



FACULTAD DE DERECHO

**COMPARATIVA Y PRESIÓN FISCAL DEL  
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y  
DONACIONES EN LAS DISTINTAS  
COMUNIDADES AUTÓNOMAS.**

Autor: Belén Lucía Martínez Mozas

4º, E-1 Business Law

Derecho Fiscal

Tutor: Eva María Gil Cruz

FACULTAD DE DERECHO

Madrid  
Abril, 2018

## **Título: Comparativa y presión fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las distintas CC.AA.**

### **Resumen**

En España, la principal fuente de financiación proviene de los Ingresos del sector público. Es lo que se conoce como tributos, concretamente las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos. Estos últimos proporcionan el mayor porcentaje de recaudación.

He decido escoger de entre todos los impuestos estatales, autonómicos y locales, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicable a todo el territorio español pero con consecuencias muy dispares en función de cada Comunidad Autónoma debido a la cesión del mismo.

He decido escoger de entre todos los impuestos estatales, autonómicos y locales, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicable a todo el territorio español pero con consecuencias muy dispares en función de cada Comunidad Autónoma debido a la cesión del mismo.

**Palabras clave:** derecho financiero y tributario, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, diferencias entre CCAA.

### **Abstract**

In Spain, the main source of the financial public system are the taxes. From among all the taxes that exists in Spain, I have chosen the inheritance and donation tax. The taxable event consists in the lucrative transmission of goods.

I tried to explain the difference tax rates and benefits between all the Autonomous Community of Spain

I have also studied the effect on the taxation when a family business is transferred to the rest of the members of the family.

**Key words:** tax law, inheritance and donation tax, family business, Autonomous Communities.

## **1.INDICE**

INTRODUCCIÓN	5
<b>CAPITULO I: INTRODUCCIÓN Y MARCO CONCEPTUAL</b>	<b>6</b>
Definición	6
Integración e incidencia con otros impuestos	8
El hecho imponible y el sujeto pasivo	11
Base liquidable	11
Tarifa y coeficientes multiplicadores estatales	12
Cuota tributaria	13
Gestión del impuesto	14
Controversia en la UE por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	15
<b>CAPITULO II: COMPARATIVA, EFECTO Y PRESIÓN FISCAL EN LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES</b>	<b>17</b>
Introducción	17
Comparativa entre comunidades autónomas	19
<b>CAPITULO III: EFECTO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA TRANSMISIÓN DE LAS EMPRESAS FAMILIARES</b>	<b>28</b>
Concepto de empresa familiar	28
Efectos fiscales en las empresas familiares	31
Régimen fiscal para la transmisión mortis causa de empresas familiares en el ISD	33
Régimen fiscal para la transmisión inter vivos de empresas familiares en el ISD	35
Efectos en las distintas CCAA	37
Efecto en el impuesto sobre sucesiones	39
Efecto en el impuesto sobre donaciones	42
<b>CAPITULO IV: COMPARATIVA PRÁCTICA DE LA TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES</b>	<b>45</b>
Cataluña	46
Cantabria	46
Madrid	46
Navarra	47
Legislación Estatal	47
Cuadro comparativo de las diferentes CCAA	48
<b>CAPITULO IV: CONCLUSIONES</b>	<b>49</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>52</b>
<b>ANEXO NORMATIVO</b>	<b>53</b>

## **Listado de abreviaturas**

AJD	Actos Jurídicos Documentados
BOE	Boletín Oficial del Estado
C.V.	Consulta Vinculante
CA	Comunidad Autónoma
CAP	Capítulo
CC	Código Civil
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
INE	Instituto Nacional de Estadística
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
LGT	Ley General Tributaria
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
LISD	Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
OS	Operaciones Societarias
PIB	Producto Interior Bruto
PYMES	Pequeñas Y Medianas Empresas
REAF	Registro de Economistas Asesores Fiscales
REC	Recurso
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre las Personas Físicas
RISD	Reglamento del Impuesto sobre las Personas Físicas
S.	Sentencia
SEC.	Sección
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TS	Tribunal Supremo
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TSJM	Tribunal Superior de Justicia de Madrid

## **1. Introducción**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido cedido a las CCAA para su gestión y recaudación de la mano de la LOFCA. Esta es la razón por la que se ha generado tantas diferencias entre las distintas CCAA. Éstas tienen la capacidad de introducir mejoras en las reducciones estatales, establecer nuevas reducciones, bonificaciones, tarifas y coeficientes multiplicadores distintos a los estatales.

Se dice que es un impuesto complementario al IRPF, pero el porcentaje de recaudación es mucho menor en comparación con éste. De hecho, con la transferencia de competencias a las CCAA, muchas de ellas han conseguido establecer tantas reducciones y deducciones que el pago del tributo es meramente simbólico, incluso reduciéndolo a cero.

El porcentaje de recaudación cada año es menor, en el año 2011 la recaudación total de la hacienda pública fue de 97.750,7 euros correspondiendo solamente el 2.25% al ISD, mientras que en el 2012 la cifra total de recaudación fue de 104.837,2<sup>1</sup> euros y el 2,18% procedía solamente de ISD<sup>2</sup>.

La metodología que he llevado a cabo para la elaboración de este trabajo ha constado de varias fases. La primera de ellas fue un estudio puramente teórico del funcionamiento de este impuesto, tanto del origen de la cesión del tributo, como un estudio íntegro de la ley y reglamento que lo desarrollan. Con esta investigación conseguí comprender, entender y comenzar a tener una visión más crítica, tanto positiva como negativa en ciertos aspectos, del impuesto.

En segundo lugar, hice una búsqueda intensiva de las modificaciones introducidas para el 2018 del tributo que han entrado en vigor a finales del 2017 y principios del 2018 de la mano de las leyes de presupuestos generales de cada CCAA. Con esto me di cuenta de los grandes esfuerzos realizados por algunas CCAA para intentar homogeneizar el pago de este impuesto, como es el caso de la gran problemática de Andalucía o Aragón.

---

<sup>1</sup> Los impuestos que se han incluido son el IRPF, IS; IRNR, ISD e IP.

<sup>2</sup> Datos obtenidos a partir de *Recaudación y estadística del sistema tributario español. 2002.2012*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Dirección general de Tributos.

En tercer lugar, he intentado basar los argumentos expuestos durante todo el trabajo en Consultas Vinculantes y Resoluciones de la Dirección General de Tributos. Además, también he buscado opiniones periodísticas, doctrinales de grandes expertos en la materia y contrastarlas entre ellas y con las posturas del TS.

En cuanto a la organización y división del trabajo, lo he repartido en cuatro capítulos. Siendo el primero de ellos el marco conceptual del impuesto, donde se explica el funcionamiento del mismo y la conexidad y relación con otros tributos. En el segundo capítulo, he introducido un cuadro con las reducciones y deducciones de cada CCAA para el 2018 en la sucesión *mortis causa* y con ello una comparativa entre las mismas y las CCAA. Siguiendo en esta línea, el capítulo tercero es similar al segundo, haciendo única y exclusivamente hincapié al efecto en la transmisión lucrativa- *inter vivos* y *mortis causa*- de las empresas familiares de generación en generación.

Consideré importante hacer un estudio exhausto de esta materia en concreto, debido a la mala planificación fiscal que se hace, que en numerosas ocasiones conlleva a la resolución del conflicto por sistemas de mediación o arbitraje, largos procedimientos judiciales e incluso el cierre de la propia empresa.

Por último, introduje un simple y pequeño caso práctico para ejemplificar lo expuesto anteriormente, con ello escogí cuatro CCAA para demostrar las diferencias entre ellas, y comparándola con la normativa estatal.

## CAPITULO I: INTRODUCCIÓN Y MARCO CONCEPTUAL

### DEFINICIÓN

El impuesto de sucesiones y donaciones (en adelante, ISD) se regula tanto por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Otras fuentes normativas a resaltar son 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 los correspondientes Decretos Legislativos que desarrollan la normativa reglamentaria de cada comunidad autónoma y las nuevas Leyes de Presupuestos de muchas de las CCAA aprobadas en el 2018 donde se regulan nuevas exenciones, bonificaciones, tarifas y cuotas multiplicadoras.

El ISD se caracteriza por ser un impuesto directo, personal y subjetivo. Será directo y personal<sup>3</sup> ya que grava a las personas por la obtención de una renta. Es subjetivo en tanto en cuanto atiende a las situaciones personales del sujeto pasivo, a resaltar el grado de parentesco entre el causante/donante, heredero/ legatario/ donatario, el patrimonio preexistente del sujeto pasivo o el grado de minusvalía del mismo. Y, por último, su carácter progresivo, puesto que, a mayor base imponible, mayor será la tarifa aplicable la cual oscila entre un 7,65% y un 34% en el 2018.<sup>4</sup>

Otra característica a resaltar, y sobre la que versa parte de este trabajo, es la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas<sup>5</sup>, lo que genera una gran independencia por parte de éstas para establecer mejoras en las reducciones estatales, la tarifa aplicable, exenciones y bonificaciones, provocando una gran desigualdad a la hora del pago del tributo dentro del territorio español dependiendo de la CCAA donde haya que autoliquidarse el tributo.

---

<sup>3</sup> Artículo 1 de la de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. [...] *grava los incrementos patrimoniales obtenidos de forma lucrativa por una persona física*

<sup>4</sup> Artículo 21.2 de LISD

<sup>5</sup> Art 17.c de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas discuales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía '*tributos cedidos*'. [...] Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La contribución de los ciudadanos al sostenimiento del gasto público y por consiguiente, la justificación a la existencia del ISD encuentra su fundamento en la Constitución Española, concretamente en los artículos 31<sup>6</sup> y el artículo 33<sup>7</sup>.

El título lucrativo se basa en tres principales negocios jurídicos; las sucesiones, las donaciones y los seguros. Respecto de las primeras, se genera cuando hay una transmisión lucrativa mortis causa, es decir, deviene con la muerte del causante<sup>8</sup>. En cuanto a la segundas, se genera el hecho imponible cuando el donatario (sujeto pasivo del impuesto) ha aceptado, y, por ende, adquirido los bienes y derechos donados. Por último, en cuanto a los seguros, se realiza el hecho imponible cuando el beneficiario de la póliza, distinto al contratante o titular del seguro, recibe la cantidad monetaria prevista en el contrato de seguro.<sup>9</sup> No en vano, también se agrupan en este impuesto aquellos actos que no suponen una transmisión lucrativa al completo, como por ejemplo las donaciones onerosas o la cesión de bienes a cambio de pensión.

#### INTEGRACIÓN E INCIDENCIA CON OTROS TRIBUTOS<sup>10</sup>

El ISD se integra con otros impuestos estatales; como puede ser en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre el Patrimonio (IP) o Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

La incidencia en el IRPF es muy relevante y se pueden diferenciar tres grandes criterios. El primero, es la taxativa prohibición de doble imposición por obtención de un incremento patrimonial, por lo que no se podrá tributar por el mismo hecho imponible en el ISD e IRPF<sup>11</sup>. El segundo de los criterios es que, en caso de colisión entre ellos,

---

<sup>6</sup> Art. 31 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 [...] *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*

<sup>7</sup> Art. 33 de la CE. [...] *‘Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia’*

<sup>8</sup> Falcón y Tella, R. Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva ley general tributaria. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. *Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria, noviembre 2004.*

<sup>9</sup> Art. 3 del ISD

<sup>10</sup> Juárez González, J., y Galiano Estevan, J., *‘Todo sucesiones 2017’* pag.:52-59.

<sup>11</sup> Artículo 6.4 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y



prevalece el pago del ISD. Por último, se establece *ex lege* que ciertos negocios o actos jurídicos lucrativos, debido a su carácter fortuito o incluso indemnizatorio como ayudas, lotería o becas, están sujetas a IRPF<sup>12</sup>.

Esta coordinación y a la vez confrontación de impuestos se refleja en las alteraciones patrimoniales. Se presume que un incremento patrimonial justificado en el ISD no conlleva un incremento no justificado en el IRPF. En cuanto a los efectos que provoca en los rendimientos de capital, se imputarán los rendimientos en el IRPF.

Si los sujetos pasivos son herederos, se imputarán los rendimientos desde la fecha de partición de la herencia, ya que hasta entonces, ésta constituye lo que conocemos como una *herencia yacente*<sup>13</sup> (ente sin personalidad jurídica, pero ostenta la condición de obligada tributaria) por lo que los rendimientos devengados durante este periodo de tiempo se harán a cuenta de los representantes de la herencia yacente,<sup>14</sup> y en defecto de insuficiencia patrimonial, la carga tributaria se imputará a la herencia yacente. En cambio, si nos encontramos ante unos legatarios, éstos deberán imputarse el rendimiento de capital desde la fecha de fallecimiento del causante, ya que tienen derecho a obtener los frutos desde el momento del fallecimiento<sup>15</sup>.

Considerando la incidencia entre el ISD e IP, ambos tributos gravan el patrimonio desde dos enfoques diferentes; el ISD es aquel que se grava en el momento de adquisición del bien o del derecho, y el IP es la conservación o tenencia de los mismos, por lo tanto, se diferencian claramente los dos hechos imponibles. Existe una obligación formal de presentar la declaración del IP, independientemente de que haya pagarlo o no. Hay una clara diferencia entre las adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa*. En cuanto a las primeras, el devengo del ISD es en la fecha de adquisición del bien o derecho. Por otro lado, en las adquisiciones *mortis causa*, el ISD se devenga al momento del fallecimiento.

