



# **TRABAJO FIN DE GRADO**

## **GRADO EN DERECHO**

### **CURSO ACADÉMICO 2014-2015**

**LA FISCALIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR EN EL  
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

**THE TAXATION OF THE FAMILY COMPANY IN THE  
INHERITANCE AND GIFT TAX**

**AUTORA**

**LAURA GUTIÉRREZ ELICES**

**TUTORA**

**CONSUELO ARRANZ DE ANDRÉS**

## SUMARIO

SUMARIO .....Pág. 1

1. INTRODUCCIÓN..... Pág. 4

2. REDUCCIÓN PARA LAS TRANSMISIONES “*MORTIS CAUSA*” DE EMPRESAS INDIVIDUALES, NEGOCIOS PROFESIONALES O PARTICIPACIONES EN ENTIDADES..... Pág. 6

2.1. INTRODUCCIÓN..... Pág. 6

2.2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN..... Pág. 8

2.2.1 ADQUISICIÓN “*MORTIS CAUSA*” CORRESPONDIENTE A LOS CÓNYUGES, DESCENDIENTES O ADOPTADOS DEL CAUSANTE ..... Pág. 8

2.2.2 EMPRESA INDIVIDUAL, NEGOCIO PROFESIONAL O PARTICIPACIONES EN ENTIDADES A LOS QUE RESULTE DE APLICACIÓN LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 4.8 LIP..... Pág. 11

2.2.3 MANTENIMIENTO DE LA EMPRESA, NEGOCIO O ENTIDAD REFERIDA DURANTE EL PLAZO DE DIEZ AÑOS..... Pág. 20

2.3. MAGNITUD SOBRE LA QUE SE APLICA LA REDUCCIÓN..... Pág. 25

2.4 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN.....Pág. 26

2.4.1 INTRODUCCIÓN.....Pág. 26

2.4.2 BREVE ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014 DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA.....Pág. 27

2.4.3 EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	Pág. 31
3. MOMENTO EN QUE DEBE SOLICITARSE LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR TRANSMISIONES “MORTIS CAUSA” DE EMPRESAS INDIVIDUALES, NEGOCIOS PROFESIONALES O PARTICIPACIONES EN ENTIDADES.....	Pág. 35
4. OTROS BENEFICIOS FISCALES PARA TRANSMISIONES AGRARIAS Y OTROS SUPUESTOS ESPECIALES.....	Pág. 37
4.1 BENEFICIOS FISCALES PARA EXPLOTACIONES AGRARIAS PRIORITARIAS.....	Pág. 37
4.2 BENEFICIOS FISCALES PARA JÓVENES AGRICULTORES.....	Pág. 39
4.3 BENEFICIOS FISCALES PARA LA TRANSMISIÓN DE SUPERFICIES RÚSTICAS DE DEDICACIÓN FORESTAL.....	Pág. 40
5. REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESAS EN LA NORMATIVA DE CANTABRIA.....	Pág. 42
6. CONCLUSIONES.....	Pág. 44
7. BIBLIOGRAFÍA.....	Pág. 50

# 1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) grava la capacidad económica puesta de manifiesto en las adquisiciones realizadas a título gratuito, bien “*inter vivos*” o “*mortis causa*”. En no pocas ocasiones ha sido puesta en tela de juicio la propia existencia del tributo, precisamente por entender que existen notables deficiencias en su configuración, como es el caso de CHECA GONZÁLEZ<sup>1</sup>. De igual modo, un sector de la doctrina va más allá y se atreve a proponer la abolición del Impuesto, como es el caso del mismo CHECA GONZÁLEZ en su recién citada obra y otros como ALONSO GONZÁLEZ o CAYÓN GALIARDO<sup>2</sup>, que, si bien se muestran partidarios de la supresión del Impuesto, lo hacen de una manera más moderada.

No obstante, no todos los autores se posicionan, afortunadamente, en el mismo sentido, sino que únicamente estiman necesaria una modificación del Impuesto, como es el caso de VARONA ALABERN o NAVAU MARTÍNEZ-VAL<sup>3</sup>. Estos autores defienden la existencia y el mantenimiento del mismo, si bien, como no podía ser de otra manera, abogan por una necesaria reforma del Impuesto que sirva para superar las dificultades e inconvenientes de que el mismo adolece. Debemos afirmar que, bajo nuestro punto de vista, estamos ante un Impuesto necesario porque, como es sabido, grava una capacidad económica que se pone de manifiesto con la adquisición de la propia herencia, siendo, por tanto, un Impuesto, a nuestro juicio, justo. Sin embargo, no es menos cierto que supone una carga fiscal nada despreciable para el contribuyente que recibe la herencia. Es, precisamente por este motivo, que se ha intentado atenuar el impacto del tributo, articulándose, para ello, diferentes medidas buscando paliar los efectos económicos que el Impuesto puede producir, no sólo en relación con los citados obligados, sino, también, sobre la actividad económica general. Las reducciones aplicables sobre la base imponible son buena muestra de ello, reducciones previstas, como veremos, tanto en la Ley estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre), como en las distintas normas aprobadas en el ejercicio de sus competencias por las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de

---

<sup>1</sup>Esta es la visión que ofrece CHECA GONZÁLEZ en su obra *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. No obstante, hay que aclarar que, si bien considera defectuoso nuestro sistema tributario, entiende que esos defectos podrían ser corregidos sin necesidad de tener que prescindir del ISD. CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Marcial Pons. Idelco. Madrid, 1996 (págs. 56, 125 y 126).

<sup>2</sup>ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 2001 (págs. 32 y ss) y CAYÓN GALIARDO, A.: “A propósito del debate sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista de Técnica Tributaria*, nº 62, 2003 (págs. 12 y 13).

<sup>3</sup>VARONA ALABERN, J. E.: “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 16, 2014 (págs. 1 y ss) y NAVAU MARTÍNEZ-VAL, Mª. P.: *El impuesto de sucesiones: ¿Un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*. Dykinson. Madrid, 2009 (págs. 451 y ss).

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.

En este contexto, el objeto de este trabajo se centra en el análisis de los requisitos previstos para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) por adquisición "*mortis causa*" de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades. Esta previsión ha sido destacada por autores como ROCA JUNYET<sup>4</sup> como un impulso para la continuidad de la empresa familiar a la muerte del causante ya que supone la liberación de la carga fiscal que la herencia de una empresa familiar representaba, dado que la misma, en muchos supuestos, suponía la venta de la propia empresa familiar para poder hacer frente a la carga que ella misma suponía. Sin duda, esta circunstancia justifica a nuestro juicio perfectamente un estudio de estas características, a fin de determinar la adecuación de los requisitos exigidos para la aplicación de la citada medida y, en consecuencia, valorar críticamente, más allá de su oportunidad, su eficacia práctica. En el análisis de los requisitos que el propio artículo 20.2.c) establece de necesario cumplimiento para la aplicación de la reducción por adquisición "*mortis causa*" de la empresa familiar, negocio profesional o participaciones en entidades, dedicaremos por su trascendencia de cara a la determinación del ámbito de aplicación de la medida la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Dicha sentencia es consecuencia de un procedimiento abierto en su día contra el Estado español con el objeto de valorar la forma en que nuestro ordenamiento había previsto la aplicación de las reducciones de la base imponible a los causahabientes no residentes en España, pero que sí residen en la Unión. Como veremos, las discriminaciones a que daba lugar nuestra normativa no han sido pasadas por alto por el TJUE, derivando del citado pronunciamiento una reciente reforma de nuestro ordenamiento con el objetivo de adaptarlo a las exigencias del ordenamiento comunitario sobre cuya adecuación también hemos querido pronunciarnos.

Por su especial relación con la materia objeto de estudio en este trabajo, dedicaremos también nuestra atención a otras reducciones específicas previstas para ser aplicables en casos similares sobre la base del cumplimiento de los mismos objetivos. Nos referimos, en concreto, a las reducciones especiales contempladas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, para, finalmente, concluir con un breve análisis de las transmisiones de empresas familiares en Cantabria y las mejoras que la normativa cántabra contempla con respecto a la ley estatal.

---

<sup>4</sup>ROCA JUNYET, M.: *La empresa familiar en el ordenamiento jurídico interno y comunitario*, en la obra *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*, coordinado por M. Garrido Melero y J.M. Fugardo Estivill, tomo IV, Ordenamiento jurídico y empresa familiar. El protocolo familiar, coordinado por V.M. Garrido de Palma, Consejo General del Notariado, Bosch, Barcelona, 2005, (pág. 50).

## **2. REDUCCIÓN PARA LAS TRANSMISIONES “MORTIS CAUSA” DE EMPRESAS INDIVIDUALES, NEGOCIOS PROFESIONALES O PARTICIPACIONES EN ENTIDADES**

### **2.1 INTRODUCCIÓN**

Como señalamos ya en la introducción de este trabajo, el legislador ha venido a implementar la posibilidad de reducir el impacto económico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) mediante la aplicación de determinadas reducciones con las que, al tiempo, se procure además favorecer determinados bienes -por ejemplo, la vivienda habitual- o determinados sectores de la actividad económica. En este contexto cabe señalar que el artículo 20.2, apartado c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto (en adelante, LISD) establece las condiciones de necesario cumplimiento para practicar sobre la base imponible, además de aquellas otras reducciones que, en su caso, resulten posibles<sup>5</sup>, la reducción por la transmisión de la empresa familiar en un porcentaje del 95 por 100 de su valor<sup>6</sup>. En este punto hemos de advertir que en este trabajo nos centraremos principalmente en la normativa estatal contenida en la citada LISD, sin olvidar la posibilidad de que las Comunidades Autónomas, en el uso de sus competencias normativas, hayan introducido modificaciones o mejoras en las reducciones en aquélla ley establecidas<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Además de la reducción en la que se centra este trabajo, existen otras posibles reducciones igualmente aplicables sobre la base imponible (art. 20 LISD), como son la reducción por parentesco, la reducción para los beneficiarios de un seguro sobre vida, la reducción por adquisiciones “*mortis causa*” de la vivienda habitual de la persona fallecida, o la reducción por la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

<sup>6</sup> Como tendremos ocasión de explicar con detenimiento más adelante, para disfrutar de este beneficio fiscal es “*condictiosine qua non*” gozar previamente de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, de conformidad con lo establecido en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP).

<sup>7</sup> En tanto tributo cedido a las Comunidades Autónomas, se ha habilitado a éstas para establecer reducciones en la base imponible, modificar la tarifa del impuesto, determinar las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y regular deducciones y bonificaciones de la cuota (art. 48.1.a) de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común). Han sido muchas las Comunidades Autónomas que, haciendo uso de esta facultad otorgada, han mejorado la reducción estatal del 95 por 100 hasta elevarla al porcentaje de 99 por 100. Ejemplo de ello son, entre otras, Andalucía (art. 8 de la Ley andaluza 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias y hoy contenidas en el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos); Cantabria (Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, actualmente contenidas en el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado); Castilla y León (inicialmente, Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2006, de 25 de mayo y actualmente contenidas en el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado), o Galicia (Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el

La reducción que estamos tratando fue introducida por vez primera en nuestro ordenamiento jurídico por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio<sup>8</sup>, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. Según se explicara en la Exposición de Motivos de dicha norma, “(...) *las medidas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión “mortis causa” de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido*”.

En este contexto, cabe señalar que el precitado Real Decreto-Ley contemplaba, igualmente, otras medidas, como aquella que tenía por objeto la creación de empleo, medida especialmente necesaria en los difíciles momentos que por aquella época atravesaba la economía española. En este sentido, se afirmaba, de igual modo, en la Exposición de Motivos de la misma norma que “(...) *todo beneficio fiscal que pueda concederse y, especialmente, si está dirigido a la creación de empleo, debe redundar en el potenciamiento de aquella (la economía española); sobre todo si afecta, además, a un sector tan sensible como el de las pequeñas y medianas empresas, que aglutinan una gran parte del empleo*”. En concreto, se estableció en el artículo 1 de la citada norma que a los efectos de determinar el rendimiento neto de las actividades a las que resulte aplicable y por las que no se haya renunciado a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF, no se computarían como personas asalariadas, en el ejercicio del año 1996, los trabajadores contratados por tiempo indefinido con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley y que a 31 diciembre de 1996 o el día del cese en el ejercicio de la actividad, si fuese anterior, continuaran en plantilla. Como podemos advertir, tanto esta medida como la que analizaremos en este trabajo, tienen por objeto favorecer el mantenimiento de las pequeñas y medianas empresas, entre las que figuran las empresas familiares, para mantener e incluso fomentar nuevos puestos de trabajo, necesarios en dichos momentos. Queremos con ello evidenciar que las medidas contenidas en el precitado Real Decreto-Ley están relacionadas entre sí, con la intención de, por un lado, mantener las empresas individuales cuyo titular fallece para, por otro lado, mantener e incluso generar puestos de trabajo, para así relanzar la economía española.

---

Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado).

<sup>8</sup>Es el artículo 4 del citado Real Decreto-Ley el que modifica el artículo 20 LISD, introduciendo un apartado 5º en el que se regula, precisamente, esta reducción.

## **2.2 REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN**

En concreto, las condiciones exigidas por el legislador en el artículo 20.2.c) LISD para que resulte de aplicación la reducción del 95 por 100 son las siguientes:

1º) Adquisición “*mortis causa*” correspondiente a los cónyuges, descendientes o adoptados del causante. Sólo en el supuesto de que no existan descendientes o adoptados del fallecido se les aplica la reducción a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales (hasta el tercer grado).

2º) Que se trate de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades a los que resulte de aplicación la exención prevista en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo.

3º) Mantenimiento de la empresa, negocio o entidad referida durante el plazo de diez años tras el fallecimiento del causante (salvo fallecimiento del adquirente durante el transcurso de dicho periodo). Además, los adquirentes, herederos o legatarios, no podrán realizar actos de disposición u operaciones societarias que minoren sustancialmente el valor de adquisición durante el plazo de diez años.

A continuación, procedemos al análisis individual y pormenorizado de cada una de ellas.

### **2.2.1 ADQUISICIÓN “*MORTIS CAUSA*” CORRESPONDIENTE A LOS CÓNYUGES, DESCENDIENTES O ADOPTADOS DEL CAUSANTE**

Se exige, en primer lugar, que sean el cónyuge supérstite y/o los descendientes o adoptados del causante los que adquieran “*mortis causa*” la empresa individual, negocio profesional o las participaciones en entidades. Únicamente en el supuesto de que no existan descendientes o adoptados del fallecido se les aplica la reducción a las adquisiciones realizadas por ascendientes, adoptantes y colaterales (hasta el tercer grado), debiendo cumplir los mismos requisitos exigidos para los descendientes y adoptados. No hay que olvidar que, aun en este caso, el cónyuge supérstite tiene derecho a la reducción del 95%.

No hay más que observar la redacción dada a este requisito subjetivo para entender la finalidad de la medida. Se pretende que la empresa familiar, una vez fallezca el progenitor, permanezca en el seno del patrimonio familiar, preferiblemente en el de los descendientes más próximos y, únicamente, cuando los mismos no existan o no deseen continuar con la empresa

familiar, pase a los familiares más alejados. NAVARRO EGEA coincide en esta opinión, poniendo como ejemplo el frecuente supuesto de familias en las que el progenitor posee un negocio, mostrando sus hijos desinterés en la continuación del mismo tras su fallecimiento. Ante esa negativa a la continuidad de la empresa, el progenitor decide en su última voluntad cubrir las legítimas de sus hijos con otros bienes y derechos que posea en su patrimonio y adjudicar el negocio a un sobrino que puede haber trabajado en el mismo y conocerlo con la profundidad suficiente como para poder asegurar la supervivencia de la actividad<sup>9</sup>. No olvidemos que en este caso, ese sobrino no podría beneficiarse de la reducción, al existir descendientes más cercanos.

