	0,01%	0,05%	0,00%	0,00%	0,03%	0,03%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,03%	0,17%	-40,00%	-0,13%	-0,30%	0,04%	0,14%	-0,01%	0,00%	0,07%	0,07%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,13%	0,63%	-80,00%	-0,50%	-1,03%	0,31%	0,68%	-0,19%	0,02%	0,25%	0,23%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,15%	0,19%	0,00%	0,00%	0,34%	0,34%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,24%	0,24%	0,00%	0,00%	-0,24%	0,24%	0,30%	0,00%	0,00%	0,53%	0,53%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,36%	0,36%	0,00%	0,00%	12,17%	0,35%	0,45%	0,01%	0,02%	0,76%	0,73%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,03%	1,03%	0,00%	0,00%	-0,84%	1,06%	1,55%	-0,02%	0,18%	2,07%	1,89%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	30,76%	30,76%	0,00%	0,00%	0,00%	19,47%	23,60%	11,29%	28,29%	33,94%	5,66%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	37,44%	37,44%	0,00%	0,00%	0,00%	23,57%	28,74%	13,87%	34,43%	41,32%	6,89%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	45,84%	45,84%	0,00%	0,00%	0,00%	29,08%	35,20%	16,76%	42,15%	50,58%	8,43%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	57,44%	57,44%	0,00%	0,00%	0,00%	39,02%	49,91%	18,42%	52,81%	63,38%	10,56%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,21%	40,21%	0,00%	0,00%	0,00%	33,86%	37,47%	6,36%	36,98%	44,37%	7,40%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	48,18%	48,18%	0,00%	0,00%	0,00%	40,78%	44,89%	7,40%	44,31%	53,17%	8,86%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	58,32%	58,32%	0,00%	0,00%	0,00%	50,05%	54,33%	8,26%	53,62%	64,35%	10,72%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	72,39%	72,39%	0,00%	0,00%	0,00%	63,31%	69,84%	9,08%	66,56%	79,87%	13,31%
	CLM Prom TMG	19,83%	19,83%	19,63%	19,66%	14,50%	-0,03%	0,43%	15,07%	17,37%	4,56%	17,97%	21,76%	3,79%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.14 Cataluña

En Cataluña la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, se ha reducido considerablemente, concentrando la intensidad de los cambios en el grupo de parentesco IV (con descensos de hasta 14,33 puntos en el grupo de parentesco IV para EFA de diez millones de euros) y se ha incrementado solo en un supuesto (grupo de parentesco IIIA para EFA de trescientos mil euros). Es una de las comunidades con más variaciones en este periodo. Los grupos de parentesco I y II han promediado un descenso de 0,20 puntos y en los grupos IIIB y IV el descenso ha sido mucho mayor, de 6,11 puntos (solo en el grupo de parentesco IV, de 12,02 puntos).

A esta comunidad le corresponde el primer lugar de la clasificación autonómica de mejor TMG de la serie para el año 2017 (8,5 por ciento, por delante de Cantabria y Rioja). Se encuentra en la sexta posición como comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (desciende en 2,56 puntos) y ocupa de nuevo el primer lugar como autonomía que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (10,71 puntos de diferencia, por delante de Cantabria y Rioja). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 6,58 puntos por debajo del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite afirmar que por ISD en esta comunidad se tributa mucho menos de la media que en el resto de autonomías.

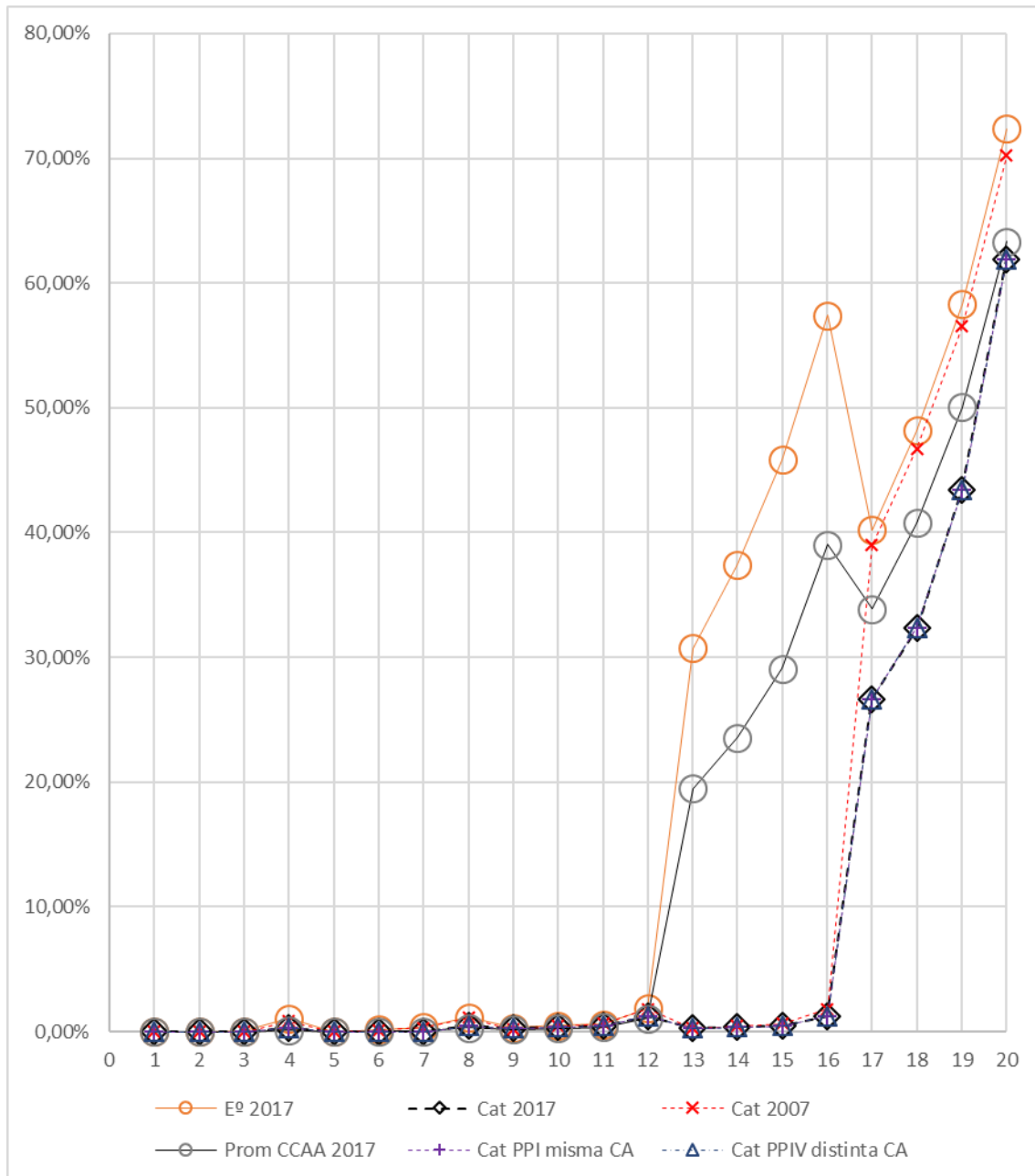
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 61,94 puntos, la segunda diferencia más baja de toda la serie (solo por detrás de Aragón). El TMG mínimo de esta autonomía es de cero por ciento, el TMG más alto es de 61,94 puntos. Esta comunidad no registra diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida). Esta diferencia es calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio

preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. La diferencia es de cero puntos, lo que nos permite afirmar que es la comunidad con menos dispersión de tarifas, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD de Cataluña. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 26,67 puntos, y para empresas de diez millones de euros de hasta 61,61 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta comunidad para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma autonomía cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IV ninguno de los TMG supera el 1,26 por ciento (siendo la mayor parte de las tarifas iguales a cero por ciento), y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IV es cercano al caso anterior, 1,26 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 26,67 por ciento al 61,94 por ciento en para las primeras, y del 26,67 al 61,94 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en esta comunidad entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, cuarenta y ocho de ellas son a tipo cero (para el año 2007 lo eran treinta y cuatro). En trece se incrementaba la cuota a pagar, en ciento quince se reducía la cuota, y en treinta y dos se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el 71,88 por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 22. Liquidación del ISD para Cataluña



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PPIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 43. Liquidación del ISD para Cataluña

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Cat 2017	Cat 2007	Inc Cat 2017	Var Cat 2017	Var Cat - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - Cat 2017	Cat PPI misma CA	Cat PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,33%	0,82%	-59,96%	-0,49%	-0,72%	0,10%	0,16%	0,22%	0,33%	0,33%	0,00%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,11%	-100,00%	-0,11%	-0,15%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,30%	-100,00%	-0,30%	-0,34%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,46%	1,11%	-58,79%	-0,66%	-0,70%	0,31%	0,68%	0,14%	0,46%	0,46%	0,00%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,26%	0,19%	27,14%	0,07%	-0,05%	0,15%	0,19%	0,11%	0,26%	0,26%	0,00%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,38%	0,43%	-12,30%	-0,05%	-0,10%	0,24%	0,30%	0,14%	0,38%	0,38%	0,00%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,47%	0,65%	-27,45%	-0,18%	12,30%	0,35%	0,45%	0,12%	0,47%	0,47%	0,00%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,26%	1,81%	-30,31%	-0,55%	-0,62%	1,06%	1,55%	0,20%	1,26%	1,26%	0,00%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	0,26%	0,26%	1,76%	0,00%	-30,50%	19,47%	23,60%	-19,21%	0,26%	0,26%	0,00%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	0,38%	0,43%	-12,29%	-0,05%	-37,06%	23,57%	28,74%	-23,19%	0,38%	0,38%	0,00%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	0,47%	0,65%	-27,44%	-0,18%	-45,37%	29,08%	35,20%	-28,61%	0,47%	0,47%	0,00%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	1,26%	1,81%	-30,31%	-0,55%	-56,18%	39,02%	49,91%	-37,76%	1,26%	1,26%	0,00%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	26,67%	39,00%	-31,32%	-12,34%	-13,55%	33,86%	37,47%	-7,19%	26,67%	26,67%	0,00%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	32,40%	46,73%	-30,35%	-14,33%	-15,78%	40,78%	44,89%	-8,38%	32,40%	32,40%	0,00%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	43,40%	56,55%	-22,90%	-13,15%	-14,92%	50,05%	54,33%	-6,65%	43,40%	43,40%	0,00%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	61,94%	70,21%	-11,38%	-8,27%	-10,45%	63,31%	69,84%	-1,37%	61,94%	61,94%	0,00%
	Cat Prom TMG	19,83%	19,83%	8,50%	11,05%	-26,30%	-2,56%	-10,71%	15,07%	17,37%	-6,58%	8,50%	8,50%	0,00%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.15 Extremadura

En la comunidad extremeña la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, se ha reducido mínimamente (apenas una centésima más que en Canarias e igual que en Castilla-La Mancha), concentrando estos cambios en solo dos supuestos en los que en ambos reduce aún más el TMG, son para el grupo de parentesco I en EFA de diez millones de euros y para grupo de parentesco II de EFA de quinientos mil euros. Es como decíamos una de las comunidades con menos variaciones en este periodo. Los grupos de parentesco I y II han promediado un descenso de 0,06 puntos y en los grupos IIIB y IV no se ha registrado variación alguna.

A Extremadura le corresponde la posición trece de la clasificación autonómica de TMG de la serie para el 2017 (19,65 por ciento, solo por delante de Canarias y Madrid). Se encuentra en la décima posición como comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (desciende en 0,03 puntos) y ocupa el duodécimo lugar como autonomía que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (0,17 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 4,58 puntos por encima del promedio de TMG del conjunto de las autonomías (solo la superan Canarias y Madrid), lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa mucho más de la media que en el resto de autonomías.

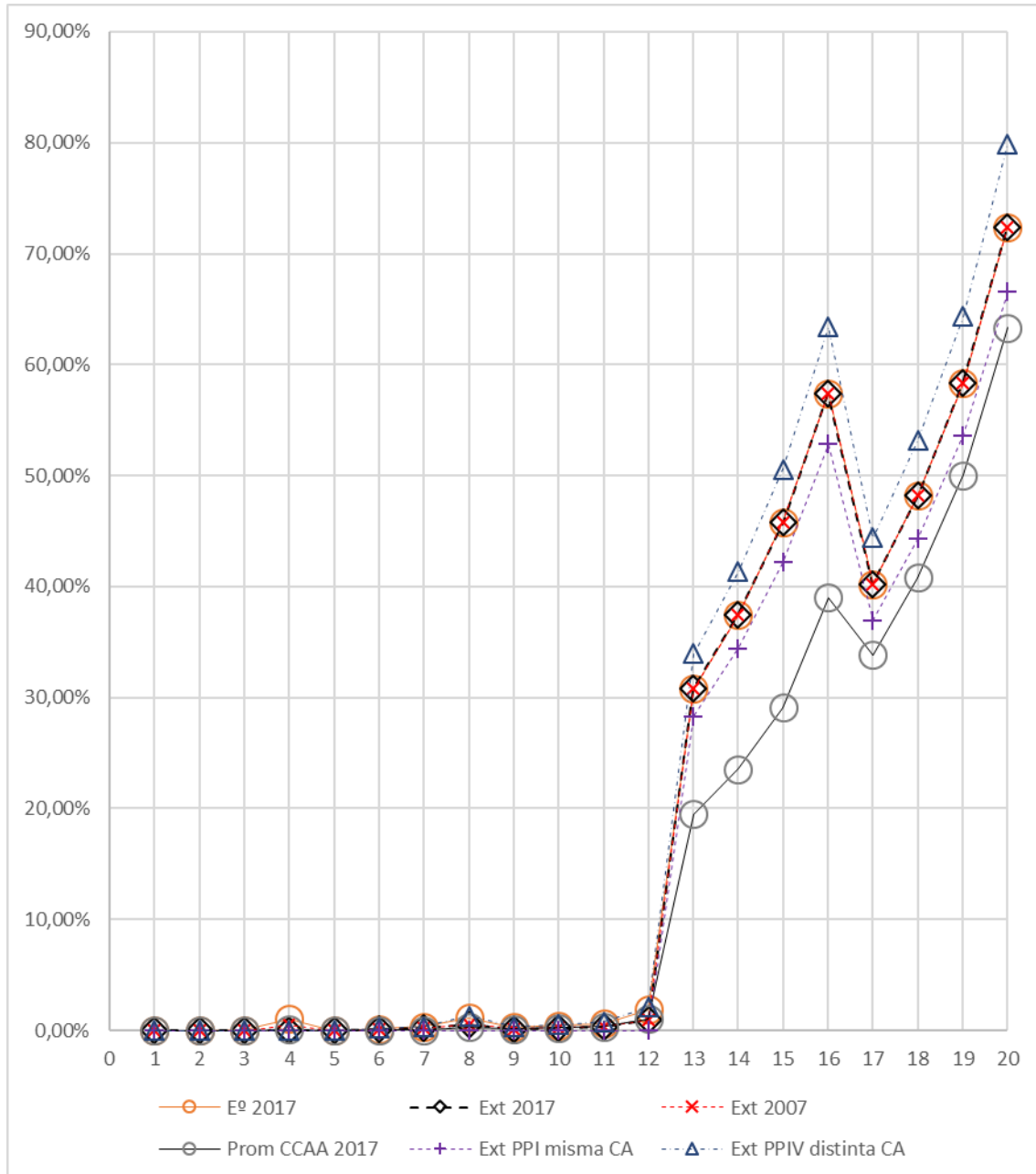
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 79,87 puntos, la sexta diferencia más baja de toda la serie (posición compartida con otras cinco comunidades). El TMG mínimo de Extremadura es de cero por ciento, el TMG más alto es de 79,87 puntos. Esta comunidad es la sexta comunidad autónoma (compartida con otras tres comunidades) que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida). Esta diferencia es calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en

la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 13,31 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IV para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la concentración de tasas aplicables en los distintos supuestos calculados, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD de Extremadura. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 36,98 puntos, y para empresas de diez millones de euros, hasta 79,86 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta comunidad para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma autonomía cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IIIB ninguno de los TMG supera el cero por ciento, y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 2,07 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 28,29 por ciento al 66,56 por ciento en para las primeras, y del 33,94 al 79,87 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en Extremadura entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, sesenta y cuatro de ellas son a tipo cero (las mismas que para el año 2007). En ninguna se incrementaba la cuota a pagar, en treinta y siete se reducía la cuota, y en ciento veintitrés se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el 23,13 por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 23. Liquidación del ISD para Extremadura



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 44. Liquidación del ISD para Extremadura

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Ext 2017	Ext 2007	Inc Ext 2017	Var Ext 2017	Var Ext - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - Ext 2017	Ext PPI misma CA	Ext PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,00%	0,49%	-49,50%	-1,04%	0,10%	0,16%	0,00%	-0,10%	0,00%	0,01%	0,01%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,06%	0,08%	-11,88%	-0,02%	0,01%	0,05%	0,05%	0,00%	0,00%	0,17%	0,17%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,17%	0,17%	0,00%	-0,17%	0,04%	0,14%	0,12%	0,00%	0,00%	0,37%	0,37%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,58%	0,58%	0,00%	-0,58%	0,31%	0,68%	0,26%	0,00%	0,00%	1,27%	1,27%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,15%	0,15%	0,00%	-0,15%	0,15%	0,19%	0,00%	0,00%	0,00%	0,34%	0,34%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,24%	0,24%	0,00%	-0,24%	0,24%	0,30%	0,00%	0,00%	0,00%	0,53%	0,53%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,34%	0,34%	0,00%	-0,26%	0,35%	0,45%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,76%	0,76%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	0,94%	0,94%	0,00%	-0,94%	1,06%	1,55%	-0,12%	0,00%	0,00%	2,07%	2,07%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	30,76%	30,76%	0,00%	0,00%	0,00%	19,47%	23,60%	11,29%	28,29%	33,94%	5,66%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	37,44%	37,44%	0,00%	0,00%	0,00%	23,57%	28,74%	13,87%	34,43%	41,32%	6,89%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	45,84%	45,84%	0,00%	0,00%	0,00%	29,08%	35,20%	16,76%	42,15%	50,58%	8,43%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	57,44%	57,44%	0,00%	0,00%	0,00%	39,02%	49,91%	18,42%	52,81%	63,38%	10,56%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,21%	40,21%	0,00%	0,00%	0,00%	33,86%	37,47%	6,36%	36,98%	44,37%	7,40%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	48,18%	48,18%	0,00%	0,00%	0,00%	40,78%	44,89%	7,40%	44,31%	53,17%	8,86%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	58,32%	58,32%	0,00%	0,00%	0,00%	50,05%	54,33%	8,26%	53,62%	64,35%	10,72%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	72,39%	72,39%	0,00%	0,00%	0,00%	63,31%	69,84%	9,08%	66,56%	79,87%	13,31%
	Ext Prom TMG	19,83%	19,83%	19,65%	19,68%	-3,07%	-0,03%	-0,17%	15,07%	17,37%	4,58%	17,96%	21,83%	3,87%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.16 Galicia

En Galicia la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, se ha reducido, concentrando estos cambios en los integrantes de los grupos de parentesco II, IIIA y IIIB, supuestos en los que en todos ellos desciende el TMG. Los grupos de parentesco I y II han promediado un descenso de 0,17 puntos y en los grupos de parentesco IIIB y IV el promedio ha sido de un descenso de 3,58 puntos.

Galicia ocupa la sexta posición de la clasificación autonómica de los TMG de la serie para el año 2017 (15,34 por ciento). Se encuentra en la séptima posición como comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (desciende en 1,54 puntos) y ocupa también la sexta posición como autonomía que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (3,87 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 0,27 puntos por encima del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa algo más de la media que en el resto de autonomías.

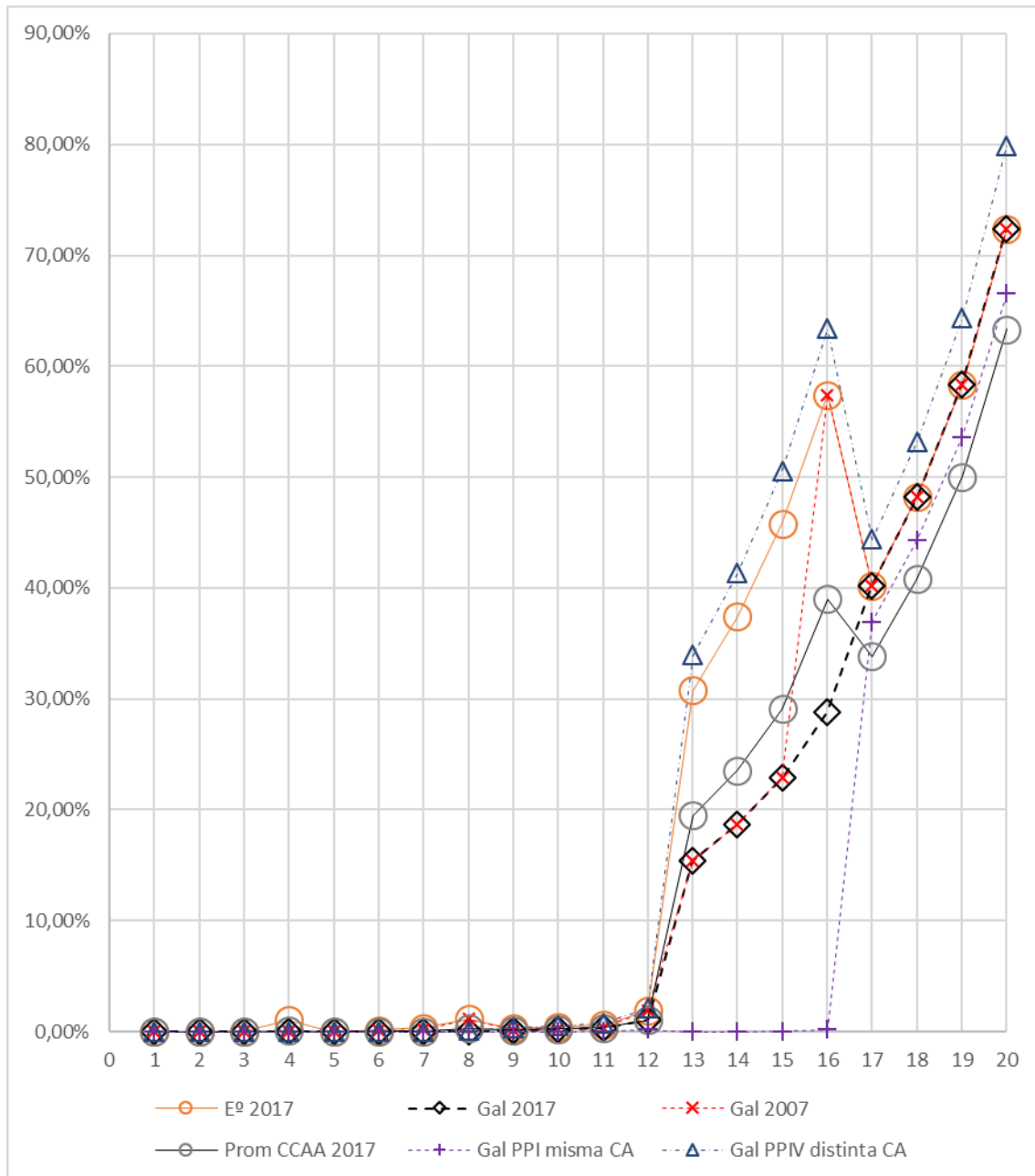
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 79,87 puntos, la sexta diferencia más baja de toda la serie (posición compartida con otras cinco comunidades). El TMG mínimo de Galicia es de cero por ciento, el TMG más alto es de 79,87 puntos. Esta comunidad es la decimoprimer comunidad autónoma (compartida con otras tres comunidades) que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida). Esta diferencia es calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 63,20 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IIIB para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos

lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la dispersión de tasas aplicables en los distintos supuestos calculados, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD de Galicia. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 36,98 puntos, y para empresas de diez millones de euros de hasta 79,87 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta comunidad para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma autonomía cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IV ninguno de los TMG supera el 0,18 por ciento, y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 2,07 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 36,98 por ciento al 66,56 por ciento en para las primeras, y del 33,94 al 79,87 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en Galicia entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, setenta y seis de ellas son a tipo cero (en el año 2007 lo eran sesenta y cuatro). En ninguna se incrementaba la cuota a pagar, en ochenta se reducía la cuota, y en ochenta se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el cincuenta por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 24. Liquidación del ISD para Galicia



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV.

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 45. Liquidación del ISD para Galicia

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Gal 2017	Gal 2007	Inc Gal 2017	Var Gal 2017	Var Gal - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - Gal 2017	Gal PPI misma CA	Gal PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-1,05%	0,10%	0,16%	-0,10%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,08%	-50,00%	-0,08%	-0,15%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,17%	-50,00%	-0,17%	-0,34%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,03%	1,15%	-97,39%	-1,12%	-1,12%	0,31%	0,68%	-0,28%	0,00%	0,06%	0,06%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,15%	0,15%	-0,05%	0,00%	-0,15%	0,15%	0,19%	0,00%	0,00%	0,34%	0,34%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,24%	0,24%	-0,02%	0,00%	-0,24%	0,24%	0,30%	0,00%	0,00%	0,53%	0,53%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,36%	0,36%	-0,17%	0,00%	-0,17%	0,35%	0,45%	0,01%	0,02%	0,76%	0,73%
GP IIIB	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,03%	1,87%	-44,87%	-0,84%	-0,84%	1,06%	1,55%	-0,02%	0,18%	2,07%	1,89%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	15,38%	15,38%	0,00%	0,00%	-15,38%	19,47%	23,60%	-4,09%	0,00%	33,94%	33,94%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	18,72%	18,72%	0,00%	0,00%	-18,72%	23,57%	28,74%	-4,85%	0,00%	41,32%	41,32%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	22,93%	22,93%	-0,16%	0,00%	-22,91%	29,08%	35,20%	-6,15%	0,02%	50,58%	50,56%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	28,81%	57,44%	-49,83%	-28,62%	-28,62%	39,02%	49,91%	-10,20%	0,18%	63,38%	63,20%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,21%	40,21%	0,00%	0,00%	0,00%	33,86%	37,47%	6,36%	36,98%	44,37%	7,40%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	48,18%	48,18%	0,00%	0,00%	0,00%	40,78%	44,89%	7,40%	44,31%	53,17%	8,86%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	58,32%	58,32%	0,00%	0,00%	0,00%	50,05%	54,33%	8,26%	53,62%	64,35%	10,72%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	72,39%	72,39%	0,00%	0,00%	0,00%	63,31%	69,84%	9,08%	66,56%	79,87%	13,31%
	Gal Prom TMG	19,83%	19,83%	15,34%	16,88%	-14,62%	-1,54%	-3,87%	15,07%	17,37%	0,27%	10,09%	21,74%	11,64%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.17 Madrid

En Madrid la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, no ha sufrido modificaciones que se puedan observar en los supuestos practicados.

A esta comunidad le corresponde la última posición de la clasificación autonómica de los TMG de la serie para el año 2017 (19,69 por ciento, solo por delante de Canarias y Extremadura). Se encuentra en la decimoprimer posición como comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (se mantiene no aumenta ni desciende) y ocupa la última posición como autonomía que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (0,48 puntos de diferencia, la siguen Castilla-La Mancha y Canarias). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 4,62 puntos por encima del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa seguramente más de la media que en el resto de autonomías según los supuestos practicados.

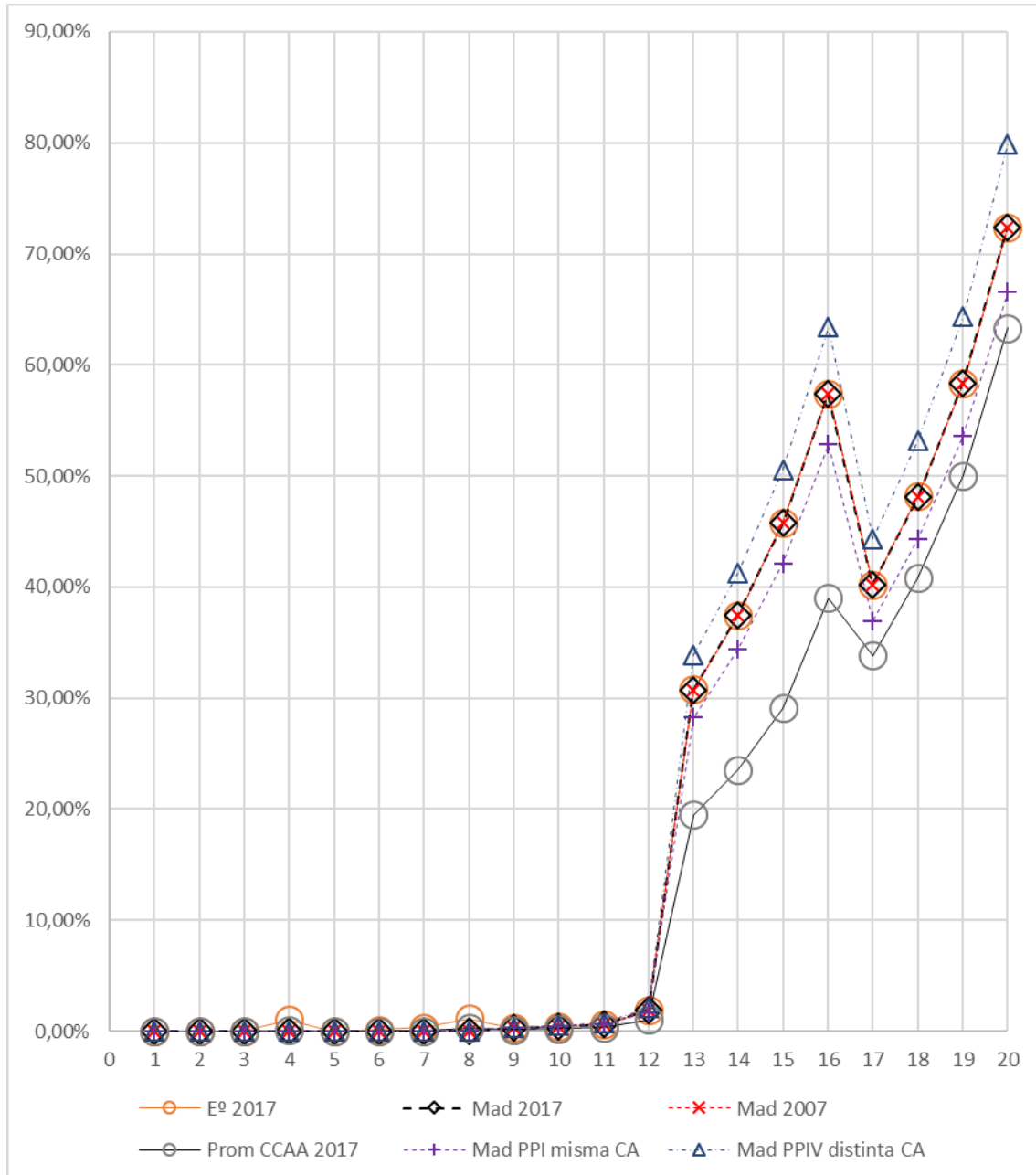
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 79,87 puntos, la quinta diferencia más baja de toda la serie. El TMG mínimo de Madrid es de cero por ciento, el TMG más alto es de 79,87 puntos. Esta comunidad es la quinta comunidad autónoma (compartida con otras tres comunidades) que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida). Esta diferencia es calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma, en este caso la diferencia es de 13,31 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IV para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la concentración de tasas aplicables en los distintos supuestos

calculados, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD de Madrid. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 36,95 puntos, y para empresas de diez millones de euros, hasta 79,86 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta comunidad para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma autonomía cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IIIB ninguno de los TMG supera el 1,72 por ciento, y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 2,06 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 28,27 por ciento al 66,56 por ciento en para las primeras, y del 33,92 al 79,87 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en Madrid entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, veinticuatro de ellas son a tipo cero (para el año 2007 eran las mismas). En ninguna se incrementaba o reducía la cuota a pagar, por lo que en todas ellas se mantenía la misma. No ha mejorado la imposición en ninguno de los casos estudiados.

Gráfico 25. Liquidación del ISD para Madrid



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 46. Liquidación del ISD para Madrid

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Mad 2017	Mad 2007	Inc Mad 2017	Var Mad 2017	Var Mad Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - Mad 2017	Mad PPI misma CA	Mad PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	-1,04%	0,10%	0,16%	-0,09%	0,01%	0,01%	0,00%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,33%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	-1,14%	0,31%	0,68%	-0,30%	0,01%	0,01%	0,00%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,31%	0,31%	0,00%	0,00%	0,00%	0,15%	0,19%	0,15%	0,28%	0,34%	0,06%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,48%	0,48%	0,00%	0,00%	0,00%	0,24%	0,30%	0,24%	0,44%	0,53%	0,09%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,69%	0,69%	0,00%	0,00%	12,50%	0,35%	0,45%	0,34%	0,63%	0,76%	0,13%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,87%	1,87%	0,00%	0,00%	0,00%	1,06%	1,55%	0,82%	1,72%	2,06%	0,34%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	30,74%	30,74%	0,00%	0,00%	-0,02%	19,47%	23,60%	11,27%	28,27%	33,92%	5,65%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	37,42%	37,42%	0,00%	0,00%	-0,02%	23,57%	28,74%	13,85%	34,41%	41,29%	6,88%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	45,82%	45,82%	0,00%	0,00%	-0,02%	29,08%	35,20%	16,74%	42,13%	50,56%	8,43%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	57,43%	57,43%	0,00%	0,00%	0,00%	39,02%	49,91%	18,42%	52,81%	63,38%	10,56%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,19%	40,19%	0,00%	0,00%	-0,03%	33,86%	37,47%	6,33%	36,95%	44,34%	7,39%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	48,16%	48,16%	0,00%	0,00%	-0,03%	40,78%	44,89%	7,37%	44,28%	53,14%	8,86%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	58,29%	58,29%	0,00%	0,00%	-0,03%	50,05%	54,33%	8,24%	53,60%	64,32%	10,72%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	72,38%	72,38%	0,00%	0,00%	0,00%	63,31%	69,84%	9,08%	66,56%	79,87%	13,31%
	Mad Prom TMG	19,83%	19,83%	19,69%	19,69%	0,00%	0,00%	0,48%	15,07%	17,37%	4,62%	18,11%	21,73%	3,62%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.18 Murcia

En la comunidad murciana la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, se ha incrementado, concentrando la intensidad de estos cambios en los integrantes de los grupos de parentesco IV, en cuyos TMG encontramos incrementos de hasta 31,91 puntos, las reducciones más elevadas se centran curiosamente en los casos de EFA de diez millones de euros. Los grupos de parentesco I y II han promediado un descenso de 0,12 puntos y en los grupos de parentesco IIIB y IV el promedio ha sido de un aumento de 7,11 puntos (solo para el grupo de parentesco IV el promedio es de un aumento de 20,50 puntos).

A Murcia le corresponde la octava posición de la clasificación autonómica de TMG de la serie para el año 2017 (15,97 por ciento). Se encuentra en la última posición como comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años, habiéndolo aumentado de manera considerable (se incrementa en 2,75 puntos) y ocupa la novena posición como autonomía que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (3,23 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 0,90 puntos por encima del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa más de la media que en el resto de autonomías.

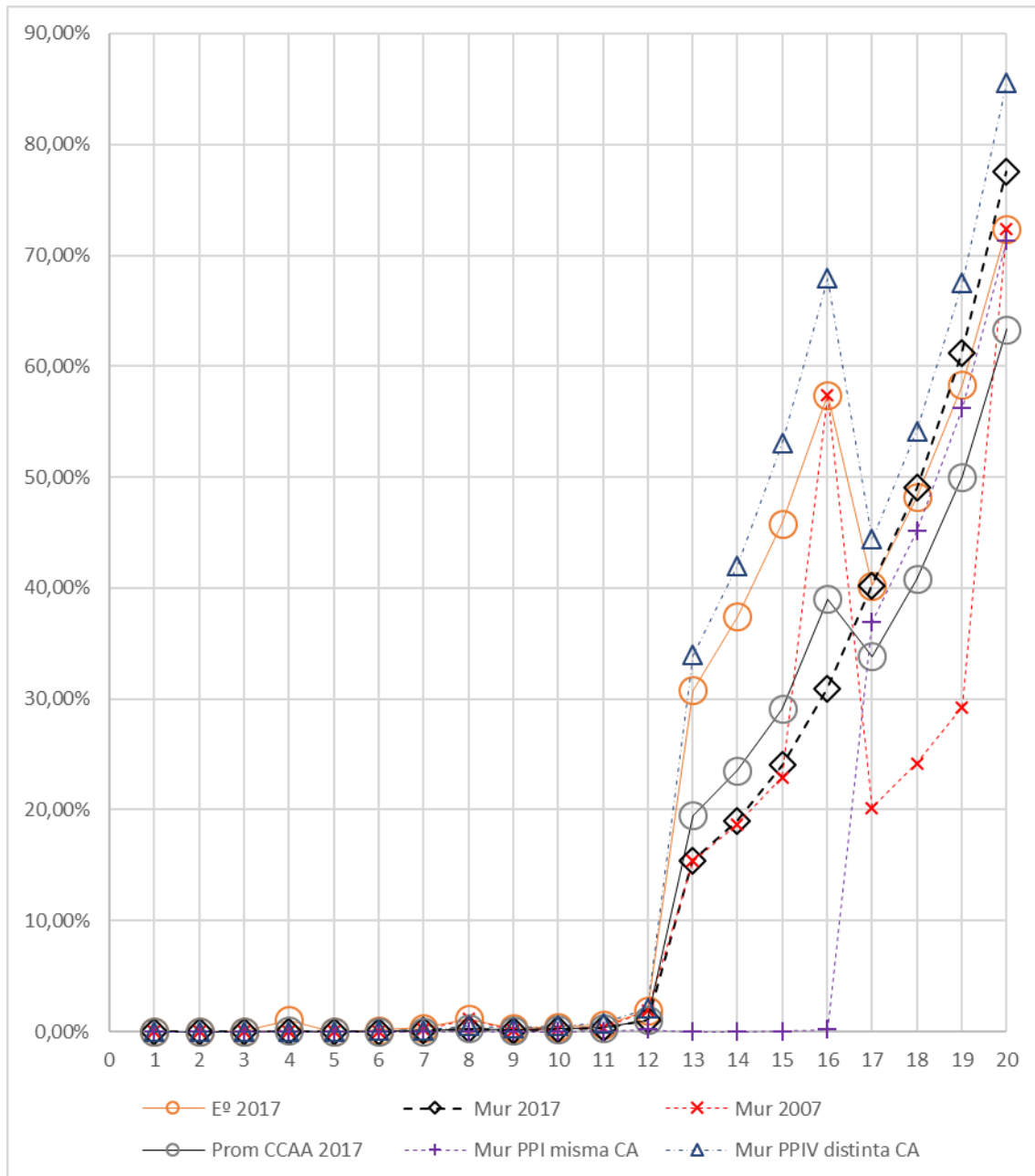
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 85,59 puntos, la diferencia más elevada junto con Andalucía de toda la serie. El TMG mínimo de Murcia es de cero por ciento, el TMG más alto es de 85,59 puntos. Esta comunidad es la decimotercera comunidad autónoma que registra una mayor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida), diferencia calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo

superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 67,74 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IIIB para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la dispersión de tasas aplicables en los distintos supuestos calculados, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD de Murcia. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 36,98 puntos, y para empresas de diez millones de euros, hasta 85,58 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta comunidad para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma autonomía cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IV ninguno de los TMG supera el 0,18 por ciento, y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIB es cercano al caso anterior, 2,10 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 36,98 por ciento al 71,32 por ciento en para las primeras, y del 33,94 al 85,59 por ciento para las segundas.

Por último destacar que en Murcia entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, cincuenta y dos de ellas son a tipo cero (las mismas que para el año 2007). En cincuenta y dos liquidaciones se incrementaba la cuota a pagar, en veinticuatro se reducía la cuota, y en ochenta y cuatro se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el quince por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 26. Liquidación del ISD para Murcia



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV.

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 47. Liquidación del ISD para Murcia

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Mur 2017	Mur 2007	Inc Mur 2017	Var Mur 2017	Var Mur Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA Mur 2017	Mur PPI misma CA	Mur PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,01%	0,01%	-46,74%	0,00%	-1,04%	0,10%	0,10%	-0,10%	0,00%	0,01%	0,01%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,03%	0,00%	1950,00%	0,03%	-0,12%	0,01%	0,05%	0,02%	0,00%	0,07%	0,07%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,07%	0,17%	-30,00%	-0,10%	-0,27%	0,04%	0,14%	0,02%	0,00%	0,15%	0,15%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,26%	1,15%	-77,82%	-0,90%	-0,90%	0,31%	0,68%	-0,06%	0,04%	0,52%	0,48%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,15%	0,19%	0,00%	0,00%	0,34%	0,34%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,24%	0,24%	0,00%	0,00%	-0,24%	0,24%	0,30%	0,00%	0,00%	0,53%	0,53%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,36%	0,36%	0,00%	0,00%	12,17%	0,35%	0,45%	0,01%	0,02%	0,76%	0,73%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,05%	1,87%	-44,01%	-0,82%	-0,82%	1,06%	1,55%	-0,01%	0,18%	2,10%	1,92%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	15,38%	15,38%	0,00%	0,00%	-15,38%	19,47%	23,60%	-4,09%	0,00%	33,94%	33,94%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	19,04%	18,72%	0,86%	0,32%	-18,40%	23,57%	28,74%	-4,53%	0,00%	42,03%	42,03%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	24,04%	22,93%	2,42%	1,11%	-21,80%	29,08%	35,20%	-5,04%	0,02%	53,03%	53,01%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	30,87%	57,44%	-46,26%	-26,57%	-26,57%	39,02%	49,91%	-8,15%	0,18%	67,91%	67,74%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,21%	20,19%	12034,27%	20,02%	0,00%	33,86%	37,47%	6,36%	36,98%	44,37%	7,40%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	49,07%	24,18%	14695,12%	24,89%	0,88%	40,78%	44,89%	8,28%	45,12%	54,14%	9,02%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	61,15%	29,24%	17928,09%	31,91%	2,84%	50,05%	54,33%	11,10%	56,23%	67,48%	11,25%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	77,56%	72,39%	7,15%	5,18%	5,18%	63,31%	69,84%	14,25%	71,32%	85,59%	14,26%
	Mur Prom TMG	19,83%	19,83%	15,97%	13,22%	2318,65%	2,75%	-3,23%	15,07%	17,37%	0,90%	10,50%	22,65%	12,14%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.19 La Rioja

En la Rioja la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, apenas ha variado, el promedio de la variación del TMG es de cero. Solo se han registrado cuatro supuestos en los que hay variación, para los integrantes de los grupos de parentesco I y II, y en todos esos casos las variaciones incrementaban el TMG. Los grupos de parentesco I y II no registran diferencias y tampoco lo hacen los grupos de parentesco IIIB y IV.

Esta comunidad tiene el tercer mejor TMG de la clasificación autonómica para el año 2017 (9,88 por ciento, solo por detrás de Cataluña y Cantabria). Se encuentra en la duodécima posición como comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años, aunque en su caso ni aumenta ni disminuye y ocupa también la tercera posición como autonomía que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (9,33 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 5,19 puntos por debajo del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad se tributa mucho menos de la media que en el resto de autonomías.

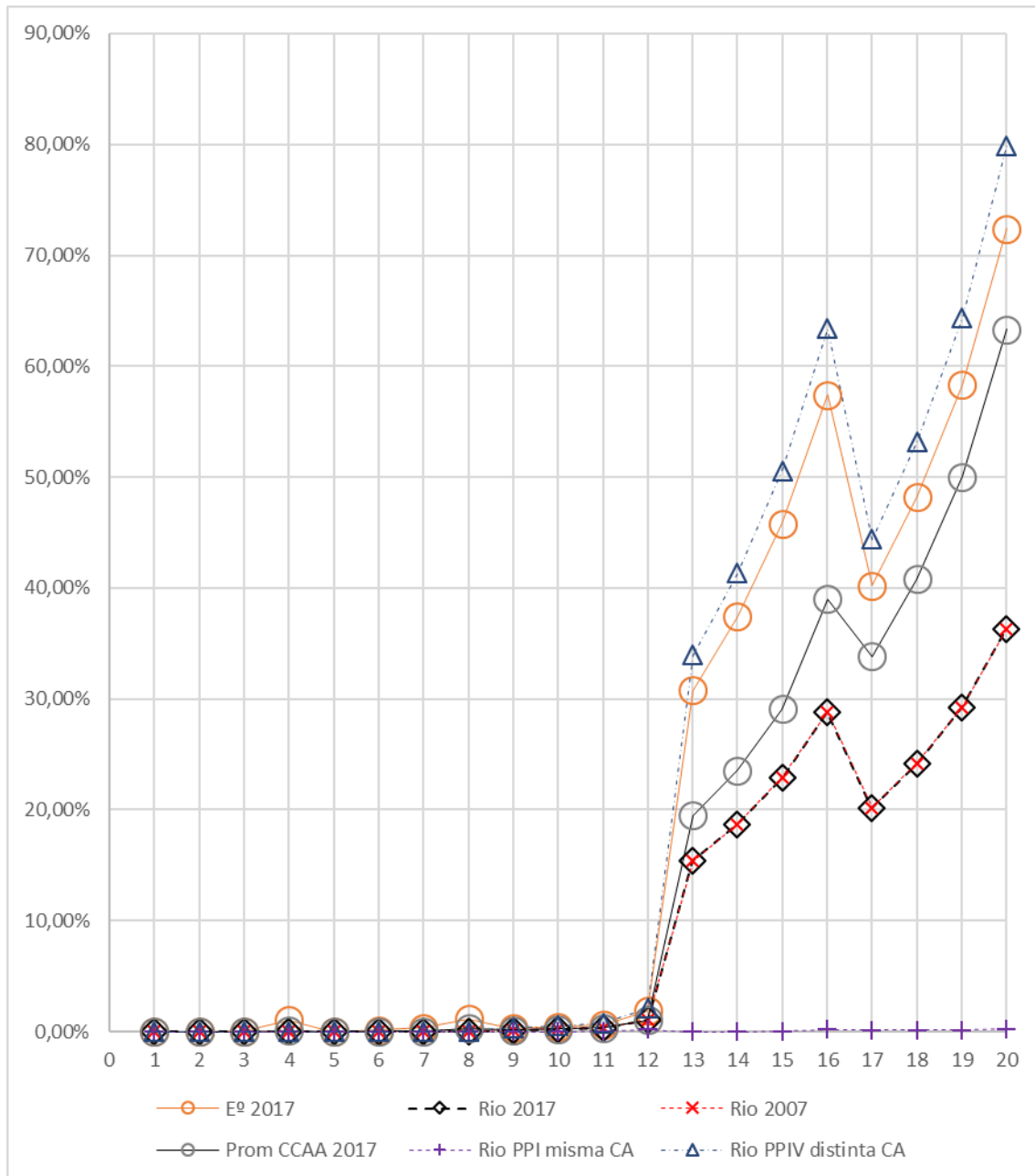
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 79,87 puntos, la sexta comunidad autónoma en la clasificación de la serie, junto con otras cinco CCAA. El TMG mínimo de Rioja es de cero por ciento, el TMG más alto es de 79,87 puntos. Esta comunidad es la comunidad autónoma que registra una mayor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida). Esta diferencia se calcula entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 79,63 puntos (esto ocurre en el supuesto de grupo de parentesco IV para valor de empresa de diez

millones de euros), lo que nos permite afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la dispersión de tasas aplicables en los distintos supuestos calculados, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD de Rioja. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 0,15 puntos, y para empresas de diez millones de euros, hasta 79,85 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta comunidad para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma autonomía cuya legislación deba aplicarse, para el conjunto de todos los grupos de parentesco no supera el 0,25 por ciento, y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IIIA es del 2,07 por ciento. A partir de entonces el segundo grupo de tarifas al que nos referíamos escalan de mínimos del 33,94 por ciento al 79,87 por ciento.

