

# LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y LAS EMPRESAS FAMILIARES

Luchena Mozo, Gracia María (Universidad de Castilla-La Mancha) \*

## RESUMEN

El trabajo comienza poniendo de manifiesto la falta de definición de la empresa familiar. Pese a ello no puede negarse que en España, como consecuencia de las orientaciones de la UE, disponemos de un régimen fiscal propio para las empresas familiares, eso sí, disperso a la largo y ancho de todo el sistema tributario al que deben añadirse el mosaico legislativo de las distintas CC.AA. en materia de sucesiones y donaciones. El paso siguiente de nuestro estudio consiste en justificar ese régimen fiscal propio respecto del resto de las empresas y actuaciones empresariales y fijar la evolución legislativa de los aspectos tributarios relacionados con las empresas familiares que nos lleva a una de las últimas medidas adoptadas por el legislador estatal que consiste en la pretendida supresión del Impuesto sobre el Patrimonio pero que, sin embargo, sigue operativo a la hora de aplicar el beneficio fiscal previsto para las entidades familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por último, se aborda la situación fiscal de las empresas familiares en Castilla-La Mancha poniendo de manifiesto la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas.

**Palabras claves:** Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, empresas familiares, fiscalidad de la empresa familiar, financiación autonómica, tributos cedidos. **JEL:** K34

## ABSTRACT

The work begins by showing the lack about definition about the family business. Although it can not be denied that in Spain, following EU guidelines, we have an own tax regime for family companies, but, spread in all the tax system to the legislative mosaic of the various CC.AA. on inheritance and gifts. The next step of our study is to justify the their own tax system in itself from the rest of business and entrepreneurial activities and establish the legislative developments of the tax related to family businesses, which leads us to one of the latest measures taken by the state legislature which consists of the alleged suppression of Wealth Tax, but that, nonetheless, still operational when applying the tax benefit provided to the entities in the Family Inheritance and Gift Tax. Finally, addressing the fiscal situation of family businesses in Castilla-La Mancha showing tax competition among autonomous communities.

**Key words:** Wealth Tax, Inheritance and Gift Tax, family businesses, family business taxation, financing autonomous, taxes transferred. **JEL:** K34

## 1. INTRODUCCIÓN: LA EMPRESA FAMILIAR Y EL DERECHO TRIBUTARIO

Debemos comenzar este estudio haciendo una advertencia: el Derecho Tributario no dispone de un concepto de empresa familiar. Se ha dicho que es un fantasma del Derecho,

---

\* Departamento Derecho Público y de la Empresa, Plaza de la Universidad 1, 0271, Albacete. Gracia.Luchena@uclm.es

Recibido: 17 de junio de 2009. Aceptado: 2 de noviembre de 2009

sobre ella se legisla y se escribe pero no se dispone de una definición legal sobre la que delimitar tales reflexiones. Ahora bien, y como pone de manifiesto Pita Grandal<sup>1</sup>, siguiendo algunas de las conclusiones reflejadas en el Informe de la ponencia de Estudio para la problemática de la empresa familiar de 2001 en el Senado, es preciso relativizar la cuestión conceptual habida cuenta de que sería difícil que abarcase o subsumiese las distintas circunstancias que están presentes en las empresas de este tipo. De este modo, y como afirma Lejeune Valcarcel, “lo mejor sería no intentar definirla, ya que debe legislarse para actuaciones concretas y no para situaciones específicas”<sup>2</sup>. Sin embargo, esta situación de indefinición parece estar en fase de solución. Después de mucho tiempo disponemos por fin de una definición oficial de Empresa Familiar aprobada por las dos principales instituciones internacionales representantes de la misma. Dicha definición fue aprobada en Bruselas por el Grupo Europeo de Empresas Familiares (GEEF)<sup>3</sup> y en Milán por el Board del FBN el 7 de abril de 2008<sup>4</sup>, de modo que una compañía, tenga el tamaño que tenga, es empresa familiar si:

- La mayoría de los votos son propiedad de la persona o personas de la familia que fundó o fundaron la compañía; o, son propiedad de la persona que tiene o ha adquirido el capital social de la empresa; o son propiedad de sus esposas, padres, hijo(s) o herederos directos del hijo(s).
- La mayoría de los votos pueden detentarse de forma directa o indirecta.
- Al menos un representante de la familia o pariente participa en la gestión o gobierno de la compañía.
- A las compañías cotizadas se les aplica la definición de empresa familiar si la persona que fundó o adquirió la compañía (su capital social), o sus familiares o descendientes poseen el 25 por 100 de los derechos de voto a los que da derecho el capital social<sup>5</sup>.

Como puede observarse es una definición bastante general pero interesante de cara a nuestros objetivos, y que de hecho ya ha sido comunicada oficialmente a la Comisión Europea por lo que es probable que en el futuro sea incorporada al marco legislativo de la misma de forma más explícita aunque no deja de plantear inconvenientes<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Cfr. Pita Grandal (2006, p. 29).

<sup>2</sup> Décimo primera ponencia del estudio de la problemática de la empresa familiar (BOCG de 23 de noviembre de 2001).