En el análisis del ámbito de aplicación de esta medida, se suscita también la duda de si de esta reducción se pueden beneficiar, además de los parientes por consanguinidad, los parientes por afinidad. La solución a este interrogante ha de ser resuelta en sentido positivo, tal y como así lo ratifica, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 marzo, según la cual resulta lógico que se entiendan incluidos en el Grupo III los parientes afines en línea recta, pero no otros más lejanos<sup>10</sup>.

Para finalizar con este apartado, consideramos necesario hacer una breve mención a la situación de las parejas de hecho, a fin de determinar si la reducción que venimos contemplando es susceptible de aplicarse también a las mismas. Ante el silencio del legislador al respecto, la jurisprudencia sí se ha pronunciado al respecto sin que, en todo caso, de dichos pronunciamientos quepa obtener una respuesta definitiva ante las contradicciones apreciables entre los pronunciamientos existentes. Hemos de advertir, en todo caso, que la jurisprudencia existente se muestra contradictoria, probablemente, debido al paso del tiempo y a los cambios de legislación que, con el paso de los años, han ido produciéndose en nuestro país, sin pasar por alto las discrepancias que con carácter general acompañan al tratamiento de esta cuestión.

Como ejemplo de jurisprudencia que se ha mostrado contraria a la aplicación de las reducciones a las parejas de hecho, podemos citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 10 de enero de 2012<sup>11</sup>, en la que razona el Tribunal lo siguiente: “*La análoga situación de afectividad no es determinante de análogo tratamiento tributario porque la ley fiscal proscribiera la extensión de hechos imposables y de hechos exentos o determinantes de*

---

<sup>9</sup> NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid, 1999 (pág. 69).

<sup>10</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 (RJ\2003\3773) despeja los interrogantes que se plantean en relación a qué sucede con los parientes afines. Se argumenta en la Sentencia que cuando la LISD habla de las reducciones establecidas para el Grupo III se refiere, por una parte, a los colaterales de segundo y tercer grado, y, por otra, a la línea recta por afinidad. Entiende que esta separación establecida en la LISD se confirma con la redacción que ofrece el artículo 42 del Reglamento que añade una «y», separando las «adquisiciones de colaterales de segundo y tercer grado» y las «adquisiciones de ascendientes y descendientes por afinidad».

<sup>11</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 10 de enero 2012 (PROV 2012, 65281).

*bonificaciones, reducciones y deducciones, más allá de los términos estrictos fijados por la ley. Solo la identidad absoluta, que aquí no se da, entre el supuesto de hecho regulado y el supuesto de hecho realizado, permitiría, por aplicación del principio de igualdad, ofrecer una solución idéntica. Pero en los casos de analogía, de identidad sustancial pero no absoluta, entre el hecho regulado y el hecho realizado, la ley fiscal proscribía la aplicación analógica por razones de legalidad y seguridad jurídica, sea en el ámbito del hecho imponible, sea en el de las exenciones y el de las bonificaciones, reducciones o deducciones”.* Continúa el TSJ su argumentación reconociendo plena legalidad a las uniones estables y su susceptibilidad de constituir una familia, familia que resulta tan protegible como la que se crea a través de la unión matrimonial. Sin embargo, entiende en este momento el Tribunal que dicha unión de hecho no es una situación equivalente al matrimonio y que, por tanto, no le puede ser aplicada la normativa reguladora del mismo porque las parejas que deciden unirse de este modo, pudiendo elegir la unión matrimonial, lo hacen con toda intención de quedar excluidos de la disciplina matrimonial y no quedar sometidos a la misma. Por nuestra parte, nos mostramos conformes con esta última idea razonada por el Tribunal ya que consideramos, de igual modo, que si una pareja decide quedar unida a través de la unión de hecho, para, justamente, evitar la aplicación de la legislación matrimonial, no puede luego pretender la aplicación de la misma para aquellos supuestos que le resulten beneficiosos.

Por otro lado, podemos encontrar una sentencia más reciente del mismo Tribunal que se pronuncia de forma contraria a la que acabamos de mencionar, permitiendo, ahora sí, la aplicación de las reducciones a las parejas de hecho. Se trata de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 14 de febrero de 2014<sup>12</sup>, que, partiendo de la legislación autonómica castellanoleonesa<sup>13</sup>, recuerda que la misma extiende los beneficios fiscales familiares a las parejas de hecho con dos años de convivencia previa e inscritas con seis meses de anterioridad a la fecha del fallecimiento en el Registro de Parejas de Hecho. No olvidemos que estos plazos establecidos en la normativa autonómica pretenden garantizar seguridad jurídica y, de igual modo, evitar fraudes, para que resulte de aplicación los beneficios a quienes efectivamente se han hecho acreedores de su disfrute mediante una razonable prueba de su convivencia y afectividad. Sólo quienes acreditan el cumplimiento de estos requisitos legales y reglamentarios, recuerda el Tribunal, pueden acceder a las reducciones establecidas para las adquisiciones hereditarias por pareja de hecho en situación de análoga afectividad a la

---

<sup>12</sup>Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 14 de febrero 2010 (JUR\2014\67096).

<sup>13</sup>Recordemos que la Comunidad Autónoma de Castilla y León no ha regulado mediante Ley las uniones estables de pareja, sino que ha regulado a través de Decreto el registro de parejas de hecho. Mencionamos aquí la normativa castellanoleonesa existente al respecto: Decreto 117/2002 por el que se crea el Registro, Orden FAM/1597/2008 de funcionamiento del Registro y Orden FAM/1036/2010 por la que se modifica la Orden FAM/1597/2008.

del cónyuge viudo. Si, por el contrario, no se acredita el cumplimiento de los requisitos mencionados, y, como consecuencia de ello, no resulta de aplicación reducción alguna, no se quiebre por ello el principio de igualdad porque no son idénticas las situaciones de matrimonio/convivencia de hecho oficializada/convivencia de hecho no oficializada, y el legislador es muy libre de parificarlas en la medida en que considere o no probadas las situaciones de afectividad en que se asientan. Finalmente, concluye el Tribunal lo siguiente: *“No debe obviarse además que estamos ante un tributo cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas con potestad tributaria normativa cedida en materia de reducciones, deducciones y bonificaciones. En el ejercicio de esa autonomía financiera reconocida por la Constitución a las Comunidades Autónomas - artículos 156 y 157 C .E.- éstas disciplinan los beneficios fiscales en los tributos cedidos con la amplitud que desean, abarcando a más o menos miembros de las familias tradicionales o modernas, según los dictados de unas leyes autonómicas disímiles en todo el territorio nacional, en virtud de las cuales, para disfrutar o no de un beneficio fiscal hay que verificar en cada caso, en cada momento y en cada territorio cuál es la ley aplicable y qué establece ésta, con resultado lógico de quedar dentro o fuera del ámbito de aplicación de la ley fiscal autonómica reguladora del tributo y de sus beneficios fiscales”*.

Teniendo en cuenta la conclusión a la que llega el Tribunal en la última Sentencia citada, parece preciso analizar la legislación autonómica y las circunstancias particulares de cada situación para poder concluir si podría resultar o no aplicable en las parejas de hecho la reducción por adquisición *mortis causa* de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades. Según nuestro parecer, como uniones estables de pareja en la que han decidido constituirse, habrá de aplicárseles los beneficios y ventajas que para ellas se hayan contemplado, sin que nos parezca oportuno se les deba aplicar sin más exactamente los mismos beneficios previstos para la unión matrimonial dado que no existe total identidad entre una unión matrimonial y una unión de hecho.

### **2.2.2 EMPRESA INDIVIDUAL, NEGOCIO PROFESIONAL O PARTICIPACIONES EN ENTIDADES A LOS QUE RESULTE DE APLICACIÓN LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 4.8 LIP**

En segundo lugar, la adquisición ha de recaer sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, debiendo resultar de aplicación a todos ellos la exención prevista en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP), o sobre el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de

derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo. Podemos pensar que existe este reenvío normativo porque el legislador tiene en cuenta los vínculos de parentesco para configurar los requisitos exigibles para la aplicación de la citada exención, requiriendo la misma la necesidad de participación en la empresa de forma que, o bien la puede cumplir de forma individual el contribuyente –en cuyo caso se le exige del 5 por 100 en el capital–, o bien de forma colectiva y con mayores exigencias, el contribuyente junto con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, pudiendo tener origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción. Recordemos que para poder disfrutar de los beneficios que establece la Ley, el legislador exige que se cumplan los requisitos establecidos en el citado artículo 4, apartado 8 de la LIP, es decir, se exige que se trate de bienes y derechos de las personas físicas, necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre y cuando dicha actividad empresarial se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo en los términos señalados, y constituya su principal fuente de renta (en los términos que más adelante analizaremos).

En relación con lo anterior, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2010<sup>14</sup>, que trae a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009<sup>15</sup>, recuerda la preocupación, tanto del legislador español como de la propia Unión Europea, por la continuidad de las empresas familiares. Afirma el Tribunal Supremo que en la Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas se hizo hincapié en la “...necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento”. Por este motivo, continúa diciendo la sentencia de 18 de marzo, se aprueban los beneficios fiscales para las empresas que por su carácter de “familiar” son merecedoras de la protección del legislador para su mantenimiento. En este sentido, tanto la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, contienen los requisitos para que los patrimonios empresariales que resulten beneficiados sean realmente familiares en los términos exigidos por el legislador<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup>Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 23 de septiembre 2010 (RJ\2010\6743).

<sup>15</sup>Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 18 marzo 2009 (RJ\2009\1812).

<sup>16</sup>En este contexto, podemos encontrar diversos antecedentes que tratan sobre la importancia de las transmisiones de empresa familiar, como lo hace la Guía de la Comisión Europea “*Cómo apoyar la política sobre las PYME con los Fondos Estructurales*”. En la misma se alude a la Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994 y la Comunicación de la Comisión de 28 de marzo de 1998 sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, que se centran en los impuestos sobre sucesiones, sobre donaciones y sobre la renta. Las mismas tienen como objetivo principal las transmisiones a otros miembros de la familia, realizadas principalmente, por motivos de edad. Menciona, además, la

Por otra parte, en relación a la exigencia de que resulte de aplicación la exención prevista en el apartado octavo del artículo 4 de la LIP, cabe plantearse si se refiere la misma tanto a la empresa individual como a participaciones en entidades, o únicamente se refiere a las participaciones en entidades, pues recordemos, el citado precepto menciona exclusivamente a las participaciones en entidades, sin citar en ninguna ocasión a la empresa individual. Sobre este punto se pronunció también la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de Septiembre de 2010, manteniendo el criterio de la sentencia de instancia y a su vez, el criterio mantenido por la Administración de que dicho requisito se refiere tanto a la empresa individual como a las participaciones en entidades. Esto se debe a que, como con lógica entiende el Tribunal, el legislador quiso favorecer a los patrimonios empresariales que reúnan ciertos requisitos a través de los que se muestra su carácter “familiar”, independientemente de que se trate de una empresa individual o de participaciones en entidades.

Tal y como se acaba de señalar, constituye una “*condictio sine qua non*” la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para el goce de la reducción por adquisición “*mortis causa*” en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se han suscitado también serias dudas en relación a quién ha de cumplir dicho requisito, si el causante, el causahabiente o ambos. Tales dudas han sido despejadas por la 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. La respuesta que ofrece esta Resolución es que el mencionado requisito ha de cumplirlo el causante, por lo que no afecta al causahabiente y que, por lo tanto, las referencias al contribuyente o sujeto pasivo son al causante, no al causahabiente. Si el causante no cumple este requisito, no podrán los causahabientes beneficiarse de esta reducción<sup>17</sup>. Nos parece muy acertado este pronunciamiento de la DGT, ya que parece lógico que se exija el cumplimiento de este requisito al causante, dado que hasta el momento de la defunción, los bienes objeto de la sucesión le pertenecían precisamente a él.

---

Comunicación de la Comisión Europea de 2006 «Transmisión de empresas – Continuidad mediante la renovación», que recuerda a los Estados miembros la importancia de establecer las condiciones adecuadas para las transmisiones de empresas. Cuando habla de la importancia de apoyar la política de cohesión las transmisiones de empresas, recuerda que “*las empresas existentes mantienen en promedio cinco puestos de trabajo, mientras que las de nueva creación generan dos puestos de trabajo como media. Por otro lado, la tasa de éxito correspondiente a las empresas transmitidas es superiora la de las nuevas. Con una cifra estimada de 450 000 empresas que se transmiten cada año y ofrecen 2 millones de puestos de trabajo, Europa necesita simplificar la transmisión de empresas y desarrollar servicios de apoyo más eficaces*”.

<sup>17</sup>De igual modo, la DGT ha insistido en esta idea, en, entre otras, la Consultavinculante núm. V0034/09 de 12 enero (JUR 2009\109976).

En este sentido, y a fin de comprender mejor esta exigencia, conviene analizar los requisitos exigidos por el mencionado artículo 4 LIP para el disfrute de la exención. En concreto:

1º) *Que se trate de una actividad empresarial o profesional ejercida de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo.*

Para determinar cuándo se entiende que el sujeto pasivo ejerce de forma habitual, personal y directa la actividad económica es preciso acudir a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre (en adelante LIRPF), en concreto, al artículo 11.4 en el que se especifica que “Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas”.

Así pues, en relación al requisito de que la actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, conforme a la normativa del IRPF, y teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la LIP, hemos de concluir que se entiende que concurrirá dicho requisito en quienes figuren como titulares de las actividades económicas, ya que así lo presume “*iuris tantum*” la LIRPF en su artículo 11.4. A efectos de prueba, a los causahabientes les bastará con presentar la declaración del IRPF en que conste que los ingresos obtenidos se refieren a las actividades económicas de las que era titular el causante.

En cuanto al medio de prueba del cumplimiento de dicho requisito a que nos estamos refiriendo, y continuando con lo anterior, cabe destacar la opinión de ADAME MARTÍNEZ, quien, siguiendo la jurisprudencia existente al respecto, considera razonablemente que para que pueda aplicarse la reducción estatal del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es necesario que el causante esté dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas y que haya declarado en los últimos ejercicios la actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al igual que en el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>18</sup>.

Avanzando en la aproximación al contenido de esta previsión, resulta inevitable también fijar nuestra atención en los supuestos calificados por la doctrina de “usufructo de empresa”, en este caso reservado por el donante, transmitiendo a sus descendientes la nuda propiedad. A

---

<sup>18</sup>ADAME MARTÍNEZ, F.: *Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Pamplona, 2014, (págs. 279-280).

propósito de esta cuestión, la Consulta vinculante de 5 de octubre de 2001<sup>19</sup> de la DGT concluyó que en estos casos nada obstaría, por tanto, a que la explotación agrícola siguiese siendo desempeñada, en cuanto usufructuario, por su actual titular. Sin embargo, resulta obvia la imposibilidad, entonces, de que los nudos propietarios ejerciesen la actividad de forma habitual, personal y directa, como exige el artículo 4 octavo uno de la Ley 19/1991, por lo que no podrían acceder a la exención, incumpléndose así uno de los requisitos que exige la LISD al respecto.