Por último destacar que en la Rioja entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, cincuenta y dos de ellas son a tipo cero (las mismas que para el año 2007). En veinticuatro liquidaciones se incrementaba la cuota a pagar, en dieciséis se reducía, y en ciento veinte se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el diez por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 27. Liquidación del ISD para Rioja



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV.

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Tabla 48. Liquidación del ISD para Rioja

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Rio 2017	Rio 2007	Inc Rio 2017	Var Rio 2017	Var Rio - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - Rio 2017	Rio PPI misma CA	Rio PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,01%	0,01%	100,00%	0,01%	-1,04%	0,10%	0,16%	-0,09%	0,00%	0,02%	0,02%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,01%	0,05%	-0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	-0,33%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,01%	0,01%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,01%	0,01%	100,00%	0,01%	-1,14%	0,31%	0,68%	-0,30%	0,00%	0,03%	0,02%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,15%	0,19%	0,00%	0,00%	0,34%	0,34%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,24%	0,24%	0,00%	0,00%	-0,24%	0,24%	0,30%	0,00%	0,00%	0,53%	0,53%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,36%	0,36%	0,00%	0,00%	12,17%	0,35%	0,45%	0,01%	0,02%	0,76%	0,73%
GP IIIA	10.000.000 €	1,87%	1,87%	1,03%	1,03%	0,00%	0,00%	-0,84%	1,06%	1,55%	-0,02%	0,18%	2,07%	1,89%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	15,38%	15,38%	0,00%	0,00%	-15,38%	19,47%	23,60%	-4,09%	0,00%	33,94%	33,94%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	18,72%	18,72%	0,00%	0,00%	-18,72%	23,57%	28,74%	-4,85%	0,00%	41,32%	41,32%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	22,93%	22,93%	0,00%	0,00%	-22,91%	29,08%	35,20%	-6,15%	0,02%	50,58%	50,56%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	28,81%	28,81%	0,00%	0,00%	-28,62%	39,02%	49,91%	-10,20%	0,18%	63,38%	63,20%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	20,19%	20,19%	0,00%	0,00%	-20,02%	33,86%	37,47%	-13,67%	0,15%	44,37%	44,22%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	24,18%	24,18%	0,00%	0,00%	-24,01%	40,78%	44,89%	-16,61%	0,15%	53,17%	53,02%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	29,24%	29,24%	0,00%	0,00%	-29,07%	50,05%	54,33%	-20,81%	0,16%	64,35%	64,19%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	36,33%	36,33%	0,00%	0,00%	-36,06%	63,31%	69,84%	-26,98%	0,25%	79,87%	79,63%
	Rio Prom TMG	19,83%	19,83%	9,88%	9,88%	15,00%	0,00%	-9,33%	15,07%	17,37%	-5,19%	0,06%	21,74%	21,68%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.3.20 Valencia

En Valencia la liquidación del ISD para empresas familiares en el año 2017 comparada con la que correspondería en el año 2007, se ha reducido de una manera muy considerable para los supuestos que hemos analizado, concentrando estos cambios en los integrantes de los grupos de parentesco IIIA y IIIB (con más intensidad en este último), supuestos en los que en todos ellos desciende el TMG. Los grupos de parentesco I y II no han generado diferencia en el promedio de los TMG y en los grupos IIIB y IV el promedio ha sido de un descenso de 21,11 puntos.

La comunidad valenciana ocupa el cuarto lugar de la clasificación autonómica de los TMG de la serie para el año 2017 (11,17 por ciento). Se encuentra en la segunda posición como comunidad que más ha reducido el TMG en estos últimos diez años (desciende en 8,61 puntos, solo por cebras de Cantabria) y ocupa la cuarta posición como autonomía que más ha reducido la imposición respecto a la del Estado (8,66 puntos de diferencia). En comparación con el resto de CCAA, se sitúa 3,90 puntos por debajo del promedio de los TMG del conjunto de las autonomías, lo que nos permite deducir que por ISD en esta comunidad menos de la media que en el resto de autonomías.

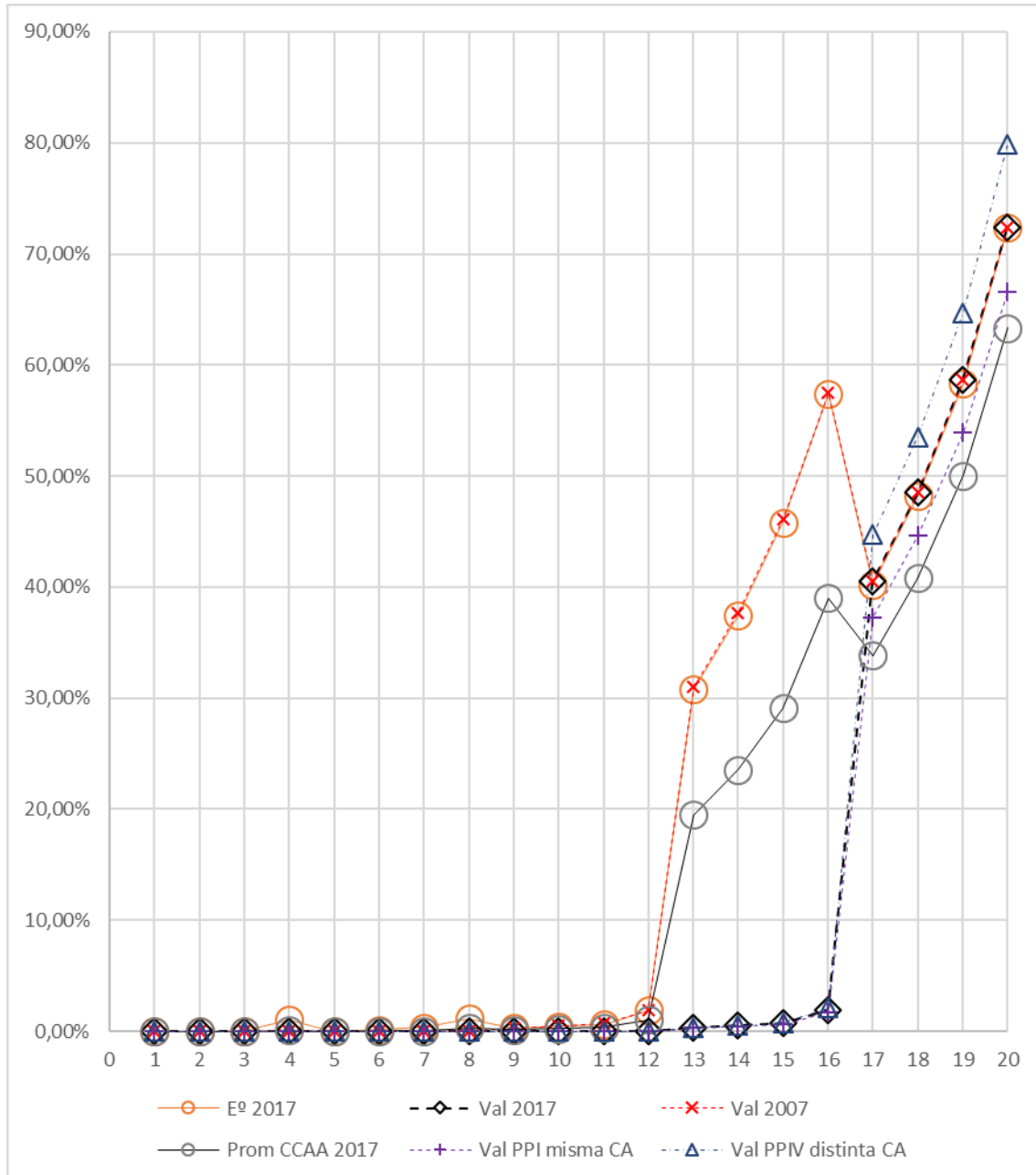
Analizando la progresividad de las tarifas, podemos destacar que la diferencia calculada entre el TMG máximo y mínimo de todos los supuestos prácticos independientemente de grupos de parentesco y valor de la empresa, es de 79,91 puntos, la decimosegunda diferencia más baja de toda la serie. El TMG mínimo de Valencia es de cero por ciento, el TMG más alto es de 79,91 puntos. Esta comunidad es la novena comunidad autónoma que registra una menor diferencia en la tarifa aplicable dentro de la misma categoría de supuesto práctico (mismo grupo de parentesco y mismo importe de la empresa transmitida). Esta diferencia es calculada entre un patrimonio preexistente en el tramo inferior estando la empresa localizada en la misma comunidad autónoma cuya normativa resulta aplicable, con respecto al tramo superior del patrimonio preexistente y localizada en distinta comunidad autónoma. En este caso la diferencia es de 13,32 puntos (esto ocurre en el supuesto de

grupo de parentesco IV para valor de empresa de diez millones de euros), lo que nos lleva a afirmar que de entre todas las comunidades tiende a la concentración de los tipos aplicables en los distintos supuestos calculados, algo fácilmente observable en la representación gráfica de la liquidación del ISD de Valencia. Comparando las liquidaciones de empresas familiares con el mismo valor, merece la pena señalar las diferencias en las tributaciones incluso estando domiciliada en la misma comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, así para empresas valoradas en trescientos mil euros, habrá una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 37,25 puntos, y para empresas de diez millones de euros de hasta 79,91 puntos, esta diferencia se justifica por el diferente grupo de parentesco al que pertenezca el adquirente.

En esta comunidad para patrimonios preexistentes en el primer tramo y con la empresa domiciliada en la misma autonomía cuya legislación deba aplicarse, hasta el grupo de parentesco IV ninguno de los TMG supera el 1,73 por ciento, y para patrimonios preexistentes en el tramo superior y estando la empresa domiciliada en distinta comunidad autónoma, el tipo máximo hasta el grupo de parentesco IV es cercano al caso anterior, 2,08 por ciento. A partir de entonces y en los dos últimos grupos las tarifas escalan de mínimos del 37,25 por ciento al 66,59 por ciento en para las primeras, y del 44,70 al 79,91 por ciento para las segundas.

Finalmente indicar que en Valencia entre las ciento sesenta liquidaciones practicadas, noventa y seis de ellas son a tipo cero (en el año 2007 lo eran cuarenta). En ninguna se incrementaba la cuota a pagar, en ochenta y ocho se reducía la cuota, y en setenta y dos se mantenía la cuota. Ha mejorado la imposición en el cincuenta y cinco por ciento de los casos estudiados.

Gráfico 28. Liquidación del ISD para Valencia



1= Grupo 1,PPI; 2=Grupo 1,PPII; 3=Grupo 1,PPIII; 4=Grupo 1,PPIV; 5=Grupo 2,PPI; 6=Grupo 2,PPII; 7=Grupo 2,PPIII; 8=Grupo 2,PPIV; 9=Grupo 3A,PPI; 10=Grupo 3A,PPII; 11=Grupo 3A,PPIII; 12=Grupo 3A,PPIV; 13=Grupo 3B,PPI; 14=Grupo 3B,PPII; 15=Grupo 3B,PPIII; 16=Grupo 3B,PPIV; 17=Grupo 4,PPI; 18=Grupo 4,PPII; 19=Grupo 4,PPIII; 20=Grupo 4,PIV.

Fuente: Resultados del caos práctico. Elaboración propia.

Tabla 49. Liquidación del ISD para Valencia

	Valor adquisición	Estado 2017	Estado 2007	Val 2017	Val 2007	Inc Val 2017	Var Val 2017	Var Val - Eº 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA Val 2017	Val PPI misma CA	Val PPIV distinta CA	Dif PPI misma CA - PPIV distinta CA
GP I	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	500.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	1.000.000 €	0,02%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP I	10.000.000 €	1,05%	1,05%	0,00%	0,01%	-100,00%	-0,01%	-1,05%	0,10%	0,16%	-0,10%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	300.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	500.000 €	0,15%	0,15%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,15%	0,01%	0,05%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	1.000.000 €	0,34%	0,34%	0,00%	0,00%	-100,00%	0,00%	-0,34%	0,04%	0,14%	-0,04%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	10.000.000 €	1,15%	1,15%	0,00%	0,01%	-100,00%	-0,01%	-1,15%	0,31%	0,68%	-0,31%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIA	300.000 €	0,31%	0,31%	0,00%	0,31%	-100,00%	-0,31%	-0,31%	0,15%	0,19%	-0,15%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIA	500.000 €	0,48%	0,48%	0,00%	0,48%	-100,00%	-0,48%	-0,48%	0,24%	0,30%	-0,24%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIA	1.000.000 €	0,61%	0,61%	0,00%	0,69%	-100,00%	-0,69%	-0,61%	0,35%	0,45%	-0,35%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIB	10.000.000 €	1,87%	1,87%	0,00%	1,88%	-100,00%	-1,88%	-1,87%	1,06%	1,55%	-1,06%	0,00%	0,00%	0,00%
GP IIIB	300.000 €	30,76%	30,76%	0,31%	31,00%	-99,00%	-30,69%	-30,45%	19,47%	23,60%	-19,17%	0,28%	0,34%	0,06%
GP IIIB	500.000 €	37,44%	37,44%	0,48%	37,70%	-98,73%	-37,22%	-36,96%	23,57%	28,74%	-23,09%	0,44%	0,53%	0,09%
GP IIIB	1.000.000 €	45,84%	45,84%	0,69%	46,08%	-98,50%	-45,39%	-45,15%	29,08%	35,20%	-28,39%	0,64%	0,76%	0,13%
GP IIIB	10.000.000 €	57,44%	57,44%	1,88%	57,46%	-96,72%	-55,58%	-55,55%	39,02%	49,91%	-37,13%	1,73%	2,08%	0,35%
GP IV	300.000 €	40,21%	40,21%	40,51%	40,51%	0,00%	0,00%	0,30%	33,86%	37,47%	6,65%	37,25%	44,70%	7,45%
GP IV	500.000 €	48,18%	48,18%	48,51%	48,51%	0,00%	0,00%	0,32%	40,78%	44,89%	7,73%	44,61%	53,53%	8,92%
GP IV	1.000.000 €	58,32%	58,32%	58,62%	58,62%	0,00%	0,00%	0,31%	50,05%	54,33%	8,57%	53,91%	64,69%	10,78%
GP IV	10.000.000 €	72,39%	72,39%	72,42%	72,42%	0,00%	0,00%	0,03%	63,31%	69,84%	9,11%	66,59%	79,91%	13,32%
	Val Prom TMG	19,83%	19,83%	11,17%	19,78%	-54,65%	-8,61%	-8,66%	15,07%	17,37%	-3,90%	10,27%	12,33%	2,05%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

9.4 RESULTADOS DEL ESTUDIO DE CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR

Una vez han sido realizadas las simulaciones de estados financieros de la empresa familiar para las diferentes bases imponibles (trescientos mil, quinientos mil, un millón y diez millones de euros) y cuyos resultados podemos observar en los anexos 21 a 24, al haber utilizado para los cuatro supuestos las mismas ratios, no debe extrañarnos que para todos ellos hemos hallado el mismo resultado, y así el tipo máximo que pueden soportar los dividendos obtenidos por la compañía es de 21,853534 por ciento. Este resultado es el que se obtiene al fraccionar en cuatro años la deuda tributaria (pagando el correspondiente interés de demora del 3,75 por ciento), y pagar la misma con los recursos obtenidos de los dividendos. A partir de esa cantidad el adjudicatario debería hacer uso de otros recursos, o podría plantearse la enajenación de la empresa familiar. Hemos sometido a este porcentaje todas las tasas medias de gravamen obtenidas en cada una de las diferentes comunidades autónomas, y hemos obtenido los siguientes resultados que hemos ordenado por comunidades autónomas:

Tabla 50: Estudio de continuidad de la empresa familiar ante el pago del ISD

CCAA	And	Ar	Ast	Bal	Can	Cant	CyL	CLM
Continuidad en riesgo 2017	49	54	52	62	64	32	48	64
% sobre 160 casos 2017	30,63%	33,75%	32,50%	38,75%	40,00%	20,00%	30,00%	40,00%
Continuidad en riesgo 2007	64	64	52	64	64	64	48	64
% sobre 160 casos 2007	40,00%	40,00%	32,50%	40,00%	40,00%	40,00%	30,00%	40,00%

CCAA	Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val		
Continuidad en riesgo 2017	32	64	48	64	48	32	32		
% sobre 160 casos 2017	20,00%	40,00%	30,00%	40,00%	30,00%	20,00%	20,00%	31,04%	Promedio
Continuidad en riesgo 2007	32	64	52	64	40	32	64		
% sobre 160 casos 2007	20,00%	40,00%	32,50%	40,00%	25,00%	20,00%	40,00%	34,67%	Promedio

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

Según estos resultados nos encontramos con que un 31 por ciento de los 2.400 casos prácticos realizados (esto es 745 casos), supera el TMG, lo que supone desde nuestro punto de vista un elevadísimo índice de riesgo para la continuidad de la empresa familiar. Destacar que las comunidades autónomas de Canarias, Extremadura y

Madrid, son las que más someten a riesgo a sus empresas familiares y en cambio Cantabria, Cataluña, Rioja y Valencia apenas registran la mitad de casos que las anteriores.

Merece la pena señalar que en el caso de una base imponible de trescientos mil euros el promedio de las tasas medias de gravamen que se han calculado es de 10,70 por ciento, lo que equivaldría a una deuda de 32.100€, cantidad que la empresa familiar con los cálculos realizados, podría aplazar y costear con los dividendos de dos años (35.910€). En el caso de una base imponible de quinientos mil euros, el TMG promedio es de 12,92 por ciento lo que equivale a una deuda de 64.600€, cantidad que debería ser costeada con los dividendos de tres años (89.775€). Para una base imponible de un millón de euros, el promedio de TMG en el conjunto de las CCAA es de 15,91 por ciento, esto es, un importe de 159.100€, que podría ser cubierto con tres anualidades de dividendos (179.550€). En el último de los escenarios, base imponible de diez millones de euros, correspondería un promedio de TMG de 20,76 por ciento, muy cercano al tipo límite que hemos establecido, lo que supone una liquidación por ISD de 2.076.000€, cantidad que habría que cubrir con cuatro anualidades de dividendos. En todos estos casos no debemos olvidar que a partir del primer año corresponde abonar el interés de demora, ya que solicitaría la empresa un aplazamiento para el pago de la deuda alegando dificultades para poder liquidarla.

Por tanto cuanto mayor es la base imponible mayor es el riesgo de continuidad para la empresa familiar.

10. CONCLUSIONES

La preocupación de las empresas familiares por el traspaso de la empresa a la siguiente generación resulta evidente si tomamos como referencia el estudio de KPMG³⁴¹, en el que se indica que la primera estrategia o acción que ocupa a las empresas familiares consiste en valorar esa misma operación³⁴². Además, una de cada cinco empresas familiares declara tener la intención de transmitir la empresa familiar a la siguiente generación en el próximo año, aspecto que permite no sólo valorar la importancia de esta decisión sino también justificar la oportunidad de disponer de una herramienta que permita conocer por adelantado las posibles consecuencias de la aplicación de la legislación actual en el ámbito del ISD.

A la vista de los resultados de los diferentes análisis realizados, concluimos que la regulación del ISD que se aplica en el año 2017 en la transmisión de la empresas familiares por sucesión puede determinar en un porcentaje importante de los casos estudiados, la necesidad de renunciar a la herencia y, en muchos otros, que el adjudicatario se vea obligado a buscar financiación para hacer frente a la deuda tributaria, situación que limitará su capacidad de inversión en el negocio familiar en el tiempo que tenga que costear los gastos de financiación de la misma.

De las 2.560 liquidaciones del ISD practicadas para el año 2017, 2.400 de las cuales corresponden a las distintas CCAA³⁴³ analizadas, la cuota a ingresar o total a ingresar es inferior a la del año 2007 en el 34,73 por ciento de los casos, y se incrementa en un 9,57 por ciento de ellos. En el resto de los supuestos, 49,45 por ciento, no se han producido variaciones en la liquidación del impuesto. Además hay 140 nuevas cuotas cero, lo que supone un incremento de las mismas en 5,83 puntos hasta alcanzar el 36,38% de las liquidaciones totales de las CCAA. Estos resultados nos permiten

³⁴¹ KPMG (2016) “Barómetro europeo de la empresa familiar” p. 17.

³⁴² Es la primera acción estratégica para el 10% de las empresas familiares españolas y para el 18% de las empresas europeas.

³⁴³ Excluidas las 160 correspondientes al Estado que no han sufrido variaciones ninguna de ellas desde el pasado año 2007. Recordemos que quedan excluidos del estudio País Vasco y Navarra.

confirmar una situación más favorable para el contribuyente con respecto a las liquidaciones que se corresponderían diez años atrás, escenario que fue objeto de estudio en la investigación de Haro Cabas (2007)

El principio de no confiscatoriedad del sistema tributario español que proclama el artículo 31.1 CE, principio que ha sido objeto de análisis en esta tesis³⁴⁴, debería limitar los efectos de este tributo en el momento en el que se produce el hecho imponible y la empresa enfrenta el cambio generacional. El desarrollo de este principio en el ámbito del derecho tributario debería suponer en sí mismo un límite cuantitativo máximo al traspaso de bienes del ámbito privado a la esfera pública. Lamentablemente el derecho tributario no desarrolla este principio y por tanto no queda delimitado de manera genérica³⁴⁵ para el conjunto de la legislación española ni de manera específica para el ISD, como tampoco queda definido lo que debe ser considerado confiscatorio o no en el marco jurídico español. Como ya hemos resaltado, la doctrina³⁴⁶ y la jurisprudencia han realizado diversas aproximaciones, si bien es cierto que los pronunciamientos de la jurisprudencia han sido poco concretos y sólo han sido tajantes al delimitar que el impuesto aplicado no debe agotar la riqueza imponible³⁴⁷. Acudiendo al derecho comparado europeo hemos encontrado algunas referencias relativas a límites cercanos al cincuenta por ciento, justificando la jurisprudencia que la riqueza debe servir por igual al interés particular como al general ³⁴⁸. Estas argumentaciones nos han permitido considerar que un tipo impositivo de más de un cincuenta por ciento podría ser considerado potencialmente confiscatorio sin entrar a valorar si el precepto legal que justifique su aplicación sería declarado inconstitucional³⁴⁹. Hecha la afirmación anterior debemos traer a colación la referencia

³⁴⁴ Ver el apartado 5.4 “La Constitución Española y los principios inspiradores del sistema tributario español. Análisis del principio de no confiscatoriedad”.

³⁴⁵ En particular si se estableció por el artículo 31.1 de la LIP estableciendo un límite del 60% a la suma de las imposiciones de IRPF e IP sobre una misma base imponible, por tanto la suma de dos impuestos distintos, sin considerar un límite para un solo tributo.

³⁴⁶ Destacar Pérez de Ayala (1996), García de Pablos (2010) y Araguás Galcerá (2011).

³⁴⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 de 4 de octubre.

³⁴⁸ El Tribunal Constitucional Federal Alemán en la sentencia 101/1995 de 22 de junio establece que el límite del 50% se justifica para que la riqueza sirva tanto a intereses particulares como generales por lo que si se supera el 50% ya no sirve por igual a los intereses públicos, sirve más al general.

³⁴⁹ La jurisprudencia solo se ha pronunciado sobre la imposibilidad de establecer impuestos del cien por cien privativos de la propiedad, asunto sobre el que se ha pronunciado López Espadafor (2008).

que hace la LIP a los límites en la tributación, que indica que el obligado tributario no debe hacer frente a imposiciones conjuntas de no más del sesenta por ciento³⁵⁰.

Bajo este pretexto se ha comprobado para cada comunidad autónoma en cuantos de los 160 supuestos prácticos realizados, el adjudicatario se veía obligado a enfrentar tipos de más del cincuenta por ciento por heredar la empresa familiar, y podemos afirmar que el promedio de estos casos en el conjunto de las comunidades autónomas es del 12,46 por ciento, una cifra preocupante para la defensa de los intereses de la propiedad privada, del derecho de empresa, y de la promoción de la empresa familiar por la que abogaba la Resolución del Parlamento Europeo³⁵¹. A pesar de ello, y ante la falta de reglamentación en España, estos tipos de más del cincuenta por ciento no son concluyentes sobre el alcance confiscatorio del impuesto si la interpretación de este concepto se hace a partir de literalidad de las diferentes disposiciones que componen en la actualidad el derecho tributario.

Interesa mucho en este punto la reflexión de Pérez de Ayala (1996) de no tener que verse obligado el declarante a vender los bienes por los que se tributa para tener que hacer frente al pago de la deuda, posibilidad que hemos examinado en esta tesis y que hemos demostrado realizable después de hallar un treinta y uno por ciento de liquidaciones que sometían a riesgo la continuidad de la actividad de la empresa familiar. El artículo 33 CE defiende el derecho a disfrutar de los bienes de los que uno es propietario, lo que nos permite entender que la imposición no debería obligarnos a desprendernos de ellos. Sobre la base de los 160 supuestos prácticos hemos comprobado en cuantos casos y para cada una de las CCAA, la continuidad de la empresa familiar quedaría comprometida en función del TMG aplicable a la transmisión de la misma. Para ello se ha estimado que la deuda tributaria se devolvería en un máximo de cuatro años abonando los intereses de demora³⁵², y para que esa deuda pueda ser devuelta por el adjudicatario hemos establecido la hipótesis de que el adjudicatario costeará esa deuda con los dividendos que pueda producir la empresa. A

³⁵⁰ Según la LIP la suma de la cuota de IP y de IRPF no deben exceder más de un 60% de la base imponible.

³⁵¹ 2014/2210 (INI), del 8 de septiembre del 2015.

³⁵² En este caso y para el año 2017 el interés de demora que aplica Hacienda para aplazamientos es del 3,75%.

partir de esta premisa se ha calculado qué tipo impositivo del ISD se podría financiar con los dividendos de cuatro años, y esta tarifa sería del 21,85 por ciento. Este mismo cálculo realizado sobre el conjunto de las CCAA, indica que el 31,04 de los supuestos analizados para cada autonomía, se supera este porcentaje, y por tanto en cada uno de esos supuestos la continuidad de la empresa se vería seriamente comprometida. Esto nos permite afirmar que la legislación aplicable en el territorio español puede comprometer la continuidad de la empresa familiar española, peligro que el Parlamento Europeo³⁵³ demandaba evitar, y solicitaba la colaboración de los Estados Miembros para proteger su crecimiento y prevenir las ventas forzosas.

Analizados los resultados de la liquidación del ISD en el año 2017 y comparándolos con los que se corresponderían en el año 2007, podemos afirmar que el riesgo de continuidad persiste para las empresas familiares ante la transmisión generacional pero se ha moderado, así por ejemplo las cuotas cero, se han incrementado en 5,83 puntos, las cuotas superiores a 21,85 por ciento han descendido en 3,63 puntos y las cuotas superiores al cincuenta por ciento han disminuido en 3,29 puntos.

Es difícil juzgar si la cuantificación del cambio que hemos realizado resulta acorde a la revisión a la que debiera haberse sometido el ISD como impuesto directo en un periodo de diez años, más aún si tenemos en cuenta que en esos diez años el país ha sufrido una crisis económico financiera que ha debilitado la capacidad de generación de riqueza por parte de las empresas familiares además de limitar los recursos de financiación del Estado³⁵⁴. Con independencia de los cambios en los TMG aplicados actualmente por las CCAA con respecto a los que se aplicaban en el año 2007, hemos demostrado que las modificaciones en la regulación autonómica del ISD han sido frecuentes. Las modificaciones que han afectado a los intereses de la empresa familiar no han sido pocas, de los nueve apartados examinados para cada comunidad autónoma el promedio de modificaciones en estos diez años ha sido de 3,7 apartados modificados, y 2,4 implicaban regulaciones favorables para los intereses de la empresa

³⁵³ Resolución del Parlamento Europeo del 2015 (2014/2210(INI)), en el punto 21 indica expresamente que se debe mejorar el marco jurídico para la transmisión de la empresa familiar para evitar los problemas de liquidez a fin de garantizar la continuidad de las empresas.

³⁵⁴ Observando los datos del Anexo 2 se puede apreciar que a partir del año 2008, el primer año en el que se supera la recaudación, es el 2016.

familiar. Hay que tener en cuenta que algunos de los casos reformados favorable o desfavorablemente, han podido ser a su vez el resultado de varias modificaciones consecutivas hasta llegar a la normativa actualmente vigente, y a efectos de este estudio solo se atiende a la redacción última sin considerar el número de variaciones previas existentes respecto al mismo precepto.

Analizados los resultados por comunidades autónomas, y atendiendo a los análisis cuantitativos realizados encontramos una tributación del ISD poco armonizada y con imposiciones también diferentes. El resumen de los principales estudios realizados en la tesis sobre cambios en la regulación lo encontramos en la siguiente tabla:

Tabla 51: Jerarquía de CCAA según resultados de los principales análisis cuantitativos realizados en la tesis

Cálculos realizados (2017) \ CCAA	And	Ar	Ast	Bal	Can	Cant	CyL	CLM	Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val
Cuotas cero	10	6	5	13	13	4	2	12	11	6	3	15	8	8	1
TMG	9	5	11	10	14	2	7	12	1	13	6	15	8	3	4
Diferencia PPI (misma CA) y PPIV (distinta CA)	14	4	10	5	6	2	12	8	1	9	11	7	13	15	3
TMG PPI (misma CA)	8	9	10	11	14	2	4	13	3	12	5	15	7	1	6
Promedio GP I y GP II	15	7	12	14	3	2	13	8	10	11	6	4	9	5	1
TMG confiscatorios (>50%)	7	1	11	4	12	3	7	12	2	12	7	12	7	4	6
Riesgo continuidad (>21,85%)	8	10	9	11	12	1	5	12	1	12	5	12	5	1	1

CCAA	And	Ar	Ast	Bal	Can	Cant	CyL	CLM	Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val
Promedio de jerarquías	10	6	10	10	11	2	7	11	4	11	6	11	8	5	3
Jerarquía CCAA	11	5	9	9	12	1	7	14	3	13	6	15	8	4	2

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia.

Así podemos concluir que según el estudio práctico planteado y cumpliendo con las hipótesis formuladas, las comunidades en las que la tributación es más ventajosa para los intereses de la empresa familiar, son, y por este orden, Cantabria, Valencia, Cataluña, Rioja y Aragón. En cambio, las CCAA que peores condiciones ofrecen a las empresas familiares a partir de las mismas premisas, son Madrid, Castilla-La Mancha, Extremadura, Canarias y Andalucía. La empresa familiar a la hora de valorar en qué comunidad autónoma interesa gestionar el traspaso generacional, no solo deberá tener en cuenta esta información, sino que además deberá examinar las circunstancias en las que pueda desarrollarse esa transmisión en función de la estructura de la empresa, los familiares que podrían heredarla, la ubicación de la misma, e incluso su

valoración económico financiera de sus activos, para que de ese modo puedan optimizar la aplicación de las diferentes reducciones, deducciones y bonificaciones que han sido estudiadas en la tesis, y poder reducir así la factura del ISD.

Sobre los cambios realizados en la regulación del ISD por cada comunidad autónoma, en un extremo hemos encontrado CCAA con una actividad legislativa más prolífica modificando un número más elevado de apartados de entre los estudiados, es el caso de Canarias, Cataluña y Aragón. En el extremo opuesto se encuentran CCAA que apenas han introducido modificaciones como Madrid, donde ninguno de los apartados examinados fue modificado. Castilla y León, Castilla-La Mancha y La Rioja sí modificaron dos apartados cada una, pero sin consecuencias aparentes para los intereses de las empresas familiares. En casos como el de Madrid la falta de modificaciones hace que la tributación comprendida entre los años 2007 y 2017 no haya sufrido cambios, al igual que ocurre con la del Estado.

El examen de las modificaciones observadas en las CCAA nos permite sacar conclusiones relativas a aquellos aspectos de la normativa que despiertan el interés del legislador en los últimos años, regulaciones que en muchos casos derivan en un cambio de la cuota a ingresar o total a ingresar de la liquidación del ISD que deba realizar el adjudicatario de la empresa familiar. Conocer la deriva de estas nuevas regulaciones es determinante para una buena planificación de la transmisión de la empresa familiar, así como tener en cuenta los diferentes requisitos que aplica cada precepto legal para que el adjudicatario se pueda beneficiar de reducciones, deducciones o bonificaciones dependiendo del lugar en el que se desarrolle la actividad empresarial.

Podemos afirmar que la regulación actual del ISD ha recogido frecuentemente los siguientes cambios que interesan para la continuidad de la empresa familiar, así como para planificar correctamente el momento del cambio generacional:

- Aplicar porcentajes del 99 por ciento o cien por cien en reducciones relativas a la adjudicación de la empresa familiar, en lugar del 95 por ciento que reconoce la normativa estatal. Tres CCAA han mejorado la regulación estatal en este sentido y se han creado reducciones propias en nueve diferentes CCAA que

aplican este beneficio. Exigen adicionalmente otros requisitos, y en algunos casos este es el de mantener el domicilio fiscal, social o la actividad en el territorio cuya normativa resulte aplicable.

- En catorce de las quince comunidades autónomas analizadas se permite reducir de diez a cinco años el periodo en el que se debe mantener lo adquirido. Son aplicables ciertos requisitos adicionales para poder contar con este beneficio siendo el más común a todos ellos el de mantener el domicilio fiscal, social o la actividad en el territorio cuya normativa resulte aplicable (según corresponda).
- Los beneficios en los Grupos I y II son mayores que los de los otros dos grupos de parentesco, proponiendo en todas las CCAA mejoras sobre la regulación estatal que van del ochenta al cien por cien aunque con distintos requisitos para ser aplicables según la regulación de cada comunidad autónoma.

A partir de estos resultados y de cara a la planificación del cambio generacional podemos afirmar que la empresa familiar debe mantener el domicilio fiscal en la comunidad autónoma cuya regulación resulta aplicable para la liquidación del ISD, que el heredero elegido debe pertenecer a los grupos de parentesco I o II del artículo 20.2.a) de la LISD, y que debe mantener la actividad y valor de lo heredado al menos en los cinco años siguientes a su adjudicación.

Del estudio que hemos realizado de las tarifas, hemos evidenciado que la mayoría de las CCAA no han intervenido esta parte de la regulación del ISD, solo lo hicieron seis, pero en los casos en los que si se hizo la tendencia ha sido a reducir las mismas, pero con muy diferentes criterios. En los casos en los que se ha modificado al alza, la tarifa llega a máximos de 36,5 puntos, lo que supone un riesgo añadido a la supervivencia de las empresas en el momento del cambio generacional.

Otra modificación que perjudica los intereses de la empresa familiar, es la aparición de requisitos en las reducciones, deducciones y bonificaciones que se refieren a mantener el domicilio fiscal, social o la actividad en el territorio cuya normativa resulte aplicable (según corresponda), normativa que podría contravenir el principio de igualdad (CE) y

el de libertad de movimiento de capitales (TFUE), aunque como ya hemos justificado, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del TJUE no ha determinado tal extremo.

Como se argumenta en los objetivos, se ha facilitado una visión de conjunto con respecto a las actualizaciones normativas con especial atención a aquellas que afectan a los intereses de las empresas familiares, aunque con la información analizada sería difícil realizar una estimación relativa a la intención concreta de cada uno de los diferentes organismos legisladores autonómicos. Por la muestra que hemos facilitado parece lógico deducir que desde el año 2007, y por supuesto también desde el año 1987, ha habido un comportamiento encaminado a reducir la cuota íntegra a abonar por el adjudicatario de la empresa familiar, y esto queda demostrado al examinar el promedio de las tasas medias de gravamen. Partimos en el año 1987 con la LISD con un promedio de los TMG de las CCAA del 19,83 por ciento para el conjunto de los supuestos prácticos realizados, para el año 2007 esta era de 17,37 por ciento, y finalmente para el año 2017 es del 15,07 por ciento, lo que supone una mejora de 4,76 puntos desde que entró en vigor la referida Ley. Podemos por ello afirmar que el TMG que resulta aplicable en la liquidación del ISD, beneficia hoy más que ayer a los intereses de la empresa familiar.

La arbitrariedad a la que se somete la continuidad de la empresa familiar al tener que abonar el impuesto en un supuesto de transmisión de la empresa por sucesión se hace evidente al observar los distintos escenarios según los diferentes tipos posibles adjudicatarios que podrían resultar herederos del negocio familiar, al practicárseles la liquidación conforme a la legislación actual, así como la afectación de este tributo al territorio donde realiza la actividad y otras circunstancias que rodean el desarrollo de la actividad empresarial. La realización del ejercicio práctico ha permitido estudiar las diferencias tan grandes que puede haber en la liquidación del impuesto entre las distintas CCAA al hacer depender los supuestos planteados a la pertenencia del heredero a los diferentes grupos de parentesco, a los distintos tramos de patrimonios preexistentes de los adjudicatarios, a la domiciliación de la empresa familiar, y condicionados también por la base imponible por la que se tributa. Una muestra de ello es que si tomamos como referencia adjudicatarios que pertenezcan al primer tramo de patrimonio preexistente (estando la empresa domiciliada en la misma

comunidad autónoma cuya legislación es aplicable) hay comunidades autónomas que registran una diferencia entre el TMG máximo y mínimo de 71,32 puntos en Andalucía, y hay otras como la Rioja donde la diferencia es de apenas 0,25 puntos. para los mismos supuestos de partida. Estas diferencias calculadas para adjudicatarios en el último tramo de patrimonio preexistente y con empresas en distinto domicilio fiscal irían de un mínimo de 61,94 puntos (Cataluña) a un máximo de 85,59 (Andalucía y Murcia). Esto evidencia que hay comunidades que consiguen delimitar la diferencia impositiva entre tipos máximos y mínimos para adjudicatarios con elementos en común, como tramos de patrimonio preexistente y domiciliación de la empresa, y hay otras comunidades autónomas donde esta diferencia es muy elevada y por tanto un cambio de base imponible, grupo de parentesco o cualquier otra circunstancia tiene un efecto notable en el TMG resultante. Practicados los diferentes supuestos prácticos, estudiada la jurisprudencia y atendida la doctrina no encontramos razonamientos que puedan justificar estas diferencias.

Esto nos permite afirmar que para evitar las consecuencias de la arbitrariedad legislativa y una tributación más negativa, el responsable de planificar la transmisión de la empresa familiar deberá, con carácter previo al cambio generacional, organizar adecuadamente el modo en el que la empresa vaya a ser transmitida, así como elegir convenientemente la persona más adecuada para ser depositario del pleno dominio de la empresa familiar una vez el titular de la misma fallezca.

En definitiva, no podemos hablar de cambios sustanciales en la normativa desde el año 2007 ni tampoco desde el año 1987, dado que desde el mismo año en el que entra en vigor la LISD apenas se ha reducido el TMG en 4,76 puntos en los supuestos prácticos que han sido analizados, si bien no deja de ser cierto que las modificaciones han sido numerosas y tienen efectos positivos para el contribuyente. De los análisis realizados, y sobre todo del caso práctico desarrollado y aplicado sobre la referida normativa, se desprende que la liquidación del ISD por el adjudicatario de una empresa familiar, constituye un riesgo cierto para la continuidad de la actividad empresarial. También podemos afirmar que la empresa familiar al tributar por el ISD será sometida a una imposición que genera desigualdades de dudosa justificación, teniendo que abonar

tasas impositivas que podrían ser consideradas como confiscatorias, pero que ante la falta de un desarrollo normativo específico por parte del legislador cuantifique este límite, el contribuyente se encuentra falto de protección del principio establecido en la Constitución Española³⁵⁵, que se supone está presente en todo el sistema tributario español.

10.1 FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Para próximas investigaciones resultaría interesante extender el caso práctico a los diferentes integrantes de los grupos de parentesco³⁵⁶, incluir la tipología de reducciones, deducciones y bonificaciones relativas a personas disminuidas o incrementar la variedad de importes de bases imponibles así como elegir importes graduales en una misma proporción³⁵⁷. Además se podría haber incluido una más diversa tipología de bienes que podrían acompañar a una empresa familiar en el caudal hereditario de una sucesión como la vivienda habitual, inmueble adscrito a la actividad de la empresa, participaciones de otras sociedades o empresas o dinero en efectivo entre otros.

Otra de las investigaciones que podrían realizarse a partir de esta tesis, sería comparativa de la liquidación del ISD por una empresa familiar en el caso de una sucesión *inter vivos*. La planificación en la sucesión de la empresa familiar es una de las claves para asegurar el éxito del cambio generacional, y entendemos que sería mucho más fácil para el conjunto de la familia, que partiendo de un estudio comparativo que pueda ofrecer ejemplos prácticos de ambas liquidaciones en igualdad de circunstancias, se pudiera fraguar una transición menos trágica o al menos mejor

³⁵⁵ Artículo 31.1 de la Constitución Española dice “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

³⁵⁶ La delimitación y justificación de la elección de los integrantes de los grupos de parentesco para los supuestos prácticos desarrollados, se recoge en el apartado “8.4.1 Grupos de Parentesco”.

³⁵⁷ Para el desarrollo de esta tesis hemos priorizado la oportunidad de aprovechar parte de la investigación realizada en el EISD y así poder comparar los resultados con los obtenidos en la liquidación del ISD en el año 2007 en muy parecidas circunstancias.

organizada y planificada a nivel fiscal, independientemente de si se elige el momento en el que se realizará (donación) o si ese momento sobreviene (sucesión).

Por el lado de la jurisprudencia no son pocos los retos que el ISD deberá enfrentar, y uno de ellos será su posible revisión a nivel regulatorio a partir de sentencias de tribunales nacionales o europeos como ya ocurriera en los años anteriores a esta tesis³⁵⁸, con diferentes posibles objetivos como podrían ser la armonización de sus tarifas a nivel nacional, y asegurar que el principio de libertad de movimientos de capitales previsto en el ordenamiento europeo³⁵⁹ no se vea amenazado por la discriminación que supone el pago de una mayor tasa impositiva en función del territorio elegido para realizar o mantener la inversión, en situaciones objetivamente iguales. Otra situación que han denunciado los tribunales alemanes³⁶⁰ y podrá tener también repercusiones en otros países europeos, por la similitud entre las legislaciones y porque también se produce discriminación, son las reducciones, deducciones y bonificaciones aplicadas a las empresas familiares frente a las no familiares, ya que si el bien a proteger según la sentencia europea es la empleabilidad, entendemos que la pequeña y mediana empresa no familiar también debería gozar del mismo grado de protección. El otro bien desprotegido en estas situaciones es la discriminación del no familiar frente al familiar.

En el desarrollo del caso práctico se hizo evidente que un mayor número de casos prácticos, con un importe crecimiento ordenado de las bases imponibles (por ejemplo, calcular distintos supuestos con una escala que incremente las bases imponibles en dos cientos mil o cien mil euros cada tramo), permitiría una aproximación más cercada a la realidad de las empresas familiares al poder estimar la liquidación del ISD en un número más elevado de casos, y donde los promedios obtenidos, así como las conclusiones que se derivan de su estudio, probablemente pudieran ser más representativos del comportamiento real del conjunto del impuesto ante la sucesión, y en su caso la donación, del ISD. También en el ámbito del caso práctico, y tomando

³⁵⁸ Sentencia del 4 de septiembre del 2014 del TJUE y sentencia del 18 de marzo del 2015 del Tribunal Constitucional.

³⁵⁹ Artículo 63.1 TFUE

³⁶⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán de 17 de diciembre del 2014.

como referencia la estimación que se ha realizado de los estados financieros de este tipo de empresas, resulta interesante abordar el estudio de la estimación del valor de una base imponible. La razón de este otro estudio viene determinada tras evidenciar los distintos tipos de valoraciones que pueden alcanzar los activos y acciones si estos son valorados a valor contable o a través de otros métodos como puede ser el flujo de caja o múltiplos sobre beneficios, siendo el valor contable el método de valoración que más emplean las empresas familiares según el estudio del IEFA (2016)³⁶¹.