<sup>3</sup> El grupo de expertos fue creado en 2007 y su objetivo es poner de manifiesto los principales problemas que afectan a las empresas familiares en el Mercado Único, para identificar las relacionadas con el negocio familiar, buenas prácticas en el ámbito de la empresa familiar (las políticas relacionadas con las PYMEs), la familia y las organizaciones empresariales y para orientar a la Comisión sobre las cuestiones pertinentes a la empresa familiar. Entre ellas destaca el examen de las diferentes definiciones utilizadas actualmente en los diferentes países, en el que se pone de manifiesto los elementos comunes. Fruto de ello es la propuesta citada.

Vid. [http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/craft/family\\_business/family\\_business\\_en.htm](http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/craft/family_business/family_business_en.htm)

<sup>4</sup> Vid. Luchena Mozo (2009, en prensa).

<sup>5</sup> Una característica típica de las compañías cotizadas es la fragmentación de su propiedad. El mayor accionista (o bloque de accionistas) en muchas ocasiones tiene menos del 50 por 100 de los derechos de voto. En dichas compañías un accionista (o bloque de accionistas) puede ejercer influencia decisiva sobre aspectos fundamentales de gobierno corporativo sin tener la mayoría de los votos. El punto cuarto de la definición se refiere a empresas en las que la familia no cuenta con la mayoría de los votos pero que, a través de su participación accionarial, puede ejercer influencia decisiva.

<sup>6</sup> Vid. Luchena Mozo (2009, en prensa).

Pese a ello no puede negarse que desde 1994 en España -como consecuencia de las orientaciones de la UE<sup>7</sup> en la Recomendación de la Comisión (94/1069/CE), de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas<sup>8</sup>- disponemos de un régimen fiscal propio para las empresas familiares, eso sí, disperso a la largo y ancho de todo el sistema tributario al que deben añadirse el mosaico legislativo de las distintas CC.AA. en materia de sucesiones y donaciones. Siendo lo anterior cierto, el paso siguiente consiste en justificar ese régimen fiscal propio respecto del resto de las empresas y actuaciones empresariales.

Puesto que, tal y como hemos dejado aclarado no existe una definición de lo que deba entenderse por tal, “la doctrina tributaria se ha dedicado al análisis de las medidas legislativas que abordan los tres elementos que caracterizan a las empresas familiares, es decir, el régimen tributario del patrimonio empresarial de la familia, la tributación de los rendimientos obtenidos por los miembros de la familia y los problemas fiscales de la sucesión de la empresa” (Pita Grandal, 2006, p. 27).

### **Evolución legislativa de los aspectos tributarios relacionados con las empresas familiares**

Dadas las Recomendaciones de la UE en materia de fiscalidad de las empresas familiares de 1994 tendentes a disminuir la carga fiscal, sobre todo, en el momento crucial del relevo generacional, y dada la condición de Estado miembro de España, parecía lógico que así fuese. Pues bien, el legislador español había introducido ya la posibilidad de exonerar la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio de determinados bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial y las participaciones cumpliendo una serie de requisitos, mediante la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de

---

<sup>7</sup> Las políticas de apoyo a las pequeñas y medianas empresas, y con ello a las empresas familiares de reducida dimensión, vienen cobrando en los últimos años una importancia creciente en la Unión Europea. Esta dinámica es consecuencia, por una parte, del reconocimiento del papel significativo que estas empresas desempeñan en cuanto creadoras de riqueza y generadoras de empleo en la mayor parte de las economías y, de otra, de los condicionantes a que se ven sometidas como consecuencia de su propia naturaleza y dimensión.

En el Consejo Europeo de Lisboa, celebrado en marzo de 2000, los Estados Europeos se fijaron el objetivo de ser en una década la economía del conocimiento más competitiva del mundo. En este contexto, la Comisión destaca la importancia de las PYME para que Europa sea competitiva.

Este marco de actuación europeo fue definido el 20 de junio de 2000, cuando el Consejo Europeo de Santa María de Feira aprobó la Carta Europea de la Pequeña Empresa y, posteriormente, con la Decisión del Consejo de la Unión Europea de 20 de diciembre de 2000, por la que se aprobó el Programa Plurianual a favor de la empresa y el espíritu empresarial, en particular para las PYME (2001-2005) - Decisión (2000/819/CE) del Consejo relativa a un programa plurianual a favor de la empresa y el espíritu empresarial, en particular para las pequeñas y medianas empresas (PYME) (2001-2005). DOCE L 333 de 29 de diciembre de 2000-, que en la actualidad ha sido sustituido por el Programa Marco para la innovación y la competitividad (2007-2013) -COM (2005) 121 final-.