Por otra parte, en la concreción de lo que supone ejercer una actividad de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, cabe señalar que la Dirección General de Tributos en su Consulta vinculante de 9 de octubre de 2001<sup>20</sup> señaló que al exigir la exención en el impuesto patrimonial -tal y como establecen el propio artículo 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991 como el artículo 3.1 de su norma de desarrollo constituida por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre - que el ejercicio de la actividad había de llevarse a cabo de forma habitual, personal y directa, dicha posibilidad quedaba vedada al titular del negocio cuando éste fuera perceptor de pensión de jubilación. Resulta obvio, pues, que éste no podrá acceder a la exención en el impuesto patrimonial y tampoco a la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto aquélla constituye condición "*sine qua non*" para el disfrute de ésta. Siguiendo, sin embargo, la doctrina del TEAC cabe concluir que esta situación no sería óbice para entender cumplido el citado requisito, pudiendo citarse en este sentido Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, como las de 15 de diciembre de 2004 y de 14 de diciembre de 2005<sup>21</sup>. De igual modo, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en este mismo

---

<sup>19</sup>Consulta vinculante núm. 1801/2001 de 5 octubre (JUR 2002\105634).

<sup>20</sup>Consulta vinculante núm. 1827/01 de 9 octubre (JUR 2002\105659).

<sup>21</sup>Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de diciembre de 2005 (JT\2006\618) y Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de diciembre de 2004 (JUR\2005\94609). La segunda de las resoluciones citadas contempla el supuesto de compatibilización de la reducción que venimos tratando con la percepción de una pensión por invalidez. Resuelve el TEAC de la siguiente manera: "(...) los propios preceptos invocados (...) vienen a sostener la tesis apuntada sobre la posibilidad de percibir una pensión y realizar un trabajo, ya sea de dirección, como entendemos que lo es en el supuesto analizado, o incluso físico y en todo caso, adaptado a las circunstancias del pensionista, pues el artículo 141.2 del Texto Refundido de la Ley de la Seguridad Social indica que «las pensiones vitalicias en caso de incapacidad absoluta o de gran invalidez no impedirán el ejercicio de aquellas actividades, sean o no lucrativas, compatibles con el estado del inválido y que no representen un cambio en su capacidad de trabajo a efectos de revisión». Por su parte, el artículo 165.1 en su párrafo segundo, precisando la incompatibilidad entre el percibo de una pensión de jubilación y la realización de un trabajo, establece que «no obstante lo anterior, las personas que accedan a la jubilación podrán compatibilizar el percibo de la pensión con un trabajo a tiempo parcial en los términos que reglamentariamente se establezcan». En contestación de 7 de octubre de 1998 (Consulta núm. 1625/98 de 7 octubre, JUR 2001\202558), de la Dirección General de Tributos a una consulta formulada se indica que «a la vista de los términos del escrito de consulta y de las normas legales y reglamentarias que se acaban de transcribir, no existe obstáculo legal alguno para que una persona que perciba pensión pueda disfrutar de exención en el IP por el ejercicio habitual, personal y directo de una actividad empresarial, siempre y cuando, como es obvio, se cumplan las condiciones exigidas legalmente».

sentido. A título de ejemplo cabría citar las sentencias TS de 10 de junio de 2009 y 12 de mayo de 2011<sup>22</sup>, de las que cabe obtener la doctrina siguiente: “No se puede rechazar de plano la aplicación de los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar por el mero hecho de recibir una pensión, al no existir una vinculación entre la exigencia del ejercicio de una actividad de forma habitual, personal y directa en el ámbito laboral y el fiscal”. Así pues, siempre que concurren los requisitos legales para el disfrute del beneficio tributario, será suficiente para el reconocimiento del mismo, representando la percepción de la pensión una cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria, tal y como acertadamente, a nuestro juicio, indican las sentencias citadas. Nos parece acertada la solución que ofrecen tanto el TEAC como el Alto Tribunal en los pronunciamientos citados porque no consideramos que la percepción de una pensión de jubilación impida, como se explica, ejercer la actividad profesional de forma persona, habitual y directa.

2º) *Que constituya, a su vez, la principal fuente de renta del sujeto pasivo.*

Resulta interesante, llegados a este punto, analizar qué se entiende por la principal fuente de renta del sujeto pasivo. A este respecto, la contestación a la Consulta de 2 de abril de 2012 de la DGT<sup>23</sup> se pronunció sobre el significado de dicha expresión, trayendo a colación el artículo 3 del ya citado RD 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. Según establece dicho precepto será la principal fuente de renta del sujeto pasivo aquélla en la que “al menos el 50% del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate”.

Para conocer qué rendimientos del causante son los que hay que tener en cuenta para que se entienda cumplido el requisito de que los ingresos obtenidos en la actividad empresarial o profesional constituyan más del 50 por 100 de los rendimientos netos del causante a efectos del IRPF, cabe acudir a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 31 de marzo de 2011, en la que se dice textualmente que “(...) los rendimientos que hay que tener en cuenta para determinar si se cumple o no el mencionado requisito son los obtenidos de la actividad empresarial, no los provenientes de cada uno de los bienes y derechos afectos a la misma, aisladamente considerados”. Además, de acuerdo con el artículo 3.1 del

---

<sup>22</sup>Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2009(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), RJ\2009\4444 y Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ\2011\4164).

<sup>23</sup>Dirección General de Tributos, Consulta vinculante núm. V0683-12 de 2 abril 2012 (JUR\2012\172743).

Real Decreto 1704/1999, los rendimientos de la actividad económica que han de considerarse para concluir si constituyen la principal fuente de renta del causante son los netos, no los brutos<sup>24</sup>. Resulta ilustrativo en este sentido traer a colación un pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía<sup>25</sup>, según el cual, para conocer si son principales o no los rendimientos del sujeto pasivo, éstos han de apreciarse a los efectos de dicho carácter principal, es decir, han de ser principales en comparación con todas y cada una de las fuentes generadoras de renta tomadas individualmente. En suma, la principal fuente de renta será la que represente la cantidad mayor.

Ante estas referencias, parece que cabría entender pacíficamente aceptado que bastaba fijarse en la base imponible total del IRPF, para saber qué actividad reportaba, al menos, el 50 por 100 de los beneficios. De este modo, si, por circunstancias excepcionales, un empresario individual tuviera, por ejemplo, una plusvalía de 80 y la actividad que constituye su principal fuente de renta le hubiera reportado ese mismo año unos beneficios de 75 (siendo el año en que dicho empresario fallece, año que ha de computarse a estos efectos), no estaría cumpliendo con el requisito que estamos cuestionando. Sin embargo, todo apunta a que este criterio puede estar en vías de superación, siendo pionero el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el año 2014 al fallar a favor del contribuyente en un caso como el expuesto. El mismo ha declarado que la excepcionalidad de la ganancia obtenida en el año del fallecimiento (es decir, esa plusvalía de 80) no debe tenerse en cuenta para el cómputo de la principal fuente de renta, máxime analizando las rentas de los ejercicios anteriores al fallecimiento, en las cuales los rendimientos de la actividad económica sí constituían la principal fuente de renta del contribuyente<sup>26</sup>. Por lo tanto, tras esa sentencia, y siguiendo con el ejemplo que hemos puesto, a

---

<sup>24</sup> Cfr. ADAME MARTÍNEZ, F.: *Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, ob. cit, (págs. 287-290).

<sup>25</sup> Sentencia núm. 83/2011 de 14 febrero (JUR 2011\313365).

<sup>26</sup> Resulta muy interesante, a nuestro juicio, realizar un breve análisis de la sentencia de la que trae causa de la decisión del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura que hemos citado, la Sentencia núm. 607, de 24 de junio de 2014, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, dictada en el recurso contencioso-administrativo n.º 360/2011. Dicha sentencia trata un supuesto muy parecido al que hemos hecho referencia unas líneas más arriba en el que la causante obtiene una ganancia patrimonial en el período impositivo de 2004, pudiendo ser calificada de renta “extraordinaria” en relación con la actividad agrícola que, de modo habitual, viene ésta realizando. Termina la sentencia diciendo lo siguiente: “*Que en el último año, la recurrente obtuviese rentas derivadas de ganancia patrimonial por enajenación de bienes no enerva el dato claro e inequívoco que en años anteriores y en año 2004 (el principio de autotutela también obliga a que los datos en que se basa la Administración para decidir deben constar en el expediente administrativo, y la declaración de 2004 no consta) según reconoce la Administración, obtuvo la causante por vía del ejercicio de actividades económicas una cifra 4 ó 5 veces superior a la obtenida de la pensión, que eran sus fuentes ordinarias de renta. Según se desprende de los ejercicios 2002 y 2003, la renta obtenida por la actividad agrícola superaba crecidamente a la obtenida de la pensión al igual que en el periodo de 2004 hasta su fallecimiento, sin que conste en el expediente administrativo esta última. La ganancia patrimonial que consta, según dice la Administración en ese año 2004 debe considerarse excepcional, toda vez que no existe en otros años, y además aconseja la propia naturaleza de las cosas. Tal y como se recoge en la declaración del IRPF de los años 2002 y 2003 obrantes al expediente administrativo, ninguna razón*”

ese empresario no se le va a tener en cuenta la plusvalía que ha recibido de forma extraordinaria por el valor de 80, sino que su actividad, la cual le reporta unos beneficios de 75, será considerada su actividad principal, aquella que le reporta unos beneficios superiores al 50%. Aclaremos, en este punto, que debemos fijarnos en la base imponible general y no en la del ahorro, a efectos del IRPF. A nuestro juicio parece correcta dicha solución ofrecida por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, ya que la obtención, por motivos extraordinarios que en su caso resulten, de una renta cuya cantidad sea superior a la principal fuente de renta que todos los años se viene obteniendo, debería verse como un hecho aislado que no puede considerarse de otro modo que no sea “renta extraordinaria”, sin que ello afecte a la determinación de lo que haya de entenderse por principal fuente de renta a efectos del IRPF, y por tanto a los efectos del ISD.

Por otra parte, y en relación a la exigencia prevista en la LIP de que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en el seno de la entidad, el artículo 5, apartado d) del citado Real Decreto 1704/1999 establece que el sujeto pasivo ha de percibir una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos por el ejercicio de las funciones de dirección. Establece el propio artículo qué se entiende por funciones de dirección, siendo éstas las relativas a los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de dichos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

En punto a esta cuestión, la DGT señaló, con acierto a nuestro juicio, en su Consulta vinculante de 19 de abril de 2013<sup>27</sup> que el contenido de la norma constituye una enumeración no exhaustiva, siendo meros ejemplos cuya misión es vincular el concepto de funciones directivas con la dirección de la empresa. Por otra parte, de sentencias como la del Tribunal Supremo de 13 de Noviembre de 2008<sup>28</sup> se puede extraer la conclusión de que no existe obstáculo alguno para que las funciones directivas puedan ser desempeñadas tanto por miembros del Consejo de la entidad de que se trate, como por personal de alta dirección. Simplemente se requiere que concurren las estipulaciones ordenadas por la ley (es decir, el ejercicio de funciones gerenciales

---

*existe para sospechar que la causante no ejerciera la actividad empresarial agrícola directa y habitualmente".* SOTO BALIRAC, F.: *Reducción en sucesiones por la transmisión de negocios*, 28/10/2014. <http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/Reduccion-en-sucesiones-por-la-transmision-de-negocios.aspx>

<sup>27</sup>JUR 2013\179277.

<sup>28</sup>Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 13 noviembre 2008 (Sentencia confirmada o inadmisión de recurso contra la misma) (RJ\2009\59).

y de gestión y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente) siendo irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas las mismas<sup>29</sup>.

Únicamente resta puntualizar una cuestión que puede plantearse en la práctica y que tiene que ver con la conciliación entre el devengo de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, respectivamente, a fin de determinar si concurren las circunstancias exigidas para la aplicación de la previsión de la que nos venimos ocupando. En concreto, nos referimos a una situación que puede tener lugar si, como con toda probabilidad puede suceder, el fallecimiento tiene lugar antes del 31 de diciembre (fecha de devengo del IP). Para poner remedio a esta posible discrepancia, se han planteado al respecto tres posibles soluciones:<sup>30</sup>

La primera, según nos apunta ADAME MARTÍNEZ, siguiendo a su vez a CHECAGONZÁLEZ, consiste en tener en cuenta el Impuesto sobre el Patrimonio del año anterior al fallecimiento (o la donación)<sup>31</sup>. Sin embargo, esta solución no ha sido la más apoyada por la doctrina, ya que no se tiene en cuenta la verdadera situación del finado, pudiendo ocurrir que la situación del año anterior a la del fallecimiento no concuerde con la inmediatamente actual al momento del óbito. A nuestro juicio, y por no basarse en las concretas condiciones del causante en ese momento, no consideramos, por tanto, adecuada esta solución.

La segunda posible solución consiste en acudir al 31 de diciembre del ejercicio de la muerte (o donación), como si se devengase el ISD en ese momento. Se trata de una solución que debemos desechar inmediatamente por basarse en un devengo ficticio, habiendo sido dicha situación calificada como “inviabile” por la doctrina<sup>32</sup>.

En último lugar, la tercera solución, la más acertada, según nuestro parecer, consistiría en considerar que el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio coincide con la fecha del devengo en el Impuesto sobre Sucesiones. A pesar de que también se trata de un devengo ficticio, es la solución que consideramos más correcta porque es la que se adecúa a la realidad, debido a que hace coincidir el devengo del IP con la fecha del devengo en el ISD. Esta es la

---

<sup>29</sup>En esta misma línea, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de Octubre de 2012 (recurso núm. 1164/2011, Ponente Luis Arenas Ibáñez, este pronunciamiento no se encuentra en ninguna base de datos, sino que ha sido extraído de la citada obra de ADAME MARTÍNEZ) nos ilustra sobre esta cuestión, estableciendo que “las funciones de dirección y más concretamente las de administración deben ser realizadas por y remuneradas a persona física heredera del causante, y no por persona jurídica interpuesta, por más que ésta sea de la titularidad única de dicho heredero”. Concluye diciendo que “es el sujeto pasivo quien ha de ejercer efectivamente las funciones de dirección, y que es también ese sujeto pasivo quien percibe por ello una remuneración”.

<sup>30</sup>ADAME MARTÍNEZ, F.: *Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Pamplona, 2014 (págs. 329 y ss).

<sup>31</sup>CHECA GONZÁLEZ, C: *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid, 2001 (pág. 39).

<sup>32</sup>Cfr. ADAME MARTÍNEZ, F.: *Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, ob. cit, (pág. 329).

solución acogida en la precitada Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de marzo, en la que expresamente se ha sostenido que “hay que atender a la fecha de devengo del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio”<sup>33</sup>.