Después de haber analizado la propuesta de modificación del ISD que realiza Comisión de Expertos (2014)³⁶² parece interesante abordar la estimación de cómo se verían afectadas las empresas a partir de la nueva tarifa que proponen, los nuevos ajustes sobre las reducciones, así como la limitación de los márgenes de las CCAA. Según el estudio de KPMG (2016) el treinta y siete por ciento de los empresarios familiares consideran que una bajada de impuestos impulsaría la perspectiva de crecimiento de sus empresas³⁶³, por lo que adelantar los resultados sobre la propuesta de la Comisión de Expertos sin duda sería de interés para las empresas familiares.

Por último, y aunque ya ha sido analizado por otros investigadores, aunque no de una forma tan detallada, ampliar la comparativa ya existente a otros países para determinar, sobre los mismos casos prácticos, en que países de la Unión Europea resulta más económico tributar.

³⁶¹ Instituto de la Empresa Familiar, 2016, "La empresa familiar (2015)", p.66.

³⁶² Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, 2014, "Informe"

³⁶³ KPMG, 2016, "Barómetro europeo de la empresa familiar" p. 10.

11. BIBLIOGRAFÍA

11.1. BIBLIOGRAFÍA CIENTÍFICA

1. Adame Martínez, F.D., 2008, “Fiscalidad de la transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Editorial Comares, Granada.
2. Adame Martínez, F.D., 2014, “Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones”, Editorial Thomson Reuters Aranzadi.
3. Alonso González, L.M., 1993, “Jurisprudencia constitucional tributaria” Marcial Pons.
4. Araguás Galcerá, I., 2011, “O princípio do nao confisco na constituição espanhola” Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, Curitiba, 2010, no. 3, pp. 9-31.
5. Aparicio Pérez, A., 2014, “Gravámenes Sucesorios” Dykinson, p. 1.
6. Aronoff, C. E. y Ward, J. L., 1995, “Family-owned businesses: a thing of the past or a model for the future?”, Family Business Review, vol. 8 no. 2, pp. 121-130.
7. Atxabal Rada, A., 2013, “El Reglamento Sucesorio Europeo y sus implicaciones fiscales”, Academia Vasca de Derecho, Boletín JADO, Bilbao, Año XIII, no. 25, pp. 357-377.
8. Ayala Calvo, J.C. y Navarrete Martínez, E., 2004, “Efectos tamaño y sector sobre la rentabilidad, endeudamiento y coste de la deuda en empresas familiares riojanas”, Cuadernos de Gestión, Vol. 4, no. 1, pp. 35-53.
9. Banaloché Palao, C., 2002, “Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones”, Editorial Aranzadi.

10. Barbeito Roibal, S., Guillén Solorzano, E., Martínez Carballo, M., Domínguez Feijoó, G., 2004, "Visión Europea del Proceso de Sucesión en la Empresa Familiar", Boletín Económico ICE, no. 2821, pp. 27-37.
11. Barberán Lahuerta, M.A., 2005, "El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición", Revista Asturiana de Economía, no. 32, pp. 95-116.
12. Barberán Lahuerta, M.A., 2005, "La imposición sobre la riqueza. El debate entre su reforma o su supresión", Revista Temas para el Debate, no. 131, pp. 52-54.
13. Barberán Lahuerta, M.A., 2006, "Redistribución y progresividad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: un análisis con datos de panel", Hacienda Pública Española, Revista de Economía Pública, no. 177, pp. 25-55.
14. Barberán Lahuerta, M.A. y García Gómez, A.J., 2003, "El impuesto de sucesiones y donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal", Revista Aragonesa de Administración Pública, no. 22, pp. 231-257.
15. Barberán Lahuerta, M.A. y Malo Guillén, J.L., 2005, "Pensamiento Financiero Español e Impuestos Sucesorios: Análisis de la Función Social del Impuesto", Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros de la Universidad de Murcia, no. 1.
16. Barberán Lahuerta, M.A. y Melguizo Garde, M., 2010, "La regulación autonómica en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: Eficacia y efecto redistributivo", Revista de Estudios Regionales, no. 87, pp. 187-211.
17. Barberán Lahuerta, M.A. y Melguizo Garde, M., 2007, "Análisis redistributivo de las reformas autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones", Cuadernos de Información económica, no. 201, pp. 35-48.
18. Barberán Lahuerta, M.A. y Melguizo Garde, M., 2007, "Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las

- reformas autonómicas", Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía, no. 11, pp. 3-43.
19. Barberán Lahuerta, M.A., López Laborda, J., y Melguizo Garde, M., 2010, "La imposición lineal de las Sucesiones y Donaciones Análisis recaudatorio y Redistributivo" Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía, no. 2, pp. 7-42.
20. Barcena Martín, E., Imedio Olmedo, L., y Martín Reyes, G., 2003, "Privación relativa, imposición sobre la renta e índice de Gini generalizado", Instituto de Estudios Fiscales, no. 6, pp. 5-24.
21. Barciela Pérez, J.A., 2015, "El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales" Revista Quincena Fiscal, no. 6, pp. 105-127.
22. Benavides Velasco, C.A., Guzmán Parra, V.F. y Quintana García, C., 2011, "Evolución de la literatura sobre empresa familiar como disciplina científica" Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa, no. 14.2, pp. 78-90.
23. Benítez de Lugo y Guillén, 1992, "El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones" p. 77.
24. Blanco Mazagatos, de Quevedo Puente, E., Delgado García, J.B., 2009, "La estructura financiera de la empresa familiar y el cambio generacional" Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. 38, no. 141, pp. 57-73.
25. Burkart, M., Panunzi, F., y Shleifer, A., 2003, "Family firms" Journal of Finance, no. 58, pp. 2167-2201.
26. Cabrera-Suárez, K., De Saá-Pérez, P., y García-Almeida, D., 2001, "The succession process from a resource-and knowledge-based view of the family firm" Family Business Review, vol. 14, no. 1, pp. 37-46.
27. Cano Arteseros, S., 2012, "Aspectos conflictivos en la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por la transmisión mortis causa de la empresa familiar o de participaciones en entidades. Especial

- referencia a la actividad de arrendamiento de inmuebles” Boletín. Servicio de Estudios Registrales de Catalunya, no. 158, pp. 127-137. También publicado en la Revista Quincena Fiscal Aranzadi, 2011, no. 13.
28. Cayón Galiardo, A.M., 2010, "Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el impuesto sobre sucesiones", Revista técnica tributaria, no. 89, pp. 9-26.
29. Checa González, C., 1996, "La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión".
30. Claver Cortes, E., Rienda García, L. y Pertusa Ortega, E., 2004, "Un marco teórico para la continuidad de la empresa familiar desde un punto de vista estratégico" ESIC Market, no. 119, pp. 229-259.
31. Colao Marín, P.A., 2007, "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la transmisión de la empresa familiar" Revista Quincena Fiscal, Marzo II, pp. 39-55.
32. Comín, F., y Vallejo, R., 1986, "La Reforma Tributaria de Alejandro Mon de 1845". Seminario de Economía del Instituto de Estudios Fiscales.
33. Chua, J. H., Chrisman, J. J., y Sharma, P., 1999, "Defining the family business by behavior" Entrepreneurship: Theory and Practice, vol. 23. no. 4, pp. 19-39.
34. Daily, C. M., y Dollinger, M. J., 1993, "Alternative methodologies for identifying family versus nonfamily managed businesses", Journal of Small Business Management, vol. 31, no. 2, pp. 79-90.
35. De Albert Miquel, M., 2014, "Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Foment del Treball Nacional, Estudios de Foment, Informes 8, pp. 1-54.
36. De la Peña Amorós, M. M., 2008, "Análisis de las competencias normativas que pueden ejercer las comunidades autónomas en relación con el IRPF, el IP, el ISD y el ITPAJD" Revista jurídica de la Región de Murcia, no. 40, pp. 77-102.

37. De Pablos Escobar, L., 2003, “La imposición personal sobre la riqueza: incidencia y carga efectiva” Hacienda pública y convergencia europea: X Encuentro de Economía Pública, Santa Cruz de Tenerife 2003, Universidad de La Laguna, pp. 1-33.
38. De Pablos Escobar, L., 2006, “Incidencia y tipos efectivos del impuesto sobre el patrimonio e impuesto sobre sucesiones y donaciones” Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie Economía, Instituto Estudios Fiscales, no. 4, pp. 1-62 ISSN 1578-0252.
39. De Vicente de la Casa, F., 2012, “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos” Crónica Tributaria, no. 144, pp. 149-175.
40. Díaz de Sarralde, S., Garcimartín, C., y Ruiz-Huerta, J., 2010, “La paradoja de la progresividad en países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala” Revista Cepal, no.102, pp.87-102.
41. Durán Cabré, J.M. y Esteller-Moré, A., 2014, “La imposición sobre la riqueza en España”, Papeles de Economía Española, no. 139, pp. 70-85.
42. Durán Cabré, J.M., 2003, “Impuesto lineal sobre la renta e impuesto dual: un ejercicio de microsimulación” Hacienda pública y convergencia europea: X Encuentro de Economía Pública, Santa Cruz de Tenerife, p. 21.
43. Esteller-Moré, A., 2013, “La imposición sobre la riqueza en el sistema fiscal español”, Foro Fiscal IEB, www.ieb.ub.edu/foro-fiscal.
44. Fernández Arribas, G. y Hermosín Álvarez, M., 2014, “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea” Revista de Derecho Comunitario Europeo, no. 49, Madrid, pp. 973-995.

45. Fernández-Sancho Tahoces, A.S., 2009, "La sucesión en la empresa familiar: el protocolo familiar y su publicidad registral", *Revista de Derecho Patrimonial*, no. 23, pp. 289-308.
46. Ferreiro Lapatza, J. J., 1991, "Curso de Derecho Financiero español" 13 ed., Editorial Marcial Pons, p. 322.
47. Gallego Domínguez, I., 2012, "La empresa familiar. Su concepto y delimitación jurídica" Cuadernos de reflexión de la Cátedra PRASA de Empresa Familiar de la Universidad de Córdoba, no. 14, Córdoba.
48. Gallizo Larraz, J. L., y Vázquez Talavera, N., 2013, "Análisis de la financiación de la empresa familiar frente a la no familiar", *Cuadernos Prácticos de Empresa Familiar*, vol. 2, no. 1, pp. 23-43.
49. García de Pablos, J.F., 2015, "La necesaria reforma de la imposición patrimonial en España", *Encuentro de derecho financiero y tributario, la reforma del sistema tributario español*, Instituto Estudios Fiscales, no. 11, pp. 11-21.
50. García de Pablos, J.F., 2014, "La discriminación del ciudadano no residente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014)", *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, no. 275, pp. 82-84.
51. García de Pablos, J.F., 2011, "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma" *Revista Crónica Tributaria*, no. 139, pp. 79-105.
52. García de Pablos, J.F., 2010, "El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España: problemática de la actual normativa", *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, no. 322, pp. 5-56.
53. García Falcón J.M. y Cabrera Suárez, K., 2000 "Planteamiento multinivel para el estudio del proceso de sucesión en la empresa familiar", *Cuadernos de economía y dirección de la empresa*, no. 6, pp. 187-212.

54. García Ortiz, A., López Pérez, A.M., y Pizarro Barceló, R., 2015, "La imposición patrimonial en España: estudio de futuras reformas y sus repercusiones tributarias en el impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Encuentro de derecho financiero y tributario, la reforma del sistema tributario español, Instituto Estudios Fiscales, no. 11, pp. 23-31.
55. Gisbert Soler, V., y Pérez Molina, A.I., 2012, "La continuidad en la empresa familiar. Análisis de casos" 3C Empresa, vol. 1, no. 1, pp. 7-23.
56. Gorospe Oviedo, J.I. y Herrera Molina, P.M., 2007, "La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español" Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala, Dykinson, pp. 29-56.
57. Grossmann, V. y Strulik, H., 2010, "Should continued family firms face lower taxes than other estates?" Journal of Public Economics, vol. 94, no. 1, pp. 87-101.
58. Haro Cabas, S., 2007, "Estudio Comparativo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de las Comunidades Autónomas", Cátedra ALTAE de Estudios Financieros y Fiscales, International Technical & Financial Institute, Madrid.
59. Haro Cabas, S., 2009, "Análisis del Impacto Fiscal de la Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas", Cátedra de Estudios Financieros y Fiscales de la Universidad Pontificia Comillas, International Technical & Financial Institute, Madrid.
60. Hermosín Alvarez, M., 2010, "La situación del impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas. Ejercicio 2010", Revista de estudios regionales, no. 88, pp. 45-90.
61. Jorba Jorba, O., 2010, "La práctica supresión del Impuesto sobre Sucesiones y su repercusión sobre otras figuras impositivas", Revista Quincena fiscal, no. 7, pp. 49-59.

62. López Espadafor, C.M., 2012, "Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Revista Quincena Fiscal, no. 4, pp. 15-28.
63. Luchena Mozo, G.M., 2009, "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y las Empresas Familiares", Revista de Estudios Empresariales Segunda Época, no. 2, pp. 62-79.
64. Martín Barahona, F. 2011, "Situación del Impuesto sobre Sucesiones y Sonaciones en la Unión Europea y otros países (Suiza, Noruega, EEUU y Canadá)", Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras no. 33, pp. 4-39, ISSN 1886-7812.
65. Martín, A., y Crespi, R., 2012, "La financiación externa de las empresas familiares españolas y el impacto de la crisis: análisis comparado" Estudios de la Cátedra Banca March de la Empresa Familiar. Acceso en línea: http://cbmef.uib.es/Fin_EF_CBMEF_Nov4.pdf
66. Martín Rodríguez, J.M., 2015, "El impuesto de sucesiones y donaciones a la luz del principio e no confiscatoriedad, una visión comparada" ResearchGate. Acceso en línea: <https://www.researchgate.net/publication/282574085>.
67. Mazorra Manrique de Lara, S. 2011, "La base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones: aplicación de la reducción del 95 por 100 de la vivienda habitual de la persona fallecida (comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 12 de julio de 2011)" Hacienda Canaria, no. 35, pp. 237-248.
68. Moral Bello, C. Cassinello Plaza N. y Haro Cabas, S., 2008, "Estudio Comparativo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de las Comunidades Autónomas", Cátedra ALTAE de Estudios Financieros y Fiscales, International Technical & Financial Institute.
69. Navarra Albert, M., 2014, "El Estado de Situación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones" Foment del Treball Nacional, Informes 8.

70. Navarro Egea, M., 1999, "Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa: impuesto sobre el patrimonio e impuesto sobre sucesiones y donaciones" Marcial Pons, Madrid.
71. Naveira de Casanova, G.J., 1996, "El principio de no confiscatoriedad" Estudio en España y Argentina, McGraw-Hill, Madrid.
72. Pablos Escobar, L., 2006, "Incidencia y tipos efectivos del impuesto sobre el patrimonio e impuesto sobre sucesiones y donaciones", Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, Serie economía, no. 4, pp. 1-62.
73. Pablos Escobar, L., 2001, "La imposición personal sobre la riqueza, su papel en los sistemas tributarios actuales" Hacienda Pública Española, no. Extra 2001.
74. Peña Alonso, J.L., 1992, "Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones" Marcial Pons.
75. Pérez de Ayala, J.L. 1987, "Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española", Fiscalidad y Constitución, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Madrid.
76. Pérez de Ayala, J.L. 2002, "Los conceptos jurídicos indeterminados en el Derecho Tributario: Su trascendencia" Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación, no. 32, pp. 561-584.
77. Pérez Molina, A.I. y Gisbert Soler, V., 2012, "La continuidad en la empresa familiar. Análisis de casos" 3C Empresa Investigación y Análisis Crítico, <http://hdl.handle.net/10251/34345>.
78. Peset, M., 1987, "EL Impuesto sobre Sucesiones en nuestra historia" Revista Palau, no. 14.
79. Piña Garrido, L., 2015, "Impuesto sobre Sucesiones en Alemania: breve referencia a la reciente sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 17 de diciembre de 2014" Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad, no. 1, pp. 37-44.

80. Portillo Navarro, M.J. 2015, "Manual de Fiscalidad Española: Teoría y Práctica", Tecnos, 8ª ed., pp. 205-218, ISBN 9788 4309 66 455.
81. Rojo Ramírez, A.A., Diéguez Soto, J. y López Delgado, P., 2011, "Importancia del concepto de Empresa Familiar en investigación: utilización de la base de datos SABI para su clasificación" Revista de Empresa Familiar, 2011, vol. 1, no 1, pp. 53-67.
82. Rivera Rodríguez, H. A., 2012, "Perdurabilidad empresarial: concepto, estudios, hallazgos", Cuadernos de Administración, vol. 28, no. 47, Cali, pp. 103-113.
83. Rovira Ferrer, I., 2016, "Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios", Revista d'estudis Autonòmics i Federals, no. 24. pp. 193-234.
84. Sánchez López, M.E., 2015, "Una posible reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones a la luz de los principios constitucionales", Revista Quincena Fiscal, no. 18.
85. Sánchez Blázquez, V.M., 2015, "Participaciones en entidades y bienes afectos a actividades económicas: El valor sobre el que aplicar la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (reflexiones al hilo de la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015)" Hacienda Canaria, no. 43, pp. 359-402.
86. Sánchez Pulido, L., y Vendrell Vilanova, A., 2016, "Análisis de la situación financiera y de rentabilidad de la empresa familiar leridana" Revista de Contabilidad y Dirección, vol. 22, pp. 109-131.
87. Santana Martín, J. S., y Cabrera Suárez, M. K., 2001, "Comportamiento y resultados de las empresas cotizadas familiares versus no familiares", XI congreso de ACEDE.
88. Sanz Clavijo, A. y Sanz Gómez, R., 2009, "La base de la reducción por adquisición mortis causa de la empresa familiar en el ISyD tras la STS de 18 de marzo de 2009", Nueva fiscalidad, no. 5, pp. 53-82.

89. Sarmiento, D., 2015, “Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto Comisión/España sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, no. 39, pp. 142-146.
90. Sogo Mielgo, J.F. y Viñuelas Santa-Cruz, A., 2004 “Recaudación y Estadísticas el Sistema Tributario Español, 1993-2003” Ministerio de Economía y Hacienda, Centro de Publicaciones, capt. 1.
91. Tagiuri, R. y Davis, J., 1996, “Bivalent attributes of the family firm”, *Family Business Review*, vol. 9, no. 2, pp. 199-208.
92. Tapiés, J., 2011, “Empresa familiar: un enfoque multidisciplinar”, *Universia Business Review*, no. 32, pp. 1-14.
93. Tejerizo López, J.M., 2014, “El impuesto sobre sucesiones y donaciones como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas”, *Boletín Informativo Tributario (BIT plus)*, Revista electrónica Colegio de Registradores de España, no. 175, pp. 9-24.
94. Tobías Rodríguez, C., 2007, “Aspectos polémicos de la deducción por empresa y por vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Asamblea: Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, no. 17, pp. 139-166.
95. Tsoutsoura, M, 2015, “The Effect of Succession Taxes on Family Firm Investment: Evidence from a Natural Experiment” *The Journal of Finance*, vol. 70, no. 2, pp. 649-688.
96. Vaquero García, A., 2016, “Actuaciones fiscales en materia de emprendimiento: resultados y líneas de mejora” *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, no. 24, pp. 1-20.

97. Vega García, A., 2010, "La reforma del Impuesto sobre Sucesiones en Cataluña", Indret: Revista para el Análisis del Derecho, no. 1.
98. Ward, J. L., 1997, "Growing the family business: Special challenges and best practices" Family Business Review, vol. 10, no. 4, pp. 323-337.

11.2. TESIS DOCTORALES

1. García de Pablos, J.F., 2008, "El impuesto sobre sucesiones y donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios" Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, ISBN 978-84-693-3357-0, pp. 7-25.
2. Morón Pérez, M.C., 2006, "Régimen tributario de la transmisión de la empresa" Tesis Doctoral, Universidad de Granada, ISBN 84-338-4177-7, pp. 358-363.

11.3. BASES DE DATOS

1. OECD (2017), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database). DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en> Último acceso el 17 de enero de 2017
2. Memento Práctico Fiscal, Francis Lefebvre. El derecho. Último acceso el 27 de enero de 2017)
3. SABI, Bureau Van Dijk, último acceso el 15 de febrero de 2017.
4. Serie histórica de datos "Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español" del año 2104 publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx Último acceso el 17 de enero de 2017

11.4. LEGISLACIÓN

1. Varios autores, 2015, "", Ed. Tecnos, Madrid.
2. Varios autores, 2006, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid.
3. Varios autores, 2007, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid.
4. Varios autores, 2008, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid
5. Varios autores, 2009, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid
6. Varios autores, 2010, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid
7. Varios autores, 2011, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid
8. Varios autores, 2012, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid
9. Varios autores, 2012, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid
10. Varios autores, 2013, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid
11. Varios autores, 2014, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid
12. Varios autores, 2015, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre., Madrid
13. Varios autores, 2016, "Memento Práctico Fiscal", Ed. Francis Lefebvre, Madrid

11.5. PUBLICACIONES DIVULGATIVAS, INFORMES DE INSTITUCIONES PÚBLICAS Y PRIVADAS

1. Banco de España, 2014, “Encuesta Financiera de las Familias (EEF) 2011: Métodos, resultados y cambios desde 2009” Boletín Económico enero 2014, pp 71 a
2. Banco de España, Hernández de Cos, P. & López Rodríguez, D., 2014, “Estructura Impositiva y Capacidad Recaudatoria en España: Un análisis comparado con la UE” Documentos Ocasionales, no.1406.
3. Cámara de Comercio de Madrid, 2008, “La empresa familiar en la Comunidad de Madrid”, Madrid.
4. Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, 2014, “Informe”, Madrid.
5. Consejo General de Economistas de España, 2016, “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2016”, Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF-REGAF).
6. Consejo General de Economistas de España, 2015, “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2015”, Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF-REGAF).
7. Consejo General de Economistas de España, 2014, “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2014”, Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF-REGAF).
8. Diario de Sesiones del Senado de 26 de septiembre del 2000, VII Legislatura, no. 14, pp. 563-565.

9. Dirección General de Industria y de la Pequeña Empresa, Ministerio de Industria, Energía y Turismo, “Cifras PyME, junio 2016”.
10. Comisión Europea, “Key Figures on European Business, with special feature on SMEs, 2011 edition”, 2011, ISSN 1830-9720, pp. 10-23
11. Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, 2016, “Retrato de la PYME” DIRCE a 1 de enero de 2015, Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria, Energía, Turismo, Madrid.
http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato_PYME_DIRCE_1_enero_2015.pdf
12. Dirección General de la Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, 2017, “Estadísticas PYME 2016, Evolución e Indicadores”, Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria, Energía, Turismo, nº16, Madrid.
13. Dirección General de Tributos, Ministerio de Economía y Hacienda, 2004 “Recaudación y estadísticas del sistema tributario español, 1993-2003”, Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
14. Dirección General de Política de la Pequeña y Mediana Empresa, 2008, “Guía para la Pequeña y Mediana Empresa Familiar”, Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Madrid.
<http://www.ipyme.org/publicaciones/empresafamiliar.pdf>
15. Dirección General de Política de la Pequeña y Mediana Empresa, 2013, “Guía para la Transmisión de Empresas”, Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Madrid.
http://www.ipyme.org/Publicaciones/Guia%20Transmisiones_VG_web.pdf
16. Instituto de la Empresa Familiar, 2015, “La Empresa Familiar en España (2015)”, ISBN: 978-84-608-2119-9
17. Instituto Nacional de Estadística, 2015, “Estudio Piloto sobre Empresas Familiares”, Madrid,
http://www.ine.es/daco/daco42/ice/estudio_piloto_2015.pdf

18. Inverco, 2015, "Ahorro Financiero de las Familias Españolas, 4º trimestre 2015", Asociación de Instituciones de Inversión Colectiva y Fondos de Pensiones, Inverco.
19. KPMG, 2016 "Barómetro Europeo de la Empresa Familiar 2016" Quinta Edición <http://www.iefamiliar.com/upload/documentos/VBarometroEF.pdf>
20. KPMG, 2016 "Global Family Business Tax Monitor. Comparativa de la fiscalidad derivada de la transmisión de la empresa familiar" Mayo 2016" <http://www.iefamiliar.com/upload/documentos/TaxMonitor.pdf>
21. Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2013, "Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas, 2013. Resumen Ejecutivo Presupuestos 2013"
22. Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2014, "Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas, 2014. Resumen Ejecutivo Presupuestos 2014"
23. Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2015, "Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas, 2015. Resumen Ejecutivo Presupuestos 2015"
24. Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2016, "Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas, 2016. Resumen Ejecutivo Presupuestos 2016"
25. Subdirección General de Política Tributaria, Dirección General de Tributos, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2013, "Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2001-2011", Centro de Publicaciones del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Centro de Publicaciones, Madrid
26. Subdirección General de Política Tributaria, Dirección General de Tributos, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2014, "Recaudación y

estadísticas del sistema tributario español 2002-2012", Centro de Publicaciones del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid.

27. Subdirección General de Política Tributaria, Dirección General de Tributos, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2015, "Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2003-2013", Centro de Publicaciones del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid.

28. Subdirección General de Política Tributaria, Dirección General de Tributos, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2016, "Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2004-2014", Centro de Publicaciones del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid.

ANEXOS

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

ANEXO 1. RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ISD, RÉGIMEN COMÚN Y FORAL. SERIE 1986 A 2017

Unidades en miles de euros.

Responsable de la recaudación	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Andalucía ISD	31.421	40.604	47.726	47.336	48.207	48.357	49.529	63.936	73.786	74.021	87.531	84.280
Crecimiento respecto año anterior		29,23%	17,54%	-0,82%	1,84%	0,31%	2,42%	29,09%	15,41%	0,32%	18,25%	-3,71%
Crecimiento respecto 1986		29,23%	51,89%	50,65%	53,42%	53,90%	57,63%	103,48%	134,83%	135,58%	178,58%	168,23%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							4,26%					11,87%
Crecimiento últimos cinco años							3,64%					24,14%
Aragón ISD	9.322	13.024	15.404	24.936	21.450	16.552	20.801	17.886	21.186	23.890	28.476	45.785
Crecimiento respecto año anterior		39,72%	18,27%	61,88%	-13,98%	-22,84%	25,67%	-14,01%	18,45%	12,77%	19,19%	60,79%
Crecimiento respecto 1986		39,72%	65,25%	167,50%	130,11%	77,56%	123,15%	91,88%	127,27%	156,29%	205,48%	391,17%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							13,80%					19,44%
Crecimiento últimos cinco años							25,95%					60,93%
Asturias ISD	8.024	8.691	9.195	8.216	8.588	10.896	14.070	16.582	86.209	19.629	25.904	26.889
Crecimiento respecto año anterior		8,31%	5,81%	-10,65%	4,54%	26,87%	29,12%	17,86%	419,90%	-77,23%	31,97%	3,81%
Crecimiento respecto 1986		8,31%	14,61%	2,40%	7,04%	35,81%	75,36%	106,67%	974,46%	144,64%	222,85%	235,13%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							11,14%					79,26%
Crecimiento últimos cinco años							34,64%					38,33%
Islas Baleares ISD	7.350	9.947	10.824	9.406	9.815	12.573	12.002	14.346	14.412	18.788	27.604	29.041
Crecimiento respecto año anterior		35,32%	8,82%	-13,10%	4,35%	28,11%	-4,54%	19,53%	0,46%	30,36%	46,93%	5,20%
Crecimiento respecto 1986		35,32%	47,26%	27,96%	33,52%	71,05%	63,29%	95,18%	96,08%	155,60%	275,55%	295,09%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							4,73%					20,50%
Crecimiento últimos cinco años							9,81%					50,60%
Islas Canarias ISD	5.283	5.794	8.829	7.717	7.735	7.374	8.552	9.195	10.872	12.098	15.001	17.856
Crecimiento respecto año anterior		9,67%	52,39%	-12,59%	0,23%	-4,66%	15,97%	7,52%	18,24%	11,28%	23,99%	19,03%
Crecimiento respecto 1986		9,67%	67,12%	46,08%	46,42%	39,59%	61,89%	74,06%	105,80%	129,01%	183,96%	238,00%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							10,27%					16,01%
Crecimiento últimos cinco años							-3,23%					48,50%
Cantabria ISD	7.020	8.823	10.061	8.751	9.628	10.301	10.049	13.613	49.980	14.815	16.179	21.426
Crecimiento respecto año anterior		25,68%	14,03%	-13,02%	10,03%	6,99%	-2,45%	35,47%	267,15%	-70,36%	9,21%	32,43%
Crecimiento respecto 1986		25,68%	43,32%	24,66%	37,16%	46,75%	43,15%	93,92%	611,99%	111,04%	130,48%	205,22%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							3,12%					54,78%
Crecimiento últimos cinco años							-0,12%					36,47%
Castilla -La Mancha ISD	9.364	11.924	10.043	10.704	12.032	11.636	11.257	14.100	15.146	14.941	15.236	18.253
Crecimiento respecto año anterior		27,34%	-15,78%	6,58%	12,41%	-3,30%	-3,25%	25,25%	7,42%	-1,35%	1,97%	19,80%
Crecimiento respecto 1986		27,34%	7,25%	14,31%	28,50%	24,26%	20,22%	50,58%	61,75%	59,56%	62,71%	94,93%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							-0,67%					10,62%
Crecimiento últimos cinco años							10,78%					22,75%
Responsable de la recaudación	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997

ANEXO 1. RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ISD, RÉGIMEN COMÚN Y FORAL. SERIE 1986 A 2017

Responsable de la recaudación	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Andalucía ISD	93.199	95.885	108.989	121.316	129.374	180.255	194.900	204.327	256.511	281.268
Crecimiento respecto año anterior	10,58%	2,88%	13,67%	11,31%	6,64%	39,33%	8,12%	4,84%	25,54%	9,65%
Crecimiento respecto 1986	196,61%	205,16%	246,87%	286,10%	311,74%	473,68%	520,29%	550,29%	716,37%	795,16%
Crecimiento respecto 2000				11,31%	18,70%	65,39%	78,83%	87,47%	135,35%	158,07%
Crecimiento desde el 2002						39,33%	50,65%	57,94%	98,27%	117,41%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					9,02%					17,50%
Crecimiento últimos cinco años					27,96%					35,91%
Aragón ISD	45.178	59.735	58.961	66.281	64.573	80.626	84.950	108.103	135.982	131.546
Crecimiento respecto año anterior	-1,33%	32,22%	-1,30%	12,41%	-2,58%	24,86%	5,36%	27,25%	25,79%	-3,26%
Crecimiento respecto 1986	384,66%	540,81%	532,51%	611,04%	592,72%	764,93%	811,31%	1059,69%	1358,77%	1311,18%
Crecimiento respecto 2000				12,41%	9,52%	36,74%	44,08%	83,35%	130,63%	123,11%
Crecimiento desde el 2002						36,74%	44,08%	83,35%	130,63%	123,11%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					7,89%					16,00%
Crecimiento últimos cinco años					30,04%					38,71%
Asturias ISD	28.356	35.610	48.996	48.927	43.775	50.130	50.094	56.060	69.093	76.875
Crecimiento respecto año anterior	5,45%	25,58%	37,59%	-0,14%	-10,53%	14,52%	-0,07%	11,91%	23,25%	11,26%
Crecimiento respecto 1986	253,41%	343,82%	510,66%	509,80%	445,58%	524,79%	524,34%	598,70%	761,13%	858,12%
Crecimiento respecto 2000				-0,14%	-10,66%	2,31%	2,24%	14,42%	41,02%	56,90%
Crecimiento desde el 2002						14,52%	14,44%	28,06%	57,84%	75,61%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					11,59%					12,17%
Crecimiento últimos cinco años					35,22%					34,79%
Islas Baleares ISD	32.082	38.032	42.822	45.246	61.496	72.643	66.156	71.078	80.818	86.863
Crecimiento respecto año anterior	10,47%	18,55%	12,59%	5,66%	35,91%	18,13%	-8,93%	7,44%	13,70%	7,48%
Crecimiento respecto 1986	336,47%	417,42%	482,58%	515,56%	736,64%	888,29%	800,04%	867,00%	999,51%	1081,75%
Crecimiento respecto 2000				5,66%	43,61%	69,64%	54,49%	65,98%	88,73%	102,85%
Crecimiento desde el 2002						18,13%	7,58%	15,58%	31,42%	41,25%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					16,64%					7,56%
Crecimiento últimos cinco años					47,83%					16,37%
Islas Canarias ISD	20.164	20.813	24.804	23.753	20.267	27.223	32.859	41.504	50.729	54.413
Crecimiento respecto año anterior	12,92%	3,22%	19,18%	-4,24%	-14,68%	34,32%	20,70%	26,31%	22,23%	7,26%
Crecimiento respecto 1986	281,68%	293,97%	369,52%	349,62%	283,63%	415,30%	521,99%	685,63%	860,25%	929,98%
Crecimiento respecto 2000				-4,24%	-18,29%	9,75%	32,47%	67,33%	104,52%	119,37%
Crecimiento desde el 2002						34,32%	62,13%	104,79%	150,30%	168,48%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					3,28%					22,16%
Crecimiento últimos cinco años					0,51%					49,97%
Cantabria ISD	31.174	25.236	31.098	35.135	25.699	23.417	23.772	35.388	24.634	34.943
Crecimiento respecto año anterior	45,50%	-19,05%	23,23%	12,98%	-26,86%	-8,88%	1,52%	48,86%	-30,39%	41,85%
Crecimiento respecto 1986	344,09%	259,50%	343,00%	400,51%	266,09%	233,58%	238,64%	404,12%	250,92%	397,78%
Crecimiento respecto 2000				12,98%	-17,36%	-24,70%	-23,56%	13,80%	-20,79%	12,36%
Crecimiento desde el 2002						-8,88%	-7,50%	37,70%	-4,14%	35,97%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					7,16%					10,59%
Crecimiento últimos cinco años					-21,31%					32,99%
Castilla -La Mancha ISD	23.313	29.005	29.610	33.048	33.492	39.660	43.673	60.563	56.856	72.629
Crecimiento respecto año anterior	27,72%	24,41%	2,09%	11,61%	1,34%	18,42%	10,12%	38,67%	-6,12%	27,74%
Crecimiento respecto 1986	148,97%	209,76%	216,22%	252,93%	257,68%	323,55%	366,40%	546,78%	507,19%	675,64%
Crecimiento respecto 2000				11,61%	13,11%	33,94%	47,49%	104,54%	92,02%	145,29%
Crecimiento desde el 2002						18,42%	30,40%	80,83%	69,76%	116,85%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					13,44%					17,77%
Crecimiento últimos cinco años					30,39%					45,39%
Responsable de la recaudación	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	Responsable de la recaudación
323.548	288.601	309.325	326.309	318.965	344.795	365.286	392.370	512.717	437.711	Andalucía ISD
15,03%	-10,80%	7,18%	5,49%	-2,25%	8,10%	5,94%	7,41%	30,67%	-14,63%	Crecimiento respecto año anterior
929,72%	818,50%	884,46%	938,51%	915,14%	997,34%	1062,56%	1148,75%	1531,77%	1293,05%	Crecimiento respecto 1986
196,86%	164,80%	183,81%	199,40%	192,66%	216,36%	235,16%	260,01%	370,43%	301,61%	Crecimiento respecto 2000
150,09%	123,07%	139,09%	152,22%	146,54%	166,51%	182,35%	203,28%	296,31%	238,33%	Crecimiento desde el 2002
16,92%	2,93%	11,23%	18,03%	15,09%	25,43%	33,63%	44,47%	92,64%	62,62%	Crecimiento desde el 2007
				2,93%					7,50%	Promedio cinco años anteriores
				-1,44%					21,23%	Crecimiento últimos cinco años
138.135	119.140	126.763	128.091	135.588	123.816	138.921	111.044	130.400	130.400	Aragón ISD
5,01%	-13,75%	6,40%	1,05%	5,85%	-8,68%	12,20%	-20,07%	17,43%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
1381,87%	1178,09%	1259,87%	1274,12%	1354,54%	1228,26%	1390,30%	1091,24%	1298,89%	1298,89%	Crecimiento respecto 1986
134,28%	102,07%	114,99%	117,25%	129,96%	110,00%	135,62%	88,33%	121,16%	121,16%	Crecimiento respecto 2000
134,28%	102,07%	114,99%	117,25%	129,96%	110,00%	135,62%	88,33%	121,16%	121,16%	Crecimiento desde el 2002
5,01%	-9,43%	-3,64%	-2,63%	3,07%	-5,88%	5,61%	-15,59%	-0,87%	-0,87%	Crecimiento desde el 2007
				0,91%					0,18%	Promedio cinco años anteriores
				-1,88%					5,05%	Crecimiento últimos cinco años
75.254	71.499	106.591	103.160	106.733	121.152	106.416	115.142	139.500	165.347	Asturias ISD
-2,11%	-4,99%	49,08%	-3,22%	3,46%	13,51%	-12,16%	8,20%	21,15%	18,53%	Crecimiento respecto año anterior
837,92%	791,12%	1228,48%	1185,72%	1230,25%	1409,96%	1226,30%	1335,06%	1638,64%	1960,78%	Crecimiento respecto 1986
53,59%	45,93%	117,55%	110,55%	117,84%	147,27%	117,19%		184,72%	237,47%	Crecimiento respecto 2000
71,91%	63,33%	143,50%	135,66%	143,82%	176,76%	143,10%	163,03%	218,68%	277,72%	Crecimiento desde el 2002
-2,11%	-6,99%	38,65%	34,19%	38,84%	57,60%	38,43%	49,78%	81,46%	115,09%	Crecimiento desde el 2007
				8,45%					9,85%	Promedio cinco años anteriores
				29,49%					26,73%	Crecimiento últimos cinco años
59.527	56.438	56.196	54.522	55.711	65.260,00	82.749,00	87.469	122.980	124.858	Islas Baleares ISD
-31,47%	-5,19%	-0,43%	-2,98%	2,18%	17,14%	26,80%	5,70%	40,60%	1,53%	Crecimiento respecto año anterior
709,85%	667,82%	664,53%	641,76%	46,48%	71,59%	117,58%	129,99%	223,36%	228,30%	Crecimiento respecto 1986
39,01%	31,80%	31,23%	27,32%	30,10%	52,40%	93,24%	104,26%	187,19%	191,58%	Crecimiento respecto 2000
-3,20%	-8,22%	-8,62%	-11,34%	-9,41%	6,12%	34,56%	42,24%	99,98%	103,04%	Crecimiento desde el 2002
-31,47%	-35,03%	-35,31%	-37,23%	-35,86%	-24,87%	-4,74%	0,70%	41,58%	43,74%	Crecimiento desde el 2007
				-7,58%					18,35%	Promedio cinco años anteriores
				-6,85%					47,73%	Crecimiento últimos cinco años
52.339	44.265	47.427	37.338	34.762	54.651,00	66.445,00	86.137	54.596	21.773	Islas Canarias ISD
-3,81%	-15,43%	7,14%	-21,27%	-6,90%	57,21%	21,58%	29,64%	-36,62%	-60,12%	Crecimiento respecto año anterior
890,73%	737,89%	797,75%	606,77%	558,01%	934,49%	1157,74%	1530,48%	933,45%	312,15%	Crecimiento respecto 1986
111,01%	78,46%	91,21%	50,53%	40,15%	120,33%	167,88%	247,27%	120,11%	-12,22%	Crecimiento respecto 2000
158,25%	118,41%	134,01%	84,23%	71,52%	169,66%	227,85%	325,01%	169,38%	7,43%	Crecimiento desde el 2002
-3,81%	-18,65%	-12,84%	-31,38%	-36,11%	0,44%	22,11%	58,30%	0,34%	-59,98%	Crecimiento desde el 2007
				-8,05%					2,34%	Promedio cinco años anteriores
				-50,56%					-151,00%	Crecimiento últimos cinco años
33.837	35.104	42.869	44.101	41.996	76.429,00	35.442,00	35.932	56.800	51.000	Cantabria ISD
-3,17%	3,74%	22,12%	2,87%	-4,77%	81,99%	-53,63%	1,38%	58,08%	-10,21%	Crecimiento respecto año anterior
382,02%	400,07%	510,69%	528,24%	498,25%	988,76%	404,88%	411,87%	709,14%	626,51%	Crecimiento respecto 1986
8,81%	12,88%	37,85%	41,81%	35,04%	145,77%	13,97%	15,54%	82,65%	64,00%	Crecimiento respecto 2000
31,67%	36,60%	66,81%	71,61%	63,41%	197,40%	37,91%	39,82%	121,02%	98,45%	Crecimiento desde el 2002
-3,17%	0,46%	22,68%	26,21%	20,18%	118,72%	1,43%	2,83%	62,55%	45,95%	Crecimiento desde el 2007
				4,16%					15,52%	Promedio cinco años anteriores
				19,43%					-49,86%	Crecimiento últimos cinco años
81.561	83.758	80.011	66.118	64.055	65.327,00	70.321,00	68.647	107.621	107.621	Castilla-La Mancha ISD
12,30%	2,69%	-4,47%	-17,36%	-3,12%	1,99%	7,64%	-2,38%	56,77%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
771,03%	794,49%	754,47%	606,10%	584,07%	597,66%	650,99%	633,11%	1049,33%	1049,33%	Crecimiento respecto 1986
175,45%	182,87%	170,22%	123,30%	116,33%	120,62%	137,49%	131,84%	263,46%	263,46%	Crecimiento respecto 2000
143,52%	150,08%	138,90%	97,41%	91,25%	95,05%	109,96%	104,97%	221,33%	221,33%	Crecimiento desde el 2002
12,30%	15,32%	10,16%	-8,96%	-11,81%	-10,05%	-3,18%	-5,48%	48,18%	48,18%	Crecimiento desde el 2007
				-1,99%					12,80%	Promedio cinco años anteriores
				-27,33%					39,30%	Crecimiento últimos cinco años
2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	Responsable de la recaudación

ANEXO 1. RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ISD, RÉGIMEN COMÚN Y FORAL. SERIE 1986 A 2017