Sin embargo, desde el año 1992 la Comisión Europea es consciente de la importancia de la PYME en la creación del mercado único y crea el Observatorio europeo de las PYME con el fin de redactar informes sobre cuestiones que están relacionadas con este sector empresarial. En esos informes se pone de manifiesto que uno de los principales problemas de gestión con los que se encuentran las PYME en Europa es la supervivencia (Informe 2002/núm. 1). En efecto, como pone de manifiesto la Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, en el relevo generacional es fase crucial en el ciclo de vida de una empresa. De este modo, se invita a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para facilitar la transmisión de las pequeñas y medianas empresas con el fin de garantizar la supervivencia de las empresas y el mantenimiento de los puestos de trabajo correspondientes. Vid. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el Libro Verde — Sucesiones y testamentos (COM (2005) 65 final). DOCE C 28, de 3 de febrero de 2006.

<sup>8</sup> DOCE L 385, de 31 de diciembre de 1994.

Medidas Fiscales, lo que quedó desarrollado reglamentariamente a través del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre anticipándose de este modo a lo que la UE empezó a solicitar de los Estados miembros.

No será hasta el controvertido Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, cuando se adopten las medidas trascendentes para las transmisiones «mortis causa» de este tipo de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se permitió la exención de las participaciones de entidades que cotizaran en bolsa y se vinculó la reducción del ISD a la exención del IP, se estableció la posibilidad de establecer un porcentaje superior al 20 por 100 conjuntamente con el grupo familiar, y, por último se incluyó la posibilidad de aplicar al reducción del 95 por 100 en las transmisiones de empresas familiares mediante actos gratuitos inter vivos.

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, amplió el campo de actuación de los beneficios fiscales a las actividades de carácter profesional que hasta ese momento quedaban excluidas, y extendió la exención a los bienes comunes al cónyuge que, aunque no llevase a cabo actividad empresarial, los afectase a la actividad del ejerciente. Asimismo, permitió la reducción del 95 por 100 en el ISD en el usufructo de bienes y acciones.

El Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, derogó al 2481/1994, justificándolo en su Exposición de Motivos en base a las modificaciones de las Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para 1995, 1996 y 1997, así como la reforma de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Como el Real Decreto 1704/1999, supuso un cierto endurecimiento en relación a la «cartera de control» el Consejo de Ministros, aprobó el Real Decreto 25/2000 en el que se concretan los requisitos y condiciones de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. Fue la Ley 62/2003, de medidas fiscales la que amplió la exención en el impuesto patrimonial al usufructo vitalicio de participaciones.

Además, con la Ley 14/1996 y, sobre todo, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas el nuevo sistema de financiación de las CC.AA., con las que se amplían las competencias normativas de las CC.AA. -a los efectos que nos interesan- en el ámbito del ISD se ha conseguido un autentico mosaico de regulaciones diversas del Impuesto sucesorio que, desde nuestro punto de vista puede llegar a influir negativamente en la competencia fiscal entre CC.AA.

Destaca la reforma del IRPF y del IS por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre que, sin duda, inciden en el régimen fiscal de estas empresas. Además, y con carácter específico, se puso en marcha la Proposición de Ley 122/000193, relativa a la pequeña y mediana empresa y su exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones<sup>9</sup> que finalmente caducó<sup>10</sup>.

El último hito lo constituye la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria que elimina para estas empresas lo que hasta este momento había constituido uno de los privilegios fiscales más importantes pero con efectos perversos sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tal y como tendremos oportunidad de comprobar.

<sup>9</sup> BOCG de 21 de abril de 2006.

<sup>10</sup> BOCG. Congreso de los Diputados núm. D-675 de 13/02/2008, P. 10 y BOCG. Congreso de los Diputados Núm. B-240-2 de 05/03/2008, p. 3.

## Fundamento jurídico del régimen fiscal de las empresas familiares

Es de todos conocido que los principios básicos que inspiran nuestro sistema tributario se encuentran recogidos en el art. 31 CE, según el cual la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se perfila en función de unas fronteras precisas: la capacidad económica de cada uno y el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Principios enunciados en el art. 31.1 CE que “constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo” (Rodríguez Bereijo, 1999, p. 612).

La capacidad económica tradicionalmente ha sido entendida como aptitud económica efectiva, y por tanto real y actual, del sujeto pasivo para soportar la carga económica en que se expresa el tributo como contribución al sostenimiento de los gastos públicos<sup>11</sup>. Las rigideces a que tal concepto conducía hacia caer fuera de los principios constitucionales a gran parte de la mecánica impositiva. Como manifiesta Casado Ollero (1982, pp. 228 y 229), ello no es óbice para que se predique la adaptación del principio que haga posible su compatibilización con otros fines constitucionales. Dicho lo anterior debe partirse de la diferencia fijada por el autor citado que distingue, por un lado, una capacidad económica como fuente, entendida como criterio más amplio y que comprende las valoraciones que habrá de realizar el legislador para cuantificar la prestación tributaria sin afectar, por un lado, al mínimo existencial y, por otro, al límite máximo de imposición; y por otra, la capacidad económica como criterio con un ámbito más restringido que el anterior en cuanto que asume la función de cuantificar aquellas figuras (tributos-contributivos), que realizan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. O lo que es lo mismo: “el criterio de contribución de acuerdo a la capacidad vincula, pues, al legislador sólo en la regulación de los impuestos, como prototipo de tributos contributivos, mientras que las exigencias de la capacidad económica como fuente constituye denominador común de todas las categorías tributarias e incluso de otras prestaciones patrimoniales de naturaleza extrafiscal” (Casado Ollero, 1982, pp. 231 y 232). Lo anterior se traduce, en palabras de Albiñana García-Quintana (1981, pp. 18, 19 y 24), en el hecho de que “... un impuesto implantado en función de una determinada capacidad económica, tiene un fundamento o una causa radicalmente distinto del que ampare otro impuesto que opere como mecanismo de ajuste del mercado de determinados bienes y servicios, por ejemplo” (de manera que es manifiesto que) “estos impuestos con fines no-fiscales o extra-fiscales no se proponen gravar la capacidad económica de sus destinatarios, aunque la tengan en cuenta para determinar la cuantía de la deuda o cuota tributaria, esto es, como mero parámetro”.