---

sobre el patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006) y artículo 4 del Real Decreto 16929, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

<sup>12</sup> Artículo 7 LIRPF y artículo 3 RIRPF

<sup>13</sup> Art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria '*Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*'

<sup>14</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de abril de 1998. JT 1998\817

Base de datos: Aranzadi.

<sup>15</sup> Artículo 882 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se aprueba el Código Civil.

Por el contrario, para el devengo del IP hay doctrina contradictoria, o bien se considera la fecha del devengo igual que la del ISD<sup>16</sup>, es decir, la fecha de fallecimiento del causante, o bien, que la fecha del devengo sea aquella en la que se acepta y reparte la herencia<sup>17</sup>.

Por otro lado, en la incidencia del ISD en el ITP y AJD, hay que delimitarla en sus tres vertientes; Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), Operaciones Societarias (OS), Actos Jurídicos Documentados, (AJD).

Relacionando el ISD con la modalidad de TPO, puede concordar tanto en transmisiones inter vivos -por ejemplo- donaciones onerosas y donaciones con asunción de deudas del donante, como mortis causa- por ejemplo- en el exceso de adjudicación hereditaria.

Atendiendo al ISD y OS, hay una minúscula colisión<sup>18</sup>, cuando la explotación de un negocio por los herederos no solo constituye el ISD, sino que también, es el hecho imponible de OS.

Por último, en la modalidad de AJD, es compatible el ISD solamente con la cuota fija, excluyendo la cuota gradual.

Finalmente, la incidencia y relación con el IVA, no plantea ningún problema serio puesto que ambos tributos regulan hechos imponibles bastante heterogéneos. Salvo en aquella situación en la que se transmita gratuitamente el cien por cien de una sociedad,<sup>19</sup> o los elementos afectos a una actividad del sujeto pasivo, en donde se establece que no estarán sujetos a IVA siempre y cuando cumplan los requisitos previstos en la ley.

---

<sup>16</sup> Consulta de la Dirección General de Tributos 21 de mayo de 2007. DD 2007/394166. Base de datos: El derecho.

<sup>17</sup> Art. 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>18</sup> Art. 22.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

<sup>19</sup> Art. 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Valor Añadido

## EL HECHO IMPONIBLE<sup>20</sup> Y EL SUJETO PASIVO.

El hecho imponible grava el incremento patrimonial obtenido por el sujeto pasivo consecuente de una adquisición gratuita de un bien o un derecho, concretamente en la adquisición mortis causa (sucesión), en la adquisición inter vivos (donación) y, por último, las cantidades monetarias provenientes de seguros de vida.

El sujeto pasivo para las herencias, donaciones o seguros de vida serán los herederos o legatarios, donatarios o los designados en el contrato de seguro como beneficiarios, respectivamente.

El art.35.6 LGT establece la responsabilidad solidaria en caso de pluralidad de sujetos pasivos, eso si el TSJ de Cataluña<sup>21</sup>, matiza que existen tantas autoliquidaciones como sujetos pasivos haya. Por lo que se deduce que cada sujeto pasivo tendrá que presentar su propia declaración/autoliquidación. En el caso de que se opte por la autoliquidación, todos los miembros llamados a la herencia habrán de hacerlo mediante este régimen.

## BASE LIQUIDABLE

Consiste en la aplicación de las diversas reducciones previstas en la normativa del Impuesto a la base imponible, la cual se calculará en el régimen de estimación directa<sup>22</sup>. Serán diferentes las reducciones para las transmisiones inter vivos y mortis causa.

La normativa estatal establece un 'suelo' de reducciones. Las CCAA tienen la facultad de establecer diversas exenciones y reducciones, al ser un tributo cedido, tanto mejoras de las previstas en la legislación estatal, como creación de otras nuevas, lo que provoca una gran desigualdad entre CCAA, objeto de estudio en el siguiente capítulo.

---

<sup>20</sup> Art. 3 LISD

<sup>21</sup> TSJ Cataluña, Sala 3ª, sec.5ª, S. 21 de junio de 2007, nº537/2007, rec. 1172/2003 '*varios hechos imposables constituidos cada uno de ellos por las adquisiciones lucrativas mortis causa de cada uno de los herederos*'

<sup>22</sup> Art.10 LISD

Desde la perspectiva competencial, las reducciones autonómicas se pueden dividir en reducciones de mejora y reducciones propias. En cuanto a las primeras, son aquellas previstas en el art.20 LISD, inciden en los ámbitos de parentesco y minusvalía calificadas como reducciones subjetivas. Por otro lado, la empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades, vivienda habitual, patrimonio histórico constituyen las reducciones objetivas.

### TARIFA Y COEFICIENTES MULTIPLICADORES ESTATALES

La cuota íntegra del impuesto será el resultado de aplicar la tarifa a la base liquidable.<sup>23</sup> La competencia para el establecimiento de la tarifa y el coeficiente multiplicador la ostentan las CCAA<sup>24</sup>. En el caso de que una CA no haya regulado por su propia normativa estas tarifas y/o coeficientes, se aplicarán de forma subsidiaria las previstas en la normativa estatal. Se rigen por el principio de residencia<sup>25</sup> del causante para conocer de la Hacienda competente. Esta decisión fue tomada para evitar un fraude en la normativa con el cambio de la residencia habitual para así hacer frente, en el momento de la realización del hecho imponible, a un gravamen mucho menor.

Hoy en día, existe una única tarifa progresiva para este impuesto a nivel estatal lo que implica una simplificación del tributo. Tiene una aplicación similar al IRPF, incluso en el carácter progresivo, con la salvedad de que, en el ISD, los saltos entre los tramos son menos abruptos que en el IRPF.

Por último, para llegar a obtener la cuota tributaria, hay que aplicar unos coeficientes correctores a la cuota íntegra. Estos coeficientes prevén dos circunstancias; el parentesco entre el causante con el sujeto pasivo y el patrimonio del adquirente. En cuanto al primero, esta situación ya no se tiene en cuenta para la aplicación de la tarifa y funciona, por tanto, como un coeficiente corrector. Cuanto más lejos es el grado entre el causante y el sujeto pasivo, más habrá de pagar a la Hacienda Pública.

---

<sup>23</sup> Art. 21.1 LISD

<sup>24</sup> Art 21.2 LISD

<sup>25</sup> El principio de residencia, según la ley del sistema de financiación de las CCAA; *'que corresponderá a la CA aquella en la que el causante o donatario hubiera permanecido el mayor número de días dentro de los últimos cinco años inmediatamente anteriores; contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del hecho imponible en el ISD'*

Por otro lado, atendiendo al patrimonio preexistente del causante, este coeficiente ha generado grandes críticas entre los expertos. Por un lado, el patrimonio preexistente del sujeto pasivo ya tributa por el IP por lo que, si se atiende a esta circunstancia, está apoyando la progresividad del ISD. Y, por otro lado, se concluye que se perjudica con esta medida al sujeto pasivo que haya estado ahorrando durante toda su vida que aquel que haya derrochado su fortuna.

### CUOTA TRIBUTARIA<sup>26</sup>

La única deducción en la cuota tributaria del ISD es la deducción por doble imposición<sup>27</sup>, se trata de la situación en la que el sujeto pasivo haya pagado previamente un Impuesto similar en otro Estado. Se calculará el importe satisfecho en el otro Estado, y el tipo medio de gravamen (calculándose la cuota x 100/ Base Liquidable) y se deducirá el menor de los dos resultados.

Por otro lado, para las ciudades de Ceuta y Melilla<sup>28</sup>, quedan bonificados en un 50% los siguientes hechos imposables; las adquisiciones mortis causa y los seguros de vida siempre y cuando el causante tuviera su residencia habitual en alguna de las dos ciudades autónomas en los cinco años anteriores al fallecimiento. Y también está prevista esta deducción para las adquisiciones inter vivos de inmuebles sitos en Ceuta o Melilla. Por último, en el resto de adquisiciones *inter vivos* cuando el sujeto pasivo tenga su residencia en Ceuta o Melilla.

### GESTIÓN DEL IMPUESTO

---

<sup>26</sup> Art. 22 LISD

<sup>27</sup> Art. 23 LISD

<sup>28</sup> Art. 23 bis LISD

La determinación de la CCAA competente para la gestión del impuesto, y, por ende, de la correspondiente aplicación normativa autonómica se rige mediante una serie de normas previstas en la Ley 22/2009.

Para los casos en los que el sujeto pasivo es residente en España<sup>29</sup>, no supone un mayor problema del que se prevé en la Ley. La CCAA competente será para las sucesiones la de la residencia habitual del causante. Para las donaciones, en los bienes inmuebles se atenderá al lugar donde se encuentran los mismos, y para los bienes muebles, a la residencia del sujeto pasivo. Por último, para los seguros, aquellos que sean consecuentes del fallecimiento del causante, será de aplicación la normativa autonómica de éste, en cambio, en los seguros que se reciban por una transmisión inter vivos, se aplicará las normas autonómicas donde resida el beneficiario.

En caso de que una CA gire una liquidación a un sujeto pasivo, del que ésta no es competente, será nula de pleno derecho y tampoco tendrán efectos para el cómputo del plazo de prescripción.<sup>30</sup> Atendiendo a la gestión de este tributo, es importante resaltar que en la sucesión mortis causa se le concede al sujeto pasivo un período de seis meses desde el fallecimiento del causante o en su defecto, desde la declaración firme de fallecimiento del ausente<sup>31</sup> para presentar, en la Hacienda correspondiente, la declaración del impuesto. Se podrá ampliar el plazo en otros seis meses más, si los sucesores, administradores del caudal hereditario, albaceas lo solicitaren.<sup>32</sup> En caso de que no se haya pedido una prórroga del impuesto y haya finalizado el plazo, se podrá girar una liquidación provisional atendiendo a los datos recabados por la Administración, sin olvidar los recargos e intereses de demora en caso de que sea menester.

Una de las novedades más relevantes que se han hecho a comienzos del 2018, ha sido la entrada en vigor de un reglamento en el que se prevé la obligación del sujeto

---

<sup>29</sup> Artículo 32 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 tributarias.

<sup>30</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 2047/2004 de 19 de enero de 2005. Base de datos: El Derecho.

<sup>31</sup> Artículo 196 CC: “firme la declaración de fallecimiento del ausente, se abrirá la sucesión en los bienes del mismo, procediéndose a su adjudicación conforme a lo dispuesto legalmente”.

<sup>32</sup> Artículo 68.1 RISD “la oficina competente para la recepción de los documentos o declaraciones podrá otorgar prórroga para la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte por un plazo igual al señalado para su presentación”.

pasivo en donde se tendrán que incluir en la autoliquidación las referencias catastrales de los inmuebles y las declaraciones de no residentes.<sup>33</sup>

## CONTROVERSIA EN LA UE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Esta situación es muy frecuente cuando hay que pagar este tributo por obligación real<sup>34</sup>, en vez de por obligación personal, es decir, los que están previstos en el art.18 RISD<sup>35</sup>. En este tipo de situaciones, la Hacienda competente para presentar la autoliquidación será la estatal.

Para introducir este apartado se ha de mencionar en primer lugar una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>36</sup>, que obligó a España a modificar la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>37</sup>. Tras varios dictámenes provenientes de la Comisión Europea, éste afirmaba que la transmisión lucrativa tanto inter vivos como mortis causa se consideraba circulación de capitales, hecho que objetó el Estado español. Así, en el 2014 el TJUE se pronunció acerca de esta situación afirmando la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto español al establecer la vulneración de uno de los cuatro principios<sup>38</sup> que consagran la UE, el de libre circulación de capitales.<sup>39</sup>

El fallo del TJUE se basa en la desigualdad de trato entre los sujetos pasivos que sean o no residentes en el Estado español, ya que la ley, previa a la modificación, no

---

<sup>33</sup> Artículo tercero. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican [...] el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

<sup>34</sup> Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. (2016). *Curso de Derecho Tributario*. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.). Décima edición.

<sup>35</sup> Se debe cumplir acumulativamente: no estar sujeta por obligación personal, es decir, ser no residente. Los bienes adquiridos deben ser: inmuebles que radiquen en España, muebles afectos permanentemente a inmuebles que radiquen en España, demás bienes que habitualmente se encuentren en España, aunque circunstancialmente se encuentre fuera de este territorio. Por último, en los seguros sobre la vida, deben ocurrir: que la compañía aseguradora sea española y aun siendo extranjera que el contrato se celebre en España, con entidad que opere en territorio español.