Responsable de la recaudación	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Castilla y León ISD	15.849	19.413	20.723	24.551	24.786	23.926	24.251	27.490	32.262	33.939	52.697	62.896
Crecimiento respecto año anterior		22,49%	6,75%	18,47%	0,95%	-3,47%	1,36%	13,36%	17,36%	5,20%	55,27%	19,35%
Crecimiento respecto 1986		22,49%	30,75%	54,91%	56,39%	50,97%	53,01%	73,45%	103,56%	114,14%	232,50%	296,85%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							4,81%					22,11%
Crecimiento últimos cinco años							14,55%					56,29%
Cataluña ISD	46.338	64.062	76.130	98.007	118.502	112.864	123.117	152.849	194.806	189.247	207.944	222.200
Crecimiento respecto año anterior		38,25%	18,84%	28,74%	20,91%	-4,76%	9,08%	24,15%	27,45%	-2,85%	9,88%	6,86%
Crecimiento respecto 1986		38,25%	64,29%	111,50%	155,73%	143,57%	165,69%	229,86%	320,40%	308,40%	348,75%	379,52%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							14,56%					13,10%
Crecimiento últimos cinco años							38,16%					31,21%
Comunidad Valenciana ISD	20.909	33.356	40.562	45.208	43.892	45.406	45.779	43.994	58.785	66.340	73.738	84.767
Crecimiento respecto año anterior		59,53%	21,60%	11,45%	-2,91%	3,45%	0,82%	-3,90%	33,62%	12,85%	11,15%	14,96%
Crecimiento respecto 1986		59,53%	93,99%	116,21%	109,92%	117,16%	118,94%	110,41%	181,14%	217,28%	252,66%	305,40%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							6,88%					13,74%
Crecimiento últimos cinco años							11,40%					48,10%
Extremadura ISD	5.902	6.617	7.591	5.974	6.948	6.900	6.960	6.876	6.617	8.186	10.361	10.800
Crecimiento respecto año anterior		12,12%	14,71%	-21,30%	16,30%	-0,69%	0,87%	-1,21%	-3,76%	23,71%	26,58%	4,23%
Crecimiento respecto 1986		12,12%	28,62%	1,22%	17,72%	16,90%	17,92%	16,50%	12,12%	38,70%	75,56%	82,99%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							1,98%					9,91%
Crecimiento últimos cinco años							-9,07%					36,34%
Galicia ISD	13.373	15.422	18.307	17.129	19.244	27.574	29.131	27.893	40.833	45.232	51.008	53.310
Crecimiento respecto año anterior		15,33%	18,71%	-6,43%	12,35%	43,29%	5,65%	-4,25%	46,39%	10,77%	12,77%	4,51%
Crecimiento respecto 1986		15,33%	36,90%	28,09%	43,91%	106,20%	117,84%	108,58%	205,35%	238,25%	281,44%	298,65%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							14,71%					14,04%
Crecimiento últimos cinco años							37,16%					47,68%
Madrid ISD					80.361	114.084	113.766	112.389	133.052	172.490	116.085	223.228
Crecimiento respecto año anterior*						41,96%	-0,28%	-1,21%	18,39%	29,64%	-32,70%	92,30%
Crecimiento respecto 1986						41,96%	41,57%	39,85%	65,57%	114,64%	44,45%	177,78%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							20,84%					21,28%
Crecimiento últimos cinco años							100,00%					49,65%
Murcia ISD	2.915	3.955	5.619	6.226	8.066	7.525	7.735	5.385	6.761	8.625	9.382	11.654
Crecimiento respecto año anterior		35,67%	42,10%	10,80%	29,54%	-6,71%	2,80%	-30,38%	25,56%	27,56%	8,78%	24,22%
Crecimiento respecto 1986		35,67%	92,78%	113,61%	176,70%	158,14%	165,36%	84,74%	131,96%	195,88%	221,86%	299,79%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							15,71%					11,15%
Crecimiento últimos cinco años							27,35%					53,79%
Responsable de la recaudación	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Responsable de la recaudación	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Castilla y León ISD	69.621	81.197	91.178	97.322	101.293	107.113	154.629	184.417	184.936
Crecimiento respecto año anterior	10,69%	16,63%	12,29%	6,74%	4,08%	5,75%	44,36%	19,26%	0,28%
Crecimiento respecto 1986	339,29%	412,32%	475,30%	514,07%	539,13%	575,85%	875,66%	1063,61%	1066,89%
Crecimiento respecto 2000				6,74%	11,09%	17,48%	69,59%	102,26%	102,83%
Crecimiento desde el 2002						5,75%	52,66%	82,06%	82,58%
Crecimiento desde el 2007									
Promedio cinco años anteriores					10,09%				
Crecimiento últimos cinco años					31,27%				
Cataluña ISD	210.090	263.934	296.839	305.781	330.170	390.035	485.377	553.658	665.330
Crecimiento respecto año anterior	-5,45%	25,63%	12,47%	3,01%	7,98%	18,13%	24,44%	14,07%	20,17%
Crecimiento respecto 1986	353,39%	469,58%	540,59%	559,89%	612,52%	741,72%	947,47%	1094,82%	1335,82%
Crecimiento respecto 2000				3,01%	11,23%	31,40%	63,52%	86,52%	124,14%
Crecimiento desde el 2002						18,13%	47,01%	67,69%	101,51%
Crecimiento desde el 2007									
Promedio cinco años anteriores					8,73%				
Crecimiento últimos cinco años					36,37%				
Comunidad Valenciana ISD	99.101	99.125	111.392	118.210	129.309	128.154	151.793	187.286	210.677
Crecimiento respecto año anterior	16,91%	0,02%	12,38%	6,12%	9,39%	-0,89%	18,45%	23,38%	12,49%
Crecimiento respecto 1986	373,96%	374,07%	432,74%	465,35%	518,43%	512,91%	625,96%	795,71%	907,58%
Crecimiento respecto 2000				6,12%	16,08%	15,05%	36,27%	68,13%	89,13%
Crecimiento desde el 2002						-0,89%	17,39%	44,84%	62,93%
Crecimiento desde el 2007									
Promedio cinco años anteriores					8,96%				
Crecimiento últimos cinco años					23,36%				
Extremadura ISD	10.061	12.874	15.926	14.298	15.981	21.355	18.892	22.737	31.554
Crecimiento respecto año anterior	-6,84%	27,96%	23,71%	-10,22%	11,77%	33,63%	-11,53%	20,35%	38,78%
Crecimiento respecto 1986	70,47%	118,13%	169,84%	142,26%	170,78%	261,83%	220,10%	285,25%	434,64%
Crecimiento respecto 2000				-10,22%	0,35%	34,09%	18,62%	42,77%	98,13%
Crecimiento desde el 2002						33,63%	18,22%	42,28%	97,45%
Crecimiento desde el 2007									
Promedio cinco años anteriores					9,27%				
Crecimiento últimos cinco años					37,04%				
Galicia ISD	62.692	71.953	80.975	93.603	89.074	94.097	104.228	154.950	190.916
Crecimiento respecto año anterior	17,60%	14,77%	12,54%	15,59%	-4,84%	5,64%	10,77%	48,66%	23,21%
Crecimiento respecto 1986	368,81%	438,07%	505,53%	599,97%	566,10%	603,66%	679,42%	1058,72%	1327,67%
Crecimiento respecto 2000				15,59%	10,00%	16,21%	28,72%	91,36%	135,77%
Crecimiento desde el 2002						5,64%	17,01%	73,96%	114,33%
Crecimiento desde el 2007									
Promedio cinco años anteriores					11,13%				
Crecimiento últimos cinco años					29,62%				
Madrid ISD	233.018	253.934	250.774	308.487	318.953	370.496	426.025	521.988	542.206
Crecimiento respecto año anterior*	4,39%	8,98%	-1,24%	23,01%	3,39%	16,16%	14,99%	22,53%	3,87%
Crecimiento respecto 1986	189,96%	215,99%	212,06%	283,87%	296,90%	361,04%	430,14%	549,55%	574,71%
Crecimiento respecto 2000				23,01%	27,19%	47,74%	69,88%	108,15%	116,21%
Crecimiento desde el 2002						16,16%	33,57%	63,66%	70,00%
Crecimiento desde el 2007									
Promedio cinco años anteriores					7,70%				
Crecimiento últimos cinco años					26,94%				
Murcia ISD	13.318	16.113	21.698	23.445	17.080	25.956	33.677	51.933	49.687
Crecimiento respecto año anterior	14,29%	20,98%	34,66%	8,05%	-27,15%	51,97%	29,75%	54,21%	-4,32%
Crecimiento respecto 1986	356,91%	452,78%	644,38%	704,31%	485,95%	790,46%	1055,34%	1681,63%	1604,58%
Crecimiento respecto 2000				8,05%	-21,28%	19,62%	55,21%	139,34%	128,99%
Crecimiento desde el 2002						51,97%	97,17%	204,06%	190,91%
Crecimiento desde el 2007									
Promedio cinco años anteriores					10,17%				
Crecimiento últimos cinco años					22,02%				
Responsable de la recaudación	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006

ANEXO 1. RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ISD, RÉGIMEN COMÚN Y FORAL. SERIE 1986 A 2017

2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	Responsable de la recaudación
161.864	124.202	126.185	114.154	118.409	138.525	133.982,00	165.638,00	170.937	196.528	196.528	Castilla y León ISD
-12,48%	-23,27%	1,60%	-9,53%	3,73%	16,99%	-3,28%	23,63%	3,20%	14,97%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
921,31%	683,67%	696,19%	620,27%	647,12%	774,05%	745,38%	945,12%	978,55%	1140,03%	1140,03%	Crecimiento respecto 1986
77,53%	36,22%	38,39%	25,20%	29,87%	51,93%	46,95%	81,66%	87,48%	115,54%	115,54%	Crecimiento respecto 2000
59,80%	22,62%	24,57%	12,70%	16,90%	36,76%	32,27%	63,52%	68,75%	94,02%	94,02%	Crecimiento desde el 2002
	-23,27%	-22,04%	-29,48%	-26,85%	-14,42%	-17,23%	2,33%	5,61%	21,42%	21,42%	Crecimiento desde el 2007
11,44%					-2,10%					7,70%	Promedio cinco años anteriores
33,83%					10,34%					31,83%	Crecimiento últimos cinco años
774.919	972.416	844.838	609.527	338.267	339.090	298.347,00	312.435,00	458.270	503.273	517.404	Cataluña ISD
16,47%	25,49%	-13,12%	-27,85%	-44,50%	0,24%	-12,02%	4,72%	46,68%	9,82%	2,81%	Crecimiento respecto año anterior
1572,32%	1998,53%	1723,21%	1215,39%	630,00%	631,77%	543,85%	574,25%	888,97%	986,09%	1016,59%	Crecimiento respecto 1986
161,06%	227,59%	184,61%	105,34%	13,96%	14,23%	0,51%	5,25%	54,38%	69,54%	74,30%	Crecimiento respecto 2000
134,70%	194,52%	155,88%	84,61%	2,45%	2,70%	-9,64%	-5,37%	38,80%	52,43%	56,71%	Crecimiento desde el 2002
	25,49%	9,02%	-21,34%	-56,35%	-56,24%	-61,50%	-59,68%	-40,86%	-35,05%	-33,23%	Crecimiento desde el 2007
18,66%					-11,95%					10,40%	Promedio cinco años anteriores
49,67%					-186,77%					42,34%	Crecimiento últimos cinco años
193.999	133.805	108.434	125.717	130.489	123.092	142.933,00	181.005,00	193.954	192.418	259.242	Comunidad Valenciana ISD
-7,92%	-31,03%	-18,96%	15,94%	3,80%	-5,67%	16,12%	26,64%	7,15%	-0,79%	34,73%	Crecimiento respecto año anterior
827,82%	539,93%	418,59%	501,25%	524,07%	488,70%	583,59%	765,67%	827,60%	820,25%	1139,84%	Crecimiento respecto 1986
74,16%	20,12%	-2,66%	12,86%	17,14%	10,50%	28,32%	62,49%	74,12%	72,74%	132,73%	Crecimiento respecto 2000
50,03%	3,48%	-16,14%	-2,78%	0,91%	-4,81%	10,54%	39,98%	49,99%	48,80%	100,48%	Crecimiento desde el 2002
	-31,03%	-44,11%	-35,20%	-32,74%	-36,55%	-26,32%	-6,70%	-0,02%	-0,82%	33,63%	Crecimiento desde el 2007
9,10%					-7,18%					16,77%	Promedio cinco años anteriores
33,94%					-8,70%					44,86%	Crecimiento últimos cinco años
37.709	34.554	34.914	39.518	40.899	41.988	53.958,00	48.776,00	41.032	37.220	37.067	Extremadura ISD
19,51%	-8,37%	1,04%	13,19%	3,49%	2,66%	28,51%	-9,60%	-15,88%	-9,29%	-0,41%	Crecimiento respecto año anterior
538,93%	485,47%	491,57%	569,58%	592,98%	611,43%	814,24%	726,44%	595,23%	530,65%	528,05%	Crecimiento respecto 1986
136,78%	116,97%	119,23%	148,14%	156,81%	163,64%	238,80%	206,27%	157,64%	133,71%	132,75%	Crecimiento respecto 2000
135,96%	116,22%	118,47%	147,28%	155,92%	162,74%	237,64%	205,21%	156,76%	132,90%	131,94%	Crecimiento desde el 2002
	-8,37%	-7,41%	4,80%	8,46%	11,35%	43,09%	29,35%	8,81%	-1,30%	-1,70%	Crecimiento desde el 2007
20,15%					2,40%					-1,33%	Promedio cinco años anteriores
43,37%					17,71%					-45,57%	Crecimiento últimos cinco años
236.705	229.836	156.194	157.138	174.053	191.466	156.520,00	234.257	165.125	138.391	136.544	Galicia ISD
23,98%	-2,90%	-32,04%	0,60%	10,76%	10,00%	-18,25%	49,67%	-29,51%	-16,19%	-1,33%	Crecimiento respecto año anterior
1670,09%	1618,72%	1068,02%	1075,08%	1201,57%	1331,79%	1070,46%	1651,78%	1134,81%	934,89%	921,08%	Crecimiento respecto 1986
192,32%	183,84%	92,89%	94,06%	114,95%	136,45%	93,29%	189,30%	103,92%	70,91%	68,63%	Crecimiento respecto 2000
165,74%	158,03%	75,35%	76,41%	95,40%	114,95%	75,72%	162,99%	85,38%	55,37%	53,29%	Crecimiento desde el 2002
	-2,90%	-34,01%	-33,61%	-26,47%	-19,11%	-33,88%	-1,03%	-30,24%	-41,53%	-42,31%	Crecimiento desde el 2007
22,45%					-2,71%					-3,12%	Promedio cinco años anteriores
60,25%					-20,04%					-14,63%	Crecimiento últimos cinco años
527.894	409.126	453.413	343.353	354.566	401.177	424.815,00	431.109,00	359.264	550.000	550.000	Madrid ISD
-2,64%	-22,50%	10,82%	-24,27%	3,27%	13,15%	5,89%	1,48%	-16,67%	53,09%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior*
556,90%	409,11%	464,22%	327,26%	341,21%	399,22%	428,63%	436,46%	347,06%	584,41%	584,41%	Crecimiento respecto 1986
110,51%	63,15%	80,81%	36,92%	41,39%	59,98%	69,40%	71,91%	43,26%	119,32%	119,32%	Crecimiento respecto 2000
65,51%	28,27%	42,16%	7,65%	11,17%	25,78%	33,19%	35,16%	12,64%	72,44%	72,44%	Crecimiento desde el 2002
	-22,50%	-14,11%	-34,96%	-32,83%	-24,00%	-19,53%	-18,33%	-31,94%	4,19%	4,19%	Crecimiento desde el 2007
10,98%					-3,91%					8,76%	Promedio cinco años anteriores
29,82%					-1,98%					22,76%	Crecimiento últimos cinco años
55.788	45.828	32.276	33.873	26.087	33.417	42.959,00	96.129,00	80.016	109.147	81.095	Murcia ISD
12,28%	-17,85%	-29,57%	4,95%	-22,99%	28,10%	28,55%	123,77%	-16,76%	36,41%	-25,70%	Crecimiento respecto año anterior
1813,88%	1472,19%	1007,27%	1062,06%	794,95%	1046,42%	1373,77%	3197,84%	2645,07%	3644,43%	2682,08%	Crecimiento respecto 1986
157,11%	111,21%	48,75%	56,11%	20,23%	54,01%	97,99%	343,03%	268,77%	403,03%	273,74%	Crecimiento respecto 2000
226,63%	168,31%	88,97%	98,32%	52,73%	95,65%	151,52%	462,82%	368,48%	539,03%	374,80%	Crecimiento desde el 2002
	-17,85%	-42,15%	-39,28%	-53,24%	-40,10%	-23,00%	72,31%	43,43%	95,65%	45,36%	Crecimiento desde el 2007
28,78%					-7,47%					29,25%	Promedio cinco años anteriores
53,47%					-37,14%					47,03%	Crecimiento últimos cinco años
2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	Responsable de la recaudación

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Responsable de la recaudación	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
La Rioja ISD	2.212	3.342	2.548	3.131	2.638	4.838	3.865	7.254	8.282	6.275	9.520	8.931
Crecimiento respecto año anterior	51,09%	-23,74%	22,88%	-15,74%	83,37%	-20,12%	87,71%	14,17%	-24,24%	51,72%	-6,19%	
Crecimiento respecto 1986		51,09%	15,22%	41,58%	19,29%	118,75%	74,73%	227,99%	274,46%	183,70%	330,43%	303,80%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							9,33%					24,64%
Crecimiento últimos cinco años							34,06%					18,78%
Total Régimen fiscal común ISD	185.280	244.973	283.564	317.292	421.892	460.808	480.864	533.789	752.990	708.515	746.667	921.315
Crecimiento respecto año anterior		32,22%	15,75%	11,89%	32,97%	9,22%	4,35%	11,01%	41,07%	-5,91%	5,38%	23,39%
Crecimiento respecto 1986		32,22%	53,05%	71,25%	127,71%	148,71%	159,53%	188,10%	306,41%	282,40%	302,99%	397,26%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							14,84%					14,99%
Crecimiento últimos cinco años							41,03%					42,06%
Navarra (Concertado) ISD	1.593	2.783	2.644	1.785	3.624	3.101	2.759	3.907	2.314	4.285	4.327	8.342
Crecimiento respecto año anterior		74,72%	-4,97%	-32,50%	103,03%	-14,43%	-11,05%	41,61%	-40,77%	85,19%	0,98%	92,78%
Crecimiento respecto 1986		74,72%	66,04%	12,08%	127,55%	94,72%	73,21%	145,28%	45,28%	169,06%	171,70%	423,77%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							8,02%					35,96%
Crecimiento últimos cinco años							4,14%					53,17%
País Vasco (Concertado) ISD	14.460	14.803	20.470	20.801	27.256	25.134	23.566	18.565	16.275	18.343	16.690	18.752
Crecimiento respecto año anterior		2,37%	38,29%	1,61%	31,03%	-7,78%	-6,24%	-21,22%	-12,33%	12,70%	-9,01%	12,35%
Crecimiento respecto 1986		2,37%	41,56%	43,85%	88,49%	73,82%	62,97%	28,39%	12,55%	26,85%	15,42%	29,68%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							11,38%					-3,50%
Crecimiento últimos cinco años							13,13%					0,99%
Total Concertado ISD	16.053	17.586	23.115	22.586	30.880	28.236	26.324	22.472	18.589	22.628	21.017	27.094
Crecimiento respecto año anterior		9,55%	31,44%	-2,29%	36,72%	-8,56%	-6,77%	-14,63%	-17,28%	21,73%	-7,12%	28,91%
Crecimiento respecto 1986		9,55%	43,99%	40,70%	92,36%	75,89%	63,98%	39,99%	15,80%	40,96%	30,92%	68,78%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							10,11%					2,32%
Crecimiento últimos cinco años							12,19%					17,06%
Total Régimen Fiscal Común y Concertado ISD	201.333	262.558	306.678	339.878	452.772	489.044	507.188	556.261	771.579	731.143	767.685	948.409
Crecimiento respecto año anterior		30,41%	16,80%	10,83%	33,22%	8,01%	3,71%	9,68%	38,71%	-5,24%	5,00%	23,54%
Crecimiento respecto 1986		30,41%	52,32%	68,81%	124,89%	142,90%	151,91%	176,29%	283,24%	263,15%	281,30%	371,06%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							14,51%					14,34%
Crecimiento últimos cinco años							39,53%					41,35%
Total Estado (Ceúta, Melilla, No Resid. y D. Reales) ISD	38.891	44.811	113.730	99.606	81.221	-78.318	2.254	-1.497	1.533	1.364	1.304	1.256
Crecimiento respecto año anterior		15,22%	153,80%	-12,42%	-18,46%	-196,43%	102,88%	-166,42%	202,40%	-11,02%	-4,40%	-3,68%
Crecimiento respecto 1986		15,22%	192,43%	156,12%	108,84%	-301,38%	-94,20%	-103,85%	-96,06%	-96,49%	-96,65%	-96,77%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							5,87%					3,38%
Crecimiento últimos cinco años							-4945,70%					219,19%
Total Recaudación ISD	240.224	307.369	420.408	439.484	533.993	410.726	509.442	554.764	773.112	732.507	768.989	949.665
Crecimiento respecto año anterior		27,95%	36,78%	4,54%	21,50%	-23,08%	24,03%	8,90%	39,36%	-5,25%	4,98%	23,50%
Crecimiento respecto 1986		27,95%	75,01%	82,95%	122,29%	70,98%	112,07%	130,94%	221,83%	204,93%	220,11%	295,32%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2002												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							12,75%					14,30%
Crecimiento últimos cinco años							17,48%					41,58%
Responsable de la recaudación	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997

ANEXO 1. RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ISD, RÉGIMEN COMÚN Y FORAL. SERIE 1986 A 2017

Responsable de la recaudación	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
La Rioja ISD	9.634	14.304	10.641	13.030	24.831	15.857	18.593	11.616	15.591	18.308
Crecimiento respecto año anterior	7,87%	48,47%	-25,61%	22,45%	90,57%	-36,14%	17,25%	-37,52%	34,22%	17,43%
Crecimiento respecto 1986	335,60%	546,74%	381,12%	489,13%	1022,70%	616,95%	740,66%	425,20%	604,93%	727,77%
Crecimiento respecto 2000				22,45%	133,35%	49,02%	74,73%	9,16%	46,52%	72,05%
Crecimiento desde el 2002						-36,14%	-25,12%	-53,22%	-37,21%	-26,27%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					28,75%					-0,95%
Crecimiento últimos cinco años					61,20%					13,39%
Total Régimen fiscal común ISD	981.002	1.117.750	1.224.703	1.347.882	1.405.367	1.627.017	1.889.618	2.265.608	2.565.520	2.745.723
Crecimiento respecto año anterior	6,48%	13,94%	9,57%	10,06%	4,26%	15,77%	16,14%	19,90%	13,24%	7,02%
Crecimiento respecto 1986	429,47%	503,28%	561,00%	627,48%	658,51%	778,14%	919,87%	1122,80%	1284,67%	1381,93%
Crecimiento respecto 2000				10,06%	14,75%	32,85%	54,29%	84,99%	109,48%	124,20%
Crecimiento desde el 2002						15,77%	34,46%	61,21%	82,55%	95,37%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					8,86%					14,41%
Crecimiento últimos cinco años					30,20%					40,74%
Navarra (Concertado) ISD	9.021	8.907	14.653	7.925	24.617	21.479	23.360	23.731	31.525	43.349
Crecimiento respecto año anterior	8,14%	-1,27%	64,51%	-45,91%	210,62%	-12,75%	8,76%	1,59%	32,84%	37,51%
Crecimiento respecto 1986	466,42%	459,25%	820,00%	397,59%	1445,63%	1248,61%	1366,71%	1390,00%	1879,37%	2621,76%
Crecimiento respecto 2000				-45,91%	68,00%	46,59%	59,42%	61,96%	115,15%	195,84%
Crecimiento desde el 2002						-12,75%	-5,11%	-3,60%	28,06%	76,09%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					47,22%					13,59%
Crecimiento últimos cinco años					63,35%					50,45%
País Vasco (Concertado) ISD	26.523	30.027	44.445	36.893	44.599	50.791	46.457	79.118	76.348	76.164
Crecimiento respecto año anterior	41,44%	13,21%	48,02%	-16,99%	20,89%	13,88%	-8,53%	70,30%	-3,50%	-0,24%
Crecimiento respecto 1986	83,42%	107,65%	207,36%	155,13%	208,42%	251,24%	221,27%	447,14%	427,98%	426,71%
Crecimiento respecto 2000				-16,99%	0,35%	14,28%	4,53%	78,01%	71,78%	71,37%
Crecimiento desde el 2002						13,88%	4,17%	77,40%	71,19%	70,78%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					21,31%					14,38%
Crecimiento últimos cinco años					40,53%					33,31%
Total Concertado ISD	35.544	38.934	59.098	44.818	69.216	72.270	69.817	102.849	107.873	119.513
Crecimiento respecto año anterior	31,19%	9,54%	51,79%	-24,16%	54,44%	4,41%	-3,39%	47,31%	4,88%	10,79%
Crecimiento respecto 1986	121,42%	142,53%	268,14%	179,19%	331,17%	350,20%	334,91%	540,68%	571,98%	644,49%
Crecimiento respecto 2000				-24,16%	17,12%	22,29%	18,14%	74,03%	82,53%	102,23%
Crecimiento desde el 2002						4,41%	0,87%	48,59%	55,85%	72,67%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					24,56%					12,80%
Crecimiento últimos cinco años					48,65%					39,53%
Total Régimen Fiscal Común y Concertado ISD	1.016.546	1.156.684	1.283.801	1.392.700	1.474.583	1.699.287	1.959.435	2.368.457	2.673.393	2.865.236
Crecimiento respecto año anterior	7,18%	13,79%	10,99%	8,48%	5,88%	15,24%	15,31%	20,87%	12,87%	7,18%
Crecimiento respecto 1986	404,91%	474,51%	537,65%	591,74%	632,41%	744,02%	873,23%	1076,39%	1227,85%	1323,13%
Crecimiento respecto 2000				8,48%	14,86%	32,36%	52,63%	84,49%	108,24%	123,18%
Crecimiento desde el 2002						15,24%	32,88%	60,62%	81,30%	94,31%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					9,26%					14,29%
Crecimiento últimos cinco años					31,06%					40,69%
Total Estado (Ceúta, Melilla, No Resid. y D. Reales) ISD	2.818	12.014	9.766	10.583	15.859	16.153	13.695	24.164	34.725	66.120
Crecimiento respecto año anterior	124,36%	326,33%	-18,71%	8,37%	49,85%	1,85%	-15,22%	76,44%	43,71%	90,41%
Crecimiento respecto 1986	-92,75%	-69,11%	-74,89%	-72,79%	-59,22%	-58,47%	-64,79%	-37,87%	-10,71%	70,01%
Crecimiento respecto 2000				8,37%	62,39%	65,40%	40,23%	147,43%	255,57%	577,04%
Crecimiento desde el 2002						1,85%	-13,65%	52,37%	118,96%	316,92%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					98,04%					39,44%
Crecimiento últimos cinco años					82,23%					75,57%
Total Recaudación ISD	1.019.364	1.168.698	1.293.567	1.403.283	1.490.442	1.715.440	1.973.130	2.392.621	2.708.118	2.931.356
Crecimiento respecto año anterior	7,34%	14,65%	10,68%	8,48%	6,21%	15,10%	15,02%	21,26%	13,19%	8,24%
Crecimiento respecto 1986	324,34%	386,50%	438,48%	484,16%	520,44%	614,10%	721,37%	896,00%	1027,33%	1120,26%
Crecimiento respecto 2000				8,48%	15,22%	32,61%	52,53%	84,96%	109,35%	126,61%
Crecimiento desde el 2002						15,10%	32,39%	60,53%	81,70%	96,68%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					9,47%					14,56%
Crecimiento últimos cinco años					31,61%					41,48%
Responsable de la recaudación	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	Responsable de la recaudación
16.513	15.691	18.678	22.084	16.144	17.896,00	16.556,00	16.757	18.000	18.000	La Rioja ISD
-9,80%	-4,98%	19,04%	18,24%	-26,90%	10,85%	-7,49%	1,22%	7,42%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
646,61%	609,45%	744,50%	898,50%	629,93%	709,14%	648,56%	657,66%	713,84%	713,84%	Crecimiento respecto 1986
55,18%	47,46%	75,53%	107,54%	51,72%	68,18%	55,59%	57,48%	69,16%	69,16%	Crecimiento respecto 2000
-33,50%	-36,81%	-24,78%	-11,06%	-34,98%	-27,93%	-33,33%	-32,51%	-27,51%	-27,51%	Crecimiento desde el 2002
-9,80%	-14,29%	2,02%	20,62%	-11,82%	-2,25%	-9,57%	-8,47%	-1,68%	-1,68%	Crecimiento desde el 2007
				-0,88%					2,40%	Promedio cinco años anteriores
				-2,29%					0,58%	Crecimiento últimos cinco años
2.730.481	2.470.750	2.211.140	1.964.493	2.042.709	2.122.840	2.351.485	2.382.097	2.869.591	2.834.591	Total Régimen fiscal común ISD
-0,56%	-9,51%	-10,51%	-11,15%	3,98%	3,92%	10,77%	1,30%	20,46%	-1,22%	Crecimiento respecto año anterior
1373,71%	1233,52%	1093,40%	960,28%	1002,50%	1045,75%	1169,15%	1185,67%	1448,79%	1429,90%	Crecimiento respecto 1986
122,95%	101,74%	80,54%	60,41%	66,79%	73,34%	92,00%	94,50%	134,31%	131,45%	Crecimiento respecto 2000
94,29%	75,81%	57,34%	39,79%	45,35%	51,05%	67,32%	69,50%	104,19%	101,70%	Crecimiento desde el 2002
-0,56%	-10,01%	-19,47%	-28,45%	-25,60%	-22,69%	-14,36%	-13,24%	4,51%	3,24%	Crecimiento desde el 2007
				-5,55%					7,05%	Promedio cinco años anteriores
				-33,67%					25,11%	Crecimiento últimos cinco años
47.864	37.931	40.463	36.969	44.851	92.632	51.763	56.307	48.205	47.823	Navarra (Concertado) ISD
10,42%	-20,75%	6,68%	-8,64%	21,32%	106,53%	-44,12%	8,78%	-14,39%	-0,79%	Crecimiento respecto año anterior
2905,25%	2281,58%	2440,56%	2221,18%	2716,07%	5716,10%	3150,05%	3435,34%	2926,66%	2902,67%	Crecimiento respecto 1986
226,66%	158,87%	176,15%	152,30%	206,09%	532,18%	253,27%	284,28%	228,98%	226,38%	Crecimiento respecto 2000
94,43%	54,08%	64,37%	50,18%	82,20%	276,29%	110,27%	128,73%	95,82%	94,27%	Crecimiento desde el 2002
10,42%	-12,50%	-6,66%	-14,72%	3,46%	113,69%	19,41%	29,89%	11,20%	10,32%	Crecimiento desde el 2007
				1,80%					11,20%	Promedio cinco años anteriores
				-6,72%					-93,70%	Crecimiento últimos cinco años
81.829	80.099	70.541	77.144	89.531	105.417	112.358	114.863	125.808	124.229	País Vasco (Concertado) ISD
7,44%	-2,11%	-11,93%	9,36%	16,06%	17,74%	6,58%	2,23%	9,53%	-1,26%	Crecimiento respecto año anterior
465,89%	453,92%	387,82%	433,49%	519,15%	629,01%	677,01%	694,33%	770,02%	759,10%	Crecimiento respecto 1986
84,11%	80,22%	58,72%	73,57%	101,44%	137,19%	152,80%	158,44%	183,07%	179,51%	Crecimiento respecto 2000
83,48%	79,60%	58,17%	72,97%	100,75%	136,37%	151,93%	157,55%	182,09%	404,65%	Crecimiento desde el 2002
7,44%	5,17%	-7,38%	1,29%	17,55%	38,41%	47,52%	50,81%	65,18%	63,11%	Crecimiento desde el 2007
				3,76%					6,97%	Promedio cinco años anteriores
				8,60%					15,14%	Crecimiento últimos cinco años
129.693	118.030	111.004	114.113	134.382	198.049	164.121	171.170	174.013	172.052	Total Concertado ISD
8,52%	-8,99%	-5,95%	2,80%	17,76%	47,38%	-17,13%	4,29%	1,66%	-1,13%	Crecimiento respecto año anterior
707,90%	635,25%	591,48%	610,85%	737,11%	1133,72%	922,37%	966,28%	983,99%	971,77%	Crecimiento respecto 1986
119,46%	99,72%	87,83%	93,09%	127,39%	235,12%	177,71%	189,64%	194,45%	191,13%	Crecimiento respecto 2000
87,37%	70,52%	60,37%	64,87%	94,15%	186,13%	137,11%	147,30%	151,41%	148,57%	Crecimiento desde el 2002
8,52%	-1,24%	-7,12%	-4,52%	12,44%	65,71%	37,32%	43,22%	45,60%	43,96%	Crecimiento desde el 2007
				2,83%					7,02%	Promedio cinco años anteriores
				3,49%					-15,11%	Crecimiento últimos cinco años
2.860.174	2.588.780	2.322.144	2.078.606	2.177.091	2.320.889	2.515.606	2.553.267	3.043.604	3.006.643	Total Régimen Fiscal Común y Concertado ISD
-0,18%	-9,49%	-10,30%	-10,49%	4,74%	6,61%	8,39%	1,50%	19,20%	-1,21%	Crecimiento respecto año anterior
1320,62%	1185,82%	1053,38%	932,42%	981,34%	1052,76%	1149,47%	1168,18%	1411,73%	1393,37%	Crecimiento respecto 1986
122,79%	101,65%	80,88%	61,91%	69,58%	80,78%	95,95%	98,88%	137,08%	134,20%	Crecimiento respecto 2000
93,96%	75,56%	57,48%	40,96%	47,64%	57,39%	70,60%	73,15%	106,40%	103,90%	Crecimiento desde el 2002
-0,18%	-9,65%	-18,95%	-27,45%	-24,02%	-19,00%	-12,20%	-10,89%	6,23%	4,94%	Crecimiento desde el 2007
				-5,14%					6,90%	Promedio cinco años anteriores
				-31,38%					22,81%	Crecimiento últimos cinco años
54.807	68.399	86.214	115.418	110.016	142.522	164.524	221.771	113.000	113.000	Residentes y Derechos Reales) ISD
-17,11%	24,80%	26,05%	33,87%	-4,68%	29,55%	15,44%	34,80%	-49,05%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
40,92%	75,87%	121,68%	196,77%	182,88%	266,47%	323,04%	470,24%	190,56%	190,56%	Crecimiento respecto 1986
461,20%	600,38%	782,80%	1081,83%	1026,52%	1359,37%	1584,66%	2170,85%	1057,08%	1057,08%	Crecimiento respecto 2000
245,59%	331,29%	443,63%	627,78%	593,71%	798,68%	937,42%	1298,39%	612,53%	612,53%	Crecimiento desde el 2002
-17,11%	3,45%	30,39%	74,56%	66,39%	115,55%	148,83%	235,41%	70,90%	70,90%	Crecimiento desde el 2007
				12,59%					6,15%	Promedio cinco años anteriores
				50,18%					-26,13%	Crecimiento últimos cinco años
2.914.981	2.657.179	2.408.358	2.194.024	2.287.107	2.463.411	2.680.130	2.775.038	3.156.604	3.119.643	Total Recaudación ISD
-0,56%	-8,84%	-9,36%	-8,90%	4,24%	7,71%	8,80%	3,54%	13,75%	-1,17%	Crecimiento respecto año anterior
1113,44%	1006,13%	902,55%	813,32%	852,07%	925,46%	1015,68%	1055,19%	1214,02%	1198,64%	Crecimiento respecto 1986
125,34%	105,41%	86,18%	69,61%	76,81%	90,44%	107,19%	114,53%	144,02%	141,17%	Crecimiento respecto 2000
95,58%	78,28%	61,59%	47,21%	53,45%	65,28%	79,82%	86,19%	111,79%	109,31%	Crecimiento desde el 2002
-0,56%	-9,35%	-17,84%	-25,15%	-21,98%	-15,96%	-8,57%	-5,33%	7,68%	6,42%	Crecimiento desde el 2007
				-4,68%					6,53%	Promedio cinco años anteriores
				-27,45%					21,04%	Crecimiento últimos cinco años
2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	Responsable de la recaudación

Fuente: Datos de los años 1986 a 2014 del informe de "Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español" del año 2104 publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx, datos del 2015 y 2016 del Resumen Ejecutivo Presupuestario del 2016 actualizado a 31 de mayo de 2016 http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Resumen_ejecutivo_PRESUPUESTOS_CCAA_2016.pdf publicados por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas y para el año 2017 se utilizan los datos del 2016 ante la prórroga de presupuestos <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumenes/Paginas/2016/30122016-consejo.aspx>
Elaboración propia

Notas:

1) Los datos de recaudación a fecha de 31 de diciembre de 2016 aún no han sido publicados por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos los datos de recaudación del 2015. Se aportan los datos de recaudación recogidos en el Resumen Ejecutivo del Presupuesto de 2016 publicado en abril del 2016 por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas que incluye los cobros a fecha de 31 de diciembre de 2015.

2) A fecha 31 de diciembre de 2016 aún no se disponen ni están publicados los datos de recaudación del Estado del 2016, por lo que en su lugar se aportan los datos extraídos del Resumen Ejecutivo del Presupuesto de 2016 publicado en abril del 2016 por la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas sobre presupuesto de recaudación de las Comunidades Autónomas para el ISD en el 2016.

3) A fecha 30 de diciembre de 2016, último consejo de ministros del año, se aprueba la prórroga para el año 2017 del presupuesto del año anterior. De acuerdo con lo establecido en el artículo 134.4 de la Constitución Española, "Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos".

Por su parte, el artículo 38 de la 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria establece en sus apartados 2 y 3 que "2. La prórroga no afectará a los créditos para gastos correspondientes a programas o actuaciones que terminen en el ejercicio cuyos presupuestos se prorrogan o para obligaciones que se extingan en el mismo. 3. La estructura orgánica del presupuesto prorrogado se adaptará, sin alteración de la cuantía total, a la organización administrativa en vigor en el ejercicio en que el presupuesto deba ejecutarse". En consecuencia, y al haberse producido las circunstancias previstas en la Constitución Española, los Presupuestos Generales del Estado de 2016 se consideran prorrogados una vez realizadas las actuaciones previstas en el artículo 38 de la Ley General presupuestaria anteriormente citado.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

ANEXO 2: RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO POR CAPÍTULOS Y CONCEPTOS. SERIE 1986-2017

Unidades en miles de euros

IMPUESTOS	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
CAPÍTULO I. Impuestos												
Directos	12.780.209	18.676.457	20.861.281	27.627.619	29.631.797	32.882.190	35.509.887	35.528.902	36.160.428	39.194.313	40.130.678	46.835.280
Crecimiento respecto año anterior		46,14%	11,70%	32,43%	7,25%	10,97%	7,99%	0,05%	1,78%	8,39%	2,39%	16,71%
Crecimiento respecto 1986		46,14%	63,23%	116,18%	131,86%	157,29%	177,85%	178,00%	182,94%	206,68%	214,01%	266,47%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							14,07%					5,86%
Crecimiento cinco últimos años							70,22%					31,82%
IRPF	9.396.938	14.458.260	15.648.865	19.832.744	20.825.839	24.609.865	27.821.247	28.569.615	29.444.112	31.418.088	31.673.813	33.366.720
Crecimiento respecto año anterior		53,86%	8,23%	26,74%	5,01%	18,17%	13,05%	2,69%	3,06%	6,70%	0,81%	5,34%
Crecimiento respecto 1986		53,86%	66,53%	111,06%	121,62%	161,89%	196,07%	204,03%	213,34%	234,34%	237,07%	255,08%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							14,24%					3,72%
Crecimiento cinco últimos años							77,78%					16,79%
Sociedades	3.147.344	3.983.779	4.869.088	7.595.375	8.609.619	8.228.499	7.554.440	6.805.254	6.543.615	7.604.877	8.287.410	12.634.362
Crecimiento respecto año anterior		26,58%	22,22%	55,99%	13,35%	-4,43%	-8,19%	-9,92%	-3,84%	16,22%	8,97%	52,45%
Crecimiento respecto 1986		26,58%	54,70%	141,33%	173,55%	161,44%	140,03%	116,22%	107,91%	141,63%	163,31%	301,43%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							15,79%					12,78%
Crecimiento cinco últimos años							55,15%					85,66%
Impuesto de la Renta no Residentes												
Crecimiento respecto año anterior												
Crecimiento respecto 1986												
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores												
Crecimiento cinco últimos años												
Patrimonio	52.114	73.221	99.395	97.875	113.405	121.020	131.123	152.236	168.103	166.168	167.670	202.601
Crecimiento respecto año anterior		40,50%	35,75%	-1,53%	15,87%	6,71%	8,35%	16,10%	10,42%	-1,15%	0,90%	20,83%
Crecimiento respecto 1986		40,50%	90,73%	87,81%	117,61%	132,22%	151,61%	192,12%	222,57%	218,85%	221,74%	288,77%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							13,03%					9,42%
Crecimiento cinco últimos años							31,92%					33,08%
Sucesiones y donaciones	38.891	44.811	113.730	99.606	81.221	-78.318	2.254	-1.497	1.533	1.364	1.304	1.256
Crecimiento respecto año anterior		15,22%	153,80%	-12,42%	-18,46%	-196,43%	102,88%	-166,42%	202,40%	-11,02%	-4,40%	-3,68%
Crecimiento respecto 1986		15,22%	192,43%	156,12%	108,84%	-301,38%	-94,20%	-103,85%	-96,06%	-96,49%	-96,65%	-96,77%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							5,87%					3,38%
Crecimiento cinco últimos años							-98,02%					-183,90%
Impuestos Medioambientales												
Crecimiento respecto año anterior												
Crecimiento respecto 1986												
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores												
Crecimiento cinco últimos años												
Declaración Tributaria Especial												
Crecimiento respecto año anterior												
Crecimiento respecto 1986												
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores												
Crecimiento cinco últimos años												
Resto capítulo I	144.922	116.386	130.203	2.019	1.713	1.124	823	3.294	3.065	3.816	481	630.341
Crecimiento respecto año anterior		-19,69%	11,87%	-98,45%	-15,16%	-34,38%	-26,78%	300,24%	-6,95%	24,50%	-87,40%	130948,02%
Crecimiento respecto 1986		-19,69%	-10,16%	-98,61%	-98,82%	-99,22%	-99,43%	-97,73%	-97,89%	-97,37%	-99,67%	334,95%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							-32,58%					26235,68%
Crecimiento cinco últimos años							-99,37%					19036,04%
IMPUESTOS	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997

ANEXO 2: RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO POR CAPÍTULOS Y CONCEPTOS. SERIE 1986-2017

IMPUESTOS	1998	1999	2000	2001	2002 (0)	2003	2004	2005	2006	2007
CAPITULO I. Impuestos										
Directos	44.267.618	46.350.138	50.756.559	54.597.678	54.806.345	55.745.471	57.876.469	69.861.633	80.277.825	95.990.524
Crecimiento respecto año anterior	-5,48%	4,70%	9,51%	7,57%	0,38%	1,71%	3,82%	20,71%	14,91%	19,57%
Crecimiento respecto 1986	246,38%	262,67%	297,15%	327,20%	328,84%	336,19%	352,86%	446,64%	528,14%	651,09%
Crecimiento respecto 2000				7,57%	7,98%	9,83%	14,03%	37,64%	58,16%	89,12%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					3,34%					12,15%
Crecimiento cinco últimos años					23,81%					72,19%
IRPF	30.049.209	30.707.451	32.119.391	36.127.329	32.276.841	32.829.478	30.412.081	35.952.948	41.495.384	48.625.790
Crecimiento respecto año anterior	-9,94%	2,19%	4,60%	12,48%	-10,66%	1,71%	-7,36%	18,22%	15,42%	17,18%
Crecimiento respecto 1986	219,78%	226,78%	241,81%	284,46%	243,48%	249,36%	223,64%	282,60%	341,58%	417,46%
Crecimiento respecto 2000				12,48%	0,49%	2,21%	-5,32%	11,94%	29,19%	51,39%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					-0,27%					9,03%
Crecimiento cinco últimos años					7,41%					48,12%
Sociedades	13.976.646	14.635.624	17.206.559	17.215.204	21.437.040	21.919.562	26.019.913	32.495.275	37.207.602	44.823.174
Crecimiento respecto año anterior	10,62%	4,71%	17,57%	0,05%	24,52%	2,25%	18,71%	24,89%	14,50%	20,47%
Crecimiento respecto 1986	344,08%	365,02%	446,70%	446,98%	581,12%	596,45%	726,73%	932,47%	1082,19%	1324,16%
Crecimiento respecto 2000				0,05%	24,59%	27,39%	51,22%	88,85%	116,24%	160,50%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					11,50%					16,16%
Crecimiento cinco últimos años					53,38%					104,49%
Impuesto de la Renta no Residentes		723.008	1.098.493	905.689	1.051.629	947.834	1.395.429	1.350.529	1.497.958	2.427.254
Crecimiento respecto año anterior			51,93%	-17,55%	16,11%	-9,87%	47,22%	-3,22%	10,92%	62,04%
Crecimiento respecto 1986			51,93%	25,27%	45,45%	31,10%	93,00%	86,79%	107,18%	235,72%
Crecimiento respecto 2000				-17,55%	-4,27%	-13,72%	27,03%	22,94%	36,36%	120,96%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					16,83%					21,42%
Crecimiento cinco últimos años										156,08%
Patrimonio	239.657	271.163	324.852	338.370	27.605	31.383	30.370	37.765	40.877	47.170
Crecimiento respecto año anterior	18,29%	13,15%	19,80%	4,16%	-91,84%	13,69%	-3,23%	24,35%	8,24%	15,39%
Crecimiento respecto 1986	359,87%	420,33%	523,35%	549,29%	-47,03%	-39,78%	-41,72%	-27,53%	-21,56%	-9,49%
Crecimiento respecto 2000				4,16%	-91,50%	-90,34%	-90,65%	-88,37%	-87,42%	-85,48%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					-7,29%					11,69%
Crecimiento cinco últimos años					-88,48%					50,30%
Sucesiones y donaciones	2.818	12.014	9.766	10.583	15.859	16.153	13.695	24.164	34.725	66.120
Crecimiento respecto año anterior	124,36%	326,33%	-18,71%	8,37%	49,85%	1,85%	-15,22%	76,44%	43,71%	90,41%
Crecimiento respecto 1986	-92,75%	-69,11%	-74,89%	-72,79%	-59,22%	-58,47%	-37,87%	-10,71%	-10,71%	70,01%
Crecimiento respecto 2000				8,37%	62,39%	65,40%	40,23%	147,43%	255,57%	577,04%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					98,04%					39,44%
Crecimiento cinco últimos años					462,78%					309,34%
Impuestos Medioambientales										
Crecimiento respecto año anterior										
Crecimiento respecto 1986										
Crecimiento respecto 2000										
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores										
Crecimiento cinco últimos años										
Declaración Tributaria Especial										
Crecimiento respecto año anterior										
Crecimiento respecto 1986										
Crecimiento respecto 2000										
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores										
Crecimiento cinco últimos años										
Resto capítulo I	-712	878	-2.502	503	-2.629	1.061	4.981	952	1.279	1.016
Crecimiento respecto año anterior	-100,11%	223,31%	-384,97%	120,10%	-622,66%	140,36%	369,46%	-80,89%	34,35%	-20,56%
Crecimiento respecto 1986	-100,49%	-99,39%	-101,73%	-99,65%	-101,81%	-99,27%	-96,56%	-99,34%	-99,12%	-99,30%
Crecimiento respecto 2000				120,10%	-5,08%	142,41%	299,08%	138,05%	151,12%	140,61%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					-152,86%					88,54%
Crecimiento cinco últimos años					269,24%					-4,24%
IMPUESTOS	1998	1999	2000	2001	2002 (0)	2003	2004	2005	2006	2007