En definitiva, ello no quiere decir que la capacidad económica sea tenida en cuenta únicamente en la configuración del instituto técnico-jurídico del tributo contributivo, sino que existen otras prestaciones patrimoniales tributarias coactivas elaboradas según un elemento no opuesto pero diferente a la capacidad económica efectiva. El principio de capacidad económica ya no es expresión exclusivamente de renta real o actual (Luchena Mozo, 2006, p. 173).

Al respecto debe tenerse en cuenta lo establecido por el Tribunal Constitucional en Sentencias como la 37/1987, de 26 de marzo, o la 186/1993, de 7 de junio. En ellas se fija, tras pronunciarse sobre la admisibilidad de los fines extrafiscales de los impuestos, que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad

<sup>11</sup> Vid. Giardina (1961, pp. 432 y ss.); Micheli, (1967, pp. 1531 y ss.).

de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo<sup>12</sup>.

Se elabora así una teoría de la admisibilidad del uso extrafiscal del instrumento impositivo. Con ella se pretende hacer mención -siguiendo a Casado Ollero- a "todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición" (Casado Ollero, 1991, p. 103) y así aparece recogida en el inciso segundo del apartado 1 del art. 2 de la nueva LGT cuando establece: "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE". En definitiva, estamos asistiendo a un cambio en la concepción del tributo, de manera que éste no va orientado únicamente a la consecución de ingresos como función financiera única, sino que el tributo puede estar, y de hecho así es, orientado al servicio de la justicia a través de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

En este sentido se había expresado nuestro más alto Tribunal<sup>13</sup> confirmando lo que el art. 4 de la LGT de 1963 -actual art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria- apuntaba y que ha cobrado un papel importante en la financiación de la CC.AA. dentro del marco de protección del medio ambiente a través de los impuestos medioambientales que se han erigido en el máximo exponente de los tributos extrafiscales.

Ahora bien, y en palabras de Lejeune Valcarcel (1980, p.175), "una cosa es que el tributo, como instrumento de financiación del gasto público pueda ser en ocasiones utilizado con otros fines, y otra, muy distinta, que ya a nivel de configuración y concepto pierda su más íntima razón de ser, quedando como consecuencia reducido a una prestación coactiva polivalente. No pudiendo olvidarse que si bien la política económica cuenta con instrumentos específicos de acción, pensados y estructurados exclusivamente para este fin, el tributo, a pesar de su idoneidad para ello, no se encuentra entre dichos instrumentos específicos, por lo cual no parece lícito, sin grave riesgo de desnaturalizarlo, privarlo ab initio de su característica fundamental".

Por lo que respecta al principio de generalidad -siguiendo en lo sustancial a Collado Yurrita y Moreno González<sup>14</sup>-, éste debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de privilegios e inmunidades fiscales. De este modo, este principio se opone al establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan considerarse discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas, y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable. A esta situación se refiere la STC 10/2005. El TC afirma, en el FJ. 5.º de la sentencia, que "la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica [...], no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier

<sup>12</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>13</sup> Cfr. SSTC 27/1981, 49/1984, 29/1986, 37/1987, o en la más reciente 289/2000.

<sup>14</sup> Vid. Collado Yurrita y Moreno González (2006, pp. 43 y ss.).

justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, FJ. 8)<sup>15</sup>.

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

Realizado el anterior excursus nos corresponde identificar las circunstancias que justifican el tratamiento fiscal de las empresas familiares. Razones sobradamente conocidas son las que suelen traerse a colación en orden a justificar dicho tratamiento: la importancia de las empresas familiares en el número total de empresas, su participación en el PIB y en el empleo, son algunas de las razones aducidas<sup>16</sup>.

Sin embargo, debe buscarse, desde el punto de vista fiscal, si es posible encontrar un fundamento constitucional que justifique y legitime el tratamiento de favor de estas empresas respecto de otras. En palabra de Lejeune Valcárcel, todo incentivo fiscal supone un ruptura del principio de igualdad tributaria, y estos principios para estar legitimados necesitan de una justificación, y la única justificación posible es demostrar que el beneficio fiscal es necesario para alcanzar un fin determinado<sup>17</sup>; valores que pueden estar protegidos constitucionalmente y con el grado de protección suficiente que permita hacerlos prevalecer sobre las exigencias derivadas del principio de igualdad<sup>18</sup>.