<sup>36</sup> STJUE Sala 2ª, S 3 de septiembre 2014, n°C-127/2012. EDJ 2014/135816

<sup>37</sup> Disposición final tercera de la Ley 26/2014, (BOE 28 de noviembre) y con entrada en vigor el 1 de enero

<sup>38</sup> Art. 63-66 TFUE

<sup>39</sup> Vulnerando así el art.26º Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

permitía la aplicación de las reducciones y exenciones autonómicas de donde estuviese sito el bien.<sup>40</sup>

Supongamos que una persona no residente en España (por ejemplo, un italiano), hereda un bien situado en Extremadura, deberá pagar el ISD pero aplicándosele la normativa estatal, sin embargo, un español que herede un bien situado en Extremadura, se le aplicaría la normativa autonómica extremeña, haciendo uso de las exenciones y bonificaciones propias de dicha normativa. Esta diferencia tributaria es cuestionable ya que la UE defiende derechos como la libertad y la igualdad, propios de un Estado Social y de Derecho.<sup>41</sup>

Como se ha mencionado *supra*, la Hacienda competente para la recaudación del impuesto será la estatal, sin embargo, la normativa aplicable será la de la CCAA dónde se encuentren el mayor valor de los bienes del total de la masa hereditaria, así será de aplicación a aquellas situaciones en las que el causante sea residente en España u otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

## **CAPITULO II: COMPARATIVA, EFECTO Y PRESIÓN FISCAL EN LAS DISTINTAS CCAA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

---

<sup>40</sup> Sentencia 'a fin de eliminar los supuestos de discriminación descritos resulta necesario modificar la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones para introducir una serie de reglas que permitan la plena equiparación del tratamiento en el impuesto en las situaciones discriminatorias enumeradas por el citado Tribunal''

<sup>41</sup> Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 firmado en Maastrich.



## INTRODUCCIÓN

La Constitución Española de 1978, configura el Estado Español como un modelo territorial dividido en Comunidades Autónomas, Provincias y Municipios<sup>42</sup>. Además, la Carta Magna prevé la posibilidad, para las CCAA y las Corporaciones locales, de establecer y gestionar determinados tributos.<sup>43</sup> No en vano, en la LOFCA se desarrolla la capacidad de la Administración Central de transferir o delegar mediante Ley Orgánica a las CCAA la titularidad de la gestión de estos tributos; los medios financieros de los que está formada la gestión de las CCAA son los tributos cedidos total o parcialmente, por el Estado.<sup>44</sup>

Los conflictos competenciales de las ingentes materias de las que son competentes nuestras CCAA, han sido objeto de disputa desde tiempos inmemorables, tanto que la problemática se ha llegado a politizar. Pero esto no es solo un problema a este nivel, también hay doctrina contradictoria acerca de la vulneración de los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad e igualdad. Atendiendo a este último principio, el Tribunal Constitucional<sup>45</sup> se pronunció, en un recurso de casación, por el que se afirmaba la vulneración de este principio estableciendo tal discriminación en su ya derogado art. 12 bis<sup>46</sup>. En consecuencia, el Tribunal declaró la inconstitucionalidad de los términos “*que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana*”.

Para la deducción del impuesto se debe aplicar, como se ha expuesto en el capítulo anterior, no sólo la normativa estatal sino también los diferentes mecanismos normativos de cada Comunidad Autónoma, subordinando en numerosas ocasiones, la aplicación de la normativa estatal.

---

<sup>42</sup> Artículo 137 de la CE: “el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”.

<sup>43</sup> Artículo 133.2 de la CE: “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

<sup>44</sup> Art. 4.1 c Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

<sup>45</sup> STC 96/2002, de 25 de abril (BOE núm. 122, de 22 de mayo de 2002).

<sup>46</sup> “*que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana*” de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos “*el principio de igualdad conlleva la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios y beneficios tributarios injustificados que quiebren el principio de generalidad que rige en materia tributaria*”

En un principio, el ISD estaba conformado como un impuesto de carácter estatal, pero a raíz de la reforma de varias leyes, las CCAA han ido aumentando sus competencias y su capacidad normativa. La LOFCA, Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas,<sup>47</sup> otorga la competencia de este impuesto a las CCAA. Años después, se publica y entra en vigor la ley 22/2009<sup>48</sup>, que es de carácter permanente y su finalidad es favorecer la relación entre la normativa estatal y autonómica. Además, prolonga las competencias de cada CA para este tributo en su artículo 25<sup>49</sup>, siendo las más relevantes: la reducción de la base imponible -tanto en sucesiones como en donaciones-, gracias a reducciones propias y mantenimiento o mejora de las estatales, también es competente para establecer la tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes multiplicadores-atendiendo al patrimonio preexistente y el vínculo familiar entre causante y heredero-, deducciones y bonificaciones de la cuota.<sup>50</sup>

Por último, una de las reformas introducidas en el 2018 ha sido la modificación de la gestión y liquidación del impuesto. Se aprueba el artículo 87 bis<sup>51</sup>, donde se establece la capacidad y facilidad de entregar cualquier tipo de información que acredite la no sujeción, beneficio fiscal y el pago de dicho impuesto, no sólo mediante los previstos en la normativa estatal sino también mediante documentos notariales, administrativos, judiciales o privados que se relación con dicho impuesto ante la oficina competente y liquidadora.

El problema que persiste hoy en día, y del que es objeto este capítulo, es la gran diferencia tributaria que existe ante situaciones semejantes o casi idénticas y la consecuente disparidad del pago del impuesto entre las diferentes CCAA atendiendo a la residencia del causante, la situación del bien inmueble, y en última instancia, el lugar de

---

<sup>47</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

<sup>48</sup> 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 modificación determinadas normas tributarias

<sup>49</sup> Artículo 25.1 de la Ley 22/2009, “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 [...] c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [...]”

<sup>50</sup> Lahuerta, M. A. B. “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los ante los principios básicos de la imposición”. *RAE: Revista Asturiana de Economía*, n. 32, 2005, pp. 95-116.

<sup>51</sup> Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

residencia del heredero/donatario. Este problema tiene su origen en la cesión de la competencia del ISD a las CCAA estableciendo cada una diversas exenciones, bonificaciones, beneficios fiscales, tipos de tarifa más reducidas o mejoras a las reducciones estatales.

### 1) COMPARATIVA ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La disparidad en el pago de este tributo radica en función, o bien de la residencia del causante, o donde se encuentren situados los bienes inmuebles o también pero menos frecuente, de la residencia del heredero/donatario/beneficiario del seguro de vida.

El artículo 157.2 CE señala la imposibilidad de las Comunidades Autónomas para adoptar medidas fiscales que puedan obstaculizar la libre circulación tanto de mercancías como de servicios. Con esto se puede deducir el carácter condicional del causante o donatario de residir en una CA determinada para, al momento de realización del hecho imponible de este tributo, por tanto, su consiguiente devengo, suponga una carga fiscal mucho menor en los sujetos pasivos.

En este apartado trataré de explicar de una forma sencilla y clara las grandes diferencias entre CCAA, tanto las que se rigen por el Derecho común como aquellos territorios forales en el pago de este tributo, simplemente por la diferencia que provoca la residencia del causante en una u otra CA.

Diferenciaré las distintas exenciones, reducciones, deducciones y bonificaciones, que cada CA ha realizado, incluyendo las introducidas a finales del 2017, cuya entrada en vigor se ha hecho a principios del 2018.

Con la ayuda de este cuadro podemos establecer diversas conclusiones; en el que haré un examen íntegro por columnas analizando las similitudes y diferencias entre éstas:

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	REDUCCION POR DISCAPACIDAD	PARENTESCO. CÓNYUGE Y PAREJA DE HECHO	VIVIENDA HABITUAL	EXPLOTACIONES AGRARIAS	OTROS

ANDALUCIA	Equiparación de parejas de hecho a matrimonio o cónyuges. Reducción hasta 1.000.000 euros y pertenezcan a los grupos I y II	Grupo I y II exención hasta en 1.000.000 equiparación parejas de hecho en el registro con matrimonio/cónyuges	reducción 95/100% valor vivienda. Mínimo 3 años. Cónyuge, asc., desc., >65 años	reducción del 99% cumpliendo requisitos legales.	
ARAGÓN	Exención total para aquellos >65%	reducción 100% grupo I. Limite 3.000.000. bonificación en cuota, 65% grupo I y II >100.000	99%, límite 125.000 euros. Mínimo 5 años. Cónyuge, asc., desc., >65 años	no	30% para creación de empresa con un trabajador, mantenimiento empresa 5 años mínimo. 18 meses desde la repartición de la herencia para adquirir activos
ASTURIAS	bonificación 100% cuota > 65% discapacidad. Independientemente del grado de parentesco. Patrimonio preexistente <402.678,11	Reducción 300.000 Grupo I y II. Equiparación parejas hecho a cónyuges/acogimiento /adoptantes	99% <90.000 euros hasta 95% inmuebles valor 240.000 euros. Mínimo 3 años	agricultores profesionales 99%. Plazo mínimo 5 años.	
BALEARES	48.000-300.000 euros en función del grado de discapacidad.	equipara parejas inscritas/cónyuges. Aumenta reducción hasta grupo IV.	100% límite 180.000. mínimo 5 años		Reducción 99%/95% patrimonio histórico/cultural en Baleares o resto de CCAA. Además, deducción del 100% de seguro de vida. Límite 12.000 euros. Para creación de empresa y empleo el 50%. límite 200.000
CANARIAS	mejora en la reducción por discapacidad. Entre 72.000 euros y 400.000.	equipara parejas inscritas/cónyuges/adoptantes/acogimiento	Abarca; vivienda, trastero y parking.Reducción 99% valor vivienda. Límite: 200.000 euros		reducción del 97% por patrimonio histórico. Seguro de vida; límite 23.150 euros. Sólo cónyuges, asc. Y desc.

CANTABRIA	50.000 euros o 200.000 dependiendo del grado de discapacidad.	asimilación pareja de hecho a cónyuge. Y también tutores legales a grupo II.	abarca; vivienda, trastero y dos garajes. Reducción 95% hasta 125.000 euros		reducción patrimonio histórico de la CA o España. 95%. Seguro de vida; reducción del 100% al cónyuge, asc., desc., límite 50.000 euros.
CASTILLA-LA MANCHA	reducción por discapacidad; 125.000/225.000 euros. Además de bonificaciones en cuota. Y aportaciones a patrimonio protegido 95%	equipara; parejas de hecho y acogimiento.			
CASTILLA Y LEON	125.000/ 225.000 euros dependiendo grado de discapacidad.	mejora parentesco, grupo I y II. Hasta 400.000 euros		condicion de agricultor (causante) y el beneficiario tiene que ser el cónyuge, asc., desc. 99%	
CATALUÑA	275.000/ 650.000 euros. Dependiendo del grado de discapacidad.	Asimilación parejas de hecho-cónyuges. Y relaciones estables hijos otro cónyuge-asc., desc. se reducirán a la mitad si se aplican otras reducciones	abarca; vivienda, trastero y dos garajes. Reducción 95% hasta 500.000 euros	reducción 95%. Familiares y sujetos que hayan mantenido una relación laboral los diez años anteriores.	Reduccion entre el 10%- 50%. Para seguros de vida reduccion del 100%, límite 25.0000. cónyuge, asc., y desc.
COMUNIDAD VALENCIANA	120.000/ 240.000 euros. Además de bonificación en cuota.	reduccion para grupo I y II, límite para el primero 156.000. además de bonificación en cuota.	95% límite 150.000 euros. Mayor de 65 años.	95% a favor de cónyuge, asc., desc.,	patrimonio cultural entre 50 y 95%.
EXTREMADURA	60.000 euros 33%. 120.000 50% y 180.000 65%	pareja de hecho-cónyuges. Además reducciones propias Grupo I y II.	según el valor de la vivienda, entre el 95 y 100%	100%, mejora de la reducción estatal.	

GALICIA	150.000 para minusvalía 33-65%. Y el 100% base si Grupo I y II. Serán 300.000 euros >65% discapacidad.	pareja de hecho-cónyuges. Mejora para los grupos I II y III. Además deducción en cuota del 99% a favor de grupo I		explotaciones agrarias y elementos afectos, 99%	indemnizaciones síndrome tóxico y actos terrorismo. Promoción de agrupaciones propietarios forestales. Bienes para la creación de empresa; 99%
LA RIOJA	Aplicación de la reducción estatal	bonificación en cuota del 99% grupo I y II. < 500.000. la reducción será del 98% superen los 500.000	vivienda habitual 99% con el límite 122.606,47 euros.	el 99% el causante y heredero han de ser agricultores profesionales. Hasta el cuarto grado en colaterales, incluye acogimiento y pre adoptivos.	
MADRID	55.000/ 153.000	cónyuges- uniones de hecho. Límite grupo I 48.000. grupo II 16.000 y grupo III 8.000. además, bonificación en cuota 99% para grupo I y II.	vivienda habitual 95% límite 123.000 euros		seguros de vida el 100.000. límite 9.200 euros. Y para los seguros de vida por actos de terrorismo el 100% sin límite.
MURCIA	Reducción estatal, pero bonificación en cuota del 99% grado de discapacidad >65%	bonificación en cuota 99% Grupo I y II			
NAVARRA	60.000/ 180.000	adoptivo-consanguíneo. Y parejas estable-cónyuges. Parientes afines a consanguíneos	existe una tarifa para los hermanos que hereden; tributará al 0,80% del valor del pleno dominio.		seguro de vida; antes del 92; exento 3005.06 euros. Exceda, reducción de 90%/50%/25%/10%

52

<sup>52</sup> Fuente: elaboración propia a partir de Dopazo Zorelle, M., *Herencias & Donaciones Descubra cómo pagar menos impuestos y gastos*. Atelier libros jurídicos, Barcelona, 2018.