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	IMPUESTOS
73.083.452	53.036.516	58.176.452	52.313.599	50.982.244	61.028.440	63.173.467	63.138.515	68.725.000	68.725.000	CAPÍTULO I. Impuestos Directos
-23,86%	-27,43%	9,69%	-10,08%	-2,54%	19,71%	3,51%	-0,06%	8,85%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
471,85%	314,99%	355,21%	309,33%	298,92%	377,52%	394,31%	394,03%	437,75%	437,75%	Crecimiento respecto 1986
43,99%	4,49%	14,62%	3,07%	0,44%	20,24%	24,46%	24,39%	35,40%	35,40%	Crecimiento respecto 2000
-23,86%	-44,75%	-39,39%	-45,50%	-46,89%	-36,42%	-34,19%	-34,22%	-28,40%	-28,40%	Crecimiento con respecto 2007
				-10,85%					6,40%	Promedio cinco años anteriores
				-30,24%					12,61%	Crecimiento cinco últimos años
43.413.077	30.432.291	39.326.251	33.544.601	26.519.780	37.930.281	41.221.045	38.730.564	39.854.000	39.854.000	IRPF
-10,72%	-29,90%	29,23%	-14,70%	-20,94%	43,03%	8,68%	-6,04%	2,90%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
361,99%	223,85%	318,50%	256,97%	182,22%	303,65%	338,66%	312,16%	324,12%	324,12%	Crecimiento respecto 1986
35,16%	-5,25%	22,44%	4,44%	-17,43%	18,09%	28,34%	20,58%	24,08%	24,08%	Crecimiento respecto 2000
-10,72%	-37,42%	-19,12%	-31,01%	-45,46%	-22,00%	-15,23%	-20,35%	-18,04%	-18,04%	Crecimiento con respecto 2007
				-9,41%					9,71%	Promedio cinco años anteriores
				-38,91%					5,07%	Crecimiento cinco últimos años
27.301.403	20.188.454	16.197.767	16.610.687	21.435.165	19.945.194	18.713.059	20.648.872	24.868.000	24.868.000	Sociedades
-39,09%	-26,05%	-19,77%	2,55%	29,04%	-6,95%	-6,18%	10,34%	20,43%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
767,44%	541,44%	414,65%	427,77%	581,06%	533,72%	494,57%	556,07%	690,13%	690,13%	Crecimiento respecto 1986
58,67%	17,33%	-5,86%	-3,46%	24,58%	15,92%	8,76%	20,01%	44,53%	44,53%	Crecimiento respecto 2000
-39,09%	-54,96%	-63,86%	-62,94%	-52,18%	-55,50%	-58,25%	-53,93%	-44,52%	-44,52%	Crecimiento con respecto 2007
				-10,66%					3,53%	Promedio cinco años anteriores
				-21,49%					24,68%	Crecimiento cinco últimos años
2.262.126	2.341.661	2.563.967	2.040.288	1.708.361	1.416.448	1.419.594	1.639.337	1.988.000	1.988.000	Impuesto de la Renta no Residentes
-6,80%	3,52%	9,49%	-20,42%	-16,27%	-17,09%	0,22%	15,48%	21,27%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
212,88%	223,88%	254,62%	182,19%	136,29%	95,91%	96,35%	126,74%	174,96%	174,96%	Crecimiento respecto 1986
105,93%	113,17%	133,41%	85,74%	55,52%	28,94%	29,23%	49,24%	80,98%	80,98%	Crecimiento respecto 2000
-6,80%	-3,53%	5,63%	-15,94%	-29,62%	-41,64%	-41,51%	-32,46%	-18,10%	-18,10%	Crecimiento con respecto 2007
				-6,10%					3,98%	Promedio cinco años anteriores
				-24,48%					40,35%	Crecimiento cinco últimos años
52.206	6.224	1.566	2.082	14.265	23.228	30.182	32.384	38.000	38.000	Patrimonio
10,68%	-88,08%	-74,84%	32,95%	585,16%	62,83%	29,94%	7,30%	17,34%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
0,18%	-88,06%	-97,00%	-96,00%	-72,63%	-55,43%	-42,08%	-37,86%	-27,08%	-27,08%	Crecimiento respecto 1986
-83,93%	-98,08%	-99,52%	-99,36%	-95,61%	-92,85%	-90,71%	-90,03%	-88,30%	-88,30%	Crecimiento respecto 2000
10,68%	-86,81%	-96,68%	-95,59%	-69,76%	-50,76%	-36,01%	-31,35%	-19,44%	-19,44%	Crecimiento con respecto 2007
				93,17%					23,48%	Promedio cinco años anteriores
				-72,68%					63,60%	Crecimiento cinco últimos años
54.807	68.399	86.214	115.418	110.016	142.522	164.524	221.771	113.000	113.000	Sucesiones y donaciones
-17,11%	24,80%	26,05%	33,87%	-4,68%	29,55%	15,44%	34,80%	-49,05%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
40,92%	75,87%	121,68%	196,77%	182,88%	266,47%	323,04%	470,24%	190,56%	190,56%	Crecimiento respecto 1986
461,20%	600,38%	782,80%	1081,83%	1026,52%	1359,37%	1584,66%	2170,85%	1057,08%	1057,08%	Crecimiento respecto 2000
-17,11%	3,45%	30,39%	74,56%	66,39%	115,55%	148,83%	235,41%	70,90%	70,90%	Crecimiento con respecto 2007
				12,59%	21,92%				6,15%	Promedio cinco años anteriores
				100,73%					-20,71%	Crecimiento cinco últimos años
					1.569.840	1.624.867	1.863.795	1.864.000	1.864.000	Impuestos Medioambientales
						3,51%	14,70%	0,01%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
						4078,00%	4692,36%	4692,88%	4692,88%	Crecimiento respecto 1986
										Crecimiento respecto 2000
										Crecimiento con respecto 2007
									4,56%	Promedio cinco años anteriores
									18,74%	Crecimiento cinco últimos años
				1.195.529	-20	54	0			Declaración Tributaria Especial
					-100,00%	370,00%	-100,00%			Crecimiento respecto año anterior
					-100,05%	-99,86%	-100,00%			Crecimiento respecto 1986
										Crecimiento respecto 2000
										Crecimiento con respecto 2007
										Promedio cinco años anteriores
									-100,00%	Crecimiento cinco últimos años
-167	-513	687	523	-872	947	142	1.792	0	0	Resto capítulo I
-116,44%	-207,19%	233,92%	-23,87%	-266,73%	208,60%	-85,01%	1161,97%	-100,00%	-100,00%	Crecimiento respecto año anterior
-100,12%	-100,35%	-99,53%	-99,64%	-100,60%	-99,35%	-99,90%	-98,76%	-100,00%	-100,00%	Crecimiento respecto 1986
93,33%	79,50%	127,46%	120,90%	65,15%	137,85%	105,68%	171,62%	100,00%	100,00%	Crecimiento respecto 2000
-116,44%	-150,49%	-32,38%	-48,52%	-185,83%	-6,79%	-86,02%	76,38%	-100,00%	-100,00%	Crecimiento con respecto 2007
				-76,06%					296,39%	Promedio cinco años anteriores
				422,16%					-100,00%	Crecimiento cinco últimos años
2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	IMPUESTOS

ANEXO 2: RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO POR CAPÍTULOS Y CONCEPTOS. SERIE 1986-2017

IMPUESTOS	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
CAPÍTULO II. Impuestos												
Indirectos	15.586.378	18.715.727	20.817.496	22.497.878	23.997.301	25.357.211	28.958.279	27.159.851	30.959.613	32.890.778	34.974.089	37.790.861
Crecimiento respecto año anterior		20,08%	11,23%	8,07%	6,66%	5,67%	14,20%	-6,21%	13,99%	6,24%	6,33%	8,05%
Crecimiento respecto 1986		20,08%	33,56%	44,34%	53,96%	62,69%	85,79%	74,25%	98,63%	111,02%	124,39%	142,46%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							9,17%					5,68%
Crecimiento cinco últimos años							39,11%					39,14%
IVA	8.388.644	10.817.304	12.341.591	14.029.275	14.956.637	16.112.852	18.698.695	16.651.719	19.208.966	20.336.627	21.784.267	24.148.931
Crecimiento respecto año anterior		28,95%	14,09%	13,67%	6,61%	7,73%	16,05%	-10,95%	15,36%	5,87%	7,12%	10,85%
Crecimiento respecto 1986		28,95%	47,12%	67,24%	78,30%	92,08%	122,90%	98,50%	128,99%	142,43%	159,69%	187,88%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							11,63%					5,65%
Crecimiento cinco últimos años							51,51%					45,02%
Especiales	2.775.588	4.219.544	4.599.558	5.038.351	5.913.190	7.456.931	8.635.192	9.483.382	10.807.321	11.488.749	12.343.994	12.446.096
Crecimiento respecto año anterior		52,02%	9,01%	9,54%	17,36%	26,11%	15,80%	9,82%	13,96%	6,31%	7,44%	0,83%
Crecimiento respecto 1986		52,02%	65,71%	81,52%	113,04%	168,66%	211,11%	241,67%	289,37%	313,92%	344,73%	348,41%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							15,56%					7,67%
Crecimiento cinco últimos años							87,74%					31,24%
Alcohol y bebidas derivada	197.384	344.813	411.309	490.660	481.531	476.104	511.401	415.972	515.981	524.245	584.370	568.078
Cerveza	46.681	61.568	76.707	87.279	87.255	85.422	84.370	139.970	180.454	191.753	184.961	164.954
Productos intermedios								288	16.017	22.610	26.288	23.536
Hydrocarburos	1.862.362	3.018.337	3.267.276	3.509.911	4.221.743	5.706.333	6.591.967	6.638.185	7.285.841	7.730.434	8.184.126	7.924.982
Tabaco	669.161	794.826	844.266	950.501	1.122.661	1.189.072	1.447.454	1.591.468	2.048.045	2.292.302	2.687.744	3.014.286
Medios de transporte								697.499	760.983	727.405	676.505	753.260
Electricidad												
Carbón												
Transferencias a las AATT												
Primas de seguros												379.281
Crecimiento respecto año anterior												
Crecimiento respecto 1986												
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores												
Crecimiento cinco últimos años												
Tráfico exterior de Mercancías (y exacciones agrícolas)	1.587.249	2.117.648	2.296.960	2.273.238	2.020.272	1.741.240	1.257.504	550.527	565.174	731.113	596.901	674.101
Crecimiento respecto año anterior		33,42%	8,47%	-1,03%	-11,13%	-13,81%	-27,78%	-56,22%	2,66%	29,36%	-18,36%	12,93%
Crecimiento respecto 1986		33,42%	44,71%	43,22%	27,28%	9,70%	-20,77%	-65,32%	-64,39%	-53,94%	-62,39%	-57,53%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							-9,06%					-5,92%
Crecimiento cinco últimos años							-45,25%					22,45%
Azúcar e isoglucosa		78.017	60.071	53.869	22.183	41.272	29.978	42.462	65.619	59.500	54.566	46.855
Crecimiento respecto año anterior			-23,00%	-10,32%	-58,82%	86,05%	-27,36%	41,64%	54,54%	-9,33%	-8,29%	-14,13%
Crecimiento respecto 1986			-23,00%	-30,95%	-71,57%	-47,10%	-61,58%	-45,57%	-15,89%	-23,73%	-30,06%	-39,94%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							-6,69%					12,89%
Crecimiento cinco últimos años							-50,10%					10,35%
Transmisiones patrimoniales	174.324	196.074	236.697	319.768	320.309	-319.558	1.599	1.833	3.330	4.093	6.635	6.395
Crecimiento respecto año anterior		12,48%	20,72%	35,10%	0,17%	-199,77%	100,50%	14,63%	81,67%	22,91%	62,11%	-3,62%
Crecimiento respecto 1986		12,48%	35,78%	83,43%	83,74%	-283,31%	-99,08%	-98,95%	-98,09%	-97,65%	-96,19%	-96,33%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							-8,66%					35,54%
Crecimiento cinco últimos años							-99,32%					248,88%
Actos jurídicos documentados	452.424	592.562	313.205	174.702	226.005	251.463	257.558	240.447	256.001	231.179	171.433	89.076
Crecimiento respecto año anterior		30,97%	-47,14%	-44,22%	29,37%	11,26%	2,42%	-6,64%	6,47%	-9,70%	-25,84%	-48,04%
Crecimiento respecto 1986		30,97%	-30,77%	-61,39%	-50,05%	-44,42%	-43,07%	-46,85%	-43,42%	-48,90%	-62,11%	-80,31%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							-9,66%					-16,75%
Crecimiento cinco últimos años							-17,77%					-62,95%
Impuesto sobre actividades de juego												
Crecimiento respecto año anterior												
Crecimiento respecto 1986												
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores												
Crecimiento cinco últimos años												
Impuesto sobre gases fluorados												
Crecimiento respecto año anterior												
Crecimiento respecto 1986												
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores												
Crecimiento cinco últimos años												
Resto capítulo II	2.208.149	694.578	969.414	608.675	538.705	73.011	77.753	189.481	53.202	39.517	16.293	126
Crecimiento respecto año anterior		-68,54%	39,57%	-37,21%	-11,50%	-86,45%	6,49%	143,70%	-71,92%	-25,72%	-58,77%	-99,23%
Crecimiento respecto 1986		-68,54%	-56,10%	-72,44%	-75,60%	-96,69%	-96,48%	-91,42%	-97,59%	-98,21%	-99,26%	-99,99%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							-17,82%					-22,39%
Crecimiento cinco últimos años							-91,98%					-99,93%
IMPUESTOS	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	IMPUESTOS
										CAPÍTULO II. Impuestos indirectos
39.234.179	28.657.768	51.832.205	34.653.797	23.590.069	35.768.988	37.811.291	43.180.113	43.476.000	43.476.000	IVA
-19,01%	-26,96%	80,87%	-33,14%	-31,93%	51,63%	5,71%	14,20%	0,69%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
151,72%	83,86%	232,55%	122,33%	51,35%	129,49%	142,59%	177,04%	178,94%	178,94%	Crecimiento respecto 1986
-23,48%	-44,10%	1,10%	-32,41%	-53,99%	-30,23%	-26,25%	-15,78%	-15,20%	-15,20%	Crecimiento respecto 2000
-19,01%	-40,84%	6,99%	-28,47%	-51,30%	-26,16%	-21,95%	-10,87%	-10,26%	-10,26%	Crecimiento con respecto 2007
				-6,03%					14,44%	Promedio cinco años anteriores
				-39,87%					21,55%	Crecimiento cinco últimos años
24.928.444	15.777.659	38.493.140	25.354.605	16.384.370	25.493.944	28.443.837	32.565.188	31.334.000	31.334.000	IVA
-26,14%	-36,71%	143,97%	-34,13%	-35,38%	55,60%	11,57%	14,49%	-3,78%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
197,17%	88,08%	358,87%	202,25%	95,32%	203,91%	239,08%	288,21%	273,53%	273,53%	Crecimiento respecto 1986
-25,34%	-52,75%	15,29%	-24,06%	-50,93%	-23,65%	-14,81%	-2,47%	-6,16%	-6,16%	Crecimiento respecto 2000
-26,14%	-53,25%	14,05%	-24,88%	-51,46%	-24,47%	-15,73%	-3,52%	-7,17%	-7,17%	Crecimiento con respecto 2007
				2,32%					15,58%	Promedio cinco años anteriores
				-34,27%					22,91%	Crecimiento cinco últimos años
11.219.970	10.140.729	10.338.368	6.334.445	4.284.963	7.553.551	6.411.539	7.340.103	7.923.000	7.923.000	Especiales
-2,16%	-9,62%	1,95%	-38,73%	-32,35%	76,28%	-15,12%	14,48%	7,94%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
304,24%	265,35%	272,47%	128,22%	54,38%	172,14%	131,00%	164,45%	185,45%	185,45%	Crecimiento respecto 1986
-30,12%	-36,84%	-35,61%	-60,55%	-73,31%	-52,96%	-60,07%	-54,29%	-50,66%	-50,66%	Crecimiento respecto 2000
-2,16%	-11,57%	-9,85%	-44,76%	-62,63%	-34,13%	-44,09%	-35,99%	-30,91%	-30,91%	Crecimiento con respecto 2007
				-16,18%					16,72%	Promedio cinco años anteriores
				-61,81%					4,89%	Crecimiento cinco últimos años
902.960	802.418	809.965	772.012	744.651	715.815	760.974	312.581	361.000	361.000	Alcohol y bebidas derivadas
284.991	276.659	278.753	278.925	282.951	274.833	292.687	124.420	126.000	126.000	Cerveza
19.764	18.199	18.039	17.256	17.141	17.684	19.159	7.840	8.000	8.000	Productos intermedios
10.151.963	9.851.279	9.912.925	9.289.049	8.594.727	9.933.467	9.723.874	3.491.319	3.605.000	3.605.000	Hidrocarburos
7.023.688	7.131.007	7.422.967	7.252.946	7.063.605	6.539.478	6.660.562	3.123.286	3.236.000	3.236.000	Tabaco
-773	-1.263	137	710	-272	-707	-810	0	0	0	Medios de transporte
1.187.357	1.270.722	1.363.413	1.372.336	1.506.511	1.444.682	1.382.635	-27.304	297.000	297.000	Electricidad
-834.9980	-920.8292	-946.7831	-1.264.8789	-1.392.4351	-1.151.9343	-1.269.055	308.161	290.000	290.000	Carbón
1.501.702	1.406.097	1.435.004	1.419.001	1.378.135	1.325.234	1.317.083	1.354.624	1.457.000	1.457.000	Transferencias a las AATT
0,70%	-6,37%	2,06%	-1,12%	-2,88%	-3,84%	-0,62%	2,85%	7,56%	0,00%	Primas de seguros
295,93%	270,73%	278,35%	274,13%	263,35%	249,41%	247,26%	257,16%	284,15%	284,15%	Crecimiento respecto año anterior
90,29%	78,18%	81,84%	79,81%	74,63%	67,93%	66,90%	71,65%	84,63%	84,63%	Crecimiento respecto 1986
0,70%	-5,71%	-3,78%	-4,85%	-7,59%	-11,14%	-11,68%	-9,17%	-2,30%	-2,30%	Crecimiento respecto 2000
				-1,52%					1,19%	Crecimiento con respecto 2007
				-8,23%					9,94%	Promedio cinco años anteriores
										Crecimiento cinco últimos años
1.566.050	1.318.535	1.521.590	1.531.177	1.429.183	1.310.604	1.525.610	1.756.668	1.907.000	1.907.000	Tráfico exterior de Mercancías (y exacciones agrícolas)
-8,97%	-15,81%	15,40%	0,63%	-6,66%	-8,30%	16,41%	15,15%	8,56%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
-1,34%	-16,93%	-4,14%	-3,53%	-9,96%	-17,43%	-3,88%	10,67%	20,14%	20,14%	Crecimiento respecto 1986
61,58%	36,04%	56,99%	47,46%	47,46%	35,22%	57,41%	81,25%	96,76%	96,76%	Crecimiento respecto 2000
-8,97%	-23,36%	-11,56%	-11,00%	-16,93%	-23,82%	-11,32%	2,11%	10,84%	10,84%	Crecimiento con respecto 2007
				-3,08%					6,36%	Promedio cinco años anteriores
				-8,74%					45,51%	Crecimiento cinco últimos años
8.246	7.806	37.468	8.850	8.058	7.414	1.254	6.296	1.000	1.000	Azúcar e isoglucosa
590,83%	-5,34%	379,99%	-76,38%	-8,95%	-7,99%	-83,09%	402,07%	-84,12%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
-89,43%	-89,99%	-51,97%	-88,66%	-89,67%	-90,50%	-98,39%	-91,93%	-98,72%	-98,72%	Crecimiento respecto 1986
-83,15%	-84,05%	-23,42%	-81,91%	-83,53%	-84,85%	-97,44%	-87,13%	-97,96%	-97,96%	Crecimiento respecto 2000
590,83%	564,64%	2330,24%	626,79%	579,64%	541,31%	174,64%	474,76%	159,52%	159,52%	Crecimiento con respecto 2007
				176,03%					45,38%	Promedio cinco años anteriores
				-2,28%					-86,51%	Crecimiento cinco últimos años
7.415	5.549	5.509	4.745	3.694	3.377	4.985	5.699	5.000	5.000	Transmisiones patrimoniales
-28,86%	-50,71%	-25,70%	-14,49%	-32,95%	-28,83%	34,95%	68,76%	0,30%	-12,27%	Crecimiento respecto año anterior
-90,50%	-92,89%	-92,94%	-93,92%	-95,27%	-95,67%	-93,61%	-92,70%	-93,59%	-93,59%	Crecimiento respecto 1986
-84,84%	-88,66%	-88,74%	-90,30%	-92,45%	-93,10%	-89,81%	-88,36%	-89,78%	-89,78%	Crecimiento respecto 2000
-34,14%	-50,71%	-51,07%	-57,85%	-67,19%	-70,00%	-55,72%	-49,38%	-55,59%	-55,59%	Crecimiento con respecto 2007
				-30,54%					12,58%	Promedio cinco años anteriores
				-50,18%					48,06%	Crecimiento cinco últimos años
572	370	167	212	123	171	202				Actos jurídicos documentados
-93,71%	-54,59%	-121,56%	21,23%	-72,36%	28,07%	15,35%				Crecimiento respecto año anterior
-99,87%	-99,92%	-99,96%	-99,95%	-99,97%	-99,96%	-99,98%	-100,00%			Crecimiento respecto 1986
-0,03%	-0,05%	-0,07%	-0,07%	-0,08%	-0,07%	-0,07%	-0,09%			Crecimiento respecto 2000
-48,38%	-66,61%	-84,93%	-80,87%	-88,90%	-84,57%	-81,77%	-100,00%			Crecimiento con respecto 2007
				-64,20%					21,71%	Promedio cinco años anteriores
				-78,50%					-100,00%	Crecimiento cinco últimos años
				101.228	74.482	76.115	52.253	75.000	75.000	Impuesto sobre actividades de juego
					-26,42%	2,19%	-31,35%	43,53%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
					-26,42%	-24,81%	-48,38%	-25,91%	-25,91%	Crecimiento respecto primer año serie
										Crecimiento respecto 2000
										Crecimiento con respecto 2007
									-2,41%	Promedio cinco años anteriores
									0,70%	Crecimiento cinco últimos años
						30.566	98.946	175.000	175.000	Impuesto sobre gases fluorados
							223,71%	76,86%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
							223,71%	472,53%	472,53%	Crecimiento respecto 1986
										Crecimiento respecto 2000
										Crecimiento con respecto 2007
									100,19%	Promedio cinco años anteriores
										Crecimiento cinco últimos años
1.780	1.023	959	762	315	211	100	336	599.000	599.000	Resto capítulo II
-3,94%	-42,53%	-6,26%	-20,54%	-58,66%	-33,02%	-52,61%	236,00%	178173,81%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
-99,92%	-99,95%	-99,96%	-99,97%	-99,99%	-99,99%	-100,00%	-99,98%	-72,87%	-72,87%	Crecimiento respecto 1986
-76,44%	-86,46%	-87,30%	-89,91%	-95,83%	-97,21%	-98,68%	-95,55%	7829,57%	7829,57%	Crecimiento respecto 2000
-3,94%	-44,79%	-48,25%	-58,88%	-83,00%	-88,61%	-94,60%	-81,87%	32225,96%	32225,96%	Crecimiento con respecto 2007
				-26,39%					35664,84%	Promedio cinco años anteriores
				-82,30%					283786,26%	Crecimiento cinco últimos años
2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	IMPUESTOS

ANEXO 2: RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO POR CAPÍTULO Y CONCEPTOS. SERIE 1986-2017

IMPUESTOS	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
CAPÍTULO III	188.081	220.109	244.095	261.927	316.223	334.289	742.076	843.988	949.876	1.025.377	1.010.291	980.990
Crecimiento respecto año anterior		17,03%	10,90%	7,31%	20,73%	5,71%	121,99%	13,73%	12,55%	7,95%	-1,47%	-2,90%
Crecimiento respecto 1986		17,03%	29,78%	39,26%	68,13%	77,74%	294,55%	348,74%	405,04%	445,18%	437,16%	421,58%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							33,33%					5,97%
Crecimiento cinco últimos años							204,01%					16,23%
Total tasas	188.081	220.109	244.095	261.927	316.223	334.289	452.869	442.783	406.519	530.760	458.055	502.555
Crecimiento respecto año anterior		17,03%	10,90%	7,31%	20,73%	5,71%	35,47%	-2,23%	-8,19%	30,56%	-13,70%	9,71%
Crecimiento respecto 1986		17,03%	29,78%	39,26%	68,13%	77,74%	140,78%	135,42%	116,14%	182,20%	143,54%	167,20%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							16,02%					3,23%
Crecimiento cinco últimos años							85,53%					13,50%
Tasas de juego	188.081	220.109	244.095	261.927	316.223	334.289	322.834	316.733	332.438	321.409	314.672	319.793
Crecimiento respecto año anterior		17,03%	10,90%	7,31%	20,73%	5,71%	-3,43%	-1,89%	4,96%	-3,32%	-2,10%	1,63%
Crecimiento respecto 1986		17,03%	29,78%	39,26%	68,13%	77,74%	71,65%	68,40%	76,75%	70,89%	67,31%	70,03%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							8,24%					-0,14%
Crecimiento cinco últimos años							32,26%					0,97%
Otras tasas							130.035	126.050	74.081	209.351	143.383	182.762
Crecimiento respecto año anterior								-3,06%	-41,23%	182,60%	-31,51%	27,46%
Crecimiento respecto 1986								-3,06%	-43,03%	61,00%	10,26%	40,55%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores												26,85%
Crecimiento cinco últimos años												44,99%
Intereses y sanciones							220.109	261.013	350.228	301.317	340.136	286.289
Crecimiento respecto año anterior								18,58%	34,18%	-13,97%	12,88%	-15,83%
Crecimiento respecto 1986								18,58%	69,18%	43,18%	54,53%	30,07%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores												7,17%
Crecimiento cinco últimos años												9,68%
Recargo de apremio y otros												
Ingresos del Capítulo III							69.098	140.192	193.129	193.300	212.100	192.146
Crecimiento respecto año anterior								102,89%	37,76%	0,09%	9,73%	-9,41%
Crecimiento respecto 1986								102,89%	179,50%	179,75%	206,96%	178,08%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores												28,21%
Crecimiento cinco últimos años												37,06%
TOTAL INGRESOS CAPÍTULOS I A III	28.554.668	37.612.292	41.922.872	50.387.424	53.945.321	58.573.690	65.210.242	63.532.741	68.069.917	73.110.468	76.115.058	85.607.131
Crecimiento respecto año anterior		31,72%	11,46%	20,19%	7,06%	8,58%	11,33%	-2,57%	7,14%	7,40%	4,11%	12,47%
Crecimiento respecto 1986		31,72%	46,82%	76,46%	88,92%	105,13%	128,37%	122,50%	138,38%	156,04%	166,56%	199,80%
Crecimiento respecto 2000												
Crecimiento desde el 2007												
Promedio cinco años anteriores							11,72%					5,71%
Crecimiento cinco últimos años							55,55%					34,74%
IMPUESTOS	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

IMPUESTOS	1998	1999	2000	2001	2002 (0)	2003	2004	2005	2006	2007
CAPITULO III	1.144.683	1.083.028	1.091.088	1.590.376	1.423.344	1.208.178	1.152.827	1.367.865	1.522.572	1.835.601
Crecimiento respecto año anterior	16,69%	-5,39%	0,74%	45,76%	-10,50%	-15,12%	-4,58%	18,65%	11,31%	20,56%
Crecimiento respecto 1986	508,61%	475,83%	480,12%	745,58%	656,77%	542,37%	512,94%	627,27%	709,53%	875,96%
Crecimiento respecto 2000				45,76%	30,45%	10,73%	5,66%	25,37%	39,55%	68,24%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					9,46%					6,16%
Crecimiento cinco últimos años					24,34%					51,93%
Total tasas	625.306	604.057	651.346	1.075.817	943.864	635.160	638.644	787.678	874.057	1.146.391
Crecimiento respecto año anterior	24,43%	-3,40%	7,83%	65,17%	-12,27%	-32,71%	0,55%	23,34%	10,97%	31,16%
Crecimiento respecto 1986	232,47%	221,17%	246,31%	472,00%	401,84%	237,71%	239,56%	318,80%	364,72%	509,52%
Crecimiento respecto 2000				65,17%	44,91%	-2,49%	-1,95%	20,93%	34,19%	76,00%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					16,35%					6,66%
Crecimiento cinco últimos años					50,94%					80,49%
Tasas de juego	313.102	270.134	290.971	297.301	12.327	9.727	13.006	15.330	20.986	24.614
Crecimiento respecto año anterior	-2,09%	-13,72%	7,71%	2,18%	-95,85%	-21,09%	33,71%	17,87%	36,89%	17,29%
Crecimiento respecto 1986	66,47%	43,63%	54,71%	58,07%	-93,45%	-94,83%	-93,08%	-91,85%	-88,84%	-86,91%
Crecimiento respecto 2000				2,18%	-95,76%	-96,66%	-95,53%	-94,73%	-92,79%	-91,54%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					-20,36%					16,93%
Crecimiento cinco últimos años					-96,06%					153,05%
Otras tasas	312.204	333.923	360.375	778.516	931.537	625.433	625.638	772.348	853.071	1.121.777
Crecimiento respecto año anterior	70,83%	6,96%	7,92%	116,03%	19,66%	-32,86%	0,03%	23,45%	10,45%	31,50%
Crecimiento respecto 1986	140,09%	156,79%	177,14%	498,70%	616,37%	380,97%	381,13%	493,95%	556,03%	762,67%
Crecimiento respecto 2000				116,03%	158,49%	73,55%	73,61%	114,32%	136,72%	211,28%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					44,28%					6,51%
Crecimiento cinco últimos años					198,37%					79,36%
Intereses y sanciones	318.425	285.759	250.043	282.368	262.676	315.602	253.295	337.674	357.292	379.477
Crecimiento respecto año anterior	11,23%	-10,26%	-12,50%	12,93%	-6,97%	20,15%	-19,74%	33,31%	5,81%	6,21%
Crecimiento respecto 1986	44,67%	29,83%	13,60%	28,29%	19,34%	43,38%	15,08%	53,41%	62,33%	72,40%
Crecimiento respecto 2000				12,93%	3,51%	18,19%	0,90%	24,32%	29,76%	35,92%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					-1,12%					9,15%
Crecimiento cinco últimos años					-17,51%					20,24%
Recargo de apremio y otros ingresos del Capítulo III	200.952	193.212	189.699	232.191	216.804	257.416	260.888	242.513	291.223	309.733
Crecimiento respecto año anterior	4,58%	-3,85%	-1,82%	22,40%	-6,63%	18,73%	1,35%	-7,04%	20,09%	6,36%
Crecimiento respecto 1986	190,82%	179,62%	174,54%	236,03%	213,76%	272,54%	277,56%	250,97%	321,46%	348,25%
Crecimiento respecto 2000				22,40%	14,29%	35,70%	37,53%	27,84%	53,52%	63,28%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					2,94%					7,90%
Crecimiento cinco últimos años					7,89%					20,32%
TOTAL INGRESOS CAPÍTULOS I A III	87.558.618	95.215.537	103.117.695	109.307.664	94.302.433	96.049.656	100.396.954	115.846.916	130.126.548	146.270.603
Crecimiento respecto año anterior	2,28%	8,74%	8,30%	6,00%	-13,73%	1,85%	4,53%	15,39%	12,33%	12,41%
Crecimiento respecto 1986	206,64%	233,45%	261,12%	282,80%	230,25%	236,37%	251,60%	305,70%	355,71%	412,25%
Crecimiento respecto 2000				6,00%	-8,55%	-6,85%	-2,64%	12,34%	26,19%	41,85%
Crecimiento desde el 2007										
Promedio cinco años anteriores					2,32%					9,30%
Crecimiento cinco últimos años					7,70%					52,29%
IMPUESTOS	1998	1999	2000	2001	2002 (0)	2003	2004	2005	2006	2007

ANEXO 2: RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO POR CAPÍTULO Y CONCEPTOS. SERIE 1986-2017

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	IMPUESTOS
1.765.291	1.907.200	1.785.290	1.937.705	1.891.963	2.072.548	2.139.585	2.528.783	2.381.000	2.381.000	CAPÍTULO III
-3,83%	8,04%	-6,39%	8,54%	-2,36%	9,54%	3,23%	18,19%	-5,84%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
838,58%	914,03%	849,21%	930,25%	905,93%	1001,94%	1037,59%	1244,52%	1165,94%	1165,94%	Crecimiento respecto 1986
61,79%	74,80%	63,62%	77,58%	73,40%	89,95%	96,10%	131,77%	118,22%	118,22%	Crecimiento respecto 2000
-3,83%	3,90%	-2,74%	5,56%	3,07%	12,91%	16,56%	37,76%	29,71%	29,71%	Crecimiento con respecto 2007
				0,80%					5,03%	Promedio cinco años anteriores
				7,18%					14,88%	Crecimiento cinco últimos años
1.021.831	1.062.532	751.443	687.941	744.005	821.533	794.486	1.225.649	980.000	980.000	Total tasas
-10,87%	3,98%	-29,28%	-8,45%	8,15%	10,42%	-3,29%	54,27%	-20,04%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
443,29%	464,93%	299,53%	265,77%	295,58%	336,80%	322,42%	551,66%	421,05%	421,05%	Crecimiento respecto 1986
56,88%	63,13%	15,37%	5,62%	14,23%	26,13%	21,98%	88,17%	50,46%	50,46%	Crecimiento respecto 2000
-10,87%	-7,32%	-34,45%	-39,99%	-35,10%	-28,34%	-30,70%	6,91%	-14,51%	-14,51%	Crecimiento con respecto 2007
				-7,29%					8,27%	Promedio cinco años anteriores
				-27,19%					19,29%	Crecimiento cinco últimos años
18.252	18.847	3.382	13.399	119.076	14.781	6.173	-2.937	7.000	7.000	Tasas de juego
-25,85%	3,26%	-82,06%	296,19%	788,69%	-87,59%	-58,24%	-147,58%	338,34%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
-90,30%	-89,98%	-98,20%	-92,88%	-36,69%	-92,14%	-96,72%	-101,56%	-96,28%	-96,28%	Crecimiento respecto 1986
-93,73%	-93,52%	-98,84%	-95,40%	-59,08%	-94,92%	-97,88%	-101,01%	-97,59%	-97,59%	Crecimiento respecto 2000
-25,85%	-23,43%	-86,26%	-45,56%	383,77%	-39,95%	-74,92%	-111,93%	-71,56%	-71,56%	Crecimiento con respecto 2007
				196,05%					8,99%	Promedio cinco años anteriores
				552,40%					-52,64%	Crecimiento cinco últimos años
1.003.579	1.043.685	748.061	674.542	624.929	806.752	788.313	1.228.586	973.000	973.000	Otras tasas
-10,54%	4,00%	-28,33%	-9,83%	-7,36%	29,09%	-2,29%	55,85%	-20,80%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
671,78%	702,62%	475,28%	418,74%	380,59%	520,41%	506,23%	844,81%	648,26%	648,26%	Crecimiento respecto 1986
178,48%	189,61%	107,58%	87,18%	73,41%	123,86%	118,75%	240,92%	170,00%	170,00%	Crecimiento respecto 2000
-10,54%	-6,96%	-33,31%	-39,87%	-44,29%	-28,08%	-29,73%	9,52%	-13,26%	-13,26%	Crecimiento con respecto 2007
				-10,41%					12,37%	Promedio cinco años anteriores
				-37,73%					20,61%	Crecimiento cinco últimos años
380.900	415.565	541.322	543.192	600.675	674.908	661.107	642.666	624.000	624.000	Intereses y sanciones
0,37%	9,10%	30,26%	0,35%	10,58%	12,36%	-2,04%	-2,79%	-2,90%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
73,05%	88,80%	145,93%	146,78%	172,90%	206,62%	200,35%	191,98%	183,50%	183,50%	Crecimiento respecto primer año serie
36,31%	45,93%	80,83%	81,35%	97,30%	117,90%	114,07%	108,95%	103,77%	103,77%	Crecimiento respecto 2000
0,37%	9,51%	42,65%	43,14%	58,29%	77,85%	74,22%	69,36%	64,44%	64,44%	Crecimiento con respecto 2007
				10,13%					0,92%	Promedio cinco años anteriores
				57,70%					-7,54%	Crecimiento cinco últimos años
362.560	429.103	492.525	706.572	547.283	576.107	683.992	660.468	777.000	777.000	Recargo de apremio y otros ingresos del Capítulo III
17,06%	18,35%	14,78%	43,46%	-22,54%	5,27%	18,73%	-3,44%	17,64%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
424,70%	521,01%	612,79%	922,57%	692,04%	733,75%	889,89%	855,84%	1024,49%	1024,49%	Crecimiento respecto 1986
91,12%	126,20%	159,64%	272,47%	188,50%	203,70%	260,57%	248,17%	309,60%	309,60%	Crecimiento respecto 2000
17,06%	38,54%	59,02%	128,12%	76,70%	86,00%	120,83%	113,24%	150,86%	150,86%	Crecimiento con respecto 2007
				14,22%					7,64%	Promedio cinco años anteriores
				50,95%					34,87%	Crecimiento cinco últimos años
114.082.922	83.601.484	111.793.947	88.905.101	76.464.276	98.869.976	103.124.343	108.847.411	114.582.000	114.582.000	TOTAL INGRESOS CAPÍTULOS I A III
-22,01%	-26,72%	33,72%	-20,47%	-13,99%	29,30%	4,30%	5,55%	5,27%	0,00%	Crecimiento respecto año anterior
299,52%	192,78%	291,51%	211,35%	167,78%	246,25%	261,15%	281,19%	301,27%	301,27%	Crecimiento respecto 1986
10,63%	-18,93%	8,41%	-13,78%	-25,85%	-4,12%	0,01%	5,56%	11,12%	11,12%	Crecimiento respecto 2000
-22,01%	-42,84%	-23,57%	-39,22%	-47,72%	-32,41%	-29,50%	-25,58%	-21,66%	-21,66%	Crecimiento con respecto 2007
				-9,89%					8,88%	Promedio cinco años anteriores
				-32,97%					15,89%	Crecimiento cinco últimos años
2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (1)	2016 (2)	2017 (3)	IMPUESTOS

Fuente: Datos de los años 1986 al 2014 del informe de "Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español" del año 2014 publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx, datos del Informe de Recaudación Tributaria del 2015 del publicado por la Agencia Tributaria http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2015/Ejercicio_2015.s.html y datos del 2016-2017 de los Presupuestos Generales del Estado publicados por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos <http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2016Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/MnSerieRoja.htm> y <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumenes/Paginas/2016/30122016-consejo.aspx>

Elaboración propia

Notas: 0) En 2002 la recaudación del Estado se reduce fruto de la cesión de impuestos, al entrar en vigor el Nuevo Sistema de Financiación Autonómica; 1) Los datos de recaudación a fecha de 31 de diciembre de 2016 aún no han sido publicados por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Se aportan los datos de recaudación publicados por la Agencia Tributaria.; 2) A fecha 31 de diciembre de 2016 aún no se disponen ni están publicados los datos de recaudación del Estado por los diferentes conceptos, por lo que en su lugar se aportan los datos extraídos de los Presupuestos Generales del Estado del 2016. En los presupuestos del año 2016 en el capítulo III no se contabilizan las partidas de precios públicos, otros ingresos por prestación de servicios, venta de bienes, reintegro de operaciones corrientes, diferencia de valores de reembolso y emisión, ingresos diversos e ingresos procedentes por herencias abintato. Esto justifica la diferencia del importe en el total del capítulo III de la presente tabla con respecto a la cantidad que recogen los presupuestos generales del Estado. La razón de esta exclusión es que en las cuentas a las que se ha tenido acceso para los años anteriores parecía no estar recogido el importe por esos mismos conceptos. La diferencia es de 4.476.871.000 hasta los 6.857.871.000 que recogen los presupuestos generales del Estado; 3) A fecha 30 de diciembre de 2016, último consejo de ministros del año, se aprueba la prórroga para el 2017 del presupuesto del año anterior. De acuerdo con lo establecido en el artículo 134.4 de la Constitución Española, "Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos"; Por su parte, el artículo 38 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria establece en sus apartados 2 y 3 que "2. La prórroga no afectará a los créditos para gastos correspondientes a programas o actuaciones que terminen en el ejercicio cuyos presupuestos se prorrogan o para obligaciones que se extingan en el mismo. 3. La estructura orgánica del presupuesto prorrogado se adaptará, sin alteración de la cuantía total, a la organización administrativa en vigor en el ejercicio en que el presupuesto deba ejecutarse". En consecuencia, y al haberse producido las circunstancias previstas en la Constitución Española, los Presupuestos Generales del Estado de 2016 se consideran prorrogados una vez realizadas las actuaciones previstas en el artículo 38 de la Ley General presupuestaria anteriormente citado.

ANEXO 3. INDICADORES ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidad Autónoma	PIB per cápita 2014 (P) en Euros			PIB per cápita 2015 (A) en Euros			Población 2014 en miles de personas			Población 2015 en miles de personas		
	Valor 2014 (P)	Índ. Esp. = 100	Var. Intera.	Valor 2015	Índice Esp. =	Var. Intera.	Nº de Hab.	Estruc. %	Var. Int era.	Nº de Hab.	Estruc. %	Var. Int era.
ANDALUCÍA	16.522	74,0%	0,9%	17.131	73,9%	3,7%	8.390,9	18,1%	0,0%	8.396,6	18,1%	0,1%
Almería	17.287	77,4%	3,6%				689,4	1,5%	-0,1%			
Cádiz	15.484	69,4%	-1,6%				1.247,7	2,7%	0,0%			
Córdoba	16.025	71,8%	1,1%				796,7	1,7%	-0,3%			
Granada	16.142	72,3%	2,3%				919,2	2,0%	-0,2%			
Huelva	16.178	72,5%	-0,7%				521,6	1,1%	0,1%			
Jaén	15.074	67,5%	-4,3%				653,9	1,4%	-0,7%			
Málaga	16.384	73,4%	2,0%				1.624,6	3,5%	0,7%			
Sevilla	17.997	80,6%	1,8%				1.937,7	4,2%	0,1%			
ARAGÓN	24.646	110,4%	0,9%	25.493	110,0%	3,4%	1.328,3	2,9%	-0,5%	1.321,5	2,8%	-0,5%
Huesca	24.872	111,4%	-2,3%				222,7	0,5%	-0,5%			
Teruel	24.767	110,9%	1,8%				138,5	0,3%	-1,3%			
Zaragoza	24.576	110,1%	1,6%				967,1	2,1%	-0,3%			
ASTURIAS	19.506	87,4%	0,3%	20.384	87,9%	4,5%	1.054,1	2,3%	-0,8%	1.043,9	2,2%	-1,0%
BALEARES	23.439	105,0%	2,2%	24.108	104,0%	2,9%	1.120,5	2,4%	0,7%	1.129,4	2,4%	0,8%
CANARIAS	18.758	84,0%	0,0%	19.221	82,9%	2,5%	2.118,4	4,6%	0,5%	2.126,9	4,6%	0,4%
Palmas, Las	18.881	84,6%	0,2%				1.102,4	2,4%	0,3%			
Santa Cruz de Tenerife	18.625	83,4%	-0,2%				1.016,0	2,2%	0,6%			
CANTABRIA	20.361	91,2%	2,0%	20.950	90,4%	2,9%	586,2	1,3%	-0,4%	583,6	1,3%	-0,4%
CASTILLA Y LEÓN	20.877	93,5%	0,9%	21.735	93,8%	4,1%	2.485,3	5,3%	-0,8%	2.464,4	5,3%	-0,8%
Ávila	17.626	79,0%	-0,2%				166,4	0,4%	-1,1%			
Burgos	25.250	113,1%	0,9%				363,8	0,8%	-0,9%			
León	19.152	85,8%	0,5%				482,0	1,0%	-1,0%			
Palencia	22.689	101,6%	-0,7%				166,5	0,4%	-0,8%			
Salamanca	18.225	81,6%	0,6%				343,1	0,7%	-0,8%			
Segovia	20.200	90,5%	2,0%				158,5	0,3%	-1,1%			
Soria	22.932	102,7%	2,2%				92,1	0,2%	-1,0%			
Valladolid	22.492	100,8%	2,0%				527,8	1,1%	-0,4%			
Zamora	17.933	80,3%	-0,4%				185,3	0,4%	-1,2%			
CASTILLA-LA MANCHA	17.266	77,3%	-1,7%	17.993	77,6%	4,2%	2.067,6	4,5%	-0,8%	2.054,1	4,4%	-0,7%
Albacete	17.385	77,9%	-1,1%				395,7	0,9%	-0,5%			
Ciudad Real	17.357	77,8%	-2,8%				516,0	1,1%	-0,8%			
Cuenca	18.755	84,0%	-1,4%				207,5	0,4%	-1,2%			
Guadalajara	18.277	81,9%	-3,0%				254,6	0,5%	-0,5%			
Toledo	16.313	73,1%	-0,6%				693,8	1,5%	-0,8%			
TOTAL NACIONAL	22.323	100,0%	1,4%	23.178	100,0%	3,8%	46.455,1	100,0%	-0,3%	46.407,2	100,0%	-0,1%

ANEXO 3. INDICADORES ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidad Autónoma	PIB a precios de mercado Precios Corrientes 2014 (P) Miles de Euros			PIB a precios de mercado Precios Corrientes 2015 (A) Miles de Euros			Pob. Total	Pob. Activa	% Pob. Activa	Pob. Ocupada
	Valor 2014 (P)	Estruc. %	Var.Inter a.	Valor 2015 (P)	Estruc. %	Var.Inter a.	1 de enero 2016	2015T4	2015T4	2015T4
ANDALUCÍA	138.630.113	13,4%	0,9%	143.846.139	13,4%	3,8%	8.381.213	4.017.700	47,94%	2.819.200
Almería	11.917.709	1,1%	3,5%							
Cádiz	19.320.024	1,9%	-1,5%							
Córdoba	12.766.765	1,2%	0,8%							
Granada	14.838.753	1,4%	2,1%							
Huelva	8.438.861	0,8%	-0,6%							
Jaén	9.856.483	1,0%	-5,0%							
Málaga	26.618.454	2,6%	2,6%							
Sevilla	34.873.064	3,4%	1,8%							
ARAGÓN	32.737.472	3,2%	0,5%	33.688.924	3,1%	2,9%	1.307.451	642.100	49,11%	548.300
Huesca	5.538.923	0,5%	-2,8%							
Teruel	3.431.116	0,3%	0,5%							
Zaragoza	23.767.433	2,3%	1,3%							
ASTURIAS	20.560.557	2,0%	-0,5%	21.278.658	2,0%	3,5%	1.042.370	471.200	45,20%	375.400
BALEARES	26.262.492	2,5%	3,0%	27.228.681	2,5%	3,7%	1.106.753	604.300	54,60%	501.500
CANARIAS	39.738.229	3,8%	0,5%	40.880.389	3,8%	2,9%	2.100.299	1.110.400	52,87%	813.400
Palmas, Las	20.814.690	2,0%	0,5%							
Santa Cruz de Tenerife	18.923.539	1,8%	0,4%							
CANTABRIA	11.936.599	1,2%	1,6%	12.225.991	1,1%	2,4%	582.117	274.600	47,17%	226.000
CASTILLA Y LEÓN	51.885.273	5,0%	0,1%	53.563.062	5,0%	3,2%	2.445.791	1.145.300	46,83%	943.800
Ávila	2.932.340	0,3%	-1,3%							
Burgos	9.184.847	0,9%	0,0%							
León	9.230.278	0,9%	-0,5%							
Palencia	3.778.211	0,4%	-1,5%							
Salamanca	6.252.344	0,6%	-0,2%							
Segovia	3.201.090	0,3%	0,9%							
Soria	2.112.978	0,2%	1,2%							
Valladolid	11.871.006	1,1%	1,6%							
Zamora	3.322.179	0,3%	-1,6%							
CASTILLA-LA MANCHA	35.698.046	3,4%	-2,4%	36.958.335	3,4%	3,5%	2.040.723	988.500	48,44%	741.700
Albacete	6.878.550	0,7%	-1,6%							
Ciudad Real	8.955.986	0,9%	-3,7%							
Cuenca	3.890.900	0,4%	-2,5%							
Guadalajara	4.654.153	0,4%	-3,4%							
Toledo	11.318.457	1,1%	-1,4%							
TOTAL NACIONAL	1.037.025.000	100,0%	1,1%	1.075.639.000	100,0%	3,7%	46.524.943	22.873.700	49,16%	18.094.200