### **2.2.3 MANTENIMIENTO DE LA EMPRESA, NEGOCIO O ENTIDAD REFERIDA DURANTE EL PLAZO DE DIEZ AÑOS**

En primer lugar, y antes de entrar en el análisis de este requisito, resulta necesario concretar cómo puede conciliarse el cómputo de este plazo de diez años con el plazo de cuatro años que, como es sabido, puede suponer la prescripción del Impuesto. Teniendo en cuenta que el plazo de diez años para el disfrute de la reducción se iniciará el día del fallecimiento del causante, es decir, el día en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones, cabe plantearse si hay que entender que, una vez transcurridos los cuatro años de prescripción, no es posible realizar comprobación alguna por parte de la Administración o, por el contrario, esos cuatro años han de iniciar su cómputo una vez que se incumplan los requisitos establecidos en la LISD. En punto a esta cuestión, VEGA HERRERO se ha posicionado a favor de esta segunda postura, afirmando que el principio que preside la fijación del momento en que ha de empezar a transcurrir el plazo de prescripción es que el derecho o la acción hayan nacido, entendiendo por tal la posibilidad de su ejercicio. Esta idea, según la citada autora, es la que sirve para resolver determinadas situaciones que se producen cuando existen en un tributo exenciones automáticas y provisionales, en el sentido de que su definitiva efectividad queda condicionada al cumplimiento de algún requisito impuesto normativamente. En las circunstancias referidas, concluye, lo lógico parece ser que el tiempo de prescripción no transcurra hasta que desaparezca el obstáculo que impide a la Administración practicar la liquidación, y que no es otro que el agotamiento del plazo que motiva la pérdida del beneficio fiscal”<sup>34</sup>.

En relación con la concreción de este requisito, nuevamente aquí conviene revisar lo que la jurisprudencia y la doctrina administrativa han sostenido al respecto en tanto han contribuido a aclarar de manera definitiva y sustancial los términos de este precepto. Así, la contestación a la Consulta de 29 de Junio de 2010 de la DGT<sup>35</sup>, fundamentándose a su vez en lo dispuesto en la antes citada Resolución 2/1999, de la misma Dirección General de Tributos,

---

<sup>33</sup>De igual modo, es la solución acogida por autores como ADAME MARTÍNEZ en su citada obra, (pág. 330).

<sup>34</sup>VEGA HERERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990 (pág. 49).

<sup>35</sup>Dirección General de Tributos, Consulta vinculante núm. V1478-10 de 29 junio 2010 (JUR\2010\351800).

estipula la sencilla obligación de mantener la adquisición durante diez años, sin que a tal efecto se requiera la explotación de la empresa o la actividad profesional; únicamente exige la Ley la obligación de mantener la titularidad durante el plazo de diez años, insistimos, sin ordenar la continuidad de la actividad desarrollada por el causante.

Interesante resulta también traer a colación el supuesto recogido en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de junio de 2004<sup>36</sup>. En este caso, se trataba de una transmisión “*mortis causa*” de participaciones sociales con derecho a exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a favor de la viuda y de sus hijos, además de la inmediata donación por parte de la viuda a sus hijos tanto de las participaciones heredadas como otras que eran de su titularidad. Existían, pues, dos escrituras públicas distintas en las que se reflejaban, por un lado la transmisión “*mortis causa*” y por el otro la transmisión gratuita “*inter vivos*”, debiendo por ello ser analizadas de forma independiente. La DGT resolvió que el requisito de mantenimiento de la adquisición debe quedar vinculado también a los herederos como grupo y que no se perdería el derecho a la reducción por la transmisión gratuita por parte de algún coheredero en favor de otro coheredero, porque la participación conjunta del grupo de herederos se habrá mantenido íntegra. Por lo que se refiere a la donación de la viuda a sus hijos, sostuvo la DGT que “*(...)el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 exige también diversas condiciones, pero con carácter "sine qua non" la aplicabilidad de la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. No sucede así ni para las participaciones heredadas por la viuda, dado que recayendo la condición de Administrador en el causante, no consta que ninguno de los hijos desempeñara funciones directivas en la entidad y pudiera atribuir la exención tanto a sí mismo como a los demás integrantes del grupo de parentesco (padre, madre y hermanos), como tampoco para las participaciones de titularidad del cónyuge superviviente. Consecuentemente, la donación de unas u otras participaciones no daría derecho a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a ninguno de los donatarios. Si la viuda hubiera renunciado pura y simplemente sus derechos hereditarios sobre las participaciones heredadas, tales derechos hubieran acrecido la cuota hereditaria de los hijos, los cuales podrían haber aplicado la reducción del 95% sobre el valor de adquisición correspondiente*”.

Habiendo puesto ya de manifiesto que no es necesario para la aplicación de la exención la continuidad en la misma actividad que ejercía el causante, al permitirlo así la Resolución 2/1999, de 23 de Marzo, surge, entonces, el interrogante en torno a qué actividad se puede llevar a cabo. Descartada la solución que obliga a continuar con la misma actividad desarrollada

---

<sup>36</sup> Consulta vinculante núm. 1322-04 de 16 de junio (JUR 2004\196376).

por el causante (teniendo en cuenta que, desde luego, se puede continuar con la misma actividad), dos soluciones son posibles.

La primera, consistirá en considerar que la norma exige la realización de una actividad, pero sin que ésta tenga que ser la misma actividad que venía desarrollando el causante. Además, bastaría con que la realizara uno de los herederos, no siendo tampoco necesaria la implicación de la totalidad. Esta postura es la mantenida por la Dirección General de Tributos, entre otras, en la Consulta núm. 1532-01, de 25 de julio de 2001 y además, en la precitada Resolución 2/1999, de 23 de marzo. De igual modo, es la posición mantenida por autores como VAQUERA GARCÍA y ADAME MARTÍNEZ<sup>37</sup>.

La segunda opción, menos restrictiva que la anterior, entiende que la norma únicamente exige el mantenimiento de la adquisición, lo que supone no transmitir la propiedad de los elementos patrimoniales, siendo indiferente el destino que a los mismos se dé. Esta interpretación ha de ser a nuestro juicio desechada de manera inmediata porque, según apunta PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ<sup>38</sup>, además de no ser la intención deseada por la norma, podría llevar a una excesiva permisibilidad, permitiendo, incluso, el cese en la realización de actividad.

Coincidimos en este aspecto con la doctrina señalada en primer lugar, ya que, desde luego, permite la continuidad de la empresa (aunque la actividad varíe), que, como hemos puesto de manifiesto reiteradamente, es el objetivo de la reducción que venimos tratando.

Para concluir este apartado, nos resta hacer una mención a la prohibición de realización de actos de disposición u operaciones societarias que minoren sustancialmente el valor de adquisición, prohibición que se contempla en el apartado f) del artículo 1.3 de la citada Resolución 2/1999. Para concretar en qué se traduce este requisito, debemos acudir, de nuevo, a la doctrina científica y administrativa existente al respecto. En este sentido, la Consulta de 17 de junio de 2010 de la DGT<sup>39</sup> se pronunció en un caso en el que los órganos de administración de las entidades en las que participaba el causahabiente habían realizado operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. La respuesta de la Dirección General de Tributos en dicha Resolución fue -en relación al supuesto más habitual cual es el caso de transmisiones de acciones y participaciones, en las

---

<sup>37</sup>VAQUERA GARCÍA, A.: *Régimen Tributario de la Empresa Familiar*, Dykinson, Madrid, 2004 (pág. 217) y cfr. ADAME MARTÍNEZ, F.: *Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, ob. cit, (pág. 349).

<sup>38</sup>PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: "Régimen fiscal de la empresa familiar en España", en *Impuestos*, núm. 7, 2001 (pág. 101).

<sup>39</sup>Consulta vinculante núm. V1355/10 de 17 junio (JUR 2010\353399).

quelos órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente realizan este tipo de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas- que si el valor de la adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.

Son varios los autores que se han mostrado críticos con el criterio de esta Dirección General (entre otros, VAQUERA GARCÍA o NAVARRO EGEA), por entender que en los supuestos citados en la consulta (escisión, fusión,...) se produce un auténtico cambio de titularidad en los elementos patrimoniales, idea con la que nos mostramos de acuerdo. Estos autores consideran que cuando se produce alguno de dichos supuestos, al haber un cambio en la titularidad en los elementos patrimoniales, podríamos estar ante un ejemplo de incumplimiento de la prohibición establecida en la Ley. A su juicio, si bien con la citada prohibición se está tratando de proteger el valor de la adquisición, consideran, sin embargo, que si se conserva el título y dicha cuantificación en las participaciones en entidades, se podría dar cabida a operaciones societarias de fusión o canje de activos que no supondrían nunca una disminución del mismo<sup>40</sup>.

En torno a esta misma cuestión, podemos añadir, siguiendo también aquí a la doctrina de la DGT<sup>41</sup>, que no es precisa la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó dicha reducción, materializado bien en las acciones o participaciones heredadas, bien en aquellas recibidas en su lugar con ocasión de las distintas operaciones societarias acordadas por los órganos de administración de las entidades en que participe el causahabiente. En el caso planteado en el escrito de consulta, se parte de que el importe obtenido por la transmisión de las participaciones adquiridas “*mortis causa*” fue reinvertido en ampliaciones de capital de entidades dedicadas a la actividad económica de promoción inmobiliaria y arrendamiento de inmuebles. Como consecuencia de la crisis del sector inmobiliario, el valor de mercado de los activos inmobiliarios resultaba ser sensiblemente inferior a su valor neto contable, por lo que la adecuación contable a su valor no mantendría, como es obvio, aquel sobre el que se practicó la reducción en el impuesto sucesorio. Una

---

<sup>40</sup>En términos de la propia NAVARRO EGEA: “*El dato significativo es que se trata de operaciones llevadas a cabo por las entidades con personalidad jurídica propia, donde el titular de las participaciones se limita a aceptar el canje de unos títulos por otros. Ahora bien, el cambio de la titularidad de las operaciones mencionadas no implica una alteración en el valor de la adquisición, por lo que cumpliéndose los demás requisitos del art. 20 de la LISD no se perderá la reducción practicada en su momento*” (NAVARRO EGEA, M: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid, 1999 (pág. 82).Cfr. VAQUERA GARCÍA, A: *Régimen Tributario de la Empresa Familiar*, op. cit.

<sup>41</sup>Consulta vinculante núm. V1245-10 de 7 junio 2010 (JUR\2010\326182).

situación similar se produciría en caso de transmisión de tales activos, con la consiguiente materialización de la minusvalía latente en los mismos. Entiende la Dirección General que el supuesto planteado no puede considerarse imputable a la voluntad de los titulares de las acciones o participaciones y, por ende, que en circunstancias como las expuestas y que tienen su reflejo y justificación contable, no parece lógico ni razonable entender que la minoración del valor de adquisición lleve consigo la pérdida del derecho a la reducción. De este modo, entiende la doctrina que no se tienen en cuenta, a los efectos de determinar cuándo hay un acto de disposición del sujeto, las pérdidas sobrevenidas en la actividad que reduzcan el valor de mercado de algunas participaciones, no así el valor de la adquisición<sup>42</sup>. A nuestro juicio, resulta muy razonable la respuesta otorgada por la Dirección General de Tributos, que, como podemos ver, se muestra sensible ante los cambios producidos por la situación de crisis actual, que tal y como dice en su Consulta, es totalmente ajena a la voluntad de los herederos, en absoluto conocedores en aquel momento de la disminución de valor que acarrearía la crisis del sector inmobiliario.

A mayor abundamiento, la Consulta de la DGT de 20 enero 2004<sup>43</sup> analizó un supuesto en el que se pretendía permutar -en concreto, con el Ayuntamiento de Albacete- un terreno por el que se había practicado en su día reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por razón de adquisición "*mortis causa*", recibiendo del Municipio en el futuro parte del terreno ya urbanizado. La solución que ofreció la DGT fue la siguiente: *"...habida cuenta que en el supuesto descrito en el escrito de consulta, el titular o titulares del terreno objeto de permuta mantienen, al menos, el valor de adquisición por el que se practicó la reducción en el impuesto sucesorio, la operación proyectada no comporta infracción del requisito de permanencia exigido por la Ley 29/1987 y, en consecuencia, no procedería la práctica de liquidación complementaria alguna por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"*.

Las respuestas que ofrece la DGT en los supuestos contemplados son, bajo nuestro punto de vista, soluciones loables. Lo entendemos así porque en todos los casos analizados (así como en otros que, aun no recogidos aquí, se han mostrado en el mismo sentido) la DGT ofrece una solución coherente, por considerar que todo acto de disposición u operación societaria que sobre la adquisición se realice no merece ser objeto de pérdida de la reducción practicada siempre que no se minore el valor de la misma. Es, para nosotros, esa última matización la que merece ser elogiada por ir en consonancia con la interpretación del requisito de permanencia

---

<sup>42</sup>MARCOS SÁNCHEZ, T.: *Doctrina administrativa sobre las medidas fiscales protectoras de la empresa familiar*, en VARIOS AUTORES, *La fiscalidad de la empresa familiar*, Monografías de la Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 15, Madrid, 2000 (pág. 274).

<sup>43</sup>Consulta vinculante núm. 0050-04 de 20 enero 2004 (JUR\2004\85760).

durante el plazo de diez años. Hemos de recordar que se exige un periodo de permanencia de la adquisición durante diez años; sin embargo, tampoco hay que olvidar que durante esos diez años no existe obligación de mantener la adquisición recibida como tal, sino que únicamente ha de mantenerse la titularidad, pudiendo cambiar de actividad. En definitiva, es la posibilidad de cambiar la actividad la que resulta del todo coherente con las soluciones aportadas por la DGT, la cual permite, como ya hemos visto, realizar transformaciones en la adquisición.

### **2.3 MAGNITUD SOBRE LA QUE SE APLICA LA REDUCCIÓN**

Establece el artículo 20 LISD que resulta aplicable la reducción en los supuestos en los que en la base imponible se incluya el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, sin precisar al respecto si la reducción resulta aplicable también sobre el resto de componentes de la referida base imponible<sup>44</sup>. Esta falta de precisión que muestra la Ley obligó a la doctrina a pronunciarse sobre este asunto y defender la postura mantenida por la Resolución 2/1999, según la cual “la reducción del 95 por 100 opera sobre la parte de valor del bien en cuestión incluida en la base imponible del sujeto pasivo, siendo el valor incluido en la base imponible el valor neto que se define en el artículo 9 de la Ley. Dicho valor debe entenderse neto de cargas o gravámenes (artículo 12), así como de deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles (artículos 13 y 14)”<sup>45</sup>.

El Tribunal Supremo se pronunció sobre esta cuestión en su Sentencia de 18 de marzo de 2009<sup>46</sup>, estableciendo así el criterio definitivo a seguir por el resto de los Tribunales. Concretamente, entendió el Alto Tribunal que no podía mantenerse la postura de la parte recurrente, según la cual el valor al que hace referencia la Ley es el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, incluyendo, por tanto, las deudas y gastos generales de la herencia que correspondan a los mismos y, dentro de ellos, la parte proporcional del total de deudas dejadas por el causante y también la parte proporcional de los gastos de entierro y funeral, entre otros. Y entendió el Tribunal que no podía ser ésta la finalidad de la norma, ya que el precepto se refiere exclusivamente al valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades y esto es independiente conceptual y realmente del valor total de la base imponible, estando compuesto por el activo que dicho valor suma o aporta a la base y el pasivo exclusivamente ligado a él, por lo que la reducción ha de practicarse sobre el valor que

---

<sup>44</sup>En este sentido lo ha advertido ADAME MARTÍNEZ en su obra reiteradamente mencionada (pág. 362).

<sup>45</sup> Forman parte de ese sector de la doctrina, entre otros, PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ o CARO ROBLES, que así lo plasman en sus respectivas obras “Régimen fiscal de la empresa familiar en España”, en *Impuestos*, núm. 7, 2011 y “La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en *Estudios Financieros*, núm. 223, 2001.