En primer lugar, la mejora de la **reducción estatal por discapacidad** está prevista en todas las CCAA, (a excepción de La Rioja que aplicará las reducciones previstas en la normativa estatal). Las mejoras en las CCAA se pueden establecer de diversas formas, siendo la más relevante el ajuste en la base imponible dependiendo del grado de discapacidad; como ocurre en las Islas Baleares e Islas Canarias, Cantabria, Castilla y León, Navarra, Cataluña y Extremadura. Todas ellas siguen los mismos criterios de discapacidad, pero aplican unos límites distintos, siendo los más beneficiosos en Cataluña, Baleares y Canarias. Todas éstas diferencian los discapacitados de entre un 33 y 65% y los de más de 65% a excepción de Extremadura que establece 3 rangos, entre el 33 y 49, entre el 50 y 64, y, por último, los que presenten una discapacidad mayor que el 64%.

El establecimiento de bonificaciones en la cuota también es común en Asturias o Murcia, cuyo porcentaje oscila entre el 99% y 100% con grados de discapacidad superiores al 65%. Si bien en Asturias han de cumplir requisitos más severos para la aplicación de éstos.

Otra posibilidad de mejora es la exención total hasta cierta cantidad, como ocurre en Andalucía, CA de gran problemática en este tributo, donde en el 2018 se estableció una cantidad variable exenta del impuesto llegando a los 250.000 euros cumpliendo ciertos requisitos de parentesco y grado de discapacidad. En Aragón también se mejora de forma considerada siendo una reducción propia del total de la base imponible para aquellos con un grado de discapacidad de más del 65% o una reducción de hasta 175.000 para aquellos que no lleguen a ese grado de discapacidad, pero formen parte del grupo I o II.

Para finalizar, esta mejora puede incluir tanto reducciones de la base imponible como bonificaciones en cuota, si siendo éstas últimas aplicables a dependencias graves y severas, un ejemplo son Castilla- La Mancha, Valencia y Galicia.

Otra reducción muy relevante es aquella que relaciona el grado de parentesco entre ambos sujetos, esta es la razón por la que se considera que este tributo es de carácter

subjetivo y personal, pues dependiendo del vínculo familiar que les una y su situación particular (edad o patrimonio preexistente) se contemplarán diversos beneficios. Para la **reduccion por parentesco, cónyuge y pareja de hecho** se han hecho muchos avances en la similitud de estas figuras a nivel fiscal.

Se equiparan las parejas de hecho/uniones de hecho, inscritas en el Registro Civil con el cónyuge, por lo que pasan a formar parte del Grupo II, que es de los grupos más beneficiados y ventajosos a nivel fiscal, pues los porcentajes de reducción en la base imponible o las deducciones en cuota (bonificaciones) son los más altos, junto con los del grupo I. Las únicas CCAA dónde no se asimila las parejas/ uniones de hecho con el cónyuge son Aragón, Murcia y La Rioja. En Cantabria también se amplía este rango a los del Grupo II en caso de que sean tutores legales del difunto y fuesen considerados del Grupo III o IV.

Por otro lado, también se establece una equiparación entre los hijos adoptivo/pre-adoptivos y los de acogimiento en Asturias, Canarias y Castilla- La Mancha. Por lo que formarán parte de los Grupos I y II, lo que mejora y favorece de forma considerada las reducciones y bonificaciones aplicables a este colectivo.

Para las Islas Baleares, es la única CA dónde se establecen reducciones para el Grupo IV, que son aquellos familiares colaterales en cuarto grado y grados más distantes y extraños<sup>53</sup>. Ni en la normativa estatal ni en las autonómicas prevén una situación favorable.

Esta es una reducción de origen estatal en donde todas las CCAA han establecido, como en la reducción por discapacidad, mejoras a dichas reducciones. Como dato relevante, para el Grupo I- descendientes y adoptados menores de 21-<sup>54</sup>, que son aquellos que tienen la reducción más alta, además se eleva la reducción estatal por cada año menos que tiene el menor de 21, estableciendo límites, como es lógico, más altos que en la normativa estatal. Así las CCAA más benévolas en este caso son Andalucía, Aragón, Canarias- que establece una exención del 100% de la base imponible-, con límites elevados. Por otro lado, las que menos beneficios fiscales presentan son Navarra, La Rioja

---

<sup>53</sup> Art. 20.2.a LISD

<sup>54</sup> Art20.2.a LISD



y Baleares, que aplicarán la normativa estatal y Baleares con una mejora muy poco notoria.

Además, también se prevé la aplicación de bonificaciones en las CCAA oscilando todas ellas entre un 95% y un 99% sobre la cuota tributaria, simplemente por la demostración del vínculo familiar.

Para los coeficientes multiplicadores, se atenderá al patrimonio preexistente y el vínculo familiar, de nuevo, siendo los coeficientes más bajos aquellos sujetos del grupo I y con un patrimonio prácticamente inexistente.

Para la **reducción de la vivienda habitual**, se extiende la definición prevista en la normativa del IRPF.<sup>55</sup> La mayoría han previsto unas mejoras en las reducciones para cada CA, a excepción de Castilla-La Mancha, Castilla y León, Galicia y Murcia, que aplicarán de forma subsidiaria las previstas a nivel estatal.

Navarra no tiene previsto una reducción de la base imponible, sino la aplicación de una tarifa especial del 0,8% del valor de pleno dominio heredada por uno o varios hermanos. El plazo de mantenimiento es el habitual, 5 años mínimo. Esto se debe al carácter foral de la CCAA y el convenio económico que ostenta (no se le aplica la normativa estatal)

El resto de CCAA prevén las reducciones similares entre el 95% y el 100% del valor de la vivienda. Lo que varía más son los plazos de mantenimiento, los bienes incluidos en la reducción, los límites de deducción, y las personas que pueden acceder a esta reducción.

En primer lugar, los plazos de mantenimiento de la vivienda una vez sea propiedad del sujeto pasivo del tributo será de 5 años en todas las CCAA a excepción de Andalucía y Asturias que se reducen a 3 años y Galicia, que se puede transmitir la

---

<sup>55</sup> Disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF 'Consideración de vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones' [...] se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda [...]

vivienda en un plazo menor a los 5 años siempre y cuando se adquiriera otra considerada también vivienda habitual en Galicia. En caso de que no se lleve a cabo esto, en el momento de la transmisión habría que hacer una declaración complementaria pagando el importe de la reducción más intereses de demora.

En segundo lugar, como es lógico en todas las CCAA se incluye en la deducción el valor de la vivienda habitual, pero será en Canarias, Cantabria y Cataluña donde se amplíe la reducción a la transmisión del trastero y las dos plazas de garaje como máximo siempre y cuando se encuentren dentro del mismo edificio que la vivienda habitual.

En tercer lugar, podemos observar también la diversidad de límites de deducción. Ya se mencionó antes que es bastante homogéneo el porcentaje de reducción pero, en cambio, los límites son bastante dispares, así en Galicia, es la CA donde se ha establecido el mayor límite-600.000 euros- o Cataluña, con 500.000 seguido de las Islas Baleares, con una reducción de hasta 240.000 euros. Por otra parte, en Asturias el límite de la deducción no puede rebasar 90.000 euros seguido de La Rioja y Cantabria, con 122.606,47 y 125.000 euros respectivamente.

Un caso relevante es Extremadura, que ostenta una reducción propia en las viviendas de protección oficial, si el sujeto pasivo está dentro del Grupo I y II que conviviese con el difunto, la reducción será del 100%. Además, si no se aplica esta reducción se aplicará la mejora estatal con una reducción entre el 95-100% sin límite alguno.

La siguiente reducción tiene un ámbito de aplicación escaso, consiste en la reducción de **explotaciones agrarias**. No está prevista en todas las CCAA, de hecho, constituye un incentivo para continuar con esta actividad primaria. Todas ellas prevén una reducción de entre el 95% y 100% de la base imponible, también han establecido una obligación de mantenimiento los bienes afectos a la actividad por un plazo mínimo de 5 años.

En este caso, una peculiaridad es la equiparación de la relación laboral con la relación familiar, así en Andalucía y Cataluña se pueden aplicar las reducciones si se demuestra una relación laboral de al menos 10 años antes del fallecimiento del causante.

En caso de transmisión a un miembro de la familia, será de aplicación a aquellos dentro del primer y segundo grupo incluyendo a los colaterales de tercer grado. Como excepción, se aplicará la reducción también en La Rioja hasta el cuarto grado en línea colateral.

En alguna CA, como Asturias o La Rioja, se exige el carácter profesional tanto del causante como del beneficiario, además, ha de constituir la principal fuente de ingresos en todos ellos excepto en la Comunidad Valenciana, donde no es preciso este requisito.

Para finalizar, la última columna muestra algunas de las reducciones más destacadas pero que no están presentes en muchas de las CCAA. Para ello he destacado las reducciones por seguro de vida, las de creación de empresa, aquellas cuya finalidad es el mantenimiento de bienes considerados Patrimonio Histórico.

Para las primeras, las **reducciones por seguro de vida**, está prevista solamente en Baleares, Canarias, Cantabria, Cataluña, Madrid y Navarra. En lo los contribuyentes susceptibles de aplicarse esta reducción son el cónyuge, los ascendientes y descendientes. Lo que varía es el límite máximo de deducción siendo en Cataluña 25.000 euros y en Madrid solamente 9.2000 euros. Con la salvedad que se establece una reducción específica para aquellos que se hayan obtenido por actos de terrorismo o misiones de paz internacional, donde no opera ningún límite.

Otra reducción de la que se benefician ciertas CCAA es aquella que se otorga para la **creación de empresas y empleo** siendo aplicable en Aragón, Baleares, Galicia. Aragón es la CA mas exigente cuyos requisitos establecen la utilización del dinero obtenido para la creación de empresa y empleo, un plazo máximo de 18 meses desde la partición de la herencia, un mantenimiento de un mínimo de 5 años y con al menos un trabajador durante un ejercicio económico; cumpliendo con todas estas exigencias se podrá deducir un 30% del valor de adjudicación. En cambio, para Baleares opera una reducción del 50% con el límite de 200.000 mientras que en Galicia simplemente se reconoce una reducción del 99%.

Para finalizar, una reducción aplicable bastante común es aquella destinada a mantener el **patrimonio histórico** tanto de la CA donde se encuentre como en el resto

del territorio español. En todas las CCAA opera unos requisitos y porcentajes similares siendo en Baleares 95 o 99%, o Canarias, del 97% y Cantabria del 95%, al igual que en la Comunidad Valenciana donde el máximo es del 95% también.

Como conclusión a este capítulo, cabe decir que año tras año se intenta homogeneizar las reducciones, bonificaciones, tarifas y coeficientes multiplicadores de las CCAA para evitar una desigualdad. He de resaltar la mejora en el grado de parentesco por parte de todas las CCAA y las mejoras en la reducción por discapacidad, las bonificaciones en cuota y los coeficientes multiplicadores donde se refleja el carácter subjetivo de este tributo.

Dependiendo de la reducción y de las condiciones del contribuyente y causante/donante, unas CCAA serán mas beneficiosas que otras. Pero en términos generales, hay muchas de ellas que han establecido una tarifa y reducción simbólica como Canarias, Cantabria y Murcia. Por otro lado, las CCAA donde más se tributa son Andalucía, Extremadura y Aragón. Cabe decir que Andalucía ha mejorado sus requisitos

### **CAPITULO III: EFECTO EN EL ISD EN LA TRANSMISION DE LAS EMPRESAS FAMILIARES**

#### **CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR<sup>56</sup>**

Las empresas familiares suponen un gran impulsor en nuestra economía. Constituyen casi un 89% sobre el total de empresas alcanzado un 57% del PIB y un 67% del empleo privado. En total acumula a 6,58 millones de empleados en España.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> Ponencia: Impuestos y crecimiento económico: Sucesión de la Empresa Familiar, Tributación de la Financiación Empresarial, Fiscalidad Medioambiental. Universidad Pontificia de Comillas. 31 de enero del 2018

<sup>57</sup> Fuente: Estudio "La empresa Familiar en España (2015)"

Constituyen más del 70% de las compañías de nuestro país, creciendo cada año habiendo conseguido alcanzar una cifra de 4.000.000 negocios en total. Tiene como característica principal la titularidad y la forma de organización.

Lo que se ha intentado regular es el efecto que provoca en el ISD la transmisión lucrativa de entidades familiares. A nivel europeo podemos resaltar una recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994, y una comunicación, más reciente, del 28 de marzo de 1998<sup>58</sup> no considera que haya de ser un gran incentivo fiscal la transmisión, pero, por el contrario, tampoco pretende imponer trabas a dicho negocio jurídico.

Se ha intentado equiparar, las empresas familiares con las PYMES, pero este acercamiento de conceptos es totalmente erróneo ya que estas últimas, se constituyen bajo esta nomenclatura debido a su volumen de negocios, número de trabajadores y balance general contable. Por otra parte, las empresas familiares no tienen por qué ser consideradas PYMES, la característica '*familiar*' no afirma en ningún momento ni el volumen de negocios, ni el balance general ni el número de trabajadores, por lo que esta especialidad empresarial no es condición sine qua non para calificarla como una pequeña o mediana empresa.