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Comunidad Autónoma	PIB a precios de mercado Precios Corrientes 2014 (P) Miles de Euros			PIB a precios de mercado Precios Corrientes 2015 (A) Miles de Euros			Pob. Total	Pob. Activa	% Pob. Activa	Pob. Ocupada	% Pob. ocupada a sobre pob. activa
	Valor 2014 (P)	Estruc. %	Var. Inter a.	Valor 2015 (P)	Estruc. %	Var. Inter a.	1 de enero 2016	2015T4	2015T4	2015T4	2015T4
ANDALUCÍA	138.630.113	13,4%	0,9%	143.846.139	13,4%	3,8%	8.381.213	4.017.700	47,94%	2.819.200	70,17%
Almería	11.917.709	1,1%	3,5%								
Cádiz	19.320.024	1,9%	-1,5%								
Córdoba	12.766.765	1,2%	0,8%								
Granada	14.838.753	1,4%	2,1%								
Huelva	8.438.861	0,8%	-0,6%								
Jaén	9.856.483	1,0%	-5,0%								
Málaga	26.618.454	2,6%	2,6%								
Sevilla	34.873.064	3,4%	1,8%								
ARAGÓN	32.737.472	3,2%	0,5%	33.688.924	3,1%	2,9%	1.307.451	642.100	49,11%	548.300	85,39%
Huesca	5.538.923	0,5%	-2,8%								
Teruel	3.431.116	0,3%	0,5%								
Zaragoza	23.767.433	2,3%	1,3%								
ASTURIAS	20.560.557	2,0%	-0,5%	21.278.658	2,0%	3,5%	1.042.370	471.200	45,20%	375.400	79,67%
BALEARES	26.262.492	2,5%	3,0%	27.228.681	2,5%	3,7%	1.106.753	604.300	54,60%	501.500	82,99%
CANARIAS	39.738.229	3,8%	0,5%	40.880.389	3,8%	2,9%	2.100.299	1.110.400	52,87%	813.400	73,25%
Palmas, Las	20.814.690	2,0%	0,5%								
Santa Cruz de Tenerife	18.923.539	1,8%	0,4%								
CANTABRIA	11.936.599	1,2%	1,6%	12.225.991	1,1%	2,4%	582.117	274.600	47,17%	226.000	82,30%
CASTILLA Y LEÓN	51.885.273	5,0%	0,1%	53.563.062	5,0%	3,2%	2.445.791	1.145.300	46,83%	943.800	82,41%
Ávila	2.932.340	0,3%	-1,3%								
Burgos	9.184.847	0,9%	0,0%								
León	9.230.278	0,9%	-0,5%								
Palencia	3.778.211	0,4%	-1,5%								
Salamanca	6.252.344	0,6%	-0,2%								
Segovia	3.201.090	0,3%	0,9%								
Soria	2.112.978	0,2%	1,2%								
Valladolid	11.871.006	1,1%	1,6%								
Zamora	3.322.179	0,3%	-1,6%								
CASTILLA-LA MANCHA	35.698.046	3,4%	-2,4%	36.958.335	3,4%	3,5%	2.040.723	988.500	48,44%	741.700	75,03%
Albacete	6.878.550	0,7%	-1,6%								
Ciudad Real	8.955.986	0,9%	-3,7%								
Cuenca	3.890.900	0,4%	-2,5%								
Guadalajara	4.654.153	0,4%	-3,4%								
Toledo	11.318.457	1,1%	-1,4%								
TOTAL NACIONAL	1.037.025.000	100,0%	1,1%	1.075.639.000	100,0%	3,7%	46.524.943	22.873.700	49,16%	18.094.200	79,10%

ANEXO 3. INDICADORES ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidad Autónoma	Total Pob. Activa	PA Agricultura, activos	PA Agricultura, % CA	PA Industria, activos	PA Industria, % CA	PA Construcción, activos	PA Construcción, % CA	PA Servicios, activos	PA Servicios, % CA	Parados 1er empleo (1)	Parados 1er empleo (1), % CA
	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4
ANDALUCÍA	3.965,5	390,6	12,7	286,2	7,2	216,6	5,6	2.516,9	61,0	555,0	13,5
Almería	348,1	89,2	25,6	17,1	4,9	20,2	5,8	183,4	52,7	38,2	11,0
Cádiz	575,9	16,9	2,9	49,1	8,5	28,6	5,0	372,8	64,7	108,4	18,8
Córdoba	378,5	51,8	13,7	29,4	7,8	18,3	4,8	222,9	58,9	56,0	14,8
Granada	441,3	41,8	9,5	26,8	6,1	19,8	4,5	285,5	64,7	67,4	15,3
Huelva	238,1	47,3	19,9	15,6	6,5	18,1	7,6	131,3	55,2	25,9	10,9
Jaén	294,7	61,7	20,9	29,6	10,1	15,0	5,1	157,3	53,4	31,1	10,5
Málaga	760,2	19,9	2,6	39,7	5,2	50,4	6,6	557,6	73,4	92,6	12,2
Sevilla	928,7	62,0	6,7	78,9	8,5	46,2	5,0	606,1	65,3	135,4	14,6
ARAGÓN	648,6	43,5	9,5	108,8	16,1	32,6	6,7	414,4	60,9	49,5	6,8
Huesca	107,0	14,0	13,1	13,3	12,4	7,2	6,7	66,6	62,2	6,0	5,6
Teruel	64,1	6,9	10,7	11,8	18,5	5,9	9,2	35,3	55,0	4,3	6,7
Zaragoza	477,5	22,6	4,7	83,7	17,5	19,5	4,1	312,5	65,5	39,2	8,2
ASTURIAS	461,0	14,0	3,0	64,7	14,0	23,9	5,2	316,0	68,5	42,5	9,2
BALEARES	593,5	3,8	0,6	36,6	6,2	57,6	9,7	457,5	77,1	38,0	6,4
CANARIAS	1.100,2	23,2	2,1	44,2	4,0	56,0	5,1	818,9	74,5	158,0	14,4
Palmas, Las	559,9	10,7	1,9	23,1	4,1	25,5	4,5	417,7	74,6	83,0	14,8
Santa Cruz de Tenerife	540,3	12,5	2,3	21,1	3,9	30,5	5,6	401,2	74,3	75,0	13,9
CANTABRIA	276,5	6,3	2,3	40,8	14,8	17,8	6,4	191,4	69,2	20,2	7,3
CASTILLA Y LEÓN	1.141,8	73,8	7,7	177,4	15,2	70,4	6,5	722,9	62,1	97,5	8,5
Ávila	76,8	6,3	8,1	6,9	9,0	5,1	6,6	51,5	67,0	7,1	9,2
Burgos	178,2	6,0	3,3	40,3	22,6	13,2	7,4	109,9	61,6	8,8	5,0
León	206,7	10,4	5,0	28,1	13,6	12,4	6,0	131,8	63,8	24,0	11,6
Palencia	74,5	6,5	8,7	15,1	20,3	4,3	5,7	41,9	56,3	6,7	9,0
Salamanca	147,2	10,8	7,3	17,5	11,9	7,1	4,9	97,1	65,9	14,7	10,0
Segovia	79,8	8,3	10,3	11,1	13,9	6,6	8,3	48,6	60,9	5,3	6,6
Soria	44,0	3,7	8,4	8,5	19,3	3,2	7,3	25,2	57,3	3,4	7,7
Valladolid	251,4	10,0	4,0	41,9	16,7	11,9	4,7	167,7	66,7	19,8	7,9
Zamora	83,2	11,8	14,2	8,0	9,6	6,6	7,9	49,2	59,1	7,7	9,2
CASTILLA-LA MANCHA	989,2	79,2	8,6	136,2	13,4	64,6	6,6	586,4	60,0	122,9	11,4
Albacete	183,0	17,0	9,3	21,8	11,9	9,8	5,4	110,8	60,5	23,6	12,9
Ciudad Real	235,8	22,0	9,3	29,4	12,5	16,0	6,8	134,0	56,8	34,5	14,6
Cuenca	96,3	14,9	15,5	13,1	13,6	7,5	7,8	53,3	55,4	7,5	7,8
Guadalajara	134,5	2,8	2,1	17,9	13,3	8,1	6,0	94,5	70,3	11,2	8,3
Toledo	339,6	22,5	6,6	54,0	15,9	23,2	6,8	193,8	57,1	46,1	13,6
TOTAL NACIONAL	22.745,9	1.034,2	4,5	2.753,0	12,1	1.251,3	5,5	15.330,8	67,4	2.376,5	10,4

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Comunidad Autónoma	Empresas Datos DIRCE	PYME Datos DIRCE	Empresas no PYME DIRCE	PYME sin asalariados en unidades	PYME 1 a 9 asalariados en unidades	PYME 10 a 50 asalariados en unidades	PYME de 50 a 249 asalariados en unidades	Porcentaje de PYME en la CCAA	% PYMES respecto a Eº o CCAA	Var. empresas 2006-2015 en unidades	Var. % empresas 2006-2015	Var. PYME 2014-2015 en unidades	Var. % PYME 2014-2015
	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016
ANDALUCÍA	488.951	488.619	332	264.369	206.433	15.784	2.033	99,93%	15,13%	-22.503	-4,40%	9.279	1,94%
Almería	41.197	41.152	45						8,42%				
Cádiz	58.620	58.601	19						11,99%				
Córdoba	46.256	46.226	30						9,46%				
Granada	56.872	56.843	29						11,63%				
Huelva	23.897	23.876	21						4,89%				
Jaén	33.251	33.234	17						6,80%				
Málaga	115.348	115.292	56						23,60%				
Sevilla	113.510	113.395	115						23,21%				
ARAGÓN	90.186	90.098	88	48.583	37.484	3.486	545	99,90%	2,79%	-1.889	-2,05%	497	0,55%
Huesca	16.368	16.363	5						18,16%				
Teruel	9.259	9.254	5						10,27%				
Zaragoza	64.559	64.481	78						71,57%				
ASTURIAS	67.588	67.538	50	37.092	28.085	2.044	317	99,93%	2,09%	-4.633	-6,42%	241	0,36%
BALEARES	89.248	89.173	75	48.910	36.684	3.111	468	99,92%	2,76%	1.903	-2,09%	2.224	2,56%
CANARIAS	135.717	135.585	132	75.473	54.383	4.881	848	99,90%	4,20%	-4.472	-3,19%	3.042	2,30%
Palmas, Las	70.509	70.421	88						51,94%				
Santa Cruz de Tenerife	65.208	65.164	44						48,06%				
CANTABRIA	37.638	37.601	37	20.073	16.064	1.273	191	99,90%	1,16%	-1.859	-4,71%	402	1,08%
CASTILLA Y LEÓN	161.231	161.114	117	87.824	67.532	5.082	676	99,93%	4,99%	-8.998	-5,29%	343	0,21%
Ávila	10.074	10.072	2						6,25%				
Burgos	25.556	25.533	23						15,85%				
León	31.407	31.390	17						19,48%				
Palencia	10.118	10.109	9						6,27%				
Salamanca	22.239	22.228	11						13,80%				
Segovia	10.797	10.790	7						6,70%				
Soria	5.780	5.774	6						3,58%				
Valladolid	33.565	33.527	38						20,81%				
Zamora	11.695	11.691	4						7,26%				
CASTILLA-LA MANCHA	126.296	126.241	55	67.591	54.104	4.079	467	99,93%	3,91%	-6.536	-4,92%	749	0,60%
Albacete	26.833	26.821	12						21,25%				
Ciudad Real	30.285	30.273	12						23,98%				
Cuenca	13.615	13.610	5						10,78%				
Guadalajara	13.349	13.337	12						10,56%				
Toledo	42.214	42.200	14						33,43%				
TOTAL NACIONAL	3.232.706	3.228.747	3.959	1.790.247	1.303.449	115.641	19.410	99,98%	100,00%	-100.827	-3,02%	50.339	1,58%

ANEXO 3. INDICADORES ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidad Autónoma	PIB per cápita 2014 (P) en Euros			PIB per cápita 2015 (A) en Euros			Población 2014 en miles de personas			Población 2015 en miles de personas		
	Valor 2014 (P)	Índ. Esp. = 100	Var. Intera.	Valor 2015 (P)	Índice Esp. = 100	Var. Intera.	Nº de Hab. 2014	Estruc. %	Var. Intera.	Nº de Hab. 2015	Estruc. %	Var. Intera.
CATALUÑA	26.585	119,1%	2,5%	27.613	119,1%	3,9%	7.399,6	15,9%	-0,6%	7.394,6	15,9%	-0,1%
Barcelona	26.652	119,4%	2,7%				5.433,7	11,7%	-0,6%			
Girona	25.829	115,7%	1,2%				741,1	1,6%	-0,7%			
Lleida	27.635	123,8%	2,0%				431,2	0,9%	-0,6%			
Tarragona	26.257	117,6%	1,9%				793,6	1,7%	-0,6%			
C. VALENCIANA	19.656	88,1%	2,5%	20.556	88,7%	4,6%	4.947,3	10,6%	-0,4%	4.931,4	10,6%	-0,3%
Alicante/Alacant	17.563	78,7%	3,5%				1.848,5	4,0%	-0,1%			
Castellón/Castelló	21.662	97,0%	1,6%				575,4	1,2%	-1,0%			
Valencia/València	20.732	92,9%	2,2%				2.523,4	5,4%	-0,5%			
EXTREMADURA	15.224	68,2%	-0,4%	15.882	68,5%	4,3%	1.093,8	2,4%	-0,4%	1.087,6	2,3%	-0,6%
Badajoz	14.957	67,0%	-0,8%				687,3	1,5%	-0,3%			
Cáceres	15.674	70,2%	0,4%				406,5	0,9%	-0,6%			
GALICIA	19.663	88,1%	0,8%	20.483	88,4%	4,2%	2.739,3	5,9%	-0,5%	2.725,2	5,9%	-0,5%
Coruña, A	20.509	91,9%	-0,5%				1.130,2	2,4%	-0,5%			
Lugo	19.991	89,6%	4,1%				340,1	0,7%	-0,9%			
Ourense	18.795	84,2%	-0,3%				320,2	0,7%	-1,0%			
Pontevedra	18.831	84,4%	1,6%				948,8	2,0%	-0,3%			
MADRID	30.637	137,2%	1,5%	31.691	136,7%	3,4%	6.376,7	13,7%	-0,3%	6.404,5	13,8%	0,4%
MURCIA	18.156	81,3%	0,2%	18.812	81,2%	3,6%	1.462,9	3,1%	0,1%	1.463,3	3,2%	0,0%
NAVARRA	28.039	125,6%	2,2%	29.060	125,4%	3,6%	636,0	1,4%	-0,2%	636,1	1,4%	0,0%
PAÍS VASCO	29.514	132,2%	2,3%	30.779	132,8%	4,3%	2.165,3	4,7%	-0,3%	2.162,3	4,7%	-0,1%
Araba/Álava	34.054	152,6%	1,2%				320,3	0,7%	0,2%			
Bizkaia	28.046	125,6%	3,0%				1.138,0	2,4%	-0,5%			
Gipuzkoa	29.820	133,6%	1,7%				707,0	1,5%	0,0%			
RIOJA	24.311	108,9%	2,5%	25.228	108,8%	3,8%	314,1	0,7%	-0,9%	312,7	0,7%	-0,4%
CEUTA	18.277	81,9%	-0,9%	18.849	81,3%	3,1%	84,6	0,2%	0,1%	84,5	0,2%	-0,1%
MELILLA	16.674	74,7%	0,0%	17.067	73,6%	2,4%	84,1	0,2%	0,6%	84,6	0,2%	0,6%
TOTAL NACIONAL	22.323	100,0%	1,4%	23.178	100,0%	3,8%	46.455,1	100,0%	-0,3%	46.407,2	100,0%	-0,1%

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Comunidad Autónoma	PIB a precios de mercado Precios Corrientes 2014 (P) Miles de Euros			PIB a precios de mercado Precios Corrientes 2015 (A) Miles de Euros			Pob. Total	Pob. Activa	% Pob. Activa	Pob. Ocupada	% Pob. ocupad a sobre pob. activa
	Valor 2014 (P)	Estruc. %	Var.Inter a.	Valor 2015 (P)	Estruc. %	Var.Inter a.	1 de enero 2016	2015T4	2015T4	2015T4	2015T4
CATALUÑA	196.714.713	19,0%	1,9%	204.189.146	19,0%	3,8%	7.516.254	3.770.400	50,16%	3.101.900	82,27%
Barcelona	144.820.270	14,0%	2,2%								
Girona	19.140.957	1,8%	0,5%								
Lleida	11.916.226	1,1%	1,4%								
Tarragona	20.837.260	2,0%	1,3%								
C. VALENCIANA	97.245.778	9,4%	2,1%	101.369.085	9,4%	4,2%	4.953.482	2.426.000	48,98%	1.905.600	78,55%
Alicante/Alacant	32.464.812	3,1%	3,4%								
Castellón/Castelló	12.465.042	1,2%	0,6%								
Valencia/València	52.315.924	5,0%	1,7%								
EXTREMADURA	16.651.921	1,6%	-0,8%	17.273.391	1,6%	3,7%	1.086.645	500.500	46,06%	360.000	71,93%
Badajoz	10.280.142	1,0%	-1,1%								
Cáceres	6.371.779	0,6%	-0,2%								
GALICIA	53.864.664	5,2%	0,3%	55.820.654	5,2%	3,6%	2.717.749	1.255.200	46,19%	1.032.600	82,27%
Coruña, A	23.180.611	2,2%	-0,9%								
Lugo	6.799.240	0,7%	3,2%								
Ourense	6.018.129	0,6%	-1,2%								
Pontevedra	17.866.684	1,7%	1,3%								
MADRID	195.367.513	18,8%	1,3%	202.965.056	18,9%	3,9%	6.464.078	3.408.500	52,73%	2.845.700	83,49%
MURCIA	26.559.415	2,6%	0,3%	27.528.246	2,6%	3,6%	1.464.440	701.200	47,88%	536.300	76,48%
NAVARRA	17.833.177	1,7%	2,0%	18.484.789	1,7%	3,7%	640.339	305.700	47,74%	264.400	86,49%
PAÍS VASCO	63.907.507	6,2%	2,0%	66.553.284	6,2%	4,1%	2.189.093	1.027.400	46,93%	894.900	87,10%
Araba/Álava	10.907.271	1,1%	1,4%								
Bizkaia	31.917.137	3,1%	2,4%								
Gipuzkoa	21.083.099	2,0%	1,7%								
RIOJA	7.635.481	0,7%	1,6%	7.889.806	0,7%	3,3%	315.651	153.800	48,72%	132.300	86,02%
CEUTA	1.546.558	0,1%	-0,7%	1.592.044	0,1%	2,9%	85.247	35.400	41,53%	25.550	72,18%
MELILLA	1.401.922	0,1%	0,5%	1.443.665	0,1%	3,0%	85.248	35.400	41,53%	25.550	72,18%
TOTAL NACIONAL	1.037.025.000	100,0%	1,1%	1.075.639.000	100,0%	3,7%	46.524.943	22.873.700	49,16%	18.094.200	79,10%

ANEXO 3. INDICADORES ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidad Autónoma	Total Pob. Activa	PA Agricultura, activos	PA Agricultura, % CA	PA Industria, activos	PA Industria, % CA	PA Construcción, activos	PA Construcción, % CA	PA Servicios, activos	PA Servicios, % CA	Parado s 1er empleo (1)	Parado s 1er empleo (1), % CA
	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4	2016T4
CATALUÑA	3.761,1	58,9	4,2	615,8	16,2	204,0	6,4	2.529,0	64,6	353,3	8,6
Barcelona	2.800,9	11,4	0,4	457,7	16,3	139,2	5,0	1.921,4	68,6	271,2	9,7
Girona	374,3	9,0	2,4	67,5	18,0	26,6	7,1	241,0	64,4	30,1	8,0
Lleida	208,5	17,6	8,4	30,0	14,4	14,8	7,1	131,9	63,3	14,2	6,8
Tarragona	377,4	20,9	5,5	60,6	16,1	23,4	6,2	234,7	62,2	37,8	10,0
C. VALENCIANA	2.441,2	67,9	2,9	362,0	16,6	130,6	5,4	1.619,0	64,5	261,7	10,6
Alicante/Alacant	901,9	16,0	1,8	135,1	15,0	51,0	5,7	612,2	67,9	87,6	9,7
Castellón/Castelló	270,1	9,9	3,6	58,1	21,5	14,9	5,5	158,2	58,6	29,0	10,7
Valencia/València	1.269,2	42,0	3,3	168,8	13,3	64,7	5,1	848,6	66,9	145,1	11,4
EXTREMADURA	499,3	54,2	10,4	41,4	8,4	31,2	6,7	300,1	61,0	72,3	13,7
Badajoz	320,9	39,0	12,2	26,0	8,1	17,2	5,4	185,9	57,9	52,7	16,4
Cáceres	178,4	15,2	8,5	15,4	8,6	14,0	7,9	114,2	64,0	19,6	11,0
GALICIA	1.253,9	82,6	7,9	177,9	13,4	76,1	6,3	794,2	62,8	123,0	9,7
Coruña, A	535,8	29,5	5,5	71,4	13,3	32,9	6,1	353,3	66,0	48,6	9,1
Lugo	149,5	21,3	14,2	14,0	9,4	10,8	7,2	92,2	61,7	11,2	7,5
Ourense	133,7	8,7	6,5	18,8	14,0	8,1	6,1	83,6	62,6	14,5	10,8
Pontevedra	434,9	23,1	5,3	73,7	16,9	24,3	5,6	265,1	61,0	48,7	11,2
MADRID	3.349,9	8,1	0,2	250,6	7,5	160,9	4,8	2.636,4	78,7	293,9	8,8
MURCIA	702,0	90,1	12,8	81,8	11,7	33,1	4,7	427,7	60,9	69,3	9,9
NAVARRA	308,2	11,8	3,8	75,1	24,4	12,2	4,0	192,1	62,3	17,0	5,5
PAÍS VASCO	1.028,3	16,2	1,7	216,8	22,8	54,4	4,8	660,0	62,9	81,0	7,7
Araba/Álava	156,9	4,0	2,6	43,8	27,9	5,7	3,6	90,8	57,9	12,6	8,0
Bizkaia	545,3	9,1	1,7	101,2	18,6	32,3	5,9	354,6	65,0	48,2	8,8
Gipuzkoa	326,1	3,1	0,9	71,8	22,0	16,4	5,0	214,6	65,8	20,2	6,2
RIOJA	152,4	10,2	6,7	34,6	22,7	6,8	4,5	92,5	60,7	8,2	5,4
CEUTA	35,9	0,0	..	0,7	2,1	1,2	3,3	28,2	78,5	5,8	16,2
MELILLA	37,2	0,0	..	1,3	3,4	1,3	3,4	27,2	73,1	7,5	20,1
TOTAL NACIONAL	22.745,9	1.034,2	4,5	2.753,0	12,1	1.251,3	5,5	15.330,8	67,4	2.376,5	10,4

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Comunidad Autónoma	Empresa s Datos DIRCE	PYME Datos DIRCE	Empresas no PYME DIRCE	PYME sin asalariad os en unidades	PYME 1 a 9 asalariad os en unidades	PYME 10 a 50 asalariad os en unidades	PYME de 50 a 249 asalariad os en unidades	Porcentaj e de PYME en la CCAA	% PYMES respecto a Eº o CCAA	Var. empresas 2006-2015 en unidades	Var. % empresas 2006-2015	Var. PYME 2014-2015 en unidades	Var. % PYME 2014-2015
	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016
CATALUÑA	595.718	594.874	844	341.123	226.745	22.746	4.260	99,86%	18,43%	-16.197	-2,65%	12.045	2,07%
Barcelona	450.118	449.396	722						75,54%				
Girona	60.450	60.412	38						10,16%				
Lleida	33.286	33.260	26						5,59%				
Tarragona	51.864	51.806	58						8,71%				
C. VALENCIANA	344.335	344.012	323	186.048	143.584	12.431	1.949	99,91%	10,65%	-24.043	-6,53%	5.198	1,53%
Alicante/Alacant	133.056	132.996	60						38,66%				
Castellón/Castelló	39.209	39.148	61						11,38%				
Valencia/València	172.070	171.868	202						49,96%				
EXTREMADURA	65.379	65.356	23	35.912	27.286	1.899	259	99,96%	2,02%	-745	-1,13%	1.028	1,60%
Badajoz	40.437	40.420	17						61,85%				
Cáceres	24.942	24.936	6						38,15%				
GALICIA	197.347	197.201	146	106.611	83.595	6.047	948	99,93%	6,11%	-2.543	-1,27%	1.981	1,01%
Coruña, A	82.088	81.998	90						41,58%				
Lugo	24.324	24.317	7						12,33%				
Ourense	23.031	23.019	12						11,67%				
Pontevedra	67.904	67.867	37						34,42%				
MADRID	515.847	514.505	1.342	304.821	186.381	19.173	4.130	99,74%	15,94%	13.291	2,65%	7.782	1,54%
MURCIA	91.887	91.800	87	49.526	38.199	3.556	519	99,91%	2,84%	-5.345	-5,50%	2.068	2,30%
NAVARRA	43.812	43.741	71	24.593	16.901	1.862	385	99,84%	1,35%	778	1,81%	826	1,92%
PAÍS VASCO	150.434	150.214	220	74.841	67.193	6.932	1.248	99,85%	4,65%	-13.566	-8,27%	2.349	1,59%
Araba/Álava	19.919	19.897	22						13,25%				
Bizkaia	51.788	51.721	67						34,43%				
Gipuzkoa	78.727	78.596	131						52,32%				
RIOJA	23.003	22.990	13	12.346	9.519	989	136	99,94%	0,71%	-354	-1,52%	7	0,03%
CEUTA	3.755	3.753	2	1.998	1.597	140	18	99,95%	0,12%	33	0,89%	33	0,89%
MELILLA	4.334	4.332	2	2.513	1.680	126	13	99,95%	0,13%	657	17,87%	245	5,99%
TOTAL NACIONAL	3.232.706	3.228.747	3.959	1.790.247	1.303.449	115.641	19.410	99,98%	100,00%	-100.827	-3,02%	50.339	1,58%

ANEXO 4. COEFICIENTES DE CORRELACIÓN

Cálculo realizado	Coefficiente
Correlación entre Régimen Fiscal Común + Concertado, y Total Estado, calculado sobre el crecimiento anual respecto año anterior en la serie 1987-2017=	0,17
Correlación entre Régimen Fiscal Común y Concertado, calculado sobre el crecimiento anual respecto año anterior en la serie 1987-2007=	0,08
Correlación entre Régimen Fiscal Común + Concertado y Total del Estado, calculado sobre el periodo 2007 a 2017=	-0,33
Correlación entre Régimen Fiscal Común y Concertado, calculado sobre el periodo 2007 a 2017=	0,14
Correlación entre Régimen Fiscal Común + Concertado y Total del Estado, calculado sobre el periodo 2000 a 2017=	-0,11
Correlación entre Régimen Fiscal Común y Concertado, calculado sobre el periodo 2000 a 2017=	0,17
Correlación entre Total ISD y Total Estado Cap. I a III, periodo 1987 a 2017=	0,32
Correlación entre Total ISD y Total Estado Cap. I a III, periodo 2000 a 2017=	0,36
Correlación entre Total ISD y Total Estado Cap. I a III, periodo 2007 a 2017=	0,31
Correlación entre Total ISD y Sucesiones y Donaciones del Estado, periodo 1987 a 2017=	0,11
Correlación entre Total ISD y Sucesiones y Donaciones del Estado, periodo 2000 a 2017=	0,08
Correlación entre Total ISD y Sucesiones y Donaciones del Estado, periodo 2007 a 2017=	0,26
Correlación entre Total Capítulo I y Total ISD Estado + CCAA, periodo 1987 a 2017=	0,38
Correlación entre Total Capítulo I y Total ISD Estado + CCAA, periodo 2000 a 2017=	0,63
Correlación entre Total Capítulo I y Total ISD Estado + CCAA, periodo 2007 a 2017=	0,58
Correlación recaudación total entre Aragón y Andalucía periodo 1987 a 2017=	0,92
Correlación recaudación total entre Aragón y Andalucía periodo 2000 a 2017=	0,80
Correlación recaudación total entre Aragón y Andalucía periodo 2007 a 2017=	-0,02
Correlación variación con respecto año anterior entre Aragón y Andalucía periodo 1987 a 2017=	0,12
Correlación variación con respecto año anterior entre Aragón y Andalucía periodo 2000 a 2017=	0,57
Correlación variación con respecto año anterior entre Aragón y Andalucía periodo 2007 a 2017=	0,45
Correlación variación últimos cinco años entre Aragón y Andalucía periodo 1987 a 2017=	0,61
Correlación entre Régimen Fiscal Común + Concertado, y Total Estado + CCAA, calculado sobre el crecimiento anual respecto año anterior en la serie 1987-2017=	0,80
Correlación entre Régimen Fiscal Común + Concertado, y Total Estado + CCAA, calculado sobre el crecimiento anual respecto año anterior en la serie 2000-2017=	0,99

Fuente: Anexo 1 y 2. Elaboración Propia

ANEXO 5. COMPARATIVA 2007-2014 DE LA REGULACIÓN POR EL ESTADO DEL ISD. TARIFAS Y PP

	Sucesiones Concepto		Normativa Estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre y Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre)
A	TRF/COF. P.PRE	1. Tarifa	Estatal
		2. P. PRE	Estatal
B	RDB Grupo I	Reducción Estatal	Reducción de 15.956,87€, más 3.990,72€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un máximo de 47.858,59€.
C	RDB Grupo II	Reducción Estatal	Reducción de 15.956,87€.
D	RDB Grupo III	Reducción Estatal	Reducción de 7.993,46€.
E	RDB Grupo IV	Reducción Estatal	No existe reducción.
F	Empresa o negocio	1. RDB Estatal	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge supérstite su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
		2. RDB Estatal CCAA	No procede
		3. RDB CCAA PART	No procede

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Las tarifas, coeficientes multiplicadores y tramos de patrimonio preexistente del Estado en su regulación a fecha de publicación del presente estudio no han sufrido modificaciones desde que la LISD y su correspondiente reglamento entraron en vigor.

Estatal			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Estatal			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 6. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR ANDALUCÍA DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Andalucía (D Legislativo 1/2009 modificado por Ley 8/2010, Ley 1/2010, Ley 4/2010, Ley 18/2011, Ley 7/2013, Ley 6/2014, Ley 4/2016 y Ley 10/2016)	MOD. NORM. C. A. de Andalucía entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF. P.PRE.	1. Tarifa	Propia	Incrementa la tarifa en los supuestos de Base Liquidable superior a 398.777,54 €
		2. P. PRE.	Estatal	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 15.956,87€, más 3.990,72€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un máximo de 47.858,59€. (=E) B - Reducción por el total de la base imponible siempre que concurren en el sujeto pasivo los siguientes requisitos: 1. Grupos I (o supuestos de equiparaciones). 2. Que su base imponible no sea superior a 250.000€. Los parientes directos del grupo de parentesco I y II, para bases imponibles superiores a 250.000,00€ e iguales o inferiores a 350.000,00€, esa reducción propia será una cantidad variable que sumada a las otras reducciones no podrá ser superior a 200.000,00€. 3. Que su PP sea el correspondiente al primer tramo de la escala establecida en la LISD, actualmente 402.678,11€.	B - Incrementa la base imponible máxima de aplicación de la reducción hasta los 250.000€. Los parientes directos del grupo de parentesco I y II, para bases imponibles superiores a 250.000,00€ e iguales o inferiores a 350.000,00€, esa reducción propia será una cantidad variable que sumada a las otras reducciones no podrá ser superior a 200.000,00€.
C	RDB Grupo II	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 15.956,87€. (=E) B - Reducción por el total de la base imponible siempre que concurren en el sujeto pasivo los siguientes requisitos: 1. Grupos II (o supuestos de equiparaciones). 2. Que su base imponible no sea superior a 250.000€. Los parientes directos del grupo de parentesco I y II, para bases imponibles superiores a 250.000,00€ e iguales o inferiores a 350.000,00€, esa reducción propia será una cantidad variable que sumada a las otras reducciones no podrá ser superior a 200.000,00€. 3. Que su PP sea el correspondiente al primer tramo de la escala establecida en la LISD, actualmente 402.678,11€.	B -- Incrementa la base imponible máxima de aplicación de la reducción hasta los 250.000€ Los parientes directos del grupo de parentesco I y II, para bases imponibles superiores a 250.000,00€ e iguales o inferiores a 350.000,00€, esa reducción propia será una cantidad variable que sumada a las otras reducciones no podrá ser superior a 200.000,00€.
D	RDB Grupo III	RDB Estatal CCAA	Reducción de 7.993,46€. (=E)	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatal y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa o negocio	1. RDB Estatal	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge supérstite su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.	Se reduce de 10 a 5 los años que debe mantener la adquisición. Elimina la referencia a minoración del patrimonio.
		2. RDB CCAA EN	Reducción en la base imponible del 99%, a favor de cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del causante, en el supuesto y con los requisitos previstos en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de adquisición "mortis causa" de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. La domiciliación en Andalucía deberá mantenerse durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.	Ligera mejoría, al eliminar la disposición relativa a no minoración del patrimonio. Desaparece la limitación de entidades de reducida dimensión.
		3. RDB CCAA PART	No hay regulación específica	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Andalucía 2017 (DL 1/2009 de 1 de septiembre modificada por L 18/2011 de 23 de diciembre) (Propia) Aplicable desde el 01/01/2012			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
797.555,08	207.266,95	en adelante	36,5

Andalucía 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde el 01/01/2001			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Andalucía 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2001			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Andalucía 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde el 01/01/2001			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 7. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR ARAGÓN DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Aragón (Decreto Legislativo 1/2005 modificado por Ley 8/2007, Ley 11/2008, Ley 13/2009, Ley 12/2010, Ley 3/2012, Ley 10/2012, Ley 2/2014, Ley 14/2014, Ley 10/2015 y Ley 2/2016)	MOD. NORM. C. A. de Aragón entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/ COF. P. PRE.	1. Tarifa	Estatal	No hay variación
		2. P. PRE.	Estatal	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 15.956,87€, más 3.990,72€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un máximo de 47.858,59€. (=E) B - Reducción del 100% del valor de la adquisición a favor de los hijos menores de edad con el límite de la reducción de 3.000.000€. Esta reducción será incompatible con la bonificación regulada en el art. 131.8 C - Reducción del 100% del valor de la adquisición sujeta a que: 1.- El importe total del resto de reducciones no sea superior a 150.000€ (no computan las reducciones relativas a beneficiarios de pólizas de seguros de vida). 2.- La suma de las reducciones anteriores más la presente no supere los 150.000€ (excluida la relativa a beneficiarios de pólizas de seguros de vida). 3.- El PP del contribuyente no exceda de 402.678,11 euros €. Cuando el contribuyente, cumpliendo los requisitos de los apartados anteriores, tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, los límites de los apartados 1 y 2 anteriores serán de 175.000 euros. Esta reducción no podrá aplicarse cuando, en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se hubiera practicado la reducción prevista en el art. 132-2, y siempre que la condición de donante y causante coincidan en la misma persona, salvo que aquélla hubiera sido por importe inferior a 150.000 euros, en cuyo caso podrá aplicarse como reducción por el concepto «sucesiones» la diferencia entre la reducción aplicada por el concepto «donaciones» y la reducción que le corresponda conforme a lo previsto en los apartados anteriores Esta reducción será incompatible con la bonificación regulada en el art. 131-8 D - Bonificación del 50% en la cuota tributaria, derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario. Esta bonificación será incompatible con las reducciones reguladas en los arts. 131-1, 131-5 y 131-7. E - Bonificación del 65 por cien establecida para en la cuota tributaria aplicable a los miembros del grupo de parentesco I y siempre que la base imponible sea igual o inferior a 100.000,00€ y el PP que no exceda de 100.000,00€ para sucesiones	C- Incrementa la cuantía de la reducción del 100% en 50.000€ y eleva el límite de PPE. Incluye algunas limitaciones y mejoras para discapacitados. D - Incluye una bonificación del 50% a partir de enero de 2014 E – Bonificación del 65% a la cuota tributaria para bases imponibles no superiores a 100.000€
C	RDB Grupo II	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 15.956,87€. (=E) B - Reducción del 100% del valor de la adquisición a favor de hijos, ascendientes y cónyuge siempre que: 1.- El importe total del resto de reducciones no sea superior a 150.000€ (no computan las reducciones relativas a beneficiarios de pólizas de seguros de vida). 2.- La suma de las reducciones anteriores más la presente no supere los 150.000€ (excluida la relativa a beneficiarios de pólizas de seguros de vida). 3.- Para el caso del cónyuge, los dos límites anteriores se incrementarán en 150.000€ por cada hijo menor de edad que conviva con el cónyuge. 4.- El PP del contribuyente no exceda de 402.678,11 euros €. 5.- Los nietos del causante podrán beneficiarse de esta reducción si su progenitor hubiera premuerto al causante. Cuando el contribuyente, cumpliendo los requisitos de los apartados anteriores, tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, los límites de los apartados 1 y 2 anteriores serán de 175.000 euros. Esta reducción no podrá aplicarse cuando, en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se hubiera practicado la reducción prevista en el art. 132-2, y siempre que la condición de donante y causante coincidan en la misma persona, salvo que aquélla hubiera sido por importe inferior a 150.000 euros, en cuyo caso podrá aplicarse como reducción por el concepto «sucesiones» la diferencia entre la reducción aplicada por el concepto «donaciones» y la reducción que le corresponda conforme a lo previsto en los apartados anteriores. 6. Esta reducción será incompatible con la bonificación regulada en el art. 131-8. C - Bonificación del 50% en la cuota tributaria, derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario. Esta bonificación será incompatible con las reducciones reguladas en los arts. 131-1, 131-5 y 131-7. E - Bonificación del 65 por cien establecida para en la cuota tributaria aplicable a los miembros del grupo de parentesco II siempre que la base imponible sea igual o inferior a 100.000,00€ y el PP que no exceda de 100.000,00€ para sucesiones	B - Incrementa la cuantía de la reducción del 100% en 50.000€ y eleva el límite de PPE. Incluye algunas limitaciones y mejoras para discapacitados. C - NUEVA - Incluye una bonificación del 50% a partir de enero de 2014 E – Bonificación del 65% a la cuota tributaria para bases imponibles no superiores a 100.000€

ANEXO 7. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR ARAGÓN DEL ISD. TARIFAS Y PP

D	RDB Grupo III	RDB Estatad y CCAA	Reducción de 7.993,46€ para colaterales de segundo y tercer grado, y ascendientes y descendientes por afinidad. El parentesco por afinidad no se pierde por fallecimiento del cónyuge que sirve de nexo, salvo si hubiere segundas nupcias (casi igual E)	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatad Y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa y negocio	1. RDB Estatad	Reducción del 99% en adquisición de empresa individual o negocio profesional a favor del cónyuge o descendientes (si no existieran descendientes, la reducción también podría aplicarse a ascendientes y colaterales hasta tercer grado), siempre que: 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP en alguno de los dos años naturales anteriores. 2.- Se mantenga la afectación de los bienes y derechos adquiridos a una actividad económica de cualquiera de los sucesores durante los 5 años siguientes al fallecimiento. No se perderá derecho a la reducción si la empresa o negocio adquiridos se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de exención del IP durante el plazo señalado.	Incrementa la reducción del 95 al 99% y disminuye la exigencia de mantener la adquisición de 10 a 5 años.
		2. RDB CCAA EN	Reducción del 30% para aquellos causahabientes que no se pudieran beneficiar de la reducción anterior por empresa individual, negocio profesional o participaciones, siempre que la empresa no tenga como actividad la gestión de patrimonio inmobiliario o mobiliario en los tres años anteriores, que tenga al menos un empleado, que se mantenga la plantilla durante cinco años.	Nueva reducción del 30% que amplía los beneficiarios de la anterior
		3. RDB CCAA PART	Reducción del 99% en adquisición de participaciones en entidades a favor del cónyuge o descendientes (si no existieran descendientes, la reducción también podría aplicarse a ascendientes y colaterales hasta tercer grado), siempre que: 1.- Se cumplan los requisitos de la exención en el IP en la fecha de fallecimiento; no obstante, cuando sólo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción. A los solos efectos de este apartado, el porcentaje del 20 por 100 a que se refiere la letra b) del punto 2 del citado artículo se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón. 2.- Se mantenga la adquisición durante el plazo de cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. En el caso de que, como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similar, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón.	Incrementa la reducción del 95 al 99% y disminuye la exigencia de mantener la adquisición de 10 a 5 años.