Siguiendo a Cayón Galiardo<sup>19</sup>, los valores constitucionales que pueden invocarse para proteger fiscalmente a la empresa familiar son los siguientes: el empleo y la iniciativa económica privada, la diferencia de capacidad económica de estas empresas frente a las no familiares, y otros principios constitucionales como la familia (art. 39 CE) y la libertad empresa en el marco de la libertad de mercado (art. 38 CE)<sup>20</sup>.

Hay que reconocer que, como un gran número de especialistas ha destacado, “las normas del derecho de familia que regulan las relaciones entre los cónyuges y entre padres e hijos menores de edad, inciden de modo significativo en la capacidad económica de los individuos” (Soler Roch, 1990, pp. 193 y ss.). A este efecto, se ha señalado que en la empresa familiar, la familia contribuye globalmente a la obtención de resultados económicos, y lo hace con sus propios bienes y, por lo tanto, la distribución de los resultados positivos entre la familia no tiene porque perseguir una finalidad fraudulenta, sino que es precisamente un

<sup>15</sup> En este mismo sentido Vid. STC 57/2005.

<sup>16</sup> Vid.,

[http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/craft/family\\_business/doc/familybusiness\\_country\\_fiche\\_spain.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/craft/family_business/doc/familybusiness_country_fiche_spain.pdf)

Cfr. Cayón Galiardo (2000, pp. 37 y 38).

<sup>17</sup> Lejeune Valcárcel, E., décimo primera ponencia del Informe de la Comisión de Hacienda del Senado, en el que se elaboró un Estudio para la problemática de la empresa familiar, de 23 de noviembre de 2001.

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

<sup>18</sup> Cfr. STC 76/1990, de 26 de abril.

<sup>19</sup> Vid. Cayón Galiardo (2000, pp. 39 y ss.).

<sup>20</sup> En ambos preceptos fundamenta su postura Vaquera García (2004, pp. 26 y ss.).

supuesto normal consecuencia de la participación de los miembros de la familia en las actividades de la empresa o en su capital y patrimonio; por lo tanto, parece lógico admitir que las normas que respeten la distribución de la renta empresarial entre los miembros de la familia, son una consecuencia real y auténtica, y no fraudulenta, de la real distribución entre los familiares (Cayón Galiardo, 2000, p. 40). Se busca, “el deseo de beneficiar a quien emplea la mayor parte de su tiempo en una actividad económica” (Pozuelo Antoni, 2002, p. 143).

De otro lado, las aportaciones de los miembros de la familia al patrimonio empresarial, hace que la titularidad de los bienes no corresponda exclusivamente al fundador, por lo que parece admisible que los bienes afectos a la actividad económica queden exonerados del Impuesto sobre el Patrimonio. La exoneración de estos elementos patrimoniales se fundamenta sobre el hecho de que los bienes afectos a la empresa no son patrimonio personal, ni se utilizan para generar rentas de capital, ya que, por definición, todo patrimonio empresarial es un patrimonio de riesgo<sup>21</sup>. Mayores dudas plantea la exención sobre participaciones en ciertas entidades en las que se ha visto la fractura entre el hecho imponible del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto patrimonial y el elemento objetivo de la exención<sup>22</sup>.

Asimismo, la tributación de la transmisión «mortis causa» de la empresa puede suponer por las específicas normas del derecho de familia, un incremento de la carga fiscal. Como en las empresas familiares es normal que los miembros de la familia hayan cooperado en la formación del patrimonio empresarial, sin ostentar la titularidad de los bienes afectos, resulta, como se ha señalado, que los adquirentes del patrimonio de la empresa familiar, están recibiendo algo que ellos mismos han formado, de ahí un tratamiento específicamente favorable en el Impuesto de Sucesiones<sup>23</sup>.

En definitiva, pueden existir fundamentos acordes con el principio de capacidad económica para introducir ciertas desigualdades en el tratamiento de estas empresas fundamentadas en las peculiaridades en la formación de su patrimonio y en la función que cumplen en la economía (Cayón Galiardo, 2000, p. 41; Luchena Mozo, 2007, pp. 31 y ss.).

## **2. LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: CONSECUENCIAS PARA LAS EMPRESAS FAMILIARES**

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció con carácter excepcional y transitorio un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas pendiente de configuración definitiva. Este tributo no tenía

<sup>21</sup> Op. Cit. Ult. p. 40.

Para Pozuelo Antoni, “puede razonarse que quien obtiene rentas del trabajo no necesita bienes para su actividad. Por lo tanto, no presenta, por ausencia de los elementos que conforman realmente el hecho imponible, una situación equiparable en el IP a la del empresario. No siendo iguales ni homologables las respectivas situaciones, es imposible una situación de desigualdad. Por su parte, quien obtiene rentas de la gestión de su capital mobiliario o inmobiliario, o de las plusvalías por su venta, sí precisa de unos bienes, por no desarrollar una actividad individual merecedora de equipararse a quien, como ocupación principal, tiene el ejercicio personal, directo y habitual de una actividad económica. Esa implicación personal, en lo que tiene de esfuerzo y dedicación, no sólo singulariza fiscalmente el tipo de renta obtenido, sino que hace acreedor a su titular de un mejor trato tributario” (2002, p. 144).