Desde el punto de vista doctrinal se puede definir la empresa familiar como aquel negocio cuya titularidad y gestión les corresponde o bien a una persona o bien a un grupo familiar. La toma de decisiones se basa en la continuidad de la empresa en manos de uno o varios miembros de la familia y por uno de ellos. Además, la asamblea general del grupo europeo<sup>59</sup> de empresa familiar, afirma que la mayoría de los votos de la junta han de corresponder a una persona o a un grupo familiar. Es decir, aquella que adquiere inicialmente el capital. Recalca que la mayoría puede ostentarse tanto de forma directa como indirecta, en el que al menos un miembro de la familia participa activamente en la administración de la empresa. En cuanto a las entidades cotizadas, han de ser representadas al menos en un 25% de los votos.

---

<sup>58</sup> Comunicación de la Comisión de 28 de marzo de 1998 sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas.

<sup>59</sup> Ponencia en Bruselas el 27 de marzo de 2008.

En nuestro Ordenamiento Jurídico no hay una definición explícita de este tipo empresarial y por lo tanto no existe un tratamiento fiscal diferenciado.

El primer acercamiento lo podemos encontrar en el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio de 1998<sup>60</sup>; en el que hace una diferenciación entre las empresas individuales y las colectivas al establecer en la ley la exención de aquellas entidades que cumplan ciertos requisitos. Para el primer caso, las empresas individuales, se integra por dos motivos; en primer lugar, la persona física realiza de forma directa, personal y habitual la actividad y constituye su principal fuente de rendimientos. En relación con las entidades colectivas, sean o no societarias, sean cotizadas en bolsa o no, las exigencias son mayores, no pueden beneficiarse de esta exención aquellas entidades que tengan como principal actividad *la gestión de un patrimonio mobiliario e inmobiliario*.<sup>61</sup>

Otro requisito que han de cumplir es que el contribuyente ostente o bien al menos un 5% del capital social o patrimonio de la entidad o que el contribuyente junto con el cónyuge, ascendiente, descendientes o colaterales de segundo grado, cuyo parentesco sea tanto por afinidad, como por adopción o consanguinidad ostenten un 20% del mismo.

Y, por último, que el contribuyente ejerza de forma efectiva funciones de administración y dirección de dicha entidad y que, además, perciba una retribución a cambio que suponga la mitad o más de sus rendimientos de actividades económicas y de trabajo personal. En cuanto a este último requisito, la DGT resuelve la duda acerca de la obtención de la renta del socio-administrador en un grupo empresarial considerado “*empresa familiar*” y por lo tanto susceptible de aplicársele las exenciones correspondientes o si, por el contrario, la renta ha de proceder expreso de la filial o de la *holding* domiciliada en el extranjero. Se consiente la aplicación de la exención<sup>62</sup>.

## EFFECTO FISCALES EN LAS EMPRESAS FAMILIARES

---

<sup>60</sup> Artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de Julio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>61</sup> Art.9.8. 2.a de la LIP

<sup>62</sup> “*está vinculado a que sean precisamente satisfechas por la entidad de que se trate, aunque matiza que tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad holding titular de las participaciones de aquella*

Como se señala anteriormente, no existe un régimen fiscal especial para las empresas familiares. La renta que se deriva, si es de carácter individual, tributará por el régimen de actividades económicas en el IRPF<sup>63</sup>, el motivo de la imputación de esta renta se basa, por un lado, en la asunción del riesgo por parte del que realiza la actividad, que lo distingue de las rentas de trabajo, y, por otro lado, la necesidad de disponer de medios materiales, inmateriales y personales para realizar la actividad económica, lo diferencia del rendimiento de capital.<sup>64</sup>

La DGT se ha pronunciado en cuanto a las comunidades de bienes, sociedades sin personalidad jurídica o sociedades civiles que no tienen objeto mercantil. Recalca la imposibilidad de aplicar las exenciones previstas en el IP propias de participaciones de una entidad. Determina también para poder disfrutar de las exenciones previstas en los bienes afectos a la actividad que los socios, comuneros o herederos, han de realizar de forma *habitual, personal y directa*<sup>65</sup>, dicha actividad. Tributarán, por tanto, en el IPRF mediante el régimen de imputación de rentas<sup>66</sup>. El resto de las formas societarias estarán gravadas por el IS, que tienen en cuenta las relaciones de carácter familiar para configurar, lo que es conocido como las operaciones vinculadas. Además, también tienen una serie de reducciones especiales para las PYMES.

Como conclusión, las empresas familiares tributarán como cualquier otra o bien en el IRPF o bien en el IS, sin grandes peculiaridades con la salvedad de las operaciones vinculantes.

Las únicas especialidades que existen son para el IP e ISD. Para el Impuesto sobre el Patrimonio, se introduce una exención gracias a *Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección*

---

<sup>63</sup> Art. 27-32 de la Ley de IRPF

<sup>64</sup> Según Giménez-Reyna (Directos General de Tributos hasta el año 2000), ‘*el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es, sin duda, uno de los impuestos claves en la fiscalidad de la empresa familiar. La sucesión en la empresa familiar es un momento de singular importancia y presenta implicaciones que van mucho más allá de los aspectos meramente tributarios. Desde el punto de vista de la fiscalidad, el objeto es otorgar un trato especial para las adquisiciones a título gratuito de las empresas o de las acciones representativas de las sociedades de un grupo familiar, de tal modo que no se perjudique la continuidad de la empresa por el hecho de que se produzca una transmisión gratuita a miembros de un grupo familiar*’

<sup>65</sup> Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. BOE de 10 abril de 1999.

<sup>66</sup> 56 y ss. de la Ley de IRPF.

por desempleo. Dicha exención se encuentra en el artículo 4.8, que además sirve para la acumulación del beneficio fiscal del ISD. Por otra parte, en el ISD, se trata de un *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 figura actualmente en el artículo 12 y 20.6 del ISD.

Hoy en día, entre la segunda y tercera generación familiar, cada vez se incrementan más los litigios y controversias por la transmisión de la empresa familiar tanto en sucesiones como en donaciones<sup>67</sup>. También afectan los negocios jurídicos correspondientes a la transmisión de acciones o participaciones, reparto de dividendos y la valoración de las mismas. Para evitarlo se recomienda establecer un *protocolo familiar o pacto de accionistas*<sup>68</sup> donde se prevean los procedimientos para la transmisión de la empresa y entrada de nuevos socios (nuevas generaciones familiares). Se aconseja<sup>69</sup> que este tipo de conflictos se resuelvan por medios extrajudiciales, como la mediación o arbitraje.

## REGIMEN FISCAL PARA LA TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE EMPRESAS FAMILIARES EN EL ISD

La empresa en sí es susceptible de tráfico jurídico como unidad económica. Este negocio jurídico conlleva la subrogación de la titularidad, pero permanece intacto el contenido económico de la unidad de la empresa. Dependiendo de la forma en que se realiza la transmisión de la empresa va a generar la realización de un hecho imponible u otro.

Cuando se trata de una transmisión onerosa, estará gravada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en su versión de operaciones societarias o por el IVA. Sin

---

<sup>67</sup> Cátedra de Empresas Familiares. “La empresa familiar no sobrevive a la tercera generación” <http://institucionales.us.es/empresafamiliar/ultimas-noticias/la-empresa-familiar-no-sobrevive-a-la-tercera-generacion/> 27 de mayo del 2017

<sup>68</sup> Carrero, S., “Cómo resolver conflictos legales al heredar una empresa familiar”. <http://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2017/11/14/5a0b3b4ae2704eab688b4677.html> ; actualizado 14 de 11 del 2017

<sup>69</sup> Lasheras Mayoral, N., S. ‘Mediación en empresa familiar; más allá del protocolo familiar’ <https://revistademediacion.com/articulos/mediacion-en-empresa-familiar-mas-alla-del-protocolo-familiar/> Manuscrito aceptado: 3 de marzo del 2014



embargo, en el artículo 7.1.1 de la Ley del IVA, en donde se afirma la no sujeción a este tributo cuando se realice una transmisión del patrimonio empresarial, tanto si es una compraventa, como si es una permuta. El Tribunal Supremo ha deducido que esta situación está sujeta única y exclusivamente a ITP en su modalidad de operaciones onerosas<sup>70</sup>. La transmisión tendrá el valor del derecho de mercado por exigencias puramente fiscales.

Al tratarse, por otro lado, de una transmisión lucrativa, estará sujeta al ISD y en el caso de que el sujeto pasivo sea una persona jurídica, estará sujeta al IS. La transmisión lucrativa puede ser, en su modalidad de sucesión (mortis causa) y en la de donación (inter vivos). Como ya se expuso en los capítulos anteriores, las previsiones normativas autonómicas distan mucho entre ellas. Aunque se conserva la unidad tributaria de este impuesto gracias a la ley y al reglamento estatal, la competencia para el establecimiento de los tipos de gravamen, incentivos y las exenciones son autonómicas. Por tanto, la normativa estatal no siempre es aplicable, sino que hemos de considerar, de acuerdo con el punto de conexión la norma autonómica correspondiente. En cuanto a este negocio jurídico, las CCAA han establecido normas especiales para la concreción de la base imponible, aumentos entre el importe del porcentaje de la reducción, ampliación del número de personas sujetas a la reducción o disminución de los requisitos necesarios para acceder a las reducciones o exenciones.

Desde el punto de vista de la normativa estatal, la reducción podrá ser de hasta un 95%, se concede a aquellos que cumplan con una serie de requisitos subjetivos previsto en la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.<sup>71</sup>

En primer lugar, para el requisito de carácter subjetivo se tendrá en cuenta el grado de parentesco; podrán disfrutar de este beneficio fiscal el cónyuge, los ascendientes, descendientes o adoptados, y en su defecto el ascendiente adoptante o colateral hasta el tercer grado. Podemos ver, que para la adquisición mortis causa de una empresa familiar se amplía el círculo de parentesco que, en la donación, ya que en este último no se contempla la posibilidad de acceder a esta exención a los ascendientes adoptantes ni a los

---

<sup>70</sup> Sentencia del Tribunal Supremo Sala 3ª, sec.2ª. rec. 6100/1990. 13 de junio de 1994. Base de datos: El derecho.

<sup>71</sup> Los requisitos expuestos se encuentran regulados en el art. 20.2 c. Y 20.6 de la LISD

colaterales de hasta tercer grado. ag El TS se ha pronunciado acerca de los parientes por afinidad y los ha equiparado a los parientes por consanguinidad para esta exención. Para los cónyuges el TS incluye además el valor de los derechos del usufructo que le corresponde.<sup>72</sup>

En segundo lugar, existe un requisito de carácter objetivo por el que se establece la exención de los bienes en el ISD en aquellos supuestos que previamente estén considerados exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, ha de haberse consolidado previamente en el transmitente. Han de ser bienes o derechos afectos a una actividad económica, si bien es de carácter individual ha de ser realizado de forma habitual, directa y personal y que constituya su principal fuente de ingresos en el IRPF, en caso de que haya pérdidas en la empresa y se transmitan a los sucesores, esta actividad no habrá de ser su principal fuente de ingresos. Por otra parte, en el caso de que sean personas jurídicas, sean o no societarias, podrán beneficiarse de esta exención siempre que no constituya la adquisición de un patrimonio mobiliario o inmobiliario por esta razón, el activo no puede superar el 50% constituido por títulos valores o haber estado más de la mitad del capital desafecto a la actividad por más de 90 días. Estos requisitos han de acreditarse en el momento del devengo, es decir, en el fallecimiento del causante y la carga probatoria para beneficiarse de esta reducción le corresponde al sujeto pasivo. También se deberá acreditar la titularidad del 5% a nivel individual o el 20% colectivamente, y que al menos una de estas personas realice las labores de administración y representación.

El tercer y último requisito, es el que establece un requisito de carácter temporal; para poder beneficiarse de esta exención habrá de mantenerse en el patrimonio del adquirente por un período al menos de 10 de años. Más que un requisito, puede considerarse un compromiso de no enajenar o disponer de los bienes durante este plazo. Con esto, se ha establecido un conflicto doctrinal, pues el plazo de prescripción administrativa es de 4 años, por lo que se plantea la duda de si trascurrido este plazo, subsiste la obligación de mantener en el patrimonio personal estos bienes durante seis años más. La Administración sólo puede comprobar este requisito durante los primeros cuatros, por lo que se ha llegado a concluir que solamente tiene que mantener los bienes

---

<sup>72</sup> STS Sala 3ª, sec 2ª. Rec 422/2008. 1 de marzo del 2012. Base de datos: El Derecho.

heredados, lo que no supone la continuación del ejercicio del causante ni mantener consolidado el derecho al beneficio en el Impuesto sobre el Patrimonio.

### REGIMEN FISCAL PARA LA TRANSMISIÓN INTER VIVOS DE EMPRESAS FAMILIARES EN EL ISD

En este supuesto, la configuración legal es muy semejante a la de sucesiones ya que se tiene que mantener una neutralidad y cierta similitud entre los dos hechos imposables. En caso contrario, se producirían donaciones anticipadas con ánimo fraudulento para eludir impuestos. Las diferencias son mínimas, pero se pueden resaltar algunas relevantes como; el núcleo de beneficiarios, en el que éste es más restringido, se reduce al cónyuge, descendiente o adoptado. Tendrá que continuar con la tenencia no sólo de los bienes sino de la continuidad de la actividad empresarial.