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Aragón 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Aragón 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Aragón 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Aragón 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 8. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR ASTURIAS DEL ISD. TARIFAS Y PP

SUC.		Normativa específica del Principado de Asturias (Decreto Legislativo Asturias 2/2014 modificado por Ley 6/2016)	MOD. NORM. del Principado de Asturias entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/C OF P. PRE	1. Tarifa Propia	Modifica todas las bases liquidables para someterlas a un redondeo y eleva las tarifas para bases liquidables de más de 400.000€ hasta una tarifa máxima de 36,5
		2. P. PRE PP para adquisiciones mortis causa Grupo de parentesco I: De 0 a 402.678,11-0,0100 De 402.678,12 a 2.007.380,43-0,0200 De 2.007.380,44 a 4.020.770,98-0,0300 Más de 4.020.770,98-0,0400	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA Mejora de la reducción del estado, que pasa a ser de 200.000€	Incrementa la mejora del estado hasta los 200.000€.
C	RDB Grupo II	RDB Estatal y CCAA Mejora de la reducción del estado, que pasa a ser de 200.000€	Incrementa la mejora del estado hasta los 200.000€. Elimina la bonificación del 100% para BI no superiores a 150.000€ (la nueva reducción puede compensar la bonificación eliminada)
D	RDB Grupo III	RDB Estatal y CCAA Reducción de 7.993,46€. (=E)	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatal y CCAA No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empre sa y negoci o	1. RDB Estatal Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge superviviente su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (=E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
		2. RDB CCAA EN Reducción propia del 99% en adquisición de empresa individual o negocio profesional a favor del cónyuge o pareja estable de la Ley 4/2002, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, supuestos de equiparaciones y colaterales, por consanguinidad, hasta tercer grado, siempre que 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La actividad se ejerza en el territorio del Principado. 3.- La adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento. 4.- Se mantenga su domicilio fiscal en el Principado durante 10 años. 5.- El valor de la empresa o negocio no exceda de 5.000.000€.	Eleva el valor límite del negocio de 3.000.000€ a 5.000.000€
		3. RDB CCAA PART No hay regulación específica.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Asturias 2017 (DL 2/2014 de 22 octubre modificada por DL 6/2016 de 30 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 30/10/2014			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	8.000,00	7,65
8.000,00	612	8.000,00	8,5
16.000,00	1.292,00	8.000,00	9,35
24.000,00	2.040,00	8.000,00	10,2
32.000,00	2.856,00	8.000,00	11,05
40.000,00	3.740,00	8.000,00	11,9
48.000,00	4.692,00	8.000,00	12,75
56.000,00	5.712,00	8.000,00	13,6
64.000,00	6.800,00	8.000,00	14,45
72.000,00	7.956,00	8.000,00	15,3
80.000,00	9.180,00	40.000,00	16,15
120.000,00	15.640,00	40.000,00	18,7
160.000,00	23.120,00	80.000,00	21,25
240.000,00	40.120,00	160.000,00	25,5
400.000,00	80.920,00	400.000,00	31,25
800.000,00	205.920,00	en adelante	36,5
Caso particular, grupos parentesco I y II, solo para Sucesiones (DL 2/2014 de 22 de octubre modificado por DL 6/2016 de 30 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2017			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto de base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	56.000,00	21,25
56.000,00	11.900,00	160.000,00	25,5
216.000,00	52.700,00	400.000,00	31,25
616.000,00	177.700,00	En adelante	36,5

Asturias 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7. "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Asturias 2017 (DL 2/2014 de 22 octubre) (Propia). Aplicable desde 01/01/2004					Asturias 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre y para sucesiones L Asturias 6/2003 de 30 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2004				
Patrimonio preexistente / €	I Sucesiones	II	III	IV	Patrimonio preexistente / €	I Sucesiones	II	III	IV
De 0 a 402.678,11	0	1,5882	2	2	De 0 a 402.678,11	0	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	0,02	1,6676	2,1	2,1	De 402.678,12 a 2.007.380,43	0,02	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	0,03	1,7471	2,2	2,2	De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	0,03	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	0,04	1,9059	2,4	2,4	Más de 4.020.770,98	0,04	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
"Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

ANEXO 9. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR BALEARES DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de las Illes Balears (Decreto Legislativo 1/2014, modificado por Ley 13/2014, Ley 3/2015, Ley 6/2015 y Ley 12/2015)	MOD. NORM. de las Illes Balears entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/C OF P. PRE	1. Tarifa	Propio	Para los sujetos comprendidos en los grupos de parentesco I y II, simplifica y reduce las tarifas situándose la máxima en 20% y cotizando por el 1% hasta 700.000€
		2. P. PRE	Propio	Crea una nueva tabla para distinguir PP de colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, de los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad que se les aplicaría un multiplicador más elevado
B	RDB Grupo I	RDB Estatat y CCAA	A - Reducción de 25.000€ más 6.250€ por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente. Límite de 50.000€ B - Bonificación del 99% sobre la cuota íntegra corregida.	Se elimina la deducción autonómica de los grupos I y II que se calculaba restando a la cuota bonificada el producto de la base imponible por un tipo del 1%
C	RDB Grupo II	RDB Estatat y CCAA	Reducción de 25.000€	Se elimina la deducción autonómica de los grupos I y II que se calculaba restando a la cuota bonificada el producto de la base imponible por un tipo del 1%
D	RDB Grupo III	RDB Estatat y CCAA	Reducción de 8.000€ (Similar E)	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatat y CCAA	Reducción de 1.000€	No hay variación
F	Empres a negoci o	1. RDB Estatat	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge superviviente su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (Similar E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
		2. RDB CCAA EN	Reducción 50% en la adquisición de dinero "mortis causa", con un máximo de 200.000 €, que se destine a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: 1.- La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario 2.- Como mínimo, la empresa creada deberá emplear a una persona domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, distinta del contribuyente que aplique la reducción y de los socios o partícipes de la empresa. 3.- En el plazo máximo de dieciocho meses desde el devengo del impuesto, el dinero adquirido deberá destinarse a la creación de la empresa y se cumplirá el requisito de creación de empleo. 4.- Durante cuatro años desde la creación de la empresa deberán mantenerse la actividad económica, los puestos de trabajo y el nivel de inversión que se tome como base de la reducción. Durante esos cuatro años la cifra anual de negocio de la empresa no podrá superar el límite de 2.000.000 de euros. 5.- En el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, las participaciones que adquiera el derechohabiente representarán más del 50% del capital social de la entidad, y se mantendrán en el patrimonio del derechohabiente durante un período mínimo de cuatro años. 6.- En el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, el derechohabiente no puede tener ninguna vinculación con el resto de socios, en los términos previstos en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.	Nueva reducción, del 50%, para incentivar el desarrollo de actividad económica que radique y contrate en las Islas y se mantenga por 5 años.
		3. RDB CCAA PART	No hay regulación específica.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Balears 2017 (L 1/2014 de 6 de junio modificada por L 12/2015 de 29 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2007			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0		8.000,00	7,65
8.000,00	612	8.000,00	8,5
16.000,00	1.292,00	8.000,00	9,35
24.000,00	2.040,00	8.000,00	10,2
32.000,00	2.856,00	8.000,00	11,05
40.000,00	3.740,00	8.000,00	11,9
48.000,00	4.692,00	8.000,00	12,75
56.000,00	5.712,00	8.000,00	13,6
64.000,00	6.800,00	8.000,00	14,45
72.000,00	7.956,00	8.000,00	15,3
80.000,00	9.180,00	40.000,00	16,15
120.000,00	15.640,00	40.000,00	18,7
160.000,00	23.120,00	80.000,00	21,25
240.000,00	40.120,00	160.000,00	25,5
400.000,00	80.920,00	400.000,00	29,75
800.000,00	199.920,00	exceso	34
Caso Particular grupos de parentesco I y II solo para sucesiones (L 1/2014 de 6 de junio modificada por L 12/2015 de 29 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2016			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	700.000,00	1
700.000,00	7.000,00	300.000,00	8
1.000.000,00	31.000,00	1.000.000,00	11
2.000.000,00	141.000,00	1.000.000,00	15
3.000.000,00	291.000,00	En adelante	20

Balears 2007 (L 22/2006 de 19 de diciembre) (Propia) Aplicable desde el 01/01/2007			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	8.000,00	7,65
8.000,00	612	8.000,00	8,5
16.000,00	1.292,00	8.000,00	9,35
24.000,00	2.040,00	8.000,00	10,2
32.000,00	2.856,00	8.000,00	11,05
40.000,00	3.740,00	8.000,00	11,9
48.000,00	4.692,00	8.000,00	12,75
56.000,00	5.712,00	8.000,00	13,6
64.000,00	6.800,00	8.000,00	14,45
72.000,00	7.956,00	8.000,00	15,3
80.000,00	9.180,00	40.000,00	16,15
120.000,00	15.640,00	40.000,00	18,7
160.000,00	23.120,00	80.000,00	21,25
240.000,00	40.120,00	160.000,00	25,5
400.000,00	80.920,00	400.000,00	29,75
800.000,00	199.920,00	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Balears 2017 Sucesiones (L 1/2014 de 6 de junio modificada por L 12/2015 de 29 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 08/06/2014					Balears 2007 (L 22/2006 de 19 de diciembre) (Propia) Aplicable desde el 01/01/2007			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III (Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad)	III (Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad)	IV	Patrimonio preexistente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 400.000	1	1,2706	1,6575	1,7	De 0 a 400.000,00	1	1,5882	2
De 400.000 a 2.000.000	1,05	1,3341	1,7	1,785	De 400.000,01 a 2.000.000,00	1,05	1,6676	2,1
De 2.000.000 a 4.000.000	1,1	1,3977	1,785	1,87	De 2.000.000,01 a 4.000.000,00	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.000.000	1,2	1,5247	1,955	2,04	Más de 4.000.000,00	1,2	1,9059	2,4
Balears 2017 Donaciones (L 1/2014 de 6 de junio modificada por L 12/2015 de 29 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 08/06/2014								
Patrimonio preexistente / €	I y II	III (Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad)	III (Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad)	IV				
De 0 a 400.000	1	1,5882	1,95	2				
De 400.000 a 2.000.000	1,05	1,6676	2	2,1				
De 2.000.000 a 4.000.000	1,1	1,7471	2,1	2,2				
Más de 4.000.000	1,2	1,9059	2,3	2,4				

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
"Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

ANEXO 10. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CANARIAS DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Canarias (Decreto Legislativo Canarias 1/2009, modificada por Ley 1/2011, Ley 4/2012, Ley 9/2014, Ley 11/2014, Ley 11/2015 y Ley 3/2016)	MOD. NORM. C. A. de Canarias entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. PRE	1. Tarifa	Estatal	No hay variación
		2. P. PRE	Estatal	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción del 100% de la base imponible con una cuantía máxima que varía en función de la edad del adquirente: - Menores de diez años de edad: la reducción no puede exceder de 138.650 euros - Menores de quince años e iguales y mayores de diez años de edad: la reducción no puede exceder de 92.150 euros - Menores de dieciocho años e iguales y mayores de quince años de edad: La reducción no puede exceder de 57.650 euros. - Menores de veintiuno e iguales y mayores de dieciocho años de edad: La reducción no puede exceder de 40.400 euros B – Bonificación del 99,9 por ciento sobre la cuota tributaria.	Disminuye el límite de la reducción, por tramos el límite para el menor de 10 años pasa de 1.000.000€ a 138.650€. Solo mejora la reducción en la franja de los 18 a los 21 años de edad. Nueva bonificación del 99,9 por ciento sobre la cuota tributaria.
C	RDB, Grupo II	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción en función del parentesco entre adquirente y causante: - Cónyuge: 40.400 euros - Hijos o adoptados: 23.125 euros - Resto de descendientes: 18.500 euros - Ascendientes o adoptantes: 18.500 euros B - Reducción de 125.000 euros en las adquisiciones por parte de personas de setenta y cinco años o más de edad. La presente reducción es incompatible con la reducción por discapacidad, y compatible con las restantes reducciones. C – Bonificación del 99,9 por ciento sobre la cuota tributaria.	Se incrementa la cuantía de la reducción, antes era de 18.500€ y ahora es por tramos con una cuantía para el tramo más pequeño de 18.500€. Además una reducción aún más alta para mayores de 75 años. Nueva bonificación del 99,9 por ciento sobre la cuota tributaria.
D	RDB Grupo III	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 9.300€. B - Reducción de 125.000 euros en las adquisiciones por parte de personas de setenta y cinco años o más de edad. La presente reducción es incompatible con la reducción por discapacidad, y compatible con las restantes reducciones.	Reducción para mayores de 75 años (125.000€).
E	RDB Grupo IV	RDB Estatal y CCAA	Reducción de 125.000 euros en las adquisiciones por parte de personas de setenta y cinco años o más de edad. La presente reducción es incompatible con la reducción por discapacidad, y compatible con las restantes reducciones.	Reducción para mayores de 75 años (125.000€).
F	Empresa o negocio	1. RDB Estatal	Mejorada por la CCAA, aunque requiere domicilio en la misma CCAA entre otras cosas.	Este supuesto de reducción está recogido en el siguiente apartado
		2. RDB CCAA EN	Reducción del 99% en adquisición de empresa individual o negocio profesional a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (en el caso de que no hubiera descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado, podrán aplicar una reducción del 95%, manteniendo el cónyuge supérstite su derecho a la reducción del 99%) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: 1.- Que la empresa individual o el negocio profesional hayan estado exentos, conforme al apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, en alguno de los dos años anteriores al fallecimiento. 2.- Que el adquirente mantenga en su patrimonio y afectos a una actividad o negocio la adquisición durante los cinco años siguientes al fallecimiento. 3.- Que la actividad económica, dirección y control de la empresa individual o del negocio profesional que se transmiten radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el momento del fallecimiento y se mantengan en el propio territorio de la Comunidad Autónoma durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante. La reducción establecida en el presente artículo es compatible con la que en su caso proceda por razón de parentesco, discapacidad, edad y seguros de vida.	Algunas nuevas precisiones, pero se produce una mejora al pasar de 10 a 5 años el plazo mínimo para mantener lo adquirido y su control. Las participaciones son excluidas para hacer una regulación aparte. Desaparece el límite de valor de la empresa o negocio profesional para aplicar la reducción. Se elimina el límite de 3.000.000,00 de valor máximo de la empresa transmitida para que se pudiera aplicar la reducción.
		3. Reducción CCAA para participaciones	Reducción del 99% en la adquisición mortis causa de participaciones en entidades sin cotización en mercados organizados a favor de cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida (cuando no existan descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado, podrán aplicar una reducción por un importe del 95%, manteniendo el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 99%). Será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos: 1.- Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el apartado 3 del art 22bis de la Decreto Legislativo Canarias 1/2009, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. 2.- Que la participación del causante en el capital de la entidad constituya al menos el 5 por ciento del mismo, computado individualmente, o el 20 por ciento, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad. 3.- Que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. 4.- La efectiva aplicación de la reducción establecida en el presente artículo queda condicionada a que el adquirente mantenga en su patrimonio lo adquirido durante los cinco años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante La presente reducción no se aplica en ningún caso a las participaciones en instituciones de inversión colectiva. La reducción establecida en el presente artículo es compatible con la que en su caso proceda por razón de parentesco, discapacidad, edad y seguros de vida.	Más que una nueva reducción, regula de manera separada el supuesto de participaciones, dado que los requisitos para ese caso requieren de unas especificaciones diferentes. En todo caso supone una mejora al pasar de 10 a 5 años el plazo mínimo para mantener lo adquirido y su control. Se exige además una implicación en el negocio a nivel de dirección y una participación mínima (5%), por parte del causante.

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Canarias 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Canarias 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
"Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Canarias 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Canarias 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
"Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

ANEXO 11. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CANTABRIA DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Cantabria (Decreto Legislativo Cantabria 62/2008 modificado por Ley 11/2010, Ley 5/2011, Ley 10/2012, Ley 10/2013, Ley 7/2014 y Ley 6/2015)	MOD. NORM. C. A. de Cantabria entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. PRE	1. Tarifa	Estatul	No hay variación
		2. P. PRE	Propia	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatul y CCAA	A - Reducción de 50.000€ más 5.000€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente. B - Bonificación del 99% en la cuota tributaria.	B- Mejora significativa al introducir bonificación del 99% en la cuota tributaria.
C	RDB Grupo II	RDB Estatul y CCAA	A - Reducción de 50.000€ B - Bonificación del 99% en la cuota tributaria.	B- Mejora significativa al introducir bonificación del 99% en la cuota tributaria.
D	RDB Grupo III	RDB Estatul y CCAA	Reducción de 8.000€ (similar Estatul)	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatul y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa o negocio	1. RDB Estatul	Reducción del 99% en adquisición de empresa individual, negocio profesional (incluidos los relacionados con la producción y comercialización en el sector ganadero, agrario o pesquero) o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta cuarto grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge superviviente su derecho a la reducción), siempre que se cumplan los requisitos siguientes: 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	Incrementa del 98% al 99% la reducción.
		2. RDB CCAA EN	No existe regulación específica.	No hay variación
		3. RDB CCAA PART	No existe regulación específica.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Cantabria 2017 (DL 62/2008 de 19 de junio) (Igual a Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Cantabria 2007 (L 11/2002 de 23 de diciembre) (Igual Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Cantabria 2017 (DL 62/2008 modificada por L 6/2015 de 28 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 03/07/2009			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 403.000	1	1,5882	2
De 403.000,01 a 2.007.000	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.000,01 a 4.020.000	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.000	1,2	1,9059	2,4

Cantabria 2007 (L 11/2002 de 23 de diciembre modificada por L 7/2004 de 28 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2003				
Patrimonio preexistente / €	I y II	I y II Sucesiones	III	IV
De 0 a 403.000	1	0,01	1,5882	2
De 403.000,01 a 2.007.000	1,05	0,02	1,6676	2,1
De 2.007.000,01 a 4.020.000	1,1	0,03	1,7471	2,2
Más de 4.020.000	1,2	0,04	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 12. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CASTILLAS Y LEÓN DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Castilla y León (Decreto Legislativo 1/2013, modificado por Ley 11/2013, Ley 10/2014 y Ley 7/2015)	MOD. NORM. C. A. de Castilla y León entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. PRE	1. Tarifa	Estatal	No hay variación
		2. P. PRE	Estatal	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 60.000€ más 6.000€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, sin límite. Reducción variable, calculada como la diferencia entre 250.000 euros y la suma de las siguientes cantidades: - Las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de la normativa estatal. - La reducción que les corresponda por aplicación de las letras a) y b) de este apartado. (Letra a, caso de descendientes y adoptados de veintiún o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 60.000€; letra b- descendientes y adoptados menores de veintiún años, 60.000€, más 6.000€ por cada año menos de veintiuno que tenga el contribuyente) - Las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de los arts. 12, 14, 15, 16 y 17 del Decreto Legislativo Castilla y León 1/2013. En el caso en que la diferencia a la que se refiere esta reducción sea de signo negativo, el importe de la misma será de cero. B - Eliminación Bonificación del 99%	A- Reducción mejorada con un nuevo supuesto variable, en el 2016 se incrementa de 175.000€ a 250.000€ el máximo de la reducción del 13.1.c). B- Desaparece la bonificación del 99%.
C	RDB Grupo II	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción 60.000€ B - Se elimina la bonificación del 99% C - Reducción variable, calculada como la diferencia entre 250.000 euros y la suma de las siguientes cantidades: - Las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de la normativa estatal. - La reducción que les corresponda por aplicación de las letras a) y b) de este apartado. - Las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de los arts. 12, 14, 15, 16 y 17 del Decreto Legislativo Castilla y León 1/2013. En el caso en que la diferencia a la que se refiere esta reducción sea de signo negativo, el importe de la misma será de cero.	B- Desaparece la bonificación del 99%. C- Nueva reducción variable igual a la del grupo de parentesco I, que en el 2016 se incrementa de 175.000€ a 250.000€ el máximo de la reducción del 13.1.c).
D	RDB Grupo III	RDB Estatal y CCAA	Reducción de 7.993,46€ (=E)	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatal y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
		1. RDB Estatal	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge superviviente su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (=E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
F	Empresa o negocio	2. RDB CCAA EN	Reducción del 99% en adquisición de empresa individual o negocio profesional, siempre que concurren las siguientes circunstancias: a) Empresa individual o negocio profesional situado en Castilla y León. b) Que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa. c) Que los ingresos del causante procedentes de esta actividad supongan al menos el 50% de la suma de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. A tal efecto no se tendrán en cuenta los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de reducción en este impuesto. d) Cuando un mismo causante ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose para determinar el porcentaje de ingresos a que se refiere la letra anterior, el conjunto del rendimiento de todas ellas. e) Que la adquisición corresponda al cónyuge o pareja de hecho, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, y colaterales por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida. f) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. No es incumplimiento de este requisito la transmisión de los mismos bienes que sea consecuencia de una expropiación forzosa o la realizada a favor de cualquiera de las personas que hubieran podido gozar de esta reducción, en cuyo caso, el nuevo adquirente deberá mantener lo adquirido hasta completar el plazo de siete años desde la primera transmisión. También se aplicará la mencionada reducción respecto del valor neto de los bienes del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los bienes. En tal caso los requisitos a	No hay variación

		que hacen referencia las letras b), c) y d) anteriores se habrán de cumplir por el cónyuge adjudicatario.	
	3. RDB CCAA PART	Reducción del 99% en adquisición de participaciones en entidades, siempre que concurren las siguientes circunstancias: a) Que la entidad no cotice en mercados organizados, con domicilio fiscal y social en Castilla y León. b) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. c) Que la participación del causante en el capital de la entidad sea al menos igual al 5% computado de forma individual o al 20% conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta cuarto grado de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción. d) Que el causante, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y que la retribución que perciba por ello suponga al menos el 50% de la suma de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. A tal efecto no se tendrán en cuenta los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de reducción en este impuesto. e) Cuando un mismo causante sea directamente titular de participaciones en varias entidades, y en ellas concurren las restantes condiciones exigidas en las letras anteriores, el cálculo del porcentaje a que se refiere la letra anterior se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades, no incluyéndose los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades. f) Que la adquisición corresponda al cónyuge o pareja de hecho, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, y colaterales por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida. g) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. No es incumplimiento de este requisito la transmisión de los mismos bienes que sea consecuencia de una expropiación forzosa o la realizada a favor de cualquiera de las personas que hubieran podido gozar de esta reducción, en cuyo caso, el nuevo adquirente deberá mantener lo adquirido hasta completar el plazo de siete años desde la primera transmisión. h) Que se mantenga el domicilio fiscal de la actividad en el territorio de Castilla y León durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Castilla y León 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Castilla y León 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Castilla y León 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Castilla y León 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 13. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CASTILLA-LA MANCHA DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha (Ley Castilla-La Mancha 8/2013 modificada por la Ley 3/2016)	MOD. NORM. C. A. de Castilla-La Mancha entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. PRE	1. Tarifa	Estatal	No hay variación
		2. P. PRE	Estatal	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción 15.956,87€, más 3.990,72€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un máximo de 47.858,59€. (=E) B - Bonificación por tramos que va del 80 al 100% en función de la base imponible: - Inferior a 175.000€, del 100 %. - Igual o superior a 175.000€ e inferior a 225.000€, del 95%. - Igual o superior a 225.000€ e inferior a 275.000€, del 90%. - Igual o superior a 275.000€ e inferior a 300.000€, del 85%. - Igual o superior a 300.000€, del 80%.	Crea una bonificación por tramos (80-100%) que modifica la existente del 95% para todo el grupo de parentesco I.
C	RDB Grupo II	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 15.956,87€. (=E) B - Eliminada la reducción determinada por edad (máximo 30 años), base imponible máxima de 200.000€ y PP de 402.678,11€ (primer tramo) C - Bonificación por tramos que va del 80 al 100% en función de la base imponible: - Inferior a 175.000€, del 100 %. - Igual o superior a 175.000€ e inferior a 225.000€, del 95%. - Igual o superior a 225.000€ e inferior a 275.000€, del 90%. - Igual o superior a 275.000€ e inferior a 300.000€, del 85%. - Igual o superior a 300.000€, del 80%.	Introduce una nueva bonificación por tramos (80-100%) que mejora las condiciones de la deducción suprimida que estaba acotada por edad, base imponible máxima y PPE.
D	RDB Grupo III	RDB Estatal y CCAA	Reducción de 7.993,46€. (=E)	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatal y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa o negocio	1. RDB Estatal	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge supérstite su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (=E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
		2. Reducción CCAA EN	Reducción del 99% (4% propia de la Comunidad Autónoma, añadida al 95% de la Estatal) en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones, y será necesario que se cumplan los siguientes requisitos: a) La empresa individual, el negocio profesional o las entidades (no coticen en mercados organizados) deberán tener su domicilio fiscal y estar ubicados en Castilla-La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los 5 años posteriores a la fecha del fallecimiento del causante. b) Deberán cumplirse los requisitos establecidos en la norma Estatal para aplicar la reducción, con excepción de lo establecido para la constitución o extinción de los derechos de usufructo sobre los mismos, disminuyendo el período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del causahabiente con respecto a la Estatal a 5 años (en lugar de 10). c) El adquirente también deberá mantener durante el mismo período de cinco años el derecho a la exención regulada en el artículo 4 apartado octavo de la LIP. d) Para el caso de participaciones se remite al artículo 16.1 de la LIP para la determinación de su valoración. e) No se aplica la reducción a las transmisiones de empresas cuya actividad principal sea la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario.	Aclara la forma en la que deben valorarse las adquisiciones de participaciones y determina la no aplicación de esta reducción a los casos de empresas que gestionen patrimonios mobiliarios o inmobiliarios.
		3. RDB CCAA PART	No existe regulación específica.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Castilla-La Mancha 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Castilla-La Mancha 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Castilla-La Mancha 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Castilla-La Mancha 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 14. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR CATALUÑA DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de Cataluña (Ley Cataluña 19/2010, modificada por Ley 3/2011, Ley 7/2011, Ley 5/2012, Ley 2/2014 y Ley 2/2016)	MOD. NORM. de Cataluña entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF. P. PRE	1. Tarifa	Propia	Nueva escala, con menos tramos y se reduce de manera significativa el porcentaje a aplicar en los mismos, el porcentaje máximo pasa de 32,98 a 32 por ciento.
		2. P. PRE	Propia	Se establece un único tramo de PP, con lo que la tarifa resultante se ve minorada sustancialmente para los tramos altos de PPE.
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción 100.000€ más 12.000€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, hasta un límite de 196.000€. B - Bonificación en la cuota, según el porcentaje medio ponderado (expresado en la segunda columna) que resulte de la aplicación para cada tramo de base imponible de los siguientes porcentajes: Base imponible - Bonificación - Resto base imponible - Bonificación marginal Hasta euros -(porcentaje) - Hasta euros - (porcentaje) 0,00 - 0,00 - 100.000,00 - 99,00 100.000,00 - 99,00 - 100.000,00 - 97,00 200.000,00 - 98,00 - 100.000,00 - 95,00 300.000,00 - 97,00 - 200.000,00 - 90,00 500.000,00 - 94,20 - 250.000,00 - 80,0 750.000,00 - 89,47 - 250.000,00 - 70,00 1.000.000,00 - 84,60 - 500.000,00 - 60,00 1.500.000,00 - 76,40 - 500.000,00 - 50,00 2.000.000,00 - 69,80 - 500.000,00 - 40,00 2.500.000,00 - 63,84 - 500.000,00 - 25,00 3.000.000,00 - 57,37 - en adelante - 20,00 En caso de desmembramiento del dominio, la base imponible reflejada anteriormente, es la base imponible teórica Los porcentajes de bonificación se reducen a la mitad en caso de que el contribuyente opte por aplicar cualquiera de las siguientes reducciones y exenciones: 1.- Las reducciones que establecen las secciones tercera a décima de la Ley Cataluña 19/2010, salvo la reducción por vivienda habitual establecida en la sección sexta, que es aplicable en todos los casos. 2.- Las exenciones y reducciones reguladas por la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias. 3.- Cualquier otra reducción de la base imponible o exención que requiera que el contribuyente la solicite y que dependa de la concurrencia de determinados requisitos cuyo cumplimiento corresponda exclusivamente a la voluntad del contribuyente.	Nueva tabla de bonificaciones para el grupo de parentesco I y se mejora la cuantía de la reducción (ahora 100.000€ antes 18.000€) así como el límite (ahora 196.000€ antes 114.000€).

C	RDB Grupo II	RDB Estatad y CCAA	A - Diferente reducción en función de la relación con el causante: - Cónyuge: 100.000 euros. - Hijo: 100.000 euros - Resto de descendientes: 50.000 euros. - Ascendientes: 30.000 euros B - En las adquisiciones por causa de muerte por personas del grupo de parentesco II de setenta y cinco años o más se aplica una reducción de 275.000 euros. Esta reducción es incompatible con la reducción por discapacidad que establece el art. 3. C - Bonificación del 99% en la cuota tributaria para el cónyuge, incluidas las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida que se acumulan al resto de bienes y derechos que integran su porción hereditaria. Para el resto de causahabientes incluidos en el grupo de parentesco II, pueden aplicar la bonificación en el porcentaje medio ponderado (expresado en la segunda columna) que resulte de la aplicación para cada tramo de base imponible de los siguientes porcentajes: Base imponible - Bonificación - Resto base imponible - Bonificación marginal Hasta euros -(porcentaje) - Hasta euros - (porcentaje) 0,00 - 0,00 - 100.000,00 - 99,00 100.000,00 - 99,00 - 100.000,00 - 97,00 200.000,00 - 98,00 - 100.000,00 - 95,00 300.000,00 - 97,00 - 200.000,00 - 90,00 500.000,00 - 94,20 - 250.000,00 - 80,00 750.000,00 - 89,47 - 250.000,00 - 70,00 1.000.000,00 - 84,60 - 500.000,00 - 60,00 1.500.000,00 - 76,40 - 500.000,00 - 50,00 2.000.000,00 - 69,80 - 500.000,00 - 40,00 2.500.000,00 - 63,84 - 500.000,00 - 25,00 3.000.000,00 - 57,37 - en adelante - 20,00 En caso de desmembramiento del dominio, la base imponible reflejada anteriormente, es la base imponible teórica Los porcentajes de bonificación se reducen a la mitad en caso de que el contribuyente opte por aplicar cualquiera de las siguientes reducciones y exenciones: 1.- Las reducciones que establecen las secciones tercera a décima de la Ley Cataluña 19/2010, salvo la reducción por vivienda habitual establecida en la sección sexta, que es aplicable en todos los casos. 2.- Las exenciones y reducciones reguladas por la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias. 3.- Cualquier otra reducción de la base imponible o exención que requiera que el contribuyente la solicite y que dependa de la concurrencia de determinados requisitos cuyo cumplimiento corresponda exclusivamente a la voluntad del contribuyente.	Se incrementan las reducciones en diferentes cuantías según la relación con el causante. Además se define un supuesto especial para los mayores de 75 años y una bonificación sobre el seguro de vida de la que será beneficiario el cónyuge.
D	RDB Grupo III	RDB Estatad y CCAA	Reducción casi igual que la del Estado, 8.000€.	La cuantía de la reducción es inferior en 1.000€ con respecto a la anterior
E	RDB Grupo IV	RDB Estatad y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa o negocio	1. RDB Estatad	Reducción del 95% en adquisición del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una empresa individual o a una actividad profesional del causante a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad. Esta reducción también se aplica respecto a los bienes del causante utilizados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional ejercida por el cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los bienes en la partición hereditaria o el causante se los haya atribuido. También pueden disfrutar de esta reducción las personas que, sin tener la relación de parentesco que en el mismo se especifica, y sin perjuicio de que deban cumplir los demás requisitos y condiciones que determina la presente sección, cumplan en la fecha de la muerte del causante los siguientes requisitos: 1.- Tener una vinculación laboral o de prestación de servicios con la empresa o el negocio profesional del causante, con una antigüedad mínima acreditada de diez años. 2.- Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o el negocio profesional del causante, con una antigüedad mínima de cinco años en el ejercicio de estas tareas. Se entiende que tiene encomendadas estas tareas si acredita la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del régimen general de la Seguridad Social o si el causante le había otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa. En cualquiera de los tres casos se debe mantener el ejercicio de la actividad empresarial o profesional durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo, así como al mantenimiento en el patrimonio del adquirente, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los mismos bienes y derechos, o de bienes y derechos subrogados de valor equivalente, y de su afectación a la actividad.	Se amplía la reducción a personas no emparentadas con el causante pero con vinculación laboral con antigüedad de 10 años, y funciones de responsabilidad durante al menos 5 años.
		2. RDB CCAA NE	No existe regulación específica.	No hay variación
		3. RDB CCAA PART	Reducción del 95% en adquisición de las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados a favor del cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, por la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados con el importe de las deudas que derivan de ellos, y el valor del patrimonio neto de la entidad. En caso de adquisición de participaciones en sociedades laborales, la reducción establecida es del 97 %.	Nuevo supuesto de reducción del 97% para sociedades laborales. Excluye la aplicación a instituciones de inversión colectiva.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

		En cualquiera de los dos casos, han de cumplirse los siguientes requisitos: 1.- Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el art.12 de la Ley Cataluña 19/2010, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. 2.- Que la participación del causante en el capital de la entidad constituya al menos el 5% del mismo, computado individualmente, o el 20%, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad. 3.- Que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. 4.- Los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente deben mantenerse durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo. La reducción no se aplica en ningún caso a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.	

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Cataluña 2017 (L 19/2010 de 7 de junio) (Propia) Aplicable desde 01/01/2010			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
Caso general, esto es, para Sucesiones y Donaciones:			
0	0	50.000,00	7
50.000,00	3500	150.000,00	11
150.000,00	14.500,00	400.000,00	17
400.000,00	57.000,00	800.000,00	24
800.000,00	153.000,00	En adelante	32
Caso particular, tarifa para donaciones en los grupos I y II, siempre que se haya formalizado en escritura pública (L 19/2010 de 7 de junio) (Propia) Aplicable desde 01/01/2010			
0	0	200.000,00	5
200.000,00	10000	600.000,00	7
600.000,00	38.000,00	En adelante	9

Cataluña 2007 (L 21/2001 de 28 de diciembre modificada 31/2002 de 30 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2003			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	8.000,00	7,42
8.000,00	593,64	8.000,00	8,25
16.000,00	1.253,24	8.000,00	9,07
24.000,00	1.978,80	8.000,00	9,89
32.000,00	2.770,32	8.000,00	10,72
40.000,00	3.627,80	8.000,00	11,54
48.000,00	4.551,24	8.000,00	12,37
56.000,00	5.540,64	8.000,00	13,19
64.000,00	6.596,00	8.000,00	14,02
72.000,00	7.717,32	8.000,00	14,84
80.000,00	8.904,60	40.000,00	15,67
120.000,00	15.172,60	40.000,00	18,16
160.000,00	22.436,60	80.000,00	20,64
240.000,00	38.948,60	160.000,00	24,75
400.000,00	78.548,60	400.000,00	28,87
800.000,00	194.028,60	en adelante	32,98

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Cataluña 2017 (L 19/2010 de 7 de junio) (Propia) Aplicable desde 01/01/2010			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 en adelante	1	1,5882	2

Cataluña 2007 (L 21/2001 de 28 de diciembre) (Propio) Aplicable desde 01/01/2002			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.700	1	1,5882	2
De 402.700,01 a 2.007.400	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.400,01 a 4.020.800	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.080.000	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

ANEXO 15. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR EXTREMADURA DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Extremadura (Decreto Legislativo Extremadura 1/2013, modificado por Ley 6/2013, Ley 1/2015 y Ley 8/2016))	MOD. NORM. C. A. de Extremadura entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/CO F P. PRE	1. Tarifa 2. P. PRE	Estatal Estatal	No hay variación No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatutal y CCAA	A - Reducción 18.000€ más 6.000€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, hasta un límite de 70.000€. B - Reducción propia en la base imponible de una cantidad variable para adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida para el caso de fallecimiento del asegurado. Esta reducción, sumada a las restantes reducciones aplicables al contribuyente, excluida la que corresponde a quienes padezcan una minusvalía igual o superior al 33 por cien o una incapacidad permanente equiparable, deberá ser igual a 175.000 euros. Si la suma de las restantes reducciones fuera igual o superior a 175.000 euros no procedería la reducción a que se refiere este apartado. En los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 175.000 euros contemplado en el apartado anterior estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición. Para la aplicación de esta reducción deben concurrir los siguientes requisitos: 1.- El caudal hereditario del causante no sea superior a 600.000 euros 2.- Que su PP no supere los 300.000 euros. C - Bonificación sobre la cuota del 99 por cien, incompatible con la reducción anterior (B).	B- Nueva reducción variable hasta completar 175.000€ (sumadas a las restantes) que se aplica al grupo de parentesco I y II para caudales hereditarios no superiores a 600.000€ y PPE no superiores a 300.000€. C - Nueva Bonificación (99%) para una base imponible máxima de 600.000€
C	RDB Grupo II	RDB Estatutal y CCAA	A - Reducción de 15.956,87€ (=E). B - Reducción propia en la base imponible de una cantidad variable para adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida para el caso de fallecimiento del asegurado. Esta reducción, sumada a las restantes reducciones aplicables al contribuyente, excluida la que corresponde a quienes padezcan una minusvalía igual o superior al 33 por 100 o una incapacidad permanente equiparable, deberá ser igual a 175.000 euros. Si la suma de las restantes reducciones fuera igual o superior a 175.000 euros no procedería la reducción a que se refiere este apartado. En los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 175.000 euros contemplado en el apartado anterior estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición. Para la aplicación de esta reducción deben concurrir los siguientes requisitos: 1.- El caudal hereditario del causante no sea superior a 600.000 euros 2.- Que su PP no supere los 300.000 euros. C - Bonificación por tramos para herederos con patrimonios preexistentes no superiores a 600.000€, en función de la base imponible: - Inferior o igual a 175.000€, del 99% %. - Inferior o igual a 325.000€, del 95%. - Inferior o igual a 600.000€, del 90%. Esta reducción es incompatible con la anterior (B).	B- Nueva reducción variable hasta completar 175.000€ (sumadas a las restantes) que se aplica al grupo de parentesco I y II para caudales hereditarios no superiores a 600.000€ y PPE no superiores a 300.000€. C - Nueva Bonificación por tramos (90-99%) para una base imponible máxima de 600.000€ y PP del heredero no superiores a 600.000€
D	RDB Grupo III	RDB Estatutal y CCAA	Reducción de 7.993,46€ (=E).	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatutal y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empres a o negocio	1. RDB Estatutal	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge superviviente su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (=E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
		2. RDB CCAA EN	Reducción propia del 100% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades societarias, siempre que concurren las siguientes circunstancias: a) Que sea de aplicación la exención regulada en el apartado 8º del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP. b) Que la actividad se ejerza en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura. c) Que la adquisición corresponda al cónyuge o a descendientes. A falta de éstos últimos, la reducción será de aplicación a los ascendientes y colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado de parentesco con la persona fallecida. d) Que, tratándose de adquisición de participaciones en entidades societarias, el causahabiente alcance al menos el 50% del capital social, ya sea computado de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, descendientes, ascendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y que la entidad no cotice en mercados organizados. e) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera a su vez dentro de ese plazo. f) Que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio o el domicilio fiscal y social de	Se reduce de 10 a 5 años el tiempo que debe mantener lo adquirido

			la entidad societaria en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante. Esta reducción no será aplicable a las empresas individuales, negocios profesionales o entidades societarias cuya actividad sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. La reducción regulada en este artículo sólo la podrá aplicar el adquirente que se adjudique la empresa individual o el negocio profesional. En el supuesto de participaciones en entidades societarias, la podrán aplicar los adjudicatarios de las mismas.	
		3. RDB CCAA PART	No existe regulación específica.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Extremadura 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Extremadura 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
"Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Extremadura 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Extremadura 2007 L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
"Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

ANEXO 16. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR GALICIA DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Galicia (Decreto Legislativo Galicia 1/2011 modificado por la Ley 12/2011, Ley 8/2012, Ley 2/2013, Ley 9/2013, Ley 11/2013, Ley 4/2014 y Ley 13/2015)	MOD. NORM. C. A. de Galicia entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. PRE	1. Tarifa	Propia	Mejora en todos los tramos para los grupos I y II
		2. P. PRE	Propio. Solo se modifica el coeficiente para los Grupos I y II, según lo siguiente: De 0 a 402.678,11 – 1 De 402.678,12 a 2.007.380,43 – 1 De 2.007.380,44 a 4.020.770,98 – 1 Más de 4.020.770,98 - 1	En el grupo de parentesco I se incrementan los coeficientes multiplicadores (si bien siguen siendo más reducidos que los estatales y además se compensa con una deducción para el grupo de parentesco I del 99% en la cuota) y en el grupo de parentesco II se mejoran todos los tramos.
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A – Mejora en la reducción estatal, de 1.000.000€ más 100.000€ por cada año menos de 21, con un límite de 1.500.000 € B - Reducción del 100% de la base imponible a los contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%, siempre que el PP del contribuyente no exceda 3.000.000 de euros C - Deducción del 99% del importe de la cuota.	A - Limita la reducción anterior a 1.500.000€ B – Nueva Reducción del 100% si hay minusvalía del 65% o más y PPE de no más de 3.000.000€ C – Nueva deducción del 99% en la cuota.
C	RDB Grupo II	RDB Estatal y CCAA	A – Mejora en la reducción estatal, de 900.000 € para descendientes y adoptados de 21 años o más y menores de 25, menos 100.000 euros por cada año mayor de 21 hasta 24 y reducción de 400.000 € para hijos de 25 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes B - Reducción del 100% de la base imponible a los contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%, siempre que el PP del contribuyente no exceda 3.000.000 de euros	A - Se incrementan las reducciones de forma variable y en todos sus tramos (de 400.000€ a 900.000€). B- Nueva reducción del 100% de la base imponible para minusvalías de 65% o más (PPE límite 3.000.000€)
D	RDB Grupo III	RDB Estatal y CCAA	Reducción de 8.000 € (similar Estado)	Apenas realiza un redondeo en la reducción estatal.
E	RDB Grupo IV	RDB Estatal y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa o negocio	1. RDB Estatal	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge supérstite su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (=E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
		2. RDB CCAA EN	Reducción propia, incompatible con la del Estado, del 99% del valor de una empresa individual o negocio profesional, o de participaciones en entidades o derechos de usufructo sobre las mismas. La reducción se practica si se dan los siguientes requisitos: 1. Centro de gestión de la empresa o el domicilio fiscal de la entidad estén ubicados en Galicia y se mantenga en Galicia 5 años. 2. Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 3. Adquirente: cónyuge, descendiente y adoptados, ascendientes y adoptantes y colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado. 4. Mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en patrimonio 5 años (salvo fallecimiento o pacto sucesorio según Ley de Derecho Civil de Galicia). 5. Que la empresa individual o la entidad haya venido ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.	No hay variación
		3. RDB CCAA PART	No existe regulación específica.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Galicia 2017 (DL 1/2011 de 28 de julio) (Propia) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
Para grupos III y IV			
0		7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34
Caso particular para grupos I y II en caso de sucesiones o cantidades percibidas de seguros de vida (DL 1/2011 de 28 de julio) (Propia) Aplicable desde 21/10/2011			
0	0	50.000,00	5
50.000,00	2500	75.000,00	7
125.000,00	7.750,00	175.000,00	9
300.000,00	23.500,00	500.000,00	11
800.000,00	78.500,00	800.000,00	15
1.600.000,00	198.500,00	En adelante	18
Caso particular para donaciones en grupos I y II, en caso de que ésta se formalice en escritura pública (DL 1/2011 de 28 de julio) (Propia) Aplicable desde 21/10/2011			
0	0	200.000,00	5
200.000,00	10000	400.000,00	7
600.000,00	38.000,00	En adelante	9

Galicia 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

Galicia 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre modificada por DL 1/2011 de 28 de julio) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4
Caso particular para sucesiones grupo I y II (DL 1/2011 de 28 de julio) (Propia) Aplicable desde 21/10/2011			
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1	1,9059	2,4

Galicia 2007 para sucesiones (L 29/1987 de 19 de diciembre modificada por L 9/2003 de 23 de diciembre) (Estatal), Aplicable desde 01/01/2000				
Patrimonio preexistente / €	I y II		III	IV
De 0 a 402.678,11	1		1,5882	2
De 402.678,13 a 2.007.380,43	1,05		1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1		1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2		1,9059	2,4
Caso particular para sucesiones grupo I y II (L 9/2003 de 23 de diciembre) (Propia), Aplicable desde 01/01/2004				
Patrimonio preexistente / €	I	II	III	IV
De 0 a 402.678,11	0,01	1	1,5882	2
De 402.678,13 a 2.007.380,43	0,02	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	0,03	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	0,04	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 17. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR MADRID DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.	TIPO	Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Madrid (Decreto Legislativo 1/2010 modificado por la Ley 9/2010, Ley 6/2011, Ley 8/2012, Ley 6/2013 y Ley 4/2014)	MOD. NORM. C. A. de Madrid entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. PRE	1. Tarifa	Propia	No hay variación
		2. P. PRE	Propia	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 16.000€ más 4.000€ por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente. Límite de 48.000€. B - Bonificación del 99% en la cuota de adquisición mortis causa y cantidades como beneficiarios de un seguro sobre la vida que se acumule a la herencia.	No hay variación
C	RDB Grupo II	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 16.000€. (Similar E) B - Bonificación del 99% en la cuota de adquisición mortis causa y cantidades como beneficiarios de un seguro sobre la vida que se acumule a la herencia.	No hay variación
D	RDB Grupo III	RDB Estatal y CCAA	Reducción de 8.000,00€. (Similar E)	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatal y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa o negocio	1. RDB Estatal	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, pareja de hecho, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge superviviente su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
		2. RDB CCAA EN	No existe regulación específica.	No hay variación
		3. RDB CCAA PART	No existe regulación específica.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Madrid 2017 (DL 1/2010 de 21 de octubre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2007			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	8.313,20	7,65
8.313,20	635,96	7.688,15	8,5
16.001,35	1.289,45	8.000,66	9,35
24.002,01	2.037,51	8.000,69	10,2
32.002,70	2.853,58	8.000,66	11,05
40.003,36	3.737,66	8.000,68	11,9
48.004,04	4.689,74	8.000,67	12,75
56.004,71	5.709,82	8.000,68	13,6
64.005,39	6.797,92	8.000,66	14,45
72.006,05	7.954,01	8.000,68	15,3
80.006,73	9.178,12	39.940,85	16,15
119.947,58	15.628,56	39.940,87	18,7
159.888,45	23.097,51	79.881,71	21,25
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25,5
399.408,59	80.780,17	399.408,61	29,75
798.817,20	199.604,23	En adelante	34

Madrid 2007 (L 4/2006 de 22 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2007			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	8.313,20	7,65
8.313,20	635,96	7.688,15	8,5
16.001,35	1.289,45	8.000,66	9,35
24.002,01	2.037,51	8.000,69	10,2
32.002,70	2.853,58	8.000,66	11,05
40.003,36	3.737,66	8.000,68	11,9
48.004,04	4.689,74	8.000,67	12,75
56.004,71	5.709,82	8.000,68	13,6
64.005,39	6.797,92	8.000,66	14,45
72.006,05	7.954,01	8.000,68	15,3
80.006,73	9.178,12	39.940,85	16,15
119.947,58	15.628,56	39.940,87	18,7
159.888,45	23.097,51	79.881,71	21,25
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25,5
399.408,59	80.780,17	399.408,61	29,75
798.817,20	199.604,23	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Madrid 2017 (DL 1/2010 de 21 de octubre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2007			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 403.000	1	1,5882	2
De más de 403.000 a 2.008.000	1,05	1,6676	2,1
De más de 2.008.000 a 4.021.000	1,1	1,7471	2,2
De más de 4.021.000	1,2	1,9059	2,4

Madrid 2007 (L 4/2006 de 22 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2007			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 403.000	1	1,5882	2
De 403.000,01 a 2.005.000	1,05	1,6676	2,1
De 2.008.000,01 a 4.021.000	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.021.000	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 18. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR MURCIA DEL ISD. TARIFAS Y PP

SUC.			Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Murcia (Decreto Legislativo 1/2010 modificado por la Ley 7/2011, Ley 3/2012, Ley 8/2012, Ley 8 2012, Ley 14/2012, Ley 5/2013, Ley 6/2013, Ley 14/2013, Ley 8/2014, Ley 2/2014, Ley 13/2014, Ley 1/2015, Ley 1/2016 y Ley 1/2017)	MOD. NORM.C. A. de Murcia entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. Preexistente	1. Tarifa	Propia	Se incrementa la tarifa para bases liquidables superiores a 398.777,54€
		2. P. PRE	Estatul	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción 15.956,87€, más 3.990,72€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un máximo de 47.858,59€. (=E) B – Bonificación a la cuota del 99% de la cuota resultante después de aplicar las deducciones Estatales y Autonómicas para el grupo de parentesco I.	No hay variación
C	RDB Grupo II	RDB Estatal y CCAA	A - Reducción de 15.956,87€ (=E). B – Bonificación a la cuota del 60%, que podrá ser del 99% en el caso de integrantes de familia numerosa de categoría espacial si el causante es también miembro de esa misma familia.	Se rebaja del 99% al 60% la bonificación, si bien la deducción anterior establecía un máximo de BI de 450.000€
D	RDB Grupo III	RDB Estatal y CCAA	Reducción de 7.993,46€ (=E).	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatal y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa o negocio	1. Reducción Estatal	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge supérstite su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (=E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
		2. RDB CCAA EN	Reducción propia del 99% si la sucesión incluye una empresa individual o negocio profesional situado en la CCAA de Murcia o participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en la CCAA de Murcia con los siguientes requisitos: 1.- Que la participación del causante en la entidad sea al menos del 5% de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, por consanguinidad, afinidad o adopción. 2.- Que se mantenga la inversión en los mismos activos o similares, por un período de cinco años. No se considerará incumplimiento de los plazos de posesión ni del requisito del mantenimiento de los plazos de posesión ni del requisito del mantenimiento si se transmiten los bienes derechos y se reinvierten en otros de análoga naturaleza con destino empresarial 3.- Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la empresa, negocio o entidad en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante 4.- La reducción regulada en el apartado anterior sólo la podrán aplicar los adquirentes que se adjudiquen la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades, siempre que estén incluidos en los *Grupos de parentesco I, II y III del art. 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.	Desaparece el límite de cifra de negocios (6.000.000€), se reduce al 5% el mínimo de participación por parte del causante, y la necesidad de ejercer funciones de dirección o suponer la principal fuente de rendimientos empresariales a nivel IRPF. Se amplía la aplicación de la reducción a familiares del grupo de parentesco III.
		3. RDB CCAA PART	No existe regulación específica.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Murcia 2017 (DL 1/2010 de 5 de noviembre modificada por L 14/2012 de 27 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2013			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
797.555,08	207.266,95	En adelante	36,5