<sup>22</sup> Vid. Pozuelo Antoni (2002, pp. 148 y ss.).

<sup>23</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995, puso de manifiesto que la fiscalidad no debe poner en riesgo la existencia de una PYME, y que al no ser disponible el patrimonio empresarial, ello supone un elemento que disminuye la capacidad económica grabable a tener en cuenta cuando se produzca la transmisión, sea cual sea el grado de parentesco entre el causante y el adquirente.

objetivos recaudatorios, sino que se le atribuyó un carácter básicamente censal, de control y complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La tarifa fijaba un tipo máximo del 2 por 100. La excepcionalidad y transitoriedad que se predicaba en aquella Ley terminó con la aprobación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP, en adelante) que elevó el tipo máximo al 2,5 por 100. Aún cuando ha sido un impuesto que ha tenido sucesivas reformas, muchas fueron las voces que se alzaron solicitando su modernización y actualización<sup>24</sup>, cuando no la supresión del mismo por injusto<sup>25</sup> que llegaba incluso a calificarse como un adorno o un capricho del sistema tributario<sup>26</sup>.

En los sistemas fiscales de Derecho comparado su presencia es escasa y no goza del mismo grado de aceptación en los países de nuestro entorno. Francia, Suecia, Finlandia y Luxemburgo, junto con España, son los únicos Estados de la Unión Europea de los veintisiete que mantienen vivo este gravamen, siendo nuestro país el que aplica el tipo más alto de todos ellos. En estos países no se incluyen en la base imponible determinados bienes patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas y en Finlandia se establece un tratamiento más beneficioso para las participaciones en sociedades familiares. En algunos Estados de la ampliación existe un impuesto patrimonial pero referido a la propiedad de bienes inmuebles<sup>27</sup>.

Las anteriores circunstancias, así como el hecho de que haya perdido su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado, llevan al legislador a “suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata”<sup>28</sup>, y que no es otra que mantener ocupado un hecho imponible por un impuesto estatal que evite a las CC.AA adoptar tributos propios sobre una capacidad económica vacante<sup>29</sup> y sortear así una necesaria modificación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, puesto que cualquier modificación de esta Ley debe ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el que actualmente estamos inmersos. Así, se ha optado por suprimir el impuesto sin suprimirlo introduciendo una bonificación en cuota del 100 por 100 y eliminando la obligación de declarar (Simón Acosta, 2008; Pozuelo Antoni, 2009, pp. 11 y 12). Sin embargo, planea la duda de si con la bonificación puede hablarse realmente de hecho imponible gravado por el Estado que evite la actuación de las CC.AA<sup>30</sup>. También resulta criticable la argumentación que lleva a su supresión, pues lo normal es que cuando una modificación legislativa no resulta operativa lo habitual es su modificación, no una expulsión sui generis del Ordenamiento jurídico.

Sin embargo, y si bien puede parecer favorable al régimen fiscal de las empresas familiares que dejarán de preocuparse por el cumplimiento de los requisitos contemplados en el art. 4.8 LIP con los inconvenientes que ello suponía, el legislador no ha sido consciente de que la bonificación supone el devengo del impuesto tras la realización del hecho imponible y el mantenimiento de la relación de subordinación existente entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se trata de aplicar la

<sup>24</sup> Recientemente el Grupo Parlamentario Popular en el Senado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 108 del Reglamento de la Cámara, presentó una Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio, para su debate en el Pleno el 17 de abril de 2005 que ha sido rechazada.

<sup>25</sup> Vid. García Novoa (2007, pp. 54 y ss.); Calvo Ortega (2008, pp. 9 y ss.).

<sup>26</sup> Cfr. Escribano López (1991, p. 188 y 1995, p. 318).

<sup>27</sup> Vid. AA.VV. (2005, pp. 33 y ss.).

<sup>28</sup> Exposición de Motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

<sup>29</sup> Cfr. Falcón y Tella (2008, Editorial).

<sup>30</sup> Vid. Martínez Muñoz (2009, pp. 10 y ss.).

reducción sobre la base imponible contemplada en el art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Requisitos que no son exclusivos de la Ley estatal, sino que aparecen previstos igualmente en las leyes autonómicas<sup>31</sup> que regulan las reducciones que afectan a las empresas familiares.

Esta circunstancia, lejos de hacer efectivo el principio constitucional de seguridad jurídica<sup>32</sup> contemplado en el art. 93 CE, sumerge en la confusión no sólo al obligado tributario sino a los propios órganos gestores encargados de aplicar la normativa tributaria<sup>33</sup>. En efecto, la mala técnica normativa y la inestabilidad exagerada del ordenamiento en esta materia en concreto nos hacen reflexionar sobre la calidad técnica de nuestras normas y en la necesidad de exigir una mayor atención a los principios y valores para hacer compatible la estabilidad del ordenamiento con el progreso y el cambio social, lo cual ha de ser viable, pues estabilidad no significa inmovilismo ni petrificación del ordenamiento (Falcón y Tella, 2009, pp. 4 y ss.).