Atendiendo al transmitente/donante se establecen ciertas exigencias como la edad, tiene que tener al menos 65 años o una incapacidad permanente, absoluta o gran invalidez y si éste viniera llevando a cabo funciones de dirección, tendrá que dejar tanto el ejercicio del cargo como la retribución por el mismo, que constituía su principal fuente de ingresos. La DGT afirma que no se puede aplicar esta reducción, si el donante y las participaciones transmitidas no son de una entidad española, aún cuando el sujeto pasivo sea residente en este Estado.<sup>73</sup>

El Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo, Magistrado Emérito del Tribunal Supremo afirma que el problema de crear un conglomerado legislativo que prevea una regulación fiscal para las empresas familiares es la dificultad de tratamiento, concluye afirmando que *'es una realidad heterogénea; es difícil asimilar el mismo tratamiento para una empresa familiar pequeña y mediana, que para aquellas que tienen su origen en la empresa familiar y que se mantienen a lo largo del tiempo, pero que han ido ampliando las magnitudes empresariales. Nada tienen que ver aquellas empresas que responden con un volumen de negocio, número de empleados, y situación en el balance contable, es decir, las famosas PYMES que las grandes empresas'*

---

<sup>73</sup> C.V. DGT de 17 de abril de 2002. Consulta num. 0604-02. Base de datos: Aranzadi

Esta es la gran dificultad y la razón principal por la que no hay un tratamiento homogéneo. Hace complicada la posible unificación y armonización legislativa, tanto que parece inviable. Las empresas familiares, no prometen una pervivencia mayor, de hecho, las estadísticas han demostrado que las empresas familiares han tenido una pervivencia menor en el tiempo que aquellas que no ostentan el calificativo familiar. Tiene una expectativa de supervivencia de 24 años.<sup>74</sup> Lo que se ha conseguido, es no establecer mayores trabas o impedimentos en los negocios jurídicos lucrativos de transmisión empresarial familiar, tanto inter vivos como mortis causa.

Cabe afirmar, que, debido a la gran importancia de empresas de estas características, la repercusión en el PIB y el número de empleo anual que se genera gracias a las empresas familiares es pacífico afirmar la necesidad de regular de una forma más prudente y comedida el efecto en la transmisión lucrativa de empresas familiares. Tanto en el art. 4.8 del Impuesto sobre el Patrimonio como en el art. 20 del ISD, se establecen una serie de exenciones y bonificaciones para cada impuesto respectivamente. Con esto se consigue facilitar llevar a cabo el negocio jurídico de transmisión lucrativa, inter vivos o mortis causa, para las empresas de carácter familiar. Estableciendo, como se ha explicado previamente, un beneficio fiscal de hasta un 95%<sup>75</sup> en caso de cumplir con los requisitos legalmente previstos.

Hoy en día hay una controversia doctrinal acerca de la posibilidad o no de establecer de forma sistemática y explícita esta situación empresarial, para poder lograr así un mayor acercamiento a la realidad socioeconómica, ya que la empresa familiar es uno de los motores más fuertes de la economía española.

### EFFECTOS EN LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En la normativa estatal, se establece en el art 20.2.c de la LISD el efecto de la transmisión lucrativa inter vivos o mortis causa de las empresas familiares.

---

<sup>74</sup> Periódico El mundo. ‘‘Las empresas familiares tienen una expectativa de pervivencia de 24 años’’ <http://www.elmundo.es/elmundo/2011/04/11/paisvasco/1302534047.html>. 11 de abril del 2011

<sup>75</sup> Artículo 20.2.c de la LISD

En el caso de que haya una donación de una empresa que conste de bienes tanto afectos como no afectos a la actividad, para aplicar la exención, como ya se ha expuesto anteriormente, han de cumplir los requisitos previstos para la exención del IP, por lo que se deduce que la parte exenta en el IP también lo estará en el ISD, *a sensu contrario*, lo que no esté afecto habría que tributar por ella en ambos impuestos. Pero el Tribunal Superior de Justicia de Madrid<sup>76</sup>, en las transmisiones mortis causa, afirma que la reducción se tendrá que aplicar al valor de las participaciones, por lo que no tiene en cuenta los bienes afectos y no afectos de la entidad empresarial.

Se sobreentiende que este pronunciamiento puede aplicarse también a las transmisiones inter vivos, debido a la obligación de establecer cierta conexión y semejanza entre los dos hechos imposables. Esta posición jurisprudencial no ha sido aceptada por los Tribunales catalanes, gallegos ni valencianos, donde abogan por la aplicación del principio de proporcionalidad y, por lo tanto, por la sujeción al ISD por aquellos bienes que no están afectos a la actividad económica.<sup>77</sup>

Para el donatario, que suele ser el familiar ascendiente de primer grado, debería constituir una ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, pero la normativa de este impuesto prevé la no contemplación de una variación patrimonial siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el ISD para la reducción de la base imponible.<sup>78</sup>

La transmisión lucrativa de la empresa familiar tendrá una tributación distinta para cada CCAA. Como se puede observar en los siguiente cuadros - el impuesto de sucesiones en el primer cuadro, y el impuesto sobre donaciones en el segundo cuadro- en el que se exponen las diferentes reducciones de cada CA para el ejercicio de 2018. La reducción por adquisición de empresa o negocio profesional/familiar es de carácter objetivo, pero a su vez, introduce pequeños matices de carácter subjetivo al establecer, en diversas ocasiones, varias reducciones distintas en función del grado de parentesco entre causante-

---

<sup>76</sup> Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9ª) Sentencia núm. 1105/2014 de 25 septiembre. JT 2014\186.

<sup>77</sup> Barro, S., ‘‘La donación de la empresa familiar’’ El País, cinco días, 27 abril 2015 [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2015/04/24/empresas/1429899218\\_657245.html#articulo-comentarios](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2015/04/24/empresas/1429899218_657245.html#articulo-comentarios)

<sup>78</sup> Artículo 33.3.c de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

heredero/ donante-donatario. He decido separar en dos cuadros los dos impuestos para hacer un examen más exhausto, puesto que tienen pequeñas variaciones entre los dos hechos imposables en las mismas CCAA.

#### EFFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

<b>I. SUCESIONES</b>	<b>REQUISITOS</b>	<b>REDUCCIÓN</b>
<b>ANDALUCÍA<sup>79</sup></b>	Mejora de la reducción estatal. Además, aquellas que no tengan relación familiar en caso de un trabajador del difunto con 10 años de antigüedad.	99%
<b>ARAGÓN<sup>80</sup></b>	Mejora reducción estatal. Plazo mantenimiento: 5 años. Extiende la reducción hasta el tercer grado en línea colateral. Reducción 30% cuando no sea gestión patrimonio inmov/mob, tenga 1 trabajador a jornada completa y mínimo 5 años	99%/30%
<b>ASTURIAS<sup>81</sup></b>	Reducción del 4% siempre que se mantenga durante los 5 años siguientes y no supere el valor de 5.000.000. hasta tercer grado. Compatible con la reducción	4%

<sup>79</sup> D. Legislativo 1/2009 de 1 de septiembre, T.R. de tributos cedidos modificado por el Decreto-Ley 10/2016 de 27 de diciembre y por la Ley 5/2017 de Presupuestos para el 2018 de la CCAA de Andalucía de 5 de diciembre

<sup>80</sup> D. L 1/2005 de 26 de septiembre, modificado por la Ley 2/2017 de 30 marzo

<sup>81</sup> D.L 2/2014 de 22 de octubre y Ley 7/2017 de 30 de junio.

	estatal del 95%. También aplicará, a favor de no parientes, mantenimiento de 10 años antigüedad y 5 con funciones de administración.	
<b>CANTABRIA</b> <sup>82</sup>	el grado de parentesco se amplía hasta el cuarto grado. Se disminuye a 5 años la obligación de mantener los bienes en el patrimonio del sucesor.	99%
<b>CASTILLA-LA MANCHA</b> <sup>83</sup>	Reducción del 4%. Si cumplen requisitos en normativa estatal. Se aplica después de la reducción estatal.	4%
<b>CASTILLA Y LEÓN</b> <sup>84</sup>	reducción del 99% en caso de que cumpla lo previsto legalmente	99%
<b>CATALUÑA</b> <sup>85</sup>	Requisitos principales: actividad empresarial real, beneficiarios hasta grupo II + parientes colateral tercer grado. Funciones de dirección el causante o heredero. También relación laboral, cumpliendo requisitos previstos. reducción de participaciones en entidades/ sociedades laborales respectivamente.	95%/97%
<b>COMUNIDAD DE MADRID</b> <sup>86</sup>	adquisición de la empresa, participaciones o usufructo. Mantenimiento de 5 año. Amplia el ámbito hasta el tercer grado colateral	95%
<b>COMUNIDAD VALENCIANA</b> <sup>87</sup>	Grupo II + colaterales de tercer grado.	95%
<b>EXTREMADURA</b> <sup>88</sup>	Exención total de la base imponible siempre y cuando alcance el 50% del capital. Grupo II + colateral de tercer grado.	100%
<b>GALICIA</b> <sup>89</sup>	reducción de la base imponible siempre que se cumplan los requisitos	99%
<b>ISLAS BALEARES</b> <sup>90</sup>	la reducción será mayor si el SP es cónyuge, desc, o adopt. La reducción será menor si es ascen, adoptante o colateral hasta tercer grado	99%/95%
<b>ISLAS CANARIAS</b> <sup>91</sup>	Cónyuge y desc. 99%. Colateral hasta el tercer grado 95%. Límite empresa: 3M y valor negocio: 1M. Exenta en el IP 2 años anteriores de la defunción.	99%/95%
<b>LA RIOJA</b> <sup>92</sup>	Cumpla requisitos legales. Se amplía la exención hasta colaterales en cuarto grado, miembros de acogimiento familiar y pre-adoptivo.	99%
<b>MURCIA</b> <sup>93</sup>	Exento hasta el tercer grado, incluidos los asc. Desc. por afinidad	99%

<sup>82</sup> D.L. 62/2008 de 19 de junio T.R. Tributos cedidos, Ley 2/2017 de 24 de febrero y Ley 9/2017 de 26 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas

<sup>83</sup> Ley 8/2013 de 21 de noviembre de Medidas Tributarias Castilla- La Mancha

<sup>84</sup> D.L. 1/2013 de 12 de septiembre. T.R. Tributos cedidos de Castilla y León, modificado por la Ley 2/2017 de 7 de julio de Medidas tributarias y la Ley 7/2017 de 28 de diciembre.

<sup>85</sup> Ley 19/2010 de 7 de junio. Ley 3/2001 de 8 de junio. Ley 2/2014 de 30 de enero. Ley 2/2016 de 2 de noviembre. Ley 2/2017 de 28 de marzo. Reglamento Decreto 414/2011.

<sup>86</sup> D.L. Madrid 1/2010 de 21 de octubre y Ley 9/2015 de 28 de diciembre

<sup>87</sup> Ley 13/1997, de 23 de diciembre y Ley 12/2016 de 29 de diciembre.

<sup>88</sup> D.L. 1/2013 de 21 de mayo y Ley 8/2016 de 12 de diciembre de Medidas Tributarias.

<sup>89</sup> D.L. Galicia 1/2011 de 28 de Julio de T.R. Tributos Cedidos

<sup>90</sup> D.L. 1/2014 de 6 de junio. T.R. en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>91</sup> D.L. 1/2009 de 21 de abril, T. R. de Tributos Cedidos de Canarias.

<sup>92</sup> Ley 10/2017 de 27 de octubre.

<sup>93</sup> D.L. 1/2010 de 5 de noviembre de T. R. de Tributos Cedidos y Ley 1/2017 de 9 de enero, modificado por la Ley 7/2017 de 21 de diciembre de Presupuestos de la CCAA de Murcia.

<b>NAVARRA</b> <small>94</small>	Exención hasta el tercer grado habiendo adquirido las participaciones al menos hace 5 años.	100%
-------------------------------------	---	------

95

Podemos extraer diversas conclusiones de este primer cuadro y ver la relativa homogeneidad entre las CCAA que se ha conseguido con las nuevas reformas introducidas a principios del 2018 de este tributo.

En primer lugar, en todas las CCAA han establecido mejoras en este tributo a la hora del mantenimiento de los bienes afectos a la actividad, así en la Ley estatal establecen 10 años como requisito mínimo, y en la normativa autonómica se reduce simplemente a 5 años.

En segundo lugar, también se mejora la ley estatal en ciertas CCAA- Cantabria, - al establecer, como máximo, la exención hasta el cuarto grado en línea colateral, es decir, los parientes del grupo IV que no suelen ostentar ninguna reducción, mientras que el resto de CCAA se extienden hasta el tercer grado colateral. También en Murcia se aplicará la reducción del 99% a los parientes del grupo III, lo que amplía en pequeña medida el ámbito común de reducción ya que incluye a los ascendientes o descendientes por afinidad y adoptantes. Las Islas Canarias, - han establecido reducciones mayores para la transmisión de la empresa o negocio a los grupos I y II, y reducciones menores a los familiares de hasta tercer grado colateral del 95%. Por último, La Rioja, establece un abanico más amplio para las reducciones familiares, incluyendo a los hijos pre-adoptivos y acogidos, situación que ninguna otra CCAA establece.

En tercer lugar, observo en algunas CCAA, que se establece específicamente el requisito de que no seas sociedades como en Castilla- La Mancha, Castilla y León,

Extremadura, por lo que entiendo que en el resto de CCAA donde no se establece nada, la reducción se puede aplicar tanto a las cotizadas como a las que no.