<sup>46</sup>Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 18 de marzo de 2009 (RJ 2009\1812).

dicho activo fiscalmente supone, sin la minoración de conceptos, como cargas o deudas extraños a él. Concluyó el Tribunal su argumentación afirmando que la reducción se practica sobre el valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, no sobre la parte proporcional que suponga, sobre la base, el neto de la empresa, negocio o participación, ya que imputar un porcentaje de las deudas y gastos generales, sin que aparezcan ligados a la empresa, supondría no aplicar una reducción en un 95 por 100 del valor de la empresa incluido en la base, como señala la Ley, sino una reducción en un 95 por 100 de la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la empresa.

Por nuestra parte, nos mostramos de acuerdo con la solución ofrecida por el Tribunal Supremo, ya que, tal y como el mismo ha indicado, la reducción del 95 por 100 ha de hacerse sobre el valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades y no como pretende la parte, incluyendo las deudas y gastos generales de la herencia que correspondan a los mismos. Y a nuestro juicio ello es así porque consideramos que lo que se transmite es el valor de esa empresa como tal, como un todo, debiendo vincularse únicamente las deudas y gastos que sean propios de la misma.

## **2.4 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN**

### **2.4.1 INTRODUCCIÓN**

Una vez que hemos analizado el significado y funcionamiento de la reducción que venimos tratando, y precisados también cuáles son sus requisitos, entendemos conveniente hacer una breve mención a la siguiente cuestión: ¿qué sucede con las herencias cuyos sujetos pasivos no residen en España? Es decir, ¿a los causahabientes no residentes, se les aplica la misma normativa que a los que sí residen en territorio español? Sabido es que un sujeto pasivo no residente en España tributa en nuestro país por obligación real, esto es, por los bienes que radiquen en España y por los derechos que se ejerciten en nuestro Estado. Sin embargo, se nos plantea la duda de si a estos no residentes se les aplica o no la normativa prevista por las Comunidades Autónomas -competentes, como sabemos, para regular esta cuestión-, y por tanto, tienen derecho a la aplicación de esas previsiones autonómicas (generalmente más favorables), o si, por el contrario, únicamente tienen derecho a la aplicación de la normativa estatal.

Para solucionar dicho interrogante resulta interesante realizar con carácter previo un breve análisis de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>47</sup> por su incidencia en esta cuestión.

#### **2.4.2 BREVE ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014 DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

La mencionada Sentencia trae causa de un recurso por incumplimiento interpuesto el 7 de marzo de 2012 por la Comisión Europea en relación con los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, sustituidos posteriormente por los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009, siendo parte demandada nuestro país. Solicita la Comisión al Tribunal que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 y 63 TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al haber introducido diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y los donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes, y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

En primer lugar, la demandante, es decir, la Comisión, mantiene que el ISD es un impuesto estatal, de aplicación en todo el territorio nacional, que se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, actualmente, a través de la Ley 22/2009, recordando que, una vez cedido el mismo, las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas propias que complementen o sustituyan a las del Estado. Es por ello que las Comunidades Autónomas pueden establecer reducciones fiscales propias que únicamente se aplican en el supuesto de que haya un punto de conexión con el territorio de las mismas. Esta situación supone un distinto trato fiscal para las personas que no residen en España (a las que, por lo tanto, no se les pueden aplicar las reducciones fiscales propias de las Comunidades Autónomas, al no haber punto de conexión) y para los bienes que no radiquen en el Estado miembro. Según la apreciación de la Comisión, esta diferencia de trato es contraria a lo establecido en los artículos 21 y 63 TFUE, pues en suma, la legislación de las Comunidades Autónomas es aplicable, junto con la legislación estatal, a los residentes en las mismas o a los propietarios de bienes situados en su territorio. Sin embargo, el régimen nacional establecido por la Ley 29/1987 es el aplicable en los supuestos de sujeción al impuesto por obligación real.

---

<sup>47</sup>Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda), Caso Comisión Europea contra Reino de España. Sentencia de 3 de septiembre 2014, Asunto C-127/12 (TJCE 2014\222).

Según mantiene la Comisión, en el supuesto de que sólo la legislación estatal resulte aplicable, la carga fiscal soportada es más elevada, dado que en todas las Comunidades Autónomas que se ha ejercido esa competencia, la carga fiscal soportada por los residentes de esas Comunidades o por los no residentes titulares de un bien inmueble situado en el territorio de esas Comunidades resulta inferior a la derivada de la aplicación exclusiva de la legislación estatal. Por todo ello, entiende la Comisión que existe un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE, y tras dejar claro que la organización de los regímenes fiscales nacionales debe respetar los principios establecidos por los Tratados, no pone, sin embargo, la Comisión en cuestión el reparto de las competencias normativas a escala nacional.

En segundo lugar, y por lo que se refiere a la defensa mantenida por el Reino de España, el Estado miembro afirmó que únicamente puede apreciarse el incumplimiento a la luz de la libertad de circulación de capitales, con exclusión, por un lado, del artículo 21 TFUE, relativo a libertad de circulación y libre residencia, y, por otro, con la exclusión del artículo 28 del Acuerdo EEE, relativo a la libre circulación de los trabajadores. Mantiene, en cambio, que el artículo 63 TFUE, que versa sobre la libertad de circulación de capitales, es aplicable, en principio, al trato fiscal de las sucesiones y las donaciones (Sentencias MISSIONSWERK WERNER HEUKELBACH y HALLEY)<sup>48</sup> así como a las donaciones y las dotaciones (Sentencia MATTNER)<sup>49</sup>.

Sostuvo el Estado miembro en sus escritos que la situación de los residentes y la de los no residentes en materia de impuestos directos no son comparables, como regla general, ya que la capacidad contributiva personal del no residente puede apreciarse con mayor facilidad en el

---

<sup>48</sup>Recordemos que en la sentencia MISSIONSWERK WERNER HEUKELBACH, C-25/10, EU:C:2011:65, apartado 16, se afirma que las sucesiones consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal». Constituyen, de igual modo, movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. De igual modo, la sentencia HALLEY, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 19, se pronuncia en los mismos términos.

<sup>49</sup>La sentencia MATTNER, C-510/08, EU:C:2010:216, en sus apartados 19 y 20, recuerda que no existe en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» a efectos del artículo 56 CE, apartado 1, motivo por el cual el Tribunal de Justicia ha reconocido con anterioridad un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo de la Directiva 88/361, aunque ésta fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (que devinieron artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, artículos derogados por el Tratado de Amsterdam), entendiéndose que, conforme a la introducción de dicho anexo, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo. Recuerda que las donaciones y las dotaciones se recogen bajo la rúbrica XI, «Movimientos de capitales de carácter personal», que figura en el anexo I de la Directiva 88/361 (sentencia de 27 de enero de 2009, PERSCHE, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 24) y que, por consiguiente, a semejanza del impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante y que están comprendidas también en esa misma rúbrica del citado anexo I, el trato fiscal dispensado a las donaciones, ya sean éstas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro.

lugar en el que se halla el centro de sus intereses personales y patrimoniales, es decir el lugar de su residencia habitual. Recuerda, además, que, según el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en materia de libre circulación de capitales se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Lo que nos parece más interesante por parte de la defensa es que destaca que deberían haber sido examinadas todas las legislaciones fiscales de las Comunidades Autónomas para comprobar si una legislación favorable aplicable a ciertos residentes no resultaba aplicable a los no residentes porque la carga fiscal no tiene por qué ser necesariamente inferior cuando se aplica la legislación de una Comunidad Autónoma y que la restricción alegada por la Comisión también se puede producir en una situación puramente interna cuando una Comunidad Autónoma no ha ejercido su competencia fiscal.

Por otra parte, se hizo hincapié también por el Estado español en la distinción entre la situación de los residentes y de los no residentes, entendiendo que la misma no es comparable en la fiscalidad española en materia de sucesiones y donaciones. Esto se debe a que se considera a los residentes sujetos por obligación personal, mientras que los no residentes lo están por obligación real. De esa forma, censura que la Comisión no atienda al hecho de que los residentes tributan por todas las adquisiciones de bienes y derechos con independencia del lugar en el que se hallan o son ejercitables, mientras que los no residentes sólo tributan por las adquisiciones de bienes situados en el territorio español y de derechos ejercitables en el mismo territorio.

Ante estas argumentaciones, el Tribunal comenzó recordando que, al igual que el impuesto sobre las donaciones, el impuesto sobre las sucesiones, consistentes en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro. Explica, a continuación, cuándo se produce la restricción de la libre circulación de capitales, que tiene lugar siempre que la normativa de un Estado miembro haga depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación, del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando de ello deriva que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición.

En este punto, y teniendo en cuenta que el Estado miembro había alegado el artículo 65.1 TFUE, por este motivo procedió el Tribunal a distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 TFUE y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 del mismo. Extrae el Tribunal de la jurisprudencia la siguiente apreciación: para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del ISD, distingue entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general<sup>50</sup>.

A juicio del Tribunal no existe diferencia alguna entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda suponer una diferencia de trato porque la normativa española en cuestión considera, en principio, a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España. En segundo término, considera el Tribunal que cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del ISD a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera del mismo, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que a las reducciones fiscales se refiere.

Finalmente, por todos los motivos señalados, el TJUE declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

---

<sup>50</sup>En este sentido se pronuncia la sentencia ARENS-SIKKEN, C-43/07, EU:C:2008:490, apartado 53, en la que distingue entre el trato desigual que permite el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo. Desprende de la jurisprudencia que, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véanse las sentencias VERKOOIJEN, apartado 43; MANNINEN, apartado 29, y JÄGER, apartado 43).”

### 2.4.3 EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Resulta inevitable hacer un análisis de los efectos que ha producido la sentencia de 3 de septiembre de 2014 en nuestro ISD, y, como no podía ser de otro modo, en la reducción que venimos tratando.

Siguiendo a FERNÁNDEZ JUNQUERA<sup>51</sup> podemos comenzar poniendo de manifiesto una idea que no ha sido tenida en cuenta en la sentencia y que, sin embargo, resulta bastante obvia. Nos referimos al hecho de que la sentencia ha tratado tanto la situación de sujeción al impuesto por obligación real, por lo que se les aplica la legislación estatal frente a la autonómica, como las situaciones producidas cuando los causantes o los inmuebles donados no están situados en España, supuesto en el que también se aplica la Ley estatal, pero en este caso no porque lo establezca directamente la Ley del Impuesto, sino porque así lo dispone la Ley 22/2009 en sus artículos 32.1 y 2, a) y b). Como es sabido, la aplicación de la Ley estatal no es idéntica en ambos supuestos, dadas las diferencias existentes entre la sujeción al impuesto por obligación real que por obligación personal.

De acuerdo, nuevamente, con lo apuntado por la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA sobre la sentencia que venimos tratando, llama la atención que ni la Comisión ni el Tribunal hayan debatido el reparto de competencias, afirmándose únicamente por parte de la Comisión que en el caso de resultar aplicable solamente la legislación estatal, la carga fiscal que asume el sujeto pasivo es mayor que si resultare de aplicación la normativa autonómica. Para hacer frente a este argumento, el Reino de España, recordemos, había alegado que dicha afirmación no era veraz, debiendo haberse examinado todas las normativas autonómicas para comprobar que ello no es siempre así, de hecho, existen legislaciones autonómicas, como sucede en el caso de Asturias, en las que la carga fiscal soportada por el contribuyente resulta mayor que si se aplicara la normativa estatal<sup>52</sup>. Es preciso, por ello, hacer aquí una crítica al hecho de que el Tribunal aceptase de plano la argumentación de la Comisión, que únicamente tiene en cuenta a

---

<sup>51</sup>FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Revista Quincena Fiscal* num.11/2015 parte Comentario de Jurisprudencia, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2015 (BIB 2015\1897).

<sup>52</sup>FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Revista Quincena Fiscal* num.11/2015 parte Comentario de Jurisprudencia, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2015 (BIB 2015\1897). En torno a esta cuestión, el ejemplo de Asturias es el que más ilustra sobre el asunto: “El Principado de Asturias, por ejemplo, ha incrementado en 1,5 puntos el porcentaje aplicable a las bases liquidables superiores a 400.000 euros, fijándolo en un 31,25%, y en 2 puntos el tipo aplicable para las bases superiores a 800.000 euros a las que se les aplica un 36,50%. Al no haberse llevado a cabo otras reducciones de interés por esta Comunidad en bases elevadas, queda claro que en tales casos resultaría más ventajosa la legislación estatal que la autonómica”.

la normativa estatal, cuando puede comprobarse que la discriminación entre residentes y no residentes y bienes situados en territorio español (en una Comunidad Autónoma concreta) y bienes que radican en un país extranjero, la provocan en muchos casos las Comunidades Autónomas en su normativa, y no así la legislación nacional. Es, por ello, que debería haberse analizado, según nuestro parecer, de forma paralela, la legislación autonómica, que es la que incide de forma directa en los no residentes, motivo por el que mostramos nuestra disconformidad con la sentencia por lo que a esta cuestión se refiere.

Por otra parte, resulta igualmente importante resaltar la apreciación hecha por el Estado español según la cual no se puede comparar la situación entre residentes y no residentes porque al estar los no residentes sujetos por obligación real solo van a tributar por los bienes situados en España o por los derechos que se puedan ejercitar en su territorio, frente a los residentes que tributarán por todos los bienes que reciban con independencia de donde se encuentren éstos situados. A nuestro juicio, la posición defendida por nuestro Estado es correcta, ya que no son comparables la tributación por obligación personal, en la que se tributa por todo el conjunto de bienes que se reciban, al importar la residencia en España, y la tributación por obligación real, en la que lo que importa es que los bienes por los que se tributa radican en España y en la que únicamente se va a tributar por esos bienes que radiquen en España, con independencia del resto de bienes que se puedan heredar. Entendemos que procede preguntarse en este momento si resulta lógico que, a pesar de las diferencias existentes entre la obligación personal y real de contribuir, no se aplique la reducción que venimos tratando a los no residentes por obligación real. Desde nuestra posición, no lo consideramos lógico si recordamos que lo que se pretende con la misma es garantizar la continuidad de las empresas familiares -se entiende, radicadas en nuestro territorio-.

Con independencia de estas consideraciones, conviene también analizar las repercusiones que la referida Sentencia ha producido en nuestro país. Sin duda, la principal consecuencia ha sido la modificación de la LISD, pues España se ha visto obligada a modificar su derecho interno para adaptarlo a la jurisprudencia del TJUE y para ello utilizó la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modificó la del IRPF y la del IRNR y otras normas tributarias. Esta Ley contiene además una Disposición final tercera, cuyo objeto consiste en la modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concreto, la Disposición adicional segunda de la LISD<sup>53</sup>. Hemos de señalar que sin perjuicio de que la Disposición final tercera de la Ley 26/2014 contenga otras modificaciones que afectan a adquisiciones por donación o cualquier otro negocio jurídico a

---

<sup>53</sup>Recordemos que esta Disposición adicional segunda no tenía ya sentido antes de la modificación introducida por la Ley 26/2014, puesto que se dedicaba a introducir modificaciones en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1980, texto que ya no está en vigor, por lo que había perdido la Disposición adicional su vigencia.

título gratuito e “*inter vivos*”, por nuestra parte trataremos aquí únicamente las modificaciones que afectan a las adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por la relación de éstas con el objeto de este trabajo.