Murcia 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Murcia 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Murcia 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 19. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR LA RIOJA DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Autónoma de La Rioja (Ley de La Rioja 6/2015)	MOD. NORM. C. A. de la Rioja entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. PRE	1. Tarifa	Estatul	No hay variación
		2. P. PRE	Estatul	No hay variación
B	RDB Grupo I	RDB Estatul y CCAA	A - Reducción 15.956,87€, más 3.990,72€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un máximo de 47.858,59€. (=E) B - Deducción en cuota del 99% para el grupo de parentesco I, si la base liquidable es igual o inferior a 500.000€, y del 98% sin son superiores a 500.000€	B - Se reduce sensiblemente, al 98%, la reducción aplicable para BI superiores a 500.000€.
C	RDB Grupo II	RDB Estatul y CCAA	A - Reducción de 15.956,87€ (=E). B - Deducción en cuota del 99% para el grupo de parentesco I, si la base liquidable es igual o inferior a 500.000€, y del 98% sin son superiores a 500.000€	B - Se reduce sensiblemente, al 98%, la reducción aplicable para BI superiores a 500.000€.
D	RDB Grupo III	RDB Estatul y CCAA	Reducción de 7.993,46€ (=E).	No hay variación
E	RDB Grupo IV	RDB Estatul y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
F	Empresa o negocio	1. RDB Estatul	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge supérstite su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (=E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
		2. RDB CCAA EN	Reducción propia del 99% en adquisición de empresa individual o negocio profesional situado en La Rioja o participaciones en entidades que no coticen en un mercado oficial y cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en La Rioja, con los siguientes requisitos: 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- Adquisición por el cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes (y supuestos de equiparaciones) y colaterales por consanguinidad, hasta el cuarto grado del causante. 3.- Adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante 5 años y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. 4.- Mantener el domicilio fiscal y social en La Rioja durante 5 años. 5.- Adquirente tiene que tener el domicilio fiscal en La Rioja en la fecha de fallecimiento del causante. 6.- En el caso de participaciones, a los solos efectos de aplicar la exención del IP en lo que se refiere al porcentaje del 20% (LIP art. 4. ocho. 2. c.) se computará conjuntamente, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes (y supuestos de equiparaciones) y colaterales por consanguinidad hasta cuarto grado.	No hay variación
		3. RDB CCAA PART	La regulación de la reducción propia por adquisición de participaciones la recogemos en el apartado anterior al responder su reconocimiento y requisitos a las mimas o muy parecidas circunstancias que la adquisición de empresa individual o negocio profesional.	No hay variación

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

La Rioja 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000				La Rioja 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable	Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%	Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65	0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5	7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35	15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2	23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05	31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9	39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75	47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6	55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45	63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3	71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15	79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7	119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25	159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5	239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75	398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,07	199.291,40	En adelante	34	797.555,07	199.291,40	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
"Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

La Rioja 2017 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000				La Rioja 2007 (L 29/1987 de 19 de diciembre) (Estatal) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV	Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2	De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1	De 402.678,12 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2	De 2.007.380,44 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4	Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.
"Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

ANEXO 20. COMPARATIVA 2007-2017 DE LA REGULACIÓN POR LA COMUNIDAD VALENCIANA DEL ISD. TARIFAS Y PP

	SUC.		Normativa específica de la Comunidad Valenciana (Ley 13/1997 modificada por la Ley 14/2007, Ley 16/2008, Ley 12/2009, Decreto Ley 4/2013, Ley 7/2014, Ley 9/2014 y Ley 13/2016)	MOD. NORM. de la Comunidad Valenciana entre el 2007 y 2017 respecto a Sucesiones.
A	TRF/COF P. PRE.	1. Tarifa 2. P. PRE	Propia Propio	No hay variación No hay variación
C	RDB Grupo I	RDB Estatual y CCAA	A - Reducción 100.000€, más 8.000€ por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un máximo de 156.000€. B - Bonificación del 75% en cuota.	A - Se incrementa el importe de la reducción de 40.000€ a 100.000€, así como el máximo que pasa de 96.000€ a 156.000€. B - La bonificación queda minorada, pasa de 99% a 75%, si bien elimina la condición de tener la residencia en la CA.
D	RDB Grupo II	RDB Estatual y CCAA	A - Reducción de 100.000€. B - Bonificación del 50% en cuota.	A - Se incrementa el importe de la reducción de 40.000€ a 100.000€, así como el máximo que pasa de 96.000€ a 156.000€. B - La bonificación queda minorada, pasa de 99% a 50%, si bien elimina la condición de tener la residencia en la CA.
E	RDB III	RDB Estatual y CCAA	Reducción de 7.993,46€ (=E).	No hay variación
F	RDB Grupo IV	RDB Estatual y CCAA	No existe reducción. (=E)	No hay variación
K	Empresa o negocio	1. RDB Estatual	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, pareja de hecho, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge superviviente su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (=E) 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del IP. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	No hay variación
		2. RDB CCAA EN	Reducción propia del 95% del valor neto de los bienes patrimoniales afectos de una empresa individual o negocio profesional cuando el adquirente sea cónyuge, descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado con los requisitos: 1.- Mantener la actividad 5 años. 2.- La actividad debía haberse ejercido por el causante de forma personal, habitual y directa (si estaba jubilado, ejercerse por alguno de los herederos, que serían los que aplicarían la reducción, si el causante está jubilado y tenía 65 años en la jubilación la reducción es del 95% y es del 90% si el causante tenía entre 60 y 64). 3.- Dicha actividad debía constituir la principal fuente de renta del causante. Si hay pluralidad de actividades se aplica la reducción sobre todas ellas y la fuente de renta es el conjunto de ellas. 4.- Que el importe neto de la cifra de negocios permita la aplicación de los incentivos fiscales reconocidos a entidades de reducida dimensión, esto es, inferior a 10.000.000€ La reducción también se aplica a los bienes del causante afectos a la actividad del cónyuge superviviente y que se adjudican a este último, cumpliéndose los requisitos anteriores.	Amplía los sujetos beneficiarios de la reducción a. Delimita la aplicación de la reducción a empresas con cifras de negocios inferiores a 10.000.000€
		3. RDB CCAA PART	Reducción del 95% del valor participaciones en entidades a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes, adoptantes o parientes colaterales hasta el 3º grado, con requisitos: 1.- La entidad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio inmobiliario o mobiliario. 2.- Que la participación del transmitente en el capital de la entidad sea al menos del 5% de forma individual o del 20% de forma conjunta con ascendientes, descendientes, cónyuge o colaterales hasta 2º grado por consanguinidad, afinidad o adopción. 3.- Causante ejerza funciones de dirección y la retribución sea su mayor fuente de ingresos (o una de las personas de la participación conjunta). Si estaba jubilado, este requisito debe cumplirlo el cónyuge o descendiente o adoptado, que serían los que aplicarían la reducción. Si el causante en el momento de la jubilación hubiera cumplido los 65 años la reducción es del 95% y es del 90% si el causante tenía entre 60 y 64). 4.- Reducción sobre el % de activos necesarios menos las deudas sobre el patrimonio neto. 5.- Mantenimiento de 5 años de las participaciones. 6.- Que el importe neto de la cifra de negocios permita la aplicación de los incentivos fiscales reconocidos a entidades de reducida dimensión, esto es, inferior a 10.000.000€	Amplía los sujetos beneficiarios de la reducción a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado aún existiendo descendientes. Delimita la aplicación de la reducción a empresas con cifras de negocios inferiores a 10.000.000€

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)". Elaboración propia.

Comunidad Valenciana 2017 (L 13/1997 de 23 de diciembre modificada por L 9/1999 de 30 de diciembre t por L 16/2003 de 17 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.668,91	8,5
15.662,38	1.263,36	7.831,19	9,35
23.493,56	1.995,58	7.831,19	10,2
31.324,75	2.794,36	7.831,19	11,05
39.155,94	3.659,70	7.831,19	11,9
46.987,13	4.591,61	7.831,19	12,75
54.818,31	5.590,09	7.831,19	13,6
62.649,50	6.655,13	7.831,19	14,45
70.480,69	7.786,74	7.831,19	15,3
78.311,88	8.984,91	39.095,84	16,15
117.407,71	15.298,89	39.095,84	18,7
156.503,55	22.609,81	78.191,67	21,25
234.695,23	39.225,54	156.263,15	25,5
390.958,37	79.072,64	390.958,37	29,75
781.916,75	195.382,76	en adelante	34

Comunidad Valenciana 2007 (L 13/1997 de 23 de diciembre modificada por L 9/1999 de 30 de diciembre y por L 16/2003 de 17 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2000			
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.668,91	8,5
15.662,38	1.263,36	7.831,19	9,35
23.493,56	1.995,58	7.831,19	10,2
31.324,75	2.794,36	7.831,19	11,05
39.155,94	3.659,70	7.831,19	11,9
46.987,13	4.591,61	7.831,19	12,75
54.818,31	5.590,09	7.831,19	13,6
62.649,50	6.655,13	7.831,19	14,45
70.480,69	7.786,74	7.831,19	15,3
78.311,88	8.984,91	39.095,84	16,15
117.407,71	15.298,89	39.095,84	18,7
156.503,55	22.609,81	78.191,67	21,25
234.695,23	39.225,54	156.263,15	25,5
390.958,37	79.072,64	390.958,37	29,75
781.916,75	195.382,76	En adelante	34

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

Comunidad Valenciana 2017 (L 13/1997 de 23 de diciembre modificada por L 9/1999 de 30 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 390.657,87	1	1,5882	2
De 390.657,87 a 1.965.309,58	1,05	1,6676	2,1
De 1.965.309,58 a 3.936.629,28	1,1	1,7471	2,2
De más de 3.936.629,28	1,2	1,9059	2,4

Comunidad Valenciana 2007 L 13/1997 de 23 de diciembre modificada por L 9/1999 de 30 de diciembre) (Propia) Aplicable desde 01/01/2000			
Patrimonio preexistente / €	I y II	III	IV
De 0 a 390.657,87	1	1,5882	2
De 390.657,87 a 1.965.309,58	1,05	1,6676	2,1
De 1.965.309,58 a 3.936.629,28	1,1	1,7471	2,2
Más de 3.936.629,28	1,2	1,9059	2,4

Fuente: MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL, QMemento, capt. 7.

“Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)”. Elaboración propia.

ANEXO 21. ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA
BASE IMPONIBLE DE 300.000€

Estimación del pago de la deuda de ISD a través de dividendos para una empresa cuya base imponible es de 300.000€						
	Activo	750.000,00 €	ROA	5,82%	Margen	10,50%
	Fondos propios	300.000,00 €	ROE	5,99%	Impuesto sociedades	25,00%
	Pasivo	450.000,00 €	Kd	4,38%	Máximo ISD sin riesgo	21,85%
	% Fondos propios sobre activo	40,00%	Ke	7,70%	Prom. ISD 300.000€	10,70%
Hipótesis devolución de deuda a 4 años al 3,75%						
		Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Ingresos de explotación		415.714,29 €	415.714,29 €	415.714,29 €	415.714,29 €	415.714,29 €
Gastos de explotación		-372.064,29 €	-372.064,29 €	-372.064,29 €	-372.064,29 €	-372.064,29 €
EBITDA		43.650,00 €	43.650,00 €	43.650,00 €	43.650,00 €	43.650,00 €
Gastos financieros		19.710,00 €	19.710,00 €	19.710,00 €	19.710,00 €	19.710,00 €
Beneficios antes de impuestos		23.940,00 €	23.940,00 €	23.940,00 €	23.940,00 €	23.940,00 €
Impuestos		5.985,00 €	5.985,00 €	5.985,00 €	5.985,00 €	5.985,00 €
Free Cash Flow del accionista o dividendo		17.955,00 €	17.955,00 €	17.955,00 €	17.955,00 €	17.955,00 €
Valor Actual Neto de la empresa		221.676,70 €				
ISD (Valor contable)		-65.560,60 €	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
		17.955,00 €	17.955,00 €	17.955,00 €	17.955,00 €	17.955,00 €
Tipo de interés de hacienda (Demora)		3,75%				
Dispone el adjudicatario de un año de aplazamiento*						
Lo máximo que puedo pagar en 2 años		33.986,53 €				
Lo máximo que puedo pagar en 3 años		50.064,12 €				
Lo máximo que puedo pagar en 4 años		65.560,60 €				
		A partir 5º año: 7,70%				
		233.181,82 €				

*La Ley General Tributaria establece un aplazamiento de un año siempre que se demuestre dificultad para abonar el importe con los bienes adquiridos o no disponer en el caudal de bienes de fácil realización

ANEXO 22. ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA
BASE IMPONIBLE DE 500.000€

Estimación del pago de la deuda de ISD a través de dividendos para una empresa cuya base imponible es de 500.000€

Activo	1.250.000,00 €	ROA	5,82%	Margen	10,50%
Fondos propios	500.000,00 €	ROE	5,99%	Impuesto sociedades	25,00%
Pasivo	750.000,00 €	Kd	4,38%	Máximo ISD sin riesgo	21,85%
% Fondos propios sobre activo	40,00%	Ke	7,70%	Prom. ISD 500.000€	12,92%

Hipótesis devolución de deuda a 4 años al 3,75%

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Ingresos de explotación	692.857,14 €	692.857,14 €	692.857,14 €	692.857,14 €	692.857,14 €
Gastos de explotación	-620.107,14 €	-620.107,14 €	-620.107,14 €	-620.107,14 €	-620.107,14 €
EBITDA	72.750,00 €	72.750,00 €	72.750,00 €	72.750,00 €	72.750,00 €
Gastos financieros	32.850,00 €	32.850,00 €	32.850,00 €	32.850,00 €	32.850,00 €
Beneficios antes de impuestos	39.900,00 €	39.900,00 €	39.900,00 €	39.900,00 €	39.900,00 €
Impuestos	9.975,00 €	9.975,00 €	9.975,00 €	9.975,00 €	9.975,00 €
Free Cash Flow del accionista o dividendo	29.925,00 €	29.925,00 €	29.925,00 €	29.925,00 €	29.925,00 €
Valor Actual Neto de la empresa	369.461,16 €				
	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
ISD (Valor contable)	-109.267,67 €	29.925,00 €	29.925,00 €	29.925,00 €	29.925,00 €

Tipo de interés de hacienda (Demora)	3,75%
Dispone el adjudicatario de un año de aplazamiento*	
Lo máximo que puedo pagar en 2 años	56.644,22 €
Lo máximo que puedo pagar en 3 años	83.440,21 €
Lo máximo que puedo pagar en 4 años	109.267,67 €

A partir 5º año:

7,70%

388.636,36 €

La Ley General Tributaria establece un aplazamiento de un año siempre que se demuestre dificultad para abonar el importe con los bienes adquiridos o no disponer en el caudal de bienes de fácil

*La Ley General Tributaria establece un aplazamiento de un año siempre que se demuestre dificultad para abonar el importe con los bienes adquiridos o no disponer en el caudal de bienes de fácil

ANEXO 23. ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA
BASE IMPONIBLE DE 1.000.000€

Estimación del pago de la deuda de ISD a través de dividendos para una empresa cuya base imponible es de 1.000.000€

Activo	2.500.000,00 €	ROA	5,82%	Margen	10,50%
Fondos propios	1.000.000,00 €	ROE	5,99%	Impuesto sociedades	25,00%
Pasivo	1.500.000,00 €	Kd	4,38%	Máximo ISD sin riesgo	21,85%
% Fondos propios sobre activo	40,00%	Ke	7,70%	Prom. ISD 1.000.000€	15,91%

A partir 5º año:

7,70%

777.272,73 €

Hipótesis devolución de deuda a 4 años al 3,75%

Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Ingresos de explotación	1.385.714,29 €	1.385.714,29 €	1.385.714,29 €	1.385.714,29 €
Gastos de explotación	-1.240.214,29 €	-1.240.214,29 €	-1.240.214,29 €	-1.240.214,29 €
EBITDA	145.500,00 €	145.500,00 €	145.500,00 €	145.500,00 €
Gastos financieros	65.700,00 €	65.700,00 €	65.700,00 €	65.700,00 €
Beneficios antes de impuestos	79.800,00 €	79.800,00 €	79.800,00 €	79.800,00 €
Impuestos	19.950,00 €	19.950,00 €	19.950,00 €	19.950,00 €
Free Cash Flow del accionista o dividendo	59.850,00 €	59.850,00 €	59.850,00 €	59.850,00 €
Valor Actual Neto de la empresa	738.922,32 €			
ISD (Valor contable)	-218.535,34 €	59.850,00 €	59.850,00 €	59.850,00 €

Tipo de interés de hacienda (Demora)

3,75%

Dispone el adjudicatario de un año de aplazamiento*

Lo máximo que puedo pagar en 2 años

113.288,43 €

Lo máximo que puedo pagar en 3 años

166.880,42 €

Lo máximo que puedo pagar en 4 años

218.535,34 €

La Ley General Tributaria establece un aplazamiento de un año siempre que se demuestre dificultad para abonar el importe con los bienes adquiridos o no disponer en el caudal de bienes de fácil realización

ANEXO 24. ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA
BASE IMPONIBLE DE 10.000.000€

Estimación del pago de la deuda de ISD a través de dividendos para una empresa cuya base imponible es de 10.000.000€					
Activo	25.000.000,00 €	ROA	5,82%	Margen	10,50%
Fondos propios	10.000.000,00 €	ROE	5,99%	Impuesto sociedades	25,00%
Pasivo	15.000.000,00 €	Kd	4,38%	Máximo ISD sin riesgo	21,85%
% Fondos propios sobre activo	40,00%	Ke	7,70%	Prom. ISD 10.000.000€	20,76%
Hipótesis devolución de deuda a 4 años al 3,75%					
		Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Ingresos de explotación		13.857.142,86 €	13.857.142,86 €	13.857.142,86 €	13.857.142,86 €
Gastos de explotación		-12.402.142,86 €	-12.402.142,86 €	-12.402.142,86 €	-12.402.142,86 €
EBITDA		1.455.000,00 €	1.455.000,00 €	1.455.000,00 €	1.455.000,00 €
Gastos financieros		657.000,00 €	657.000,00 €	657.000,00 €	657.000,00 €
Beneficios antes de impuestos		798.000,00 €	798.000,00 €	798.000,00 €	798.000,00 €
Impuestos		199.500,00 €	199.500,00 €	199.500,00 €	199.500,00 €
Free Cash Flow del accionista o dividendo		598.500,00 €	598.500,00 €	598.500,00 €	598.500,00 €
Valor Actual Neto de la empresa		7.389.223,24 €			

A partir 5º año:	7,70%
7.772.727,27 €	

ANEXO 25. ESTADÍSTICAS DE EMPRESAS Y ASALARIADOS PYME

Categoría de empresa	Empresas	Asalariados	% de empresas sobre total	% de empresas sobre pyme	% asalariados sobre total	% asalariados sobre pyme	Empresas en Europa	Asalariados en Europa
Microempresa europea	2.685.187	5.831.866	94,03%		37,20%		92,90%	
Autónomo (1)	1.543.272	2.846.836	54,04%		18,16%			
Micro	1.141.915	2.985.030	39,99%	87,30%	19,04%	37,64%		
Pequeña	143.941	2.765.286	5,04%	11,00%	17,64%	34,87%		
Mediana	22.238	2.181.042	0,78%	1,70%	13,91%	27,50%		
Pyme	1.308.094	7.931.358	45,81%		50,59%			
Pyme y autónomos	2.851.366	10.778.194	99,85%		68,74%		99,80%	66,80%
Grandes	4.251	4.900.640	0,15%		31,26%			
Empresas con asalariados	1.312.345		45,96%					
Total empresas	2.855.617	15.678.834	100,00%					

Fuente: Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, y Eurostat. Elaboración propia.

<http://www.ipyme.org/Publicaciones/Cifras-PYME-diciembre-2016.pdf>

http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Structural_business_statistics_overview

(1) Sumatorio de autónomos propiamente dicho (se considera que cada uno de ellos genera un empleo por cuenta propia) y sus asalariados.

**CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR ESPAÑOLA ANTE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL RELEVO
GENERACIONAL, ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Jose María Fernández-Rico Urgoiti

ANEXO 26. ESTADÍSTICAS DE LAS PYMES POR CCAA.

Comunidad Autónoma	PYME Datos DIRCE	PYME sin asalariados en unidades	PYME 1 a 9 asalariados en unidades	PYME 10 a 50 asalariados en unidades	PYME de 50 a 249 asalariados en unidades	Var. empresas 2006-2015 en unidades	Var. % empresas 2006-2015	Var. PYME 2014-2015 en unidades	Var. % PYME 2014-2015
	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016	1 de enero de 2016
ANDALUCÍA	488.619	264.369	206.433	15.784	2.033	-22.503	-4,40%	9.279	1,94%
ARAGÓN	90.098	48.583	37.484	3.486	545	-1.889	-2,05%	497	0,55%
ASTURIAS	67.538	37.092	28.085	2.044	317	-4.633	-6,42%	241	0,36%
BALEARES	89.173	48.910	36.684	3.111	468	1.903	-2,09%	2.224	2,56%
CANARIAS	135.585	75.473	54.383	4.881	848	-4.472	-3,19%	3.042	2,30%
CANTABRIA	37.601	20.073	16.064	1.273	191	-1.859	-4,71%	402	1,08%
CASTILLA Y LEÓN	161.114	87.824	67.532	5.082	676	-8.998	-5,29%	343	0,21%
CASTILLA-LA MANCHA	126.241	67.591	54.104	4.079	467	-6.536	-4,92%	749	0,60%
CATALUÑA	594.874	341.123	226.745	22.746	4.260	-16.197	-2,65%	12.045	2,07%
C. VALENCIANA	344.012	186.048	143.584	12.431	1.949	-24.043	-6,53%	5.198	1,53%
EXTREMADURA	65.356	35.912	27.286	1.899	259	-745	-1,13%	1.028	1,60%
GALICIA	197.201	106.611	83.595	6.047	948	-2.543	-1,27%	1.981	1,01%
MADRID	514.505	304.821	186.381	19.173	4.130	13.291	2,65%	7.782	1,54%
MURCIA	91.800	49.526	38.199	3.556	519	-5.345	-5,50%	2.068	2,30%
NAVARRA	43.741	24.593	16.901	1.862	385	778	1,81%	826	1,92%
PAÍS VASCO	150.214	74.841	67.193	6.932	1.248	-13.566	-8,27%	2.349	1,59%
RIOJA	22.990	12.346	9.519	989	136	-354	-1,52%	7	0,03%
CEUTA	3.753	1.998	1.597	140	18	33	0,89%	33	0,89%
MELILLA	4.332	2.513	1.680	126	13	657	17,87%	245	5,99%
TOTAL NACIONAL	3.228.747	1.790.247	1.303.449	115.641	19.410	-100.827	-3,02%	50.339	1,58%

Expresado en unidades. Fuente: "Estadísticas PYME 2016. Evolución de Indicadores" Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa y "Contabilidad Regional-Base 2010" del INE. Elaboración propia.

ANEXO 27. ESTADÍSTICAS RECAUDACIÓN ISD OCDE I

Ingresos del ISD como porcentaje del total de la tributación estatal																																	
País \ Año	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015			
Austria	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0	0	0	0	0	0			
Bélgica	0.6	0.6	0.6	0.7	0.7	0.8	0.7	0.8	0.7	0.8	0.8	0.9	0.9	1	1	1	1.1	1.2	1.3	1.4	1.4	1.4	1.4	1.4	1.5	1.5	1.6	1.8	1.6	1.6			
República Checa										0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0	0	0	0	0.3	0.2	0	0	-0.3			
Dinamarca	0.5	0.6	0.6	0.5	0.6	0.5	0.6	0.6	0.5	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5	0.4	0.4	0.4	0.5	0.4	0.5	0.5	0.6	0.5	0.4	0.6	0.5	0.4	0.4	0.6			
Estonia										0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
Finlandia	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4	0.4	0.5	0.4	0.4	0.4	0.5	0.5	0.5	0.6	0.6	0.6	0.7	0.6	0.7	0.7	0.7	0.7	0.6	0.8	0.6	0.5	0.5	0.6	0.7	0.6			
Francia	0.7	0.8	0.9	0.9	1	0.9	1.1	0.9	0.9	0.8	0.9	1.1	0.9	1.1	1.1	1.1	1.1	1.1	1.2	1.2	1	1.1	1.1	0.9	0.9	1	1	1.1	1	1.2			
Alemania	0.3	0.3	0.3	0.2	0.3	0.2	0.3	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.6	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.4	0.4	0.5	0.5	0.6			
Grecia	1	1	1.2	1.1	1.2	1.2	1.1	1.1	1.1	1	0.7	0.8	0.8	0.7	0.8	0.7	0.6	0.4	0.4	0.4	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2			
Hungría						0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1			
Irlanda	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4	0.5	0.3	0.4	0.5	0.4	0.5	0.5	0.6	0.7	0.7	0.5	0.4	0.5	0.4	0.5	0.6	0.7	0.7	0.6	0.5	0.5	0.6	0.5	0.6	0.7			
Italia	0.3	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1	0	0	0	0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1		
Letonia										0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.1	0.1	0	0	0	0	0	0	0		
Luxemburgo	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.4	0.3	0.3	0.3	0.5	0.4	0.4	0.4	0.3	0.4	0.4	0.4	0.3	0.4	0.4	0.4	0.4			
Holanda	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.7	0.6	0.7	0.7	0.8	0.8	0.9	0.8	1	0.8	0.8	0.9	0.9	0.9	0.9	0.8	0.8	0.7	0.6	0.7	0.6	0.6			
Polonia						0.1	0.1	0.1	0	0	0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0	0	0		
Portugal	0.9	0.8	0.6	0.3	0.5	0.6	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Eslovaquia										0	0.1	0	0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Eslovenia										0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1		
España	0.4	0.6	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.6	0.5	0.5	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8	0.8	0.7	0.6	0.7	0.7	0.8	0.7			
Suecia	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Reino Unido	0.7	0.7	0.6	0.6	0.7	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.6	0.6	0.7	0.7	0.7	0.8	0.6	0.5	0.5	0.6	0.6	0.7	0.7			
OCDE - Media	0.4	0.5	0.5	0.4	0.5	0.5	0.5	0.5	0.4	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3			
UE-OCDE Media	0.47	0.5	0.48	0.44	0.5	0.46	0.43	0.39	0.41	0.32	0.33	0.34	0.35	0.37	0.39	0.37	0.38	0.37	0.38	0.38	0.37	0.37	0.38	0.35	0.33	0.34	0.35	0.36	0.35	0.39			
Otros UE que no aparecen: Malta, Bulgaria, Chipre, Croacia, Lituania, Rumania																																	
1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015				
España	0.4	0.6	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.6	0.5	0.5	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8	0.8	0.7	0.6	0.7	0.7	0.8	0.7			
Media UE-OCDE	0.47	0.5	0.48	0.44	0.5	0.46	0.43	0.39	0.41	0.32	0.33	0.34	0.35	0.37	0.39	0.37	0.38	0.37	0.38	0.37	0.37	0.38	0.35	0.33	0.34	0.35	0.36	0.35	0.39				
Media UE-OCDE	0.4	0.5	0.5	0.4	0.5	0.5	0.5	0.4	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3			

Otros UE que no aparecen: Malta, Bulgaria, Chipre, Croacia, Lituania, Rumania

Fuente: Estadísticas OCDE. Elaboración propia. Acceso a datos el 17 de enero de 2017 desde OECD.Stat <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

ANEXO 28. ESTADÍSTICAS RECAUDACIÓN ISD OCDE II

Ingresos del ISD como porcentaje del PIB																																
Pais \ Año	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015		
Austria	0,27	0,07	0,08	0,06	0,06	0,06	0,08	0,06	0,06	0,05	0,05	0,05	0,05	0,06	0,05	0,08	0,07	0,07	0,06	0,06	0,05	0,06	0,05	0,04	0,01	0,01	0,01	0,01	0	0,003		
Bélgica	0,27	0,28	0,27	0,27	0,3	0,32	0,3	0,32	0,32	0,33	0,36	0,34	0,38	0,39	0,43	0,43	0,43	0,46	0,52	0,56	0,6	0,6	0,62	0,59	0,62	0,64	0,7	0,79	0,7	0,732		
Rep. Checa									0,01	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02	0,02	0,01	0,01	0,01	0,11	0,08	0,01	0	-0,1			
Dinamarca	0,23	0,3	0,27	0,25	0,26	0,24	0,25	0,26	0,22	0,23	0,21	0,19	0,18	0,19	0,22	0,2	0,18	0,19	0,21	0,2	0,21	0,22	0,26	0,21	0,2	0,26	0,21	0,21	0,2	0,258		
Estonia									0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Finlandia	0,11	0,13	0,14	0,14	0,16	0,19	0,2	0,18	0,19	0,17	0,21	0,22	0,24	0,25	0,27	0,27	0,31	0,27	0,3	0,3	0,29	0,25	0,34	0,24	0,21	0,2	0,26	0,32	0,24	0,302		
Francia	0,28	0,32	0,36	0,35	0,39	0,38	0,46	0,37	0,38	0,35	0,38	0,47	0,41	0,46	0,46	0,47	0,45	0,45	0,5	0,51	0,45	0,46	0,39	0,38	0,39	0,42	0,46	0,49	0,48	0,561		
Alemania	0,09	0,11	0,11	0,09	0,12	0,09	0,09	0,09	0,1	0,1	0,11	0,11	0,12	0,15	0,14	0,14	0,14	0,15	0,19	0,18	0,16	0,17	0,19	0,19	0,17	0,16	0,16	0,16	0,19	0,207		
Grecia	0,26	0,27	0,27	0,26	0,31	0,3	0,28	0,28	0,29	0,27	0,24	0,22	0,24	0,22	0,26	0,24	0,21	0,14	0,12	0,13	0,11	0,1	0,06	0,07	0,07	0,06	0,05	0,06	0,06			
Hungría						0,08	0,06	0,05	0,05	0,05	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,05	0,05	0,06	0,07	0,07	0,05	0,04	0,04	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,022		
Irlanda	0,1	0,11	0,11	0,1	0,13	0,16	0,1	0,14	0,16	0,14	0,17	0,16	0,18	0,21	0,21	0,14	0,11	0,15	0,12	0,15	0,17	0,21	0,19	0,15	0,14	0,14	0,16	0,16	0,19	0,157		
Italia	0,09	0,08	0,07	0,06	0,05	0,05	0,05	0,05	0,07	0,06	0,07	0,07	0,07	0,09	0,08	0,07	0,05	0,03	0,01	0	0	0,01	0,02	0,03	0,03	0,04	0,04	0,04	0,04	0,041		
Letonia											0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Luxemburgo	0,09	0,09	0,08	0,08	0,1	0,11	0,11	0,09	0,09	0,1	0,1	0,12	0,09	0,14	0,1	0,1	0,13	0,18	0,15	0,15	0,14	0,13	0,14	0,14	0,13	0,1	0,16	0,15	0,15	0,142		
Holanda	0,2	0,23	0,21	0,21	0,2	0,22	0,23	0,27	0,24	0,26	0,26	0,29	0,31	0,33	0,33	0,27	0,34	0,29	0,29	0,31	0,31	0,31	0,28	0,29	0,27	0,24	0,21	0,27	0,23	0,239		
Polonia						0,02	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,03	0,02	0,03	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02			
Portugal	0,23	0,2	0,15	0,07	0,13	0,16	0,07	0,07	0,06	0,06	0,06	0,07	0,08	0,08	0,08	0,07	0,07	0,07	0,02	0,02	0,01	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Eslovaquia									0,01	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,03	0,02	0,02	0,02	0,01	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Eslovenia											0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,02	0,01	0,02	0,03	0,03	0,03	0,04	0,03	0,03	0,02	0,02	0,021		
España	0,12	0,17	0,16	0,14	0,13	0,14	0,13	0,14	0,18	0,16	0,16	0,18	0,19	0,2	0,21	0,2	0,2	0,21	0,23	0,26	0,26	0,27	0,26	0,24	0,22	0,2	0,21	0,24	0,26	0,253		
Suecia	0,11	0,1	0,09	0,09	0,09	0,1	0,07	0,06	0,06	0,07	0,07	0,07	0,09	0,1	0,1	0,11	0,1	0,12	0,09	0,09	0,04	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Reino Unido	0,25	0,24	0,22	0,21	0,22	0,2	0,18	0,18	0,19	0,17	0,18	0,17	0,18	0,19	0,21	0,21	0,2	0,19	0,22	0,23	0,25	0,25	0,21	0,16	0,17	0,18	0,19	0,19	0,21	0,238		
OCDE - Media	0,14	0,15	0,15	0,14	0,15	0,15	0,14	0,14	0,14	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,13	0,13	0,13	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,11	0,11	0,12	0,12			
UE-OCDE Media	0,17	0,18	0,17	0,16	0,18	0,16	0,16	0,14	0,14	0,15	0,12	0,13	0,13	0,13	0,14	0,15	0,14	0,14	0,14	0,14	0,15	0,14	0,14	0,13	0,12	0,13	0,14	0,14	0,14	0,154		
Otros UE que no aparecen: Malta, Bulgaria, Chipre, Croacia, Lituania, Rumania																																
España	0,12	0,17	0,16	0,14	0,13	0,14	0,13	0,14	0,18	0,16	0,16	0,18	0,19	0,2	0,21	0,2	0,2	0,21	0,23	0,26	0,26	0,27	0,26	0,24	0,22	0,2	0,21	0,24	0,26	0,25		
Media UE-OCDE	0,17	0,18	0,17	0,16	0,18	0,16	0,16	0,14	0,15	0,12	0,13	0,13	0,13	0,14	0,15	0,14	0,14	0,14	0,14	0,15	0,14	0,14	0,14	0,13	0,12	0,13	0,14	0,14	0,14	0,15		
Media OCDE	0,14	0,15	0,15	0,14	0,15	0,15	0,14	0,14	0,14	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,13	0,13	0,13	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,11	0,11	0,12	0,12			

Fuente: Estadísticas OCDE. Elaboración propia. Acceso a datos el 17 de enero de 2017 desde OECD Stat <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.

ANEXO 29. ESTADÍSTICAS RECAUDACIÓN ISD OCDE III

Ingresos del ISD para cada Estado																																
País \ Año	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015		
Austria	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,2	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0	0	0	0	0		
Bélgica	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,8	0,8	0,9	0,9	1,1	1,1	1,2	1,3	1,6	1,7	1,9	2,1	2,2	2	2,3	2,4	2,7	3,1	2,8	3		
Estonia											0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Finlandia	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4	0,4	0,5	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,7	0,4	0,4	0,4	0,5	0,6	0,5	0,6		
Francia	2,3	2,8	3,3	3,5	4,1	4,2	5,2	4,2	4,5	4,2	4,8	6,1	5,6	6,5	6,9	7,3	7,1	7,4	8,6	9	8,3	8,9	7,9	7,4	7,7	8,6	9,6	10,4	10,2	12,2		
Alemania	1	1,1	1,2	1,1	1,5	1,3	1,5	1,6	1,8	1,8	2,1	2,1	2,5	3,1	3	3,1	3	3,4	4,3	4,1	3,8	4,2	4,8	4,6	4,4	4,2	4,3	4,6	5,5	6,3		
Grecia	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,3	0,3	0,4	0,4	0,3	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1		
Irlanda	0	0	0	0	0	0,1	0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4	0,4		
Italia	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,4	0,7	0,6	0,7	0,7	0,8	1	1	1	1	0,7	0,3	0,1	0,1	0	0,1	0,4	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,7		
Letonia											0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Luxemburgo	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,1	0,1	0	0,1	0,1	0,1	0,1		
Holanda	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,7	0,8	0,8	0,9	0,9	1,1	1,3	1,5	1,3	1,7	1,5	1,5	1,7	1,8	1,9	1,8	1,8	1,7	1,5	1,4	1,7	1,5	1,6		
Portugal	0,1	0,1	0,1	0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Eslovaquia										0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Eslovenia										0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
España	0,2	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,6	0,8	0,7	0,8	0,9	1	1,2	1,4	1,4	1,5	1,7	1,9	2,4	2,6	2,9	2,9	2,6	2,4	2,2	2,2	2,5	2,7	2,7		
UE-OCDE Media	0,42	0,5	0,55	0,56	0,67	0,68	0,79	0,72	0,82	0,59	0,67	0,77	0,8	0,94	1	1,02	1,03	1,04	1,2	1,26	1,23	1,33	1,33	1,24	1,24	1,27	1,36	1,5	1,52	1,84		
Otros UE que no aparecen: Rep. Checa, Dinamarca, Hungría, Polonia, Suecia, Reino Unido, Malta, Bulgaria, Chipre, Croacia, Lituania y Rumania																																
País \ Año	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015		
UE-OCDE Media	0,42	0,5	0,55	0,56	0,67	0,68	0,79	0,72	0,82	0,59	0,67	0,77	0,8	0,94	1	1,02	1,03	1,04	1,2	1,26	1,23	1,33	1,33	1,24	1,24	1,27	1,36	1,5	1,52	1,84		
España	0,2	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,6	0,8	0,7	0,8	0,9	1	1,2	1,4	1,4	1,4	1,5	1,7	1,9	2,4	2,6	2,9	2,9	2,6	2,4	2,2	2,2	2,5	2,7	2,7	

Datos expresados en miles de millones en moneda local. Fuente: Estadísticas OCDE. Elaboración propia.

Acceso a datos el 17 de enero de 2017 desde OECD.Stat <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

ANEXO 30. CUADRO RESUMEN DEL ANÁLISIS DE RESULTADOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL ISD POR LAS CCAA I

Comunidad Autónoma	Estado 2017	Estado 2007	TMG CA 2017	TMG CA 2007	Inc CA 2017	Var CA 2017	Var CA - Estado 2017	Var CA - Estado 2007	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - CA 2017	Var CCAA - CA 2017	CA PPI misma CA	CA PPI MCA	CA PPIV DCA	Dif PPI MCA - PPIV DCA	Dif PPI MCA - PPIV DCA
And Prom TMG	19,83%	19,83%	16,17%	9	19,78%	-15,50%	-3,61%	4	-3,65%	8	15,07%	17,37%	10,51%	8	22,76%	12,25%	14
Ara Prom TMG	19,83%	19,83%	12,60%	5	19,78%	-43,38%	-7,18%	3	-7,23%	5	15,07%	17,37%	11,58%	9	13,90%	2,32%	4
Ast Prom TMG	19,83%	19,83%	17,52%	11	16,88%	-8,29%	0,64%	14	-2,31%	11	15,07%	17,37%	13,40%	10	22,58%	9,18%	10
Bal Prom TMG	19,83%	19,83%	16,27%	10	19,73%	-15,49%	-3,46%	5	-2,94%	10	15,07%	17,37%	14,72%	11	18,04%	3,32%	5
Can Prom TMG	19,83%	19,83%	19,67%	14	19,70%	172,94%	-0,03%	8	-0,16%	13	15,07%	17,37%	18,09%	14	21,70%	3,62%	6
Cant Prom TMG	19,83%	19,83%	8,62%	2	19,57%	-41,63%	-10,94%	1	-10,58%	2	15,07%	17,37%	7,93%	2	9,52%	1,59%	2
CyL Prom TMG	19,83%	19,83%	15,38%	7	15,34%	487,50%	0,04%	13	-3,83%	7	15,07%	17,37%	10,08%	4	21,84%	11,75%	12
CLM Prom TMG	19,83%	19,83%	19,63%	12	19,66%	14,50%	-0,03%	9	0,43%	14	15,07%	17,37%	17,97%	13	21,76%	3,79%	8
Cat Prom TMG	19,83%	19,83%	8,50%	1	11,05%	-26,30%	-2,56%	6	-10,71%	1	15,07%	17,37%	8,50%	3	8,50%	0,00%	1
Ext Prom TMG	19,83%	19,83%	19,65%	13	19,68%	-3,07%	-0,03%	10	-0,17%	12	15,07%	17,37%	17,96%	12	21,83%	3,87%	9
Gal Prom TMG	19,83%	19,83%	15,34%	6	16,88%	-14,62%	-1,54%	7	-3,87%	6	15,07%	17,37%	10,09%	5	21,74%	11,64%	11
Mad Prom TMG	19,83%	19,83%	19,69%	15	19,69%	0,00%	0,00%	11	0,48%	15	15,07%	17,37%	18,11%	15	21,73%	3,62%	7
Mur Prom TMG	19,83%	19,83%	15,97%	8	13,22%	2318,65%	2,75%	15	-3,23%	9	15,07%	17,37%	10,50%	7	22,65%	12,14%	13
Rio Prom TMG	19,83%	19,83%	9,88%	3	9,88%	15,00%	0,00%	12	-9,33%	3	15,07%	17,37%	0,06%	1	21,74%	21,68%	15
Val Prom TMG	19,83%	19,83%	11,17%	4	19,78%	-54,65%	-8,61%	2	-8,66%	4	15,07%	17,37%	10,27%	6	12,33%	2,05%	3

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

ANEXO 31. CUADRO RESUMEN DEL ANÁLISIS DE RESULTADOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL ISD POR LAS CCAA II

Comunidad Autónoma	Estado 2017	Estado 2007	TMG CA 2017	RK TMG CA	Var CA 2017	RK Var CA 2017	Var CA - Estado 2017	RK Var CA - Estado 2017	Prom CCAA 2017	Prom CCAA 2007	Var CCAA - CA 2017	RK Var CCAA - CA 2017	CA PPI misma CA	RK CA PPI MCA	CA PPIV DCA	Dif PPI MCA - PPIV	RK Dif PPI MCA - PPIV	Dif Min Max TMG	RK Dif Min Max
And Dif Min-Max	72,39%	72,39%	77,56%	14	31,75%	12	31,75%	8	63,31%	69,84%	22,40%	9	71,32%	14	85,59%	67,74%	13	85,59%	14
Ara Dif Min-Max	72,39%	72,39%	50,20%	2	22,19%	10	22,19%	5	63,31%	69,84%	13,91%	2	46,16%	2	55,39%	9,23%	2	55,39%	1
Ast Dif Min-Max	72,39%	72,39%	77,52%	13	27,12%	7	27,12%	7	63,31%	69,84%	27,72%	12	71,28%	13	85,53%	52,58%	10	85,53%	13
Bal Dif Min-Max	72,39%	72,39%	61,52%	4	24,39%	8	24,39%	6	63,31%	69,84%	8,94%	1	56,57%	4	67,88%	11,31%	4	67,88%	4
Can Dif Min-Max	72,39%	72,39%	72,39%	7	1,20%	6	1,20%	2	63,31%	69,84%	18,73%	6	66,56%	7	79,87%	13,31%	6	79,87%	6
Cant Dif Min-Max	72,39%	72,39%	57,44%	3	84,03%	15	84,03%	15	63,31%	69,84%	81,46%	15	52,81%	3	63,38%	10,56%	3	63,38%	3
Cyl Dif Min-Max	72,39%	72,39%	72,39%	7	40,78%	5	40,78%	10	63,31%	69,84%	19,28%	7	66,56%	7	79,87%	63,20%	12	79,87%	6
CLM Dif Min-Max	72,39%	72,39%	72,39%	7	13,20%	4	13,20%	3	63,31%	69,84%	18,61%	4	66,56%	7	79,87%	13,31%	6	79,87%	6
Cat Dif Min-Max	72,39%	72,39%	61,94%	5	68,48%	9	68,48%	14	63,31%	69,84%	37,98%	13	61,94%	5	61,94%	0,00%	1	61,94%	2
Ext Dif Min-Max	72,39%	72,39%	72,39%	7	49,50%	3	1,04%	1	63,31%	69,84%	18,54%	3	66,56%	7	79,87%	13,31%	6	79,87%	6
Gal Dif Min-Max	72,39%	72,39%	72,39%	7	28,67%	11	40,79%	11	63,31%	69,84%	19,28%	8	66,56%	7	79,87%	63,20%	11	79,87%	6
Mad Dif Min-Max	72,39%	72,39%	72,38%	6	0,00%	1	13,64%	4	63,31%	69,84%	18,72%	5	66,56%	6	79,87%	13,31%	5	79,87%	5
Mur Dif Min-Max	72,39%	72,39%	77,56%	14	58,48%	14	38,74%	9	63,31%	69,84%	22,40%	9	71,32%	14	85,59%	67,74%	13	85,59%	14
Rio Dif Min-Max	72,39%	72,39%	36,33%	1	100,00%	2	0,01%	12	63,31%	69,84%	26,99%	11	0,25%	1	79,87%	79,63%	15	79,87%	6
Val Dif Min-Max	72,39%	72,39%	72,42%	12	55,58%	13	55,87%	13	63,31%	69,84%	46,24%	14	66,59%	12	79,91%	13,32%	9	79,91%	12

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

ANEXO 32. CUADROS RESUMEN DEL ANÁLISIS DE RESULTADOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL ISD POR LAS CCAA III

	Estado	And	Ar	Ast	Bal	Can	Cant	CyL	CLM	Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val
Cuotas cero 2017	25	51	64	70	40	40	72	80	44	48	64	76	24	52	52	96
Cuotas cero 2007	25	44	40	55	40	56	56	68	44	34	64	64	24	52	52	40
Incremento cuota	0	48	8	52	8	20	0	8	12	13	0	0	0	52	24	0
Descenso cuota	0	32	120	45	112	48	88	36	48	115	37	80	0	24	16	88
No hay variación	160	80	32	63	40	92	72	116	100	32	123	80	160	84	120	72
Mejoras liquidación ISD		20,00%	75,00%	28,13%	70,00%	30,00%	55,00%	22,50%	30,00%	71,88%	23,13%	50,00%	0,00%	15,00%	10,00%	55,00%

Fuente: Resultados del caso práctico. Elaboración propia