Parece, pues, que se ha dejado pasar una buena ocasión para solucionar los problemas que llevaban aparejados hacer compatible dos impuestos de devengo diferentes a la hora de determinar las circunstancias concurrentes que han de estar presentes en la aplicación las reducciones en la base imponible del ISD para transmisiones mortis causa o inter vivos de empresas familiares, agudizado con la desaparición material del IP que llevará al empresario familiar a descuidar el cumplimiento de tales condicionantes. Baste ahora con recordar de forma rápida los requisitos de la doble exención prevista en el art. 4.8 LIP:

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

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

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

a) Se consideran actividades empresariales o profesionales las que tengan naturaleza de actividad económica con arreglo a las normas del IRPF -art. 29.1 LIRPF-. En especial, en relación con el arrendamiento de inmuebles, cuando verifiquen las condiciones del art. 29.2 LIRPF.

b) Son bienes y derechos afectos aquellos que con independencia de su titularidad -exclusiva del sujeto pasivo o compartido con su cónyuge-, se utilicen para los fines propios de la actividad.

c) La exención puede ser aplicada por:

- El sujeto pasivo que ejerza la actividad con habitualidad y de forma personal y directa, y siempre que la misma constituya su principal fuente de renta. Esta

<sup>31</sup> Baste señalar como ejemplo la Ley 9/2008, de medidas en materia de Tributos Cedidos en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, cuyo art. 9.b) condiciona la aplicación de la bonificación en las donaciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades a que sea de aplicación la exención establecida en el art. 4 LIP.

<sup>32</sup> Tal y como evidencia el Tribunal Constitucional, *“el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse...y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se produzcan perplejidades”* (SSTC 46/1990 y 146/1993).

<sup>33</sup> No olvidemos que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los pocos tributos que mantienen vivo el antiguo régimen de gestión.

última condición se verifica cuando al menos el 50 por 100 de su base imponible del IRPF, proceda de los rendimientos netos de dicha actividad.

- Por el cónyuge del sujeto pasivo, cuando los bienes afectos sean comunes a ambos.

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

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

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

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

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

b) El sujeto pasivo titular, debe:

- Ostentar un porcentaje de participación igual o superior al 5 por 100 del capital. Este porcentaje se eleva al 20 por 100, cuando se compute conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción. En este caso la función de dirección y remuneración deberán cumplirse en una las personas aunque la exención sea de aplicación a todos.
- Ejercer efectivamente funciones de dirección en la participación y percibir por ello una retribución que represente más de un 50 por 100 del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas, sin computar los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención del IP. En el caso de menores o incapacitados deben cumplir estos requisitos los representantes legales.
- Cuando un mismo titular participe en varias entidades, cumpliendo los restantes requisitos de la exención, el cómputo del porcentaje de participación ha de efectuarse de forma separada para cada una de ellas, no incluyéndose en el cálculo del porcentaje de la retribución los rendimientos de las funciones de dirección en las otras entidades.

c) La entidad participada ha de realizar de manera efectiva una actividad económica, que no sea, si es la principal, la de gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios. Las participaciones en instituciones de colectiva están excluidas de la exención.

d) Dentro de las funciones de dirección se incluyen los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, director de departamento, consejero o miembro del consejo de administración u órgano equivalente, cuando impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la entidad.

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

En efecto, no debe olvidarse que la exención en el impuesto patrimonial realmente se convierte en *conditio sine qua nom* para proceder a determinar el resto de circunstancias referentes a la reducción en ISD tal y como tiene declarado la Dirección General de Tributos<sup>34</sup>. De este modo, la prelación de requisitos puede establecerse como sigue:

### **ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA: ART. 20.2C) LSD**

A) Adquisición de una empresa familiar: Aplicación una reducción del 95 por 100 sobre la BI en las adquisiciones «mortis causa».

a) Requisitos objetivos: Que se trate de una empresa individual; negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el art. 4.8 LIP.

b) Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado.

c) Requisitos temporales: Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. No realizar actos de disposición.

B) Adquisición de participaciones en determinadas entidades.

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

b) Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado.

c) Requisitos temporales: mantener el valor 10 años y no realizar actos de disposición.

### **TRANSMISIÓN INTER VIVOS: ART. 20.6 LISD**

A) Transmisión de empresa individual o negocio profesional.

a) Requisitos objetivos: empresa o negocio individual que le sea de aplicación la exención del IP.

b) Requisitos subjetivos:

- Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados.
- Que el donante tenga más de 65 años o incapacidad permanente y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión.
- Que el donatario mantenga la exención IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición.

c) Requisitos Temporales: mantener el valor de lo adquirido, mantener la exención en IP 10 años y no realizar actos de disposición.