Por lo que respecta a la situación en la que el causante ha sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, residiendo el causahabiente en territorio español, la nueva redacción de la Ley permite a los contribuyentes la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España y, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida. Como consecuencia de la misma, ya no se aplica, por tanto, a los contribuyentes no residentes la normativa estatal, sino que tienen derecho a que se les aplique la normativa de la Comunidad Autónoma que corresponda en función de dónde radique el mayor valor de los bienes. No hay que olvidar que pueden renunciar a ese derecho y solicitar la aplicación de la normativa estatal.

Si bien esta previsión constituye un avance en el tratamiento de esta cuestión de cara a superar las apuntadas deficiencias de que adolecía, es preciso recordar que la doctrina ha puesto ya de manifiesto que la regla utilizada para saber qué normativa autonómica aplicar al contribuyente no residente no está exenta de problemas, al ser relativamente sencillo ubicar en el territorio de la misma ciertos bienes muebles (no así inmuebles, obviamente)<sup>54</sup>.

En segundo lugar, cabe la posibilidad de que el causante no hubiera dejado ningún bien situado en España, país en el que reside el causahabiente, disponiéndose en este caso la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida el contribuyente. En estos casos pueden producirse discriminaciones entre residentes porque, como ya sabemos, no todas las Comunidades Autónomas han establecido normas de tributación más reducida, por lo que

---

<sup>54</sup>Podemos encontrar así, la opinión de FALCÓN Y TELLA, quien, al respecto, dice lo siguiente: “Ahora bien, cuando el causante es residente en otro Estado miembro, o en el EEE, el problema no es tan sencillo. La regla a) de la enmienda opta por aplicar la normativa correspondiente a la Comunidad «donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España», pero este criterio presenta graves inconvenientes. Por ejemplo, en el caso de las cuentas y depósitos bancarios, y en general los derechos de crédito, generalmente viene entendiéndose entre nosotros que estos bienes se entienden situados en el lugar en que sea residente o esté establecida la correspondiente entidad financiera. En otros países, los derechos de crédito se entienden situados en el lugar de residencia del acreedor (titular de la cuenta o depósito), salvo que estén afectos a una actividad mercantil realizada en otro lugar. Pero si se atiende a la residencia de la entidad financiera, como se hace en España, el causante puede fácilmente situar su patrimonio mobiliario en una Comunidad con un gravamen de sucesiones reducido, y de este modo elegir la normativa aplicable a su heredero. Por otra parte, la regla prevista en la enmienda puede llevar a que un inmueble situado en una Comunidad autónoma con el impuesto muy bajo, acabe tributando al Estado con arreglo a la normativa de otra con impuestos más elevados, porque radica en ella un patrimonio mobiliario más importante. Y ello incidiría en una de las discriminaciones contempladas en la sentencia”. FALCÓN Y TELLA, R.: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Revista Quincena Fiscal* num.18/2014 parte Editorial, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2014 (BIB 2014, 3500).

cada heredero va a tributar según lo que establezca la normativa de la Comunidad en la que resida, eso sí, quedando en peor condición los herederos de un causante residente en una Comunidad de alta tributación. No olvidemos que aquí la norma no le otorga al sujeto pasivo la opción de elegir si quiere la aplicación de la normativa estatal o la autonómica. Como podemos observar, la reforma ha incidido en esta cuestión, y, sin embargo, subsiste el problema de distinta tributación en función de la residencia, a pesar de la modificación.

Nos podemos encontrar, en tercer lugar, con el supuesto en el que los contribuyentes son no residentes en España, pero sí residen en un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE, y el causante había sido residente en una Comunidad Autónoma determinada. Se les concede a los mismos el derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma, otorgándose así a los no residentes, con esta nueva redacción de la norma, la aplicación de la misma normativa que a los residentes. Incluso, se les otorga la posibilidad de renunciar a la aplicación de la normativa autonómica si les conlleva una mayor carga fiscal. Es la propia redacción del texto la que nos da pie a entender tal beneficio que, no olvidemos, sitúa a los no residentes en una mejor posición respecto a los residentes en territorio español, a los que no se les concede la opción de elegir la aplicación de una normativa u otra.

Finalmente, resta hacer una mención de cómo afecta de forma concreta esta reforma a la reducción que estamos estudiando en este trabajo, teniendo en cuenta los supuestos contemplados en la reforma, y advirtiendo que únicamente haremos una mención de las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Ilustremos esta cuestión con los siguientes ejemplos.

En primer lugar, cabría citar el supuesto de adquisición de la empresa familiar cuando el causante hubiera residido en un Estado miembro de la UE o del EEE, distinto de España. Los causahabientes, en estos supuestos, tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre dicha empresa. Y si la misma no radicara en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida. Como podemos ver, se generan las mismas discriminaciones a las que, de forma general, hacíamos alusión unas líneas más arriba, dado que a los no residentes se les permite la elección de la normativa aplicable –estatal o autonómica–, mientras que a los residentes en España no se les permite elección alguna. De igual modo, se mantienen también las diferencias a nivel interno alimentadas por la distinta normativa autonómica.

En segundo lugar, puede darse la situación consistente en la adquisición de la empresa familiar cuando el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, pero los

causahabientes sean no residentes en España, pero sí en un Estado miembro de la UE o del EEE. En esta situación, los causahabientes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma en la que el causante hubiera residido. De igual modo, se crea una situación de discriminación entre los no residentes y los residentes, en la que salen beneficiados los no residentes al tener la posibilidad de estudiar si la normativa de la Comunidad Autónoma en la que residía el causante establece una mejora de la cifra del 95 por 100 que contempla la Ley estatal para la reducción por la adquisición de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, posibilidad de la que no gozan los residentes en España.

Sin olvidar que en buena parte, las discriminaciones se producen también entre sujetos residentes como consecuencia de las competencias que hayan ejercido las distintas Comunidades Autónomas, queremos reflejar con estos ejemplos que, a pesar de las modificaciones habidas en la norma, continúan produciéndose diferencias de trato entre sujetos residentes en España y los no residentes que afectan, obviamente, a la aplicación de la reducción que nos ocupa.

### **3. MOMENTO EN QUE DEBE SOLICITARSE LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR TRANSMISIONES “MORTIS CAUSA” DE EMPRESAS INDIVIDUALES, NEGOCIOS PROFESIONALES O PARTICIPACIONES EN ENTIDADES**

Por lo que se refiere al momento oportuno en el que debe solicitarse la aplicación de la reducción, éste no es otro que el momento de la presentación de la declaración del Impuesto. Sin embargo, ocurre, en no pocas ocasiones, que el sujeto pasivo solicita la aplicación de la reducción en un momento posterior, bien porque desconocía la existencia de la misma, bien porque dejó pasar el plazo sin solicitarla, planteando dudas en torno a la viabilidad de dicha opción.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado ADAME MARTÍNEZ, siguiendo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 18 de marzo de 2009<sup>55</sup>, que perfectamente sirve para ilustrar esta cuestión. En este caso, la reducción se solicitó como una cuestión nueva mediante el recurso de reposición contra el acuerdo por el que se había practicado la liquidación. La Administración, en el caso que nos ocupa, defendió la posición de que no se

---

<sup>55</sup>Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sección 4ª, de 18 de marzo de 2009 (JUR 2009\207560).

puede solicitar la aplicación de la reducción tras la presentación de la liquidación, fundamentando su posición en el artículo 119.3 LGT<sup>56</sup>. Se pronuncia la sentencia en términos distintos a lo defendido por la Administración, alegando que la Sala rechaza lo alegado por la Administración ya que la aplicación de la reducción en cuestión, no puede ser calificada como el ejercicio de una opción concreta cuyo ejercicio y declaración expresa se imponga en el momento de la presentación de la declaración del impuesto, sino, que considera que la aplicación en la liquidación del impuesto de una reducción prevista en la normativa del tributo, que permite, siempre que se den determinadas circunstancias, su aplicación en la base imponible. La mención por parte del contribuyente en su declaración inicial de la aplicación de un determinado beneficio fiscal, no puede considerarse como una opción, ni por ende, su omisión como una renuncia a tal beneficio, ya que ello, en modo alguno está contemplado en la normativa tributaria. No resulta, por ello, admisible defender la aplicación de un beneficio aplicable a un requisito meramente formal o a una calificación carente de amparo legal. En definitiva, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 122 de la Ley General Tributaria, no comparte el Tribunal el criterio seguido por la Administración en el sentido de considerar como una opción o en su defecto, como una renuncia la aplicación del beneficio fiscal concedido, toda vez que, no existe base legal que lo imponga. Además, recuerda que se permite presentar autodeclaraciones o declaraciones complementarias o comunicaciones complementarias o sustitutivas, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

En el presente caso, nos mostramos disconformes con la argumentación ofrecida por la Administración, entendiéndola acertada el razonamiento del Tribunal. Consideramos, al igual que el Tribunal, que el hecho de que se presente la declaración del impuesto sin que en ese preciso momento se solicite la aplicación de la reducción, su posterior solicitud no conlleva el ejercicio de una opción, ya que, si se cumplen los requisitos previstos en la ley, la reducción ha de aplicarse, con independencia del hecho de que la aplicación de la reducción se solicite en el momento de presentación de la declaración del impuesto o en un momento posterior, porque, insistimos, no constituye el ejercicio de opción alguna, sino que se trata de un supuesto de hecho contemplado en la ley a la que se asocia una consecuencia jurídica.

Por último, no hay que olvidar que el plazo de prescripción es de cuatro años, por lo que la reducción habría de solicitarse, en todo caso, dentro de este periodo, sin perjuicio, obviamente, de las posibles interrupciones en el cómputo del plazo señalado por las causas legalmente previstas.

---

<sup>56</sup>Recordemos que el artículo 119.3 LGT establece que las opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no podrán ser rectificadas con posterioridad a dicho momento, a menos que la rectificación se presente en período reglamentario de declaración.

## **4. OTROS BENEFICIOS FISCALES PARA TRANSMISIONES AGRARIAS Y OTROS SUPUESTOS ESPECIALES**

Como es sabido, una buena parte del territorio español está destinado a actividades agrarias, siendo éste el motivo por el cual cierto sector de las PYMES se dedica a esta actividad integrada en el sector primario<sup>57</sup>. Es por esta razón que se contemplan por el legislador, además de las reducciones existentes, otras específicas para este tipo de actividades. En concreto, nos referimos a las explotaciones agrarias prioritarias, los beneficios fiscales para jóvenes agricultores y las superficies rústicas de dedicación forestal, supuestos recogidos todos ellos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, y a cuyo análisis nos dedicamos a continuación.

### **4.1 BENEFICIOS FISCALES PARA EXPLOTACIONES AGRARIAS PRIORITARIAS**

En relación a los beneficios fiscales para explotaciones agrarias prioritarias, y tras señalar que los mismos se aplican tanto a las adquisiciones a título “*mortis causa*” como “*inter vivos*”, resulta indispensable concretar cuándo estamos ante una explotación agraria prioritaria. Para ello, es preciso acudir a la citada Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias, en concreto, al Capítulo I en el que se define qué se entiende por dicha expresión, ya que existe diversa tipología al respecto (explotaciones familiares, explotaciones asociativas,...)<sup>58</sup>.Ello

---

<sup>57</sup>Según las estadísticas proporcionadas por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, el porcentaje de empleo en el sector agrícola es del 3,9% en España, a la fecha de marzo de 2014.

<http://www.ipyme.org/Publicaciones/ESTADISTICAS--PYME-n14-marzo-2014.pdf>

<sup>58</sup>En relación al significado de “explotación agraria prioritaria”, podemos encontrar jurisprudencia al respecto en la que nos indican los requisitos que han de tener lugar para estar ante una explotación agraria de carácter prioritario. Así, a modo de ejemplo, podemos citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9ª), Sentencia núm. 784/2014 de 12 junio, JT 2014\1443. En la misma se dice que “tales requisitos son, fundamentalmente, que lo solicite parte interesada (sin que pueda intervenir de oficio la Administración), que éste aporte la documentación que estime conveniente, así como la requerida por la Administración, para acreditar el cumplimiento de las exigencias que para ello determina la ley, especialmente de carácter agrícola económico, que, una vez hechas tales comprobaciones, la explotación se inscriba en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias o que la Comunidad Autónoma correspondiente emita la certificación ad hoc y que, posteriormente, la explotación en cuestión siga cumpliendo las exigencias legales de tal manera que viene obligado expresamente su titular a poner en conocimiento de la Administración cualquier variación, tanto económica como agrícola, que pueda influir en la calificación de explotación prioritaria”. De igual modo, encontramos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 168/2007 de 28 febrero (JT 2007\1382),

resulta fundamental porque una vez que conocemos que estamos ante una explotación agraria prioritaria, en el supuesto de que se produzca una transmisión “*mortis causa*” de la misma, que es lo que nos interesa a efectos del ISD, procederá la reducción de la base imponible del 50, 75, 90 por cien e incluso, en algunos supuestos del 100 por cien.

Interesa conocer en este momento qué se entiende por explotación agraria prioritaria. En todo caso hemos de señalar que no es sencillo definir la misma, dada la diversidad producida como consecuencia de la normativa comunitaria elaborada en este mismo campo. La definición que ofrece el artículo 4.1 de la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias considera que para que una explotación cuyo titular sea una persona física tenga la consideración de prioritaria, se requiere que la explotación posibilite la ocupación, al menos, de una unidad de trabajo agrario, y que la renta unitaria de trabajo que se obtenga de la misma sea igual o superior al 35 por 100 de la renta de referencia e inferior al 120 por 100 de ésta, debiendo cumplir, además, ciertos requisitos. Antes de citar los requisitos exigidos por la citada Ley, queremos señalar que esta definición es la misma que ofrece la Comunidad Autónoma de Aragón al respecto<sup>59</sup>. Los requisitos que exige la ley son los siguientes: ha de tratarse de un agricultor profesional, conforme a lo establecido en el punto 3 de la Disposición Final segunda de la Ley 35/2011, que modifica la Ley 19/1995 que tenga cumplidos 18 años, pero no haya cumplido 65, que se encuentre dado de alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por cuenta propia o autónomos o, en su caso en el sistema especial para trabajadores por cuenta propia agrarios incluido en dicho régimen. Además, ha de residir en la comarca en donde radique la explotación o en las comarcas limítrofes definidas por la legislación autonómica sobre organización territorial. Este requisito de residencia se entiende salvo caso de fuerza mayor o necesidad apreciada por las Comunidades Autónomas<sup>60</sup>.

---

que cuando habla de la necesidad de ser titular de una explotación agraria de carácter prioritario para que sea aplicable la bonificación, dice que puede no ser poseída tal cualidad, sino que en el momento de la transmisión puede alcanzarse ésta como consecuencia de la propia adquisición de la finca. Se trata por lo tanto de una condición legal que no puede ser cumplida con posterioridad y que ha de ser acreditada mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma.

<sup>59</sup><http://www.aragon.es/portal/site/GobiernoAragon/menuitem.a5eff4c9604087b9bad5933754a051ca/?vgnnextoid=c88c8e1b65b9b210VgnVCM100000450a15acRCD&idTramite=1462>

<sup>60</sup>Si acudimos a la citada Ley 19/1995, son los artículos 9, 10 y 11 los que se encargan de determinar cuándo procede cada uno de los supuestos de reducción en la base imponible antes señalados. Según establece el artículo 9, procede la reducción del 90% con “la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “*inter vivos*” o “*mortis causa*”, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición”. Se pretende con esta medida que no se pierda el carácter de prioritaria de la explotación. Además, la transmisión ha de realizarse en escritura pública. Continúa diciendo la Ley que la reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente, momento en que el cónyuge superviviente adquiere el usufructo vitalicio de la explotación y los descendientes la nuda propiedad (de existir éstos). Resulta curioso el requisito de mantenimiento de las adquisiciones, que no es el exigido en la LISD, es decir, de diez años, sino que es de cinco años, lo que se justifica en la pretensión del legislador de favorecer este tipo de actividades.