---

<sup>94</sup> Decreto Foral 250/2002 de 16 de diciembre, según establecido en Convenio Económico. Modificado por Ley Foral 16/2017

<sup>95</sup> Fuente: elaboración propia. Dopazo Zorelle, M., *Herencias & Donaciones Descubre cómo pagar menos impuestos y gastos*. Atelier libros jurídicos, Barcelona, 2018. P114-118



En cuarto lugar, se pueden beneficiar de esta exención aquellos que no les una un vínculo familiar, sino profesional que cumplan una serie de requisitos como la antigüedad en la empresa mínima de 10 años. Esta situación se contempla en Cataluña, Asturias- ostentan la misma reducción que para las reducciones por vínculo familiar-.

En quinto lugar, se pueden ver la diferencia entre unas CCAA- Asturias, Castilla-La Mancha-, establecen una reducción solamente del 4% pero totalmente compatibles con las estatales (95%). Mientras que otras CCAA- Extremadura, Navarra- establecen una exención del 100% de la base imponible, si bien los requisitos que han de cumplir son más estrictos que en otras CCAA.

## EFFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES

Como se ha explicado antes, las exenciones, bonificaciones, deducciones y

<b>IMPUESTO SOBRE DONACIONES</b>	<b>REQUISITOS</b>	<b>REDUCCION</b>
<b>ANDALUCIA</b>	Grupo II+ tercer grado colateral. Mínimo 5 años en el patrimonio del donatario. A los no parientes con vinculación laboral de más de hace 10 años, los últimos 5 años, cargos de responsabilidad.	99%
<b>ARAGON</b>	Se mejora la reducción estatal. Mantenimiento durante 5 años en el patrimonio del donatario. Donatario: cónyuge y descendientes. En escritura pública. Exento del IP en los dos años anteriores.	99%
<b>ASTURIAS</b>	Reducción del 4%. Límite de 5.000.000. Grupo II+ colateral tercer grado.	4%
<b>CANTABRIA</b>	Aumenta la reducción incrementándola en un 4%.	99%
<b>CASTILLA-LA MANCHA</b>	Reducción del 4%. Es compatible con la estatal y se aplica después de ésta.	4%
<b>CASTILLA Y LEON</b>	Cumpla requisitos legales. Mantenga la plantilla global en los tres años siguientes a la donación	99%
<b>CATALUÑA</b>	Grupo II + colateral de tercer grado. También se admite a los empleados a la actividad de arrendamiento de inmuebles. Se aplicará un porcentaje mayor para las sociedades laborales.	95%/97%
<b>COMUNIDAD DE MADRID</b>	..	
<b>COMUNIDAD VALENCIANA</b>	Reduccion sobre el valor neto de los elementos afectos a la actividad. A favor del cónyuge, desc, adop.	95%
<b>EXTREMADURA</b>	Reducción; durante 5 años mínimo, grupo II+ colateral tercer grado.	99%
<b>GALICIA</b>	reducción de la base a favor de familiares hasta el tercer grado siempre que se cumplan los requisitos legales.	99%
<b>ISLAS BALEARES</b>	Empresa, negocio o participación en entidades	95%
<b>ISLAS CANARIAS</b>	Precisa escritura pública. Susceptible de reducción al 50% de donatarios con vínculo laboral.	99%
<b>LA RIOJA</b>	Amplía a asc., desc., y colaterales hasta cuarto grado y tercer grado por afinidad y acogimiento	99%
<b>MURCIA</b>	Requisitos previstos legalmente. Se amplía el ámbito subjetivo de reducción hasta el grupo IV, incluyendo hasta el cuarto grado de consanguinidad.	99%
<b>NAVARRA</b>	Exención cónyuge, asc., desc. por consanguinidad, colateral hasta tercer grado. Se equipara en este caso la pareja con el cónyuge para esta reducción	100%

reducciones tanto de la sucesión *inter vivos* como *mortis causa* han de resultar relativamente iguales debido a la obligación de conexidad esta es la razón por la que no existen grandes diferentes. Como es el caso de la obligación de mantener los bienes afectos a la empresa durante un mínimo de 10 años. Todas las CCAA las han reducido a cinco años, como en las transmisiones *mortis causa*.

Para este impuesto, podemos deducir que se facilita la transmisión inter vivos no sólo a favor de familiares, sino que también a aquellos que han tenido una vinculación laboral a la empresa durante los últimos diez años, y de dirección en los cinco últimos antes del negocio lucrativo, como es el caso de Andalucía, Asturias, Islas Canarias, Cataluña y Madrid, siendo en esta última CA una reducción del 50%.

Otras CCAA no han establecido mejoras en las reducciones estatales o nuevas mejores autonómicas como son en los casos de las Islas Baleares, Madrid.

Vemos claramente que la gran mayoría han incrementado el porcentaje de reducción estableciendo más requisitos como Andalucía, Aragón, Castilla y León, Islas Canarias y La Rioja, como por ejemplo la escritura pública del negocio. También observamos que otras CCAA- Cantabria, Extremadura, Galicia, Murcia – simplemente han aumentado el porcentaje de exención sin establecer más requisitos que los previstos en la LISD<sup>96</sup>. Murcia en este caso, establece un ámbito subjetivo de aplicación de esta reducción muy amplio, además siendo del 100% de la base imponible. En esta línea continua La Rioja estableciendo un carácter también bastante amplio no sólo del porcentaje de reducción (99%), sino del ámbito subjetivo, equiparando el acogimiento como parentesco susceptible para aplicársele dicha exención.

En los casos de Asturias y Castilla- La Mancha, ocurre igual que en la sucesión mortis causa, así se podrá deducir un 4% posterior a la deducción estatal siempre y cuando se cumplan los requisitos legalmente establecidos.

Una característica a resaltar es la opción de algunas CCAA- Castilla y León- de establecer exenciones con la salvedad de mantener el mismo número de la plantilla que al momento del negocio jurídico durante tres años.

Cataluña es la única que establece una reducción específica para las sociedades laborales del 97%, por lo que deduzco que para el resto de CCAA, siempre y cuando se cumplan los requisitos legales se aplicarán las deducciones de los negocios profesionales o empresariales.

---

<sup>96</sup> Artículo 20.6 LISD

Para llevar a cabo una buena organización y planificación fiscal hay que tener en cuenta las pequeñas diferencias entre ambos impuestos. Si bien es cierto que depende de muchos factores como puede ser la CA donde se encuentre el bien inmueble o el sujeto pasivo, las circunstancias personales del heredero por lo que habrá que ir caso por caso para ver cuál es la opción más ventajosa para el potencial contribuyente. Eso sí, los pactos sucesorios se asemejan más a una sucesión, puesto que, en la donación, el beneficiario tributaría en el IRPF, y en este caso no<sup>97</sup> según afirma el TS, en el que los pactos sucesorios en Galicia gozan de un tratamiento fiscal bastante favorable al poder distribuir los bienes en vida, beneficiándose de los privilegios en las sucesiones mortis causa y de la no sujeción en IRPF.

Esto es común sobre todo en los casos de la sucesión de empresa familiar. Con este pacto se evita la posibilidad de viciar el consentimiento del testador, y *asegurar la continuidad y conservación de la empresa familiar*<sup>98</sup> así en caso de querer modificarlo, no se podrá hacer de forma unilateral. El mayor problema de esta figura jurídica es que no está admitida en derecho común, por lo que solo se podrá establecer en Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco.

#### **CAPITULO IV: COMPARATIVA PRÁCTICA DE LA TRIBUTACIÓN POR ISD EN LAS DISTINTAS AUTONOMÍAS**

En este capítulo voy a intentar facilitar la comprensión de lo expuesto anteriormente con un caso práctico, en donde partiendo de una misma premisa se va a poder obtener una

---

<sup>97</sup> STS de 9 de febrero de 2016. Sala 3ª, sec 2ª. Rec 325/2015. Base de datos: El Derecho.

<sup>98</sup> Dopazo Zorelle, M., *Herencias & Donaciones Descubra cómo pagar menos impuestos y gastos*. Atelier libros jurídicos, Barcelona, 2018 Cap 2.7 'El pacto sucesorio' pag 59-61.

cuota a ingresar en la Hacienda Pública diferente, dependiendo de la CCAA que se analice. He optado por escoger varias CCAA- Madrid, Cantabria, Cataluña, y Navarra. Las razones son diversas, Madrid por ser la capital española y de las que más habitantes por metro cuadrado tiene, llegando a alcanzar una población de 6.507.184<sup>99</sup> habitantes. También se analizará Cantabria por ser la vecindad civil de la autora. Cataluña por ser la comunidad con mayor densidad de población de 7.555.830<sup>100</sup> por último, Navarra por tener el régimen económico especial, el del Convenio Económico.

### CASO PRACTICO

Partimos de la premisa que el 1 de enero de 2018 ha fallecido Carmela Pérez, a los 60 años de edad y viuda. Su difunto marido, que habían contraído matrimonio hacía 25 años, falleció 11 años antes a los 55 años de edad. Tenían un hijo solamente de 25 años, que será el sujeto pasivo de este tributo al heredar el total de la fortuna de su madre correspondiente al Grupo II del ISD (al tener más de 21 años). Cuenta con un patrimonio preexistente en su cuenta bancaria de 8.000 euros.

- La masa hereditaria está formada por una casa que no constituye la vivienda habitual del causante (el valor que se ha escogido es el del catastro a fecha <sup>101</sup> y una cuenta corriente. La suma del patrimonio del causante es de 130.000 euros.
- Para calcular la masa hereditaria hay que sumar a la cantidad del patrimonio del causante el 3% del valor de este para calcular el ajuar doméstico que serán 3.900 euros. Por lo tanto, la masa hereditaria bruta es de 133.900 euros.
- Los gastos deducibles a la masa hereditaria son los de entierro y funeral, la cifra asciende a 2.900 euros por lo que la masa hereditaria será = 131.000 euros. Como se advierte previamente, la totalidad de la herencia es adjudicada al hijo único de Carmela y su marido.

### CATALUÑA

---

<sup>99</sup> Dato obtenido del Instituto Nacional de Estadística. Año 2017.

<sup>100</sup> Dato obtenido del INE. Año 2017

<sup>101</sup> Si fuese la vivienda habitual del causante habría que aplicar además de las reducciones previstas, las que establecen la reducción por vivienda habitual, lo cual generaría mayor diferencia entre CCAA. Dato analizado en el Capítulo II de este trabajo.

La base imponible es de 131.000 euros. Se aplica la reducción del grupo II que es de 100.000 euros. Por lo tanto, la diferencia será la base liquidable.  $131.000 - 100.000 = 31.000$  euros. Al ser inferior a 50.000 la tarifa aplicable es del 7% (tarifa autonómica) por lo que dará un resultado de 2.170 euros. Además, se aplicará un coeficiente multiplicador de 1 para los grupos I y II. Por lo que el resultado es  $2.170 \times 1 = 2.170$  euros que constituye la cuota tributaria. Para finalizar, se establece una serie de bonificaciones por parentesco en función de la cuota tributaria. Al ser esta de 2.170 euros será del 99%. (<100.000 euros, se aplica el 99%) por lo que será de 2148,3. La diferencia es lo que tendrá que ingresar a la Hacienda Pública, **21.70 euros**

### CANTABRIA

Para esta CCAA, se aplicará la deducción por parentesco en 50.000 euros por lo que la base liquidable se obtendrá de la diferencia entre 131.000 euros menos 50.000 lo que resulta 81.000 euros. La tarifa es la estatal, por lo que habrá que multiplicarlo por:  $79.880,52 \Rightarrow$  se ingresarán 9.166,06 y la diferencia ( $81.000 - 79.880,52 = 1149,48$  se aplicará el coeficiente de 16,15% lo que resulta una cuantía de 185,64.

Por lo tanto, habrá de pagar  $9.166,06 + 185,64 = 9351,70$ . Además como tiene un patrimonio preexistente de 8.000 euros y se engloba dentro del grupo II se multiplicará por uno. Es decir, la cuota íntegra es de 9351,70. A este resultado se le aplica una bonificación del 100% por ser inferior a 60.000 euros. Esto hace que **no se pague absolutamente nada por este tributo, en este caso particular y en esta CCAA**

### MADRID

Para Madrid, se podrá aplicar una reducción por parentesco de 16.000 euros, lo que supone obtener una base liquidable de 115.000 euros. A esto se tendrá que aplicar la tarifa autonómica, se calculará:

Los primeros 80.006,73 euros tributan por 9.178,12.

La diferencia ( $115.000 - 80.006,73 = 34.993,27$  que se multiplicará por 16,15% = 5.651,41. La suma de esto es: 14.829,53. El coeficiente multiplicador es por uno así que la cuota a ingresar es de 14.829,53. Se aplicará la bonificación prevista del 99% para el grupo I y II, por lo que habrá de abonar a la hacienda pública la diferencia (99% de  $14.829,53 = 14.681,23$ ),  $14.829,53 - 14.681,23 = 147,99$  euros.