<sup>34</sup> RDGT 1419-01, de 9 de julio de 2001; 0013-02, de 11 de enero de 2002; 0829-07, de 18 de abril de 2007; V0315-09, de 17 de febrero de 2009; V0832-09, de 20 de abril de 2009.

B) Transmisión de participaciones en determinadas entidades.

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

b) Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados.

- Que el donante tenga más de 65 años o incapacidad permanente y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión.
- Que el donatario mantenga la exención IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición.

c) Requisitos temporales: mantener el valor de lo adquirido por donación durante 10 años, conservar la exención en IP y no realizar actos de disposición.

Pero la ilógica se mantiene con la pervivencia del espíritu del IP en la medida en que no sólo es requisito previo e imprescindible de la reducción, sino que será condición de mantenimiento de la bonificación en caso de transmisiones inter vivos pese a la pretendida supresión del IP.

### 3. LA SITUACIÓN EN CASTILLA-LA MANCHA

Tal y como disponen los arts. 1 y 2 de la Ley 19/1991, el IP se aplicaba en todo el territorio español -sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concerto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno- cuyo rendimiento estaba cedido a las Comunidades Autónomas conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA de régimen común. Además tenían asumidas competencias normativas que les permitían la determinación del mínimo exento, la tarifa y deducciones y bonificaciones en la cuota<sup>35</sup>. Respecto a las competencias en la gestión les correspondía, por delegación del Estado, la gestión, liquidación, inspección, recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión. Las declaraciones se presentaban conjuntamente con las del IRPF. Asimismo, los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podían incoar actas de investigación y comprobación con ocasión de las actuaciones que realizasen sobre el IRPF, de las cuales se daba traslado a la respectiva Comunidad Autónoma.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en base también a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, las CC.AA podrán afectar a las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, así como las deducciones en la cuota. Ello supone que, las Comunidades que así lo dispongan podrán regular aspectos claves de la regulación de este impuesto, como así ha sucedido. Ello nos ha llevado a estar ante un auténtico puzzle fiscal autonómico. El contexto actual, en palabras de Alonso González, “puede definirse como de alto grado de competitividad fiscal entre territorios, a un nivel ciertamente inédito en el ámbito español. Hasta ahora la rivalidad fiscal se reducía a la tradicional queja que se formulaba, sobre todo por parte de las comunidades limítrofes, en relación con las ventajas derivadas del régimen fiscal especial de País Vasco y Navarra. En lo tocante al impuesto sucesorio las transmisiones entre padres e hijos no

---

<sup>35</sup> Castilla-La Mancha no había hecho uso de su competencia normativa, de modo que se aplicaba la ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio.

tributaba o casi (Navarra), pero es que a ese resultado pueden llegar sin esfuerzo alguno las comunidades de régimen común<sup>36</sup>.

Pues bien, así ha sucedido en Castilla-La Mancha con la Ley 17/2005, de medidas en materia de tributos cedidos<sup>37</sup>; Ley 14/2007 de ampliación de bonificaciones tributarias en el ISD<sup>38</sup> y con la Ley 9/2008, de 4 de diciembre en materia de Tributos Cedidos<sup>39</sup> cuyas medidas pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Ley 17/2005	-Reducciones por adquisiciones mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.	95+3%	-El valor real de las empresas no puede exceder de 2.000.000 euros. -Se exceptúa la constitución o extinción de los derechos de usufructo. -Es compatible y se aplica con posterioridad a la establecida en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987.
Ley 17/2005	-Reducciones en las adquisiciones lucrativas establecidas en la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias y en adquisiciones lucrativas de explotaciones agrarias de carácter singular	100%	
Ley 10/2006	-Reducciones por adquisiciones mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.	95+4%	-Participaciones no en bolsa. -CC.AA. -5 años. -exención IP 5 años. -No incumplida exención en IP si se transmiten y reinvierten en otros en empresas que radiquen en la CC.AA.

Fuente: Elaboración propia

Fue la Ley 14/2007, la que se encargó de ampliar las deducciones en cuota<sup>40</sup> en el ISD del siguiente modo:

- Adquisiciones mortis causa: deducción en la cuota del 95 por 100 para las transmisiones de todo tipo de bienes entre los grupos I y II, asimilándose a los cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al

<sup>36</sup> Vid. Alonso González (2007, p. 42).

<sup>37</sup> DOCM nº 264 de 31 de diciembre de 2005.

<sup>38</sup> DOCM nº 272 de 31 de diciembre de 2007.

<sup>39</sup> DOCM nº 259 de 17 de diciembre de 2008.

<sup>40</sup> La Ley habla de bonificaciones, que puede resultar equívoco tal y como pone de manifiesto Pozuelo Antoni, (<http://www.fiscal-impuestos.com/files-fiscal/Tributacion%20115.pdf> . P. 36).

menos, los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión cumpla los requisitos de la normativa autonómica sobre el registro de parejas de hecho. A nuestro juicio, el tributo puede llegar a desnaturalizarse como consecuencia de la aprobación de deducciones sobre cuota sin límite de cuantía, lo que dará lugar a una injusta distribución de la carga impositiva.

- Adquisiciones inter vivos: deducción en