El artículo 10 de la Ley 19/1995 contiene el segundo beneficio fiscal para las explotaciones agrarias prioritarias, que se aplica para los supuestos de transmisión por cualquier título, oneroso o lucrativo, “*inter vivos*” o “*mortis causa*” de terrenos, que se realicen para completar, bajo una sola linde, la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria. Dicha transmisión estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición, siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor. Si la transmisión o adquisición de los terrenos se realizan por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por 100, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la presente Ley a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, se aplicará una reducción del 50 por 100 en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición. La aplicación de la reducción estará sujeta a las mismas exigencias de indivisibilidad y documento público de adquisición señalados en el anterior beneficio fiscal.

Por último, establece el artículo 11 de la citada Ley el tercer y último beneficio fiscal para las explotaciones agrarias prioritarias, consistente en una reducción del 75% en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “*inter vivos*” o “*mortis causa*”, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición. Para ello se exigen los mismos requisitos que para los otros dos beneficios fiscales inmediatamente antes estudiados.

Para finalizar con este especial beneficio fiscal, y a modo de resumen, queremos señalar que los artículos 9, 10 y 11 de la Ley 19/1995 tienen como objetivo la preservación de las explotaciones agrarias prioritarias, estableciendo importantes ventajas fiscales. A nuestro juicio, ello se debe a la necesidad de proteger de manera especial un sector sector productivo de primera necesidad especialmente vulnerable en el actual contexto económico.

## **4.2 BENEFICIOS FISCALES PARA JÓVENES AGRICULTORES**

En segundo lugar, cabe citar la bonificación prevista para jóvenes agricultores. Se trata, tal y como dice el artículo 20 de la Ley 19/1995, de un beneficio fiscal especial consistente en la exención en caso de transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “*inter vivos*” o “*mortis causa*”, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria

o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria. Dicho beneficio consiste en una exención del 100 por 100 del impuesto que grave la transmisión o adquisición de que se trate. Consideramos preciso hacer una referencia a qué se entiende por joven agricultor, debiendo, para ello, acudir al apartado 7 del artículo 2 de la citada Ley 19/1995, el cual define al joven agricultor como la persona que haya cumplido los dieciocho años y no haya cumplido cuarenta años y ejerza o pretenda ejercer la actividad agraria.

Continúa diciendo el apartado segundo del mismo artículo que respecto a dos de los beneficios explicados en el apartado anterior, se incrementarán en 10 puntos porcentuales las reducciones contempladas en los artículos 9 y 11 cuando el adquirente es, además, un agricultor joven o un asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación. Mostramos nuestra conformidad con la protección que se ofrece a los jóvenes, y con ello, además, el mantenimiento y la supervivencia de las explotaciones agrarias.

#### **4.3 BENEFICIOS FISCALES PARA LA TRANSMISIÓN DE SUPERFICIES RÚSTICAS DE DEDICACIÓN FORESTAL**

En último lugar, habría que mencionar la reducción prevista en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 19/1995, que dispone que en las transmisiones “*mortis causa*” y en las donaciones “*inter vivos*” equiparables de superficies rústicas de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, se practicará una reducción en la base imponible del impuesto correspondiente. Esa reducción oscila entre el 50% y el 90%, aplicándose, según la escala que corresponda en cada caso, a la totalidad de la explotación agraria en la que la superficie de dedicación forestal sea superior al 80 por 100 de la superficie total de la explotación.

Recordemos que las fincas forestales son aquellas que están destinadas a la producción y comercialización de árboles, madera, productos arbóreos y todos sus derivados.

Hay que aclarar, antes de finalizar este apartado, que todos los beneficios especiales que acabamos de analizar resultan incompatibles con las reducciones previstas en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En estos términos se pronuncia la tantas veces citada Resolución 2/1999 en su apartado 1.2.e), entendiendo que las reducciones previstas en la Ley 19/1995 son más específicas y se aplican en supuestos más concretos. Por este motivo dice que

se aplicarán unas u otras, según la opción de los interesados, de manera que un mismo bien no dé lugar a dos reducciones<sup>61</sup>.

No podemos resistirnos a hacer, a simple vista, una crítica a esta previsión. Como ya conocemos, una parte de la economía española se dedica a la actividad agrícola y, no en pocas ocasiones, en una familia con hijos dedicada exclusivamente a la agricultura, fallece el progenitor y deben ser los hijos quienes, desde entonces, se hagan cargo de la explotación familiar, pudiendo ser entonces de aplicación estas reducciones especiales. Es cierto que, como ya hemos apuntado, dichas reducciones gozan de altos porcentajes de reducción (recordemos que el mismo puede llegar hasta el 100 por 100). No obstante, también es cierto que hay supuestos en los que el porcentaje aplicable puede ser notablemente inferior al que resultaría de aplicación si se optara por la normativa sucesoria (50 por 100). Aun sin perder de vista que esta situación tendrá lugar en más bien pocas situaciones porque, recordemos, en España el porcentaje de jóvenes agricultores menores de 35 años es del 5 por 100<sup>62</sup>, no podemos dejar de manifestar nuestra opinión crítica al respecto. Teniendo en cuenta que la aplicación de una u otra reducción es opción de los interesados, por lo que deberán éstos examinar ambas reducciones con detalle para encontrar la que les resulte más beneficiosa, ¿qué sentido tiene prever reducciones inferiores a las previstas en el ISD, menos ventajosas para el particular y, por ello, seguramente nunca objeto de la opción? La crítica, en todo caso, no termina aquí, pues en el supuesto de que resultaran compatibles, parece difícil la canalización de dicha posibilidad en la práctica. Para visualizar esta cuestión pongamos de ejemplo el supuesto en que resultan de aplicación la reducción del 50 por 100, como reducción específica, y la general que recordemos, consiste en un 95%. Es obvio que no pueden sumarse ambos porcentajes porque una reducción del 145 por cien resulta, cuanto menos, excesiva. Es por ello, que, lógicamente, el contribuyente solicitaría la aplicación de la reducción mayor, esto es, la reducción general del 95%. Nuevamente, por ello, cabe poner en entredicho la utilidad de este tipo de reducciones específicas, con un porcentaje notablemente inferior a la reducción general que establece la LISD.

---

<sup>61</sup>Este criterio ha sido mantenido también por la doctrina; así por ejemplo, podemos citar a CARO ROBLES, V.: “La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en *Estudios Financieros*, núm. 223, 2001 (pág. 166). Además, también en este sentido se pronuncia la Consulta de la DGT núm. 54 de 2000, de 21 de enero, expresando lo siguiente: “Con carácter alternativo y opcional a los beneficios fiscales que se acaban de describir (es decir, el régimen contemplado en la Ley 29/1987), cabe acogerse al régimen de reducciones previsto en la ley 19/1991, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (BOE del 5 de julio)”.

<sup>62</sup> Según indican las estadísticas del Congreso Nacional de Jóvenes de ASAJA, celebrado en noviembre de 2014 en Ciudad Real.

[http://www.asaja.com/publicaciones/congreso\\_nacional\\_de\\_jovenes\\_de\\_asaja\\_2762](http://www.asaja.com/publicaciones/congreso_nacional_de_jovenes_de_asaja_2762)

## 5. REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESAS EN LA NORMATIVA DE CANTABRIA

Recordemos que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, estando las mismas habilitadas para establecer reducciones en la base imponible, modificar la tarifa del impuesto, determinar las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y regular deducciones y bonificaciones de la cuota, en virtud de lo establecido en el art. 48.1.a) de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común. La Comunidad Autónoma de Cantabria ha hecho uso de esta facultad, a través de la Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

Ante esta previsión, las Comunidades Autónomas tienen, pues, dos opciones: mantener las reducciones establecidas en la normativa estatal o mejorar las mismas, sin olvidar que incluso se les permite crear sus propias reducciones (estableciendo, de igual modo, los requisitos necesarios que han de reunirse para que resulte de aplicación dicha reducción). No hay que olvidar que en ningún caso pueden las Comunidades suprimir las reducciones estatales ni modificarlas para empeorarlas.

Siendo esto posible, se ha generado como consecuencia de ello una “batalla fiscal” entre las distintas Comunidades Autónomas, con el objetivo de atraer residentes a su territorio, y, por tanto, patrimonio, en busca de una menor tributación. Además de ello, como señala ADAME MARTÍNEZ, esto ha provocado que muchos profesionales de la fiscalidad sucesoria dediquen gran parte de su negocio al asesoramiento a sus clientes sobre el mejor lugar de residencia en el momento de su fallecimiento para encontrar el trato fiscal más favorable. Esto ha generado en la práctica una huida de contribuyentes hacia otras Comunidades Autónomas limítrofes, en busca de una mejora en el trato fiscal, como consecuencia de esa “guerra” entre Comunidades a que antes aludíamos por establecer la normativa más beneficiosa posible. Tal y como apunta ADAME MARTÍNEZ, esto se debe a que el legislador ha realizado una dejación de funciones al no reglar con precisión hasta dónde podían llegar las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias normativas<sup>63</sup>, afirmación con la que estamos en total acuerdo, ya que si el legislador hubiese puesto un límite a esas competencias cedidas a las CCAA, no existiría semejante disparidad de trato fiscal en las diferentes partes de España con las correspondientes discriminaciones que ello provoca.

---

<sup>63</sup>Cfr. ADAME MARTÍNEZ, F: *Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, ob. cit, (págs. 446 y ss).

Por lo que respecta al ejercicio de la citada competencia por parte de nuestra Comunidad Autónoma, contenida en una variada y no siempre bien coordinada panoplia de medidas<sup>64</sup>, el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, establece en su artículo 5.3 determinadas modificaciones en el contenido de esta reducción, tendentes al reforzamiento de su eficacia. En concreto:

- Se incluyen dentro de los beneficiarios adquirentes de un negocio profesional a los relacionados con la producción y comercialización en el sector ganadero, agrario o pesquero. No es de extrañar que se incluyan estas actividades, dada la importancia que tienen en nuestra región.
- En estos casos la reducción se incrementa hasta el 98 por 100, inicialmente, situándose hoy en día en un 99 por 100, aumento que tiene lugar con la citada Ley de Cantabria 1/2012, de 12 de enero.
- El periodo de mantenimiento se reduce a cinco años (originariamente, este periodo se redujo a únicamente tres años de mantenimiento).

Por su parte, el artículo 5.7 del Decreto Legislativo 62/2008, prevé una reducción muy semejante a la recién analizada, aplicable en las operaciones de transmisión de participaciones “*inter vivos*”. Se ha de realizar a favor del cónyuge, descendientes o adoptados y han de cumplirse los requisitos que vienen expresados en dicho artículo para su aplicación. Además, dicha reducción también se eleva hasta el 99%.

De igual modo, se prevé un incremento de las reducciones previstas en la normativa estatal por parentesco y minusvalía. En relación al parentesco, a modo de ejemplo, se mejora la

---

<sup>64</sup>Nos encontramos, en primer lugar, con el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado. A partir de este momento, nos encontramos con leyes que modifican el Decreto Legislativo citado, siendo las mismas Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero (Capítulo II), Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero (Capítulo II), Ley de Cantabria 5/2011 (Capítulo II) de 29 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas, Ley de Cantabria 1/2012, de 12 de enero, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/08, de 19 de junio, Resolución de 23 de febrero de 12, por la que se da publicidad a los límites aplicables para el año 2012 de la cuantía de la reducción en la base del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, Ley de Cantabria 10/2012, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (Capítulo II) y Ley de Cantabria 10/2013, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (Capítulo II).

reducción prevista tanto para el Grupo I como Grupo II de 15.956,87 euros a 50.000 euros en ambos grupos.

Además de esto, la Comunidad Autónoma de Cantabria, evitando, como ya hemos indicado, que sus residentes huyan de manera masiva hacia los territorios forales limítrofes en busca de una normativa más favorecedora, ha diseñado unos coeficientes multiplicadores aplicables a los Grupos I y II que determinan una muy importante reducción de la base imponible<sup>65</sup>.

En conclusión, cabe afirmar que nuestra Comunidad Autónoma ha optado por reforzar la protección de que han de ser destinatarias las empresas familiares localizadas en nuestro territorio en un empeño, loable a nuestro juicio, por defender este sector tan necesario para el progreso económico y el bienestar social.

## 6. CONCLUSIONES

Una vez que ya conocemos cuáles son los requisitos exigidos por la ley para la aplicación de la reducción que hemos analizado las opiniones de la doctrina al respecto y las condiciones exigidas por los distintos pronunciamientos jurisprudenciales y de la doctrina administrativa existentes sobre la materia, no podemos resistirnos a mostrar, de forma muy breve, y a modo de conclusión, nuestra visión particular al respecto, centrándonos en aspectos concretos del trabajo sobre los que, por su trascendencia, queremos mostrar nuestra visión personal y, al tiempo, plantear modestamente pretensiones de *lege ferenda* que, entendemos, podrían servir para mejorar la actual regulación de esta previsión.

En primer lugar, además de las breves opiniones personales que hemos venido ofreciendo a lo largo del trabajo, queremos mostrar, en general nuestra visión positiva en

---

<sup>65</sup>Estos coeficientes se recogen en una escala que depende del patrimonio preexistente del sujeto pasivo y se plasman en el artículo 13, apartado 4º de la Ley de Cantabria 7/2004, de 27 de diciembre, de Medidas Administrativas y Fiscales, que modifica el apartado 1 del artículo 3 de la Ley de Cantabria 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado. Años más tarde estos coeficientes son modificados por la Ley 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de contenido financiero de la Comunidad de Cantabria. El objetivo de dicha norma, según dice el Preámbulo, es el de mantener una fiscalidad favorable para las familias en los casos de transmisiones “*mortis causa*” ente los parientes más próximos. Para ello se introduce una bonificación autonómica sobre la cuota tributaria que variará, en función de la base imponible recibida por cada causahabiente y con un límite de base imponible susceptible de bonificación de 325.000 euros, entre el 90% y el 99% en las adquisiciones “*mortis causa*” de los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II, asimilándose a la figura de cónyuges a las parejas de hecho inscritas conforme a lo establecido en la Ley 1/2005, de 16 de mayo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma, suprimiéndose el actual sistema de coeficientes multiplicadores específicos para los Grupos I y II.

relación a la reducción que por adquisición de la empresa familiar contempla la LISD. Consideramos la misma adecuada, porque, como ya hemos mencionado a lo largo de esta obra, parece, más que adecuada, necesaria para la continuidad de las empresas por los herederos una vez fallezcan sus titulares. Sobre todo, opinamos que en unos momentos tan duros como los actuales, en los que vemos cada día colgar en los negocios el cartel de “liquidación por cese de actividad”, esta reducción es imprescindible para impulsar la economía y no dejar morir a los pequeños empresarios. De hecho, la cifra de 95 por 100, porcentaje que, como sabemos es el establecido en la normativa estatal y que únicamente puede ser mejorado por la autonómica, nos parece que puede, incluso, ser insuficiente en algunos casos. Consideramos que el porcentaje del 99 por 100, cifra que han acogido gran parte de las Comunidades Autónomas, resulta por ello más adecuado.