## NAVARRA

La base liquidable coincide con la base imponible puesto que no existe ninguna reducción por parentesco. Por lo tanto, los 131.000 euros tributarán de la siguiente manera; al ser una CCAA con un convenio económico diferente cabe mencionar la legislación aplicable. Así en el art.34.1.a. 3º del Decreto Foral 250/2002 de 16 de diciembre, modificado por la Ley Foral 16/2017 afirma que la tarifa que se ha de aplicar a cuantías menores de 250.000 euros será de un 0% por lo que, en el 2018, en este caso, no habrá de pagar nada. Gracias a la reforma mencionada anteriormente, se ha aumentado el mínimo exento siendo en años anteriores la cuantía inferior a 50.000 lo que estaba exento.

## LEGISLACIÓN ESTATAL

En caso de que haya de aplicarse única y exclusivamente la legislación estatal, observamos que todas las CCAA han establecido una notoria mejoría con respecto a la normativa estatal. Así, en este caso se liquidaría de la siguiente manera:

La reducción aplicable por parentesco (Grupo II) será de 15.956,87 euros. Siendo la base liquidable de 115.043,13.

La tarifa resultaría de; los primeros 79.880,52 se pagará 9.166,06. De la diferencia entre  $115.043,13 - 79.880,52 = 35.162,61$  y se le aplicaría el tipo del 18,7% lo que resultaría una cifra de 6.575,40 euros. El coeficiente multiplicador es de 1 por lo que el resultado es el mismo. Así, aplicando únicamente la normativa estatal habría que pagar la cifra de  $6.575,40 + 9.166,06 = \mathbf{15741,46}$  euros.

	BASE IMPONIBLE	BASE LIQUIDABLE	TARIFA Y CUOTA	BONIFICACIONES	CUOTA DIFERENCIAL
CATALUÑA	<b>131.000</b>	<b>131.000-100.000=</b> <b>31.000</b>	<b>31.000x7%=</b> <b>2.170</b>	<b>2.170x99%=</b> <b>2.148,3</b>	<b>21.70 euros</b>
CANTABRIA	<b>131.000</b>	<b>131.000- 50.000=</b> <b>81.000</b>	<b>9.166,06+</b> <b>185,64= 9351,70</b>	<b>x100%</b>	<b>0 euros</b>
MADRID	<b>131.000</b>	<b>131.000-16.000=</b> <b>115.000 euros</b>	<b>14.829,53. 147,99</b> <b>euros.</b>	<b>14.829,53 x 99% =</b> <b>14.681,23</b>	<b>147,99 euros.</b>
NAVARRA	<b>131.000</b>	<b>Exención del</b> <b>100% para</b> <b>cuantías menores</b> <b>a 250.000 euros</b>	<b>Tarifa del 0%</b>		<b>0 euros</b>

102

	BASE IMPONIBLE	BASE LIQUIDABLE	TARIFA Y CUOTA	BONIFICACIONES	CUOTA
Normativa estatal	<b>131.000</b>	<b>131.000-</b> <b>15.956,87=</b> <b>115.043,13</b>	<b>9.166.6+</b> <b>6.575,40=15741,</b> <b>46</b>		<b>15741,46</b>

<sup>102</sup> Datos obtenidos a partir de la legislación vigente en el 2018 de cada CCAA para el Impuesto



## **CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES**

El objetivo de este trabajo ha sido analizar uno de los ingresos del sector público, concretamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tanto desde un punto de vista teórico, con la visualización de los diversos cuadros hechos, como desde un punto de vista práctica se ha podido observar la diferencia que existe en el pago de este tributo en las distintas CCAA.

Con todo ello, lo que comenzó con una simple cesión del tributo previsto en la Ley 22/2009<sup>103</sup> se ha convertido en un problema de gran importancia llegando a estar en numerosas ocasiones politizado, debido a la disparidad en el pago del mismo. Se ha analizado, según el REAF, en este año la aprobación de un total de 732 reducciones, deducciones y bonificaciones, lo que muestra la exorbitante capacidad normativa de las CCAA<sup>104</sup>

Las diferencias vienen de la mano de la capacidad normativa de las CCAA de establecer mejoras estatales y nuevas: reducciones, exenciones, tarifas, coeficientes multiplicadores y bonificaciones, llegando en muchas ocasiones a no tener que ingresar a la Hacienda Pública Autonómica, y generando, por ende, las numerosas desigualdades mencionadas a lo largo de todo el trabajo. Es mas, la forma de tributación por norma general es la tributación por obligación personal. Hay ocasiones en las que el testador o donante cambia su residencia habitual a una CCAA más beneficiosa desde el punto de vista fiscal, para que así en el momento de producirse el hecho imponible sea menos gravoso en la nueva CCAA de la que es residente.

Por otro lado, he de resaltar la gran diferencia existente para la adquisición a título lucrativo de los grupos I y II frente a los grupos III y IV. Estos últimos no ostentan las mismas reducciones y por lo tanto tendrán que hacer frente a una cuota diferencial mayor,

---

<sup>103</sup> 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.

<sup>104</sup> Periódico cinco días, el País. 'Las Comunidades Autónomas bajan impuestos a la herencia y suben los tributos a la compra de vivienda' 27 de febrero del 2018.  
[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/26/midiner/1519640720\\_373865.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/26/midiner/1519640720_373865.html)

lo que conlleva, en ocasiones, la repudiación de la herencia<sup>105</sup>, sobre todo, en los casos en lo que no se transmite dinero en metálico y son bienes inmuebles de gran dificultad para llevar a cabo una futura venta.

En los últimos años, y concretamente en el 2018, objeto de análisis de este trabajo, se ha reflejado en las leyes de presupuestos autonómicos- Andalucía, Aragón, Castilla y León, entre otras - el esfuerzo realizado por parte de algunos poderes legislativos de introducir mejoras y evitar la voracidad fiscal que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones provocaba en ciertas CCAA, con lo que se ha conseguido una disminución de la presión fiscal.

En consonancia con las mejoras estatales y las nuevas mejoras de cada CCAA, se plantea la duda de la efectividad de este tributo desde un punto de vista práctico. Cada año el porcentaje que representa este impuesto en las arcas pública es menor y el descontento social, por el contrario, mayor.

Desde mi punto de vista no considero necesaria la cesión del tributo a las CCAA y, por lo tanto, la desigualdad que provoca afectando a la justicia tributaria. Además, con el ingente número de exenciones, reducciones y bonificaciones queda desvirtuada en ocasiones la finalidad de los impuestos en general, la recaudación. Por ello, considero que el Estado se tendría que atribuir de nuevo las potestades legislativas sobre esta materia como único competente, y de forma residual, las CCAA seguirían teniendo la competencia en la recaudación y gestión del impuesto, como ocurre con en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, en cuanto a la transmisión de las empresas familiares, constituye una realidad heterogénea que el Derecho Financiero y Tributario no regula de manera exhausta ni especial. Se ha visto a lo largo de parte del trabajo, que las empresas familiares constituyen uno de los principales motores de la economía española, siendo el porcentaje de empresas categorizadas como '*familiares*' bastante elevado. Por lo que es menester

---

<sup>105</sup> En el año 2014, según el Consejo General de Notariado, en Andalucía se repudió a un 12.1% de las herencias por imposibilidad de hacer frente a la carga tributaria del ISD. Eduardo Moyano Estrada. [http://www.diariocordoba.com/noticias/opinion/impuesto-sucesiones\\_1130773.html](http://www.diariocordoba.com/noticias/opinion/impuesto-sucesiones_1130773.html) 13 de Marzo del 2017

no sólo facilitar la transmisión lucrativa tanto en inter vivos como en mortis causa, sino también tener en cuenta las consecuencias sobre todo en el órgano de administración y en los socios de esta categoría empresarial. Así la planificación fiscal de cada empresa familiar sería mas fácil, y el posible cierre de ésta por falta de acuerdo entre los distintos herederos o donatarios sería menos probable.

La solución a esta problemática no considero que sea la supresión del impuesto; como dijo el autor Benjamin Franklin, ‘*En este mundo sólo hay dos cosas seguras: la muerte y pagar impuestos*’. Simplemente se solventaría con la centralización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para paliar las diferencias y desigualdades en las CCAA y la especial atención a la situación de la transmisión de la empresa familiar tan presente en nuestros día a día.

## **BIBLIOGRAFIA**

Lahuerta, M. A. B. “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los ante los principios básicos de la imposición”. *RAE: Revista Asturiana de Economía*, n. 32, 2005, pp. 95-116.

Falcón y Tella, R. Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva ley general tributaria. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. *Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria, noviembre 2004*.

Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. (2016). *Curso de Derecho Tributario*. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.). Décima edición

Juárez González, J., y Galiano Estevan, J., ‘*Todo sucesiones 2017*’ pag.:52-59.

Hermosín Álvarez, M. y Arribas León, M. *Competencia fiscal desde la perspectiva interna en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014 pp. 780-793.

## 1) ANEXO I:

### NORMATIVA INTERNA

Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

Ley 2/2017, de 28 de marzo, de Memoria Histórica y Democrática de Andalucía.

Ley 2/2016 de 2 de noviembre de modificaciones urgentes en materia tributaria.

Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público.

Ley 8/2013 de 21 de noviembre de Medidas Tributarias Castilla- La Mancha

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

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.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el patrimonio

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Valor Añadido.

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

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

Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se aprueba el Código Civil.

D.L 2/2014 de 22 de octubre y Ley 7/2017 de 30 de junio.

D.L. 1/2013 de 12 de septiembre. T.R. Tributos cedidos de Castilla y León, modificado por la Ley 2/2017 de 7 de julio de Medidas tributarias y la Ley 7/2017 de 28 de diciembre.

D.L Madrid 1/2010 de 21 de octubre y Ley 9/2015 de 28 de diciembre.

D.L 62/2008 de 19 de junio T.R Tributos cedidos, Ley 2/2017 de 24 de febrero y Ley 9/2017 de 26 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas.

D. L 1/2005 de 26 de septiembre, modificado por la Ley 2/2017 de 30 marzo

D. Legislativo 1/2009 de 1 de septiembre, T.R. de tributos cedidos modificado por el Decreto-Ley 10/2016 de 27 de diciembre y por la Ley 5/2017 de Presupuestos para el 2018 de la CCAA de Andalucía de 5 de diciembre.

### NORMATIVA COMUNITARIA

Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 firmado en Maastrich.

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Comunicación de la Comisión de 28 de marzo de 1998 sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas.

### JURISPRUDENCIA

STC 96/2002, de 25 de abril (BOE núm. 122, de 22 de mayo de 2002).

STS de 9 de febrero de 2016. Sala 3ª, sec 2ª. Rec 325/2015.

STS Sala 3ª, sec 2ª. Rec 422/2008. 1 de marzo del 2012.



TSJ Cataluña, Sala 3ª, sec.5ª, S. 21 de junio de 2007, nº537/2007, rec. 1172/2003

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9ª) Sentencia núm. 1105/2014 de 25 septiembre.

#### DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Consulta de la Dirección General de Tributos 21 de mayo de 2007. DD 2007/394166.

Recaudación y estadística del sistema tributario español. 2002.2012, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Dirección general de Tributos.

#### RESOLUCIONES DE LA DGT Y TEAC

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de abril de 1998. JT 1998\817

Consulta de la Dirección General de Tributos 21 de mayo de 2007. DD 2007/394166.

Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar

C.V. DGT de 17 de abril de 2002

## PÁGINAS WEB

[http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/143026/TFM\\_2014\\_ruizL.pdf?sequence=2](http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/143026/TFM_2014_ruizL.pdf?sequence=2)

<http://www.bbvacontuempresa.es/a/tributa-la-donacion-participaciones-sociales-una-sociedad-limitada>

[http://www.coleconomistes.cat/pdf/Problematica\\_Successio\\_Empreses\\_Familiars.pdf](http://www.coleconomistes.cat/pdf/Problematica_Successio_Empreses_Familiars.pdf)

<http://www.consultingdms.com/el-impuesto-sucesiones-y-donaciones-en-espana-tras-modificacion-ley-262014-para-cumplir-fallo-sentencia-tribunal-justicia-union-europea-392014/>

<http://www.elcomercio.es/graficos/economia/201703/04/comparativa-impuesto-sucesiones-comunidades-212556999541-mm.html>

<http://www.elmundo.es/economia/2017/05/28/59280dc6e5fdeacc5c8b4661.html>

<http://www.expansion.com/2009/04/20/juridico/opinion/1240238756.html>

<http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/determinacion-del-valor-sobre-el-que-se-aplica-la-reduccion-por-transmision-mortis-causa-de-la-empresa-familiar.pdf>

<http://www.iefamiliar.com/cifras/1>

[http://www.lopez-santiago.com/pdfs/gabinete\\_lopez-santiago\\_668.pdf](http://www.lopez-santiago.com/pdfs/gabinete_lopez-santiago_668.pdf)

[http://www.diariocordoba.com/noticias/opinion/impuesto-sucesiones\\_1130773.html](http://www.diariocordoba.com/noticias/opinion/impuesto-sucesiones_1130773.html)

[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/26/midinero/1519640720\\_373865.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/26/midinero/1519640720_373865.html)

<http://institucionales.us.es/empresafamiliar/ultimas-noticias/la-empresa-familiar-no-sobrevive-a-la-tercera-generacion/>

<http://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2017/11/14/5a0b3b4ae2704eab688b4677.html>

<http://www.elmundo.es/elmundo/2011/04/11/paisvasco/1302534047.html>

[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2015/04/24/empresas/1429899218\\_657245.html#articulo-comentarios](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2015/04/24/empresas/1429899218_657245.html#articulo-comentarios)