Y nos parece más adecuado este porcentaje que aplicar una reducción del 100 por 100 porque parece necesario que se haya de pagar una parte (para nosotros, ese 1%, una muy pequeña parte) por los herederos que reciben “*gratis et amore*” la empresa familiar, el negocio profesional o las participaciones en entidades de que se trate, además del resto de bienes y derechos que compongan la herencia. Parece justo, por decirlo de alguna manera, que paguen algo a cambio, aunque esa cifra sea simbólica.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta que la mayoría de las Comunidades Autónomas<sup>66</sup> han establecido una reducción del 99 por 100 de la base imponible de las adquisiciones “*mortis causa*” cuando está incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, no consideramos que sea necesaria una modificación de la LISD para incrementar este porcentaje. Sin embargo, nos gustaría apuntar que nos parece interesante que se homogeneizara en todo el territorio ese porcentaje del 99 por 100 para que no existieran diferencias de trato fiscal entre las distintas Comunidades Autónomas. Llegados a este punto, también nos gustaría señalar que consideramos oportuno el replanteamiento de la cesión de competencias, por lo que a este ámbito respecta, a las Comunidades Autónomas para lograr una homogeneidad en todo el territorio nacional en dicha materia que sirviera para acabar con las discriminaciones actualmente existentes.

En relación con el plazo de mantenimiento de la adquisición durante diez años exigido para la aplicación de la reducción, ya en su momento hicimos referencia a la forma en la que había de interpretarse dicha previsión respecto de la que queremos ahora mostrar nuestra visión

---

<sup>66</sup>En este sentido, recordemos que ya hemos mencionado anteriormente algunas de estas Comunidades Autónomas que han mejorado el porcentaje estatal de 95%, incrementándolo hasta la cifra de 99 por 100. Mencionamos, entre ellas, Andalucía, Cantabria, Castilla y León o Galicia. Véase nota 2.

personal. Desde luego, nos parece necesario que el legislador establezca un periodo de permanencia mínimo, ya que si esto fuera de otro modo, sería frecuente encontrar casos en los que, una vez adquirida la empresa de que se trate, y aplicada la reducción correspondiente, los herederos pudieran dejar el negocio en los meses siguientes tras haberlo adquirido.

Sin embargo, nos parece excesivo el periodo establecido en la LISD de diez años, ya que es un periodo de tiempo muy largo durante el cual pueden suceder múltiples circunstancias ajenas a la voluntad del causante, que impidan el mantenimiento de la actividad empresarial. Consideramos, nuevamente de acuerdo con el criterio mantenido por muchas Comunidades Autónomas, que el periodo de permanencia adecuado es de cinco años. Nuestra Comunidad Autónoma es una de las que ha establecido esta mejora. Inicialmente, la Ley 11/2002 estableció un periodo de permanencia de la adquisición en el patrimonio de los causahabientes de tres años, periodo que fue elevado a cinco años por el artículo 13.3 de la Ley 7/2004, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas<sup>67</sup>. A nuestro juicio, una permanencia de tres años para la aplicación de la reducción nos parece demasiado breve. Por este motivo nos mostramos conformes con la modificación introducida por la Ley 7/2004, que incrementa ese espacio de tiempo de tres a cinco años, porque, insistimos, el periodo de cinco años de permanencia es el idóneo, a nuestro juicio, al comprender, justamente, un periodo de tiempo suficiente para garantizar la estabilidad del negocio. Apuntamos, nuevamente, las ventajas que podría suponer la homogenización de esta medida en todas las Comunidades Autónomas, además de la modificación de la propia ley estatal, para el justo e igual trato de todos los contribuyentes.

Finalmente, en relación al mantenimiento de la misma actividad llevada a cabo por el causante, recordemos que ya apuntamos que, de entre las opciones posibles al respecto, parecía conveniente optar por continuar con una actividad sin que necesariamente hubiera de ser la misma llevada a cabo por el causante, siendo independiente el destino que se dé a los elementos

---

<sup>67</sup>Actualmente se encuentra regulado de igual manera en el apartado 3 del nuevo artículo 6 del texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, modificado por la Ley de Cantabria 10/2013, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. Recordemos que la nueva redacción que se le da al primer párrafo del apartado 3 del artículo 6 del texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/08, de 19 de junio, modificado por la Ley de Cantabria 10/2013, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas es la siguiente: “En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa”, que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional incluidos los relacionados con la producción y comercialización en el sector ganadero, agrario o pesquero, o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los apartados anteriores, otra del 99 por ciento del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo”.

patrimoniales. Según nuestro parecer, ésta era la posición más adecuada, por no ser muy restrictiva, al permitir que los herederos lleven a cabo una actividad distinta a la ejercida por el causante, pero sin ser tampoco la posición más liberal a la que únicamente le importa el mantenimiento de la adquisición, resultando indiferente el destino que se les dé a los elementos patrimoniales.

Creemos, además, que es la opción más adecuada debido a que, en no pocas ocasiones, los causahabientes heredan un negocio ya formado pero que puede no resultar de su agrado, no ser la actividad que realizaba el causante la más apropiada con su preparación o la más idónea de acuerdo con sobrevenidas circunstancias técnicas, económicas o de mercado. Consideramos que tan aceptable es la decisión de los causahabientes que continúan la actividad llevada a cabo por los causantes como la de los causahabientes que, por el motivo que sea, deciden cambiar la misma, bien por gusto, bien por necesidad. Como podemos observar, nos mostramos flexibles con las distintas posibilidades, considerando que todas tienen cabida en la cobertura que ofrece la norma, dado que esta reducción se adapta a las distintas situaciones que se pueden dar, amoldándose a las distintas situaciones.

Por lo que a la Sentencia de 3 de septiembre del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se refiere, queremos dejar claro, en primer término, nuestro acuerdo con los pasos dados por la Comisión, dada la necesidad existente de que el legislador español adaptara su normativa en relación con los comunitarios no residentes. No olvidemos que formamos parte de la Unión Europea y que por tal motivo, nuestra legislación ha de respetar los principios en que se fundamenta la misma, incluyendo, como no podía ser de otro modo, lo referente a los tributos. Aceptamos que el cambio era necesario.

En todo caso, ello no obsta a que existan determinados aspectos de la sentencia que nos parezcan mejorables. A simple vista puede observarse que resuelve una cuestión tan importante, como es la que en la misma se trata, en unos pocos folios, mostrando, de esta manera, parquedad en sus razonamientos jurídicos, al ser los mismos, a nuestro juicio, en muchas ocasiones, demasiado concretos y breves en sus explicaciones.

Centrándonos ya en el contenido propiamente dicho, consideramos que la referida sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea adolece de una importante carencia, cual es que el Tribunal únicamente analiza la normativa estatal para terminar concluyendo la violación por parte de España de la libertad de circulación. Este es, para nosotros, la principal deficiencia de la Sentencia porque entendemos que para poder concluir que España ha violado una de las libertades, pilares, como sabemos, del derecho originario de la Unión, debería haber

analizado la normativa autonómica, que, como ya hemos mencionado, es la que, en su caso, contribuye en importante medida a potenciar las diferencias de trato entre residentes y no residentes, así como entre los propios residentes. Creemos, por ello, que hubiera sido conveniente que el Tribunal se hubiera tomado más tiempo para profundizar en la verdadera raíz del problema, cual es la cesión de competencias a las Comunidades Autónomas en los términos actuales -problema que ya hemos puesto de manifiesto- antes de adentrarse en el fallo final con el que, por otra parte, podemos mostrar nuestro acuerdo.

Por otro lado, queremos mostrar nuestras dudas sobre la eficacia de la nueva redacción que, como consecuencia de la citada sentencia, se ha dado al tratamiento de las cuestiones a que la misma hace referencia en la LISD, insistiendo nuevamente en la idea de que la modificación era necesaria. A nuestro juicio, el medio utilizado para modificar la Ley no es el más oportuno, pues no parece conveniente modificar un aspecto tan relevante de la norma en una Disposición final. Consideramos que si bien el medio elegido, es decir, la Ley 26/2014, sí es el adecuado, no así la posición que ocupa la medida, ya que la relevancia de la medida exigiría ser tratada en el articulado de la Ley, junto con las modificaciones de las Leyes del IRPF y del IRNR.

Además de lo anterior, también tenemos una visión crítica respecto del contenido de la modificación normativa. No cuestionamos la forma, ya que consideramos que el estilo casuístico escogido muestra con claridad los distintos supuestos que pueden tener lugar. Es más, creemos que otra elección distinta no mostraría con precisión las diferentes situaciones que pueden darse y por eso consideramos acertada la elección.

El motivo de nuestra crítica se centra principalmente en la redacción del texto, no tanto porque la misma sea una redacción oscura, sino porque genera, según nuestro parecer, discriminaciones con respecto a los residentes en España. Esas discriminaciones tienen su origen en la siguiente expresión: “tendrán derecho a”. La interpretación que nosotros hacemos de esa expresión es que los no residentes en España que residan en un Estado miembro de la Unión o del EEE, tienen derecho a la aplicación de la normativa autonómica, lo cual significa que en el caso de que la normativa autonómica no suponga un alivio de la carga fiscal, sino, al contrario, un aumento de la misma, los no residentes pueden solicitar que no se les aplique la normativa autonómica, resultando de aplicación la legislación estatal, de forma subsidiaria. Entendemos que se produce una evidente discriminación en estos casos, porque a los residentes en España no se nos otorga el derecho a la elección de la normativa aplicable, sino que, una vez se constate el punto de conexión, se aplicará la normativa a que dé lugar ese punto de conexión. Pero este no es el caso de los no residentes, ya que ellos pueden elegir. Recordemos el caso ya mencionado de Asturias en el que la aplicación de la normativa autonómica no supone una

ventaja fiscal. Un no residente tiene la posibilidad de que se le aplique la normativa estatal, mientras que un residente, en concreto, en esa Comunidad, no tiene elección alguna.

Es por todo lo anterior que proponemos mejorar la normativa, reformando la Ley 29/1987 mediante la introducción en su articulado una modificación que contemple la posibilidad de aplicación de la normativa autonómica a los no residentes, previendo, además, un apartado en el que se les conceda a los residentes la posibilidad de elegir la normativa, estatal o autonómica, que más les beneficie. Además, como ya hemos manifestado anteriormente, consideramos muy oportuno el replanteamiento de la cesión actual de competencias en el ámbito que venimos tratando a las Comunidades Autónomas para lograr una homogeneidad en nuestro país y lograr un equivalente trato para los contribuyentes.

## BIBLIOGRAFÍA:

### LIBROS

ADAME MARTÍNEZ, F.: *Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Pamplona, 2014.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Marcial Pons. Idelco. Madrid, 1996.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

MARCOS SÁNCHEZ, T.: *Doctrina administrativa sobre las medidas fiscales protectoras de la empresa familiar*, en VARIOS AUTORES, *La fiscalidad de la empresa familiar*, Monografías de la Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 15, Madrid, 2000.

MERINO JARA, I.(Dir.): *Derecho Tributario, Parte Especial, lecciones adaptadas al EEES*, Tecnos, 2014.

NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M<sup>a</sup>. P.: *El impuesto de sucesiones: ¿Un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*. Dykinson. Madrid, 2009.

NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: “Régimen fiscal de la empresa familiar en España”, *Impuestos*, núm. 7, 2001.

ROCA JUNYET, M.: *La empresa familiar en el ordenamiento jurídico interno y comunitario*, en la obra *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*, coordinado por M. Garrido Melero y J.M. Fugardo Estivill, tomo IV, Ordenamiento jurídico y empresa familiar. El protocolo familiar, coordinado por V.M. Garrido de Palma, Consejo General del Notariado, Bosch, Barcelona, 2005.

VAQUERA GARCÍA, A.: *Régimen Tributario de la Empresa Familiar*, Dykinson, Madrid, 2004.

VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990.

## **ARTÍCULOS**

CARO ROBLES, V.: “La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Estudios Financieros*, núm. 223, 2001.

CAYÓN GALIARDO, A.: “A propósito del debate sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista de Técnica Tributaria*, nº 62, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R.: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Revista Quincena Fiscal* num.18/2014 parte Editorial, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2014.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Revista Quincena Fiscal* num.11/2015 parte Comentario de Jurisprudencia, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2015.

SOTO BALIRAC, F.: *Reducción en sucesiones por la transmisión de negocios*, 28/10/2014. <http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/Reduccion-en-sucesiones-por-la-transmision-de-negocios.aspx>

VARONA ALABERN, J. E.: “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 16, 2014.

## **OTRAS PUBLICACIONES**

<http://www.ipyme.org/Publicaciones/ESTADISTICAS--PYME-n14-marzo-2014.pdf>

<http://www.aragon.es/portal/site/GobiernoAragon/menuitem.a5eff4c9604087b9bad5933754a051ca/?vgnnextoid=c88c8e1b65b9b210VgnVCM100000450a15acRCRD&idTramite=1462>

[http://www.asaja.com/publicaciones/congreso\\_nacional\\_de\\_jovenes\\_de\\_asaja\\_2762](http://www.asaja.com/publicaciones/congreso_nacional_de_jovenes_de_asaja_2762)

Guía de la Comisión Europea “Cómo apoyar la política sobre las PYME con los Fondos Estructurales”.

## **JURISPRUDENCIA**

### **TJUE**

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre 2014 (TJCE 2014\222).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de febrero de 2011 (TJCE 2011\15)(Sentencia MISSIONSWERK WERNER HEUKELBACH).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2011 (TJCE 2011\266) (SentenciaHALLEY).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de abril de 2010 (TJCE 2010\116) (Sentencia MATTNER).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 (TJCE2008\211)(Sentencia ARENS-SIKKEN).

### **TS**

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 (RJ\2003\3773).

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 noviembre 2008 (RJ\2009\59).

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 marzo 2009 (RJ\2009\1812).

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2009 (RJ\2009\4444).

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre 2010 (RJ\2010\6743).

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2011(RJ\2011\4164).

### **TSJ**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 28 de febrero de 2007 (JT 2007\1382).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 18 de marzo de 2009 (JUR 2009\207560).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 14 de febrero 2010 (JUR\2014\67096).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 14 febrero de 2011 (JUR 2011\313365).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 10 de enero 2012 (PROV 2012, 65281).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madridde 12 junio de 2014 (JT 2014\1443).

## **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

### **TEAC**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de diciembre de 2005 (JT\2006\618).

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de diciembre de 2004 (JUR\2005\94609).

### **DGT**

Consulta vinculante núm. 1801/2001 de 5 octubre (JUR 2002\105634).

Consulta vinculante núm. 1827/01 de 9 octubre (JUR 2002\105659).

Consulta vinculante núm. 0050-04 de 20 enero 2004 (JUR\2004\85760).

Consulta vinculante núm. 1322-04 de 16 de junio (JUR 2004\196376).

Consultavinculante núm. V0034/09 de 12 enero (JUR 2009\109976).

Consulta vinculante núm. V1245-10 de 7 junio 2010 (JUR\2010\326182).

Consulta vinculante núm. V1355/10 de 17 junio (JUR 2010\353399).

Consulta vinculante núm. V1478-10 de 29 junio 2010 (JUR\2010\351800).

Consulta vinculante núm. V0683-12 de 2 abril 2012 (JUR\2012\172743).

Consulta vinculante de 19 de abril de 2013 (JUR 2013\179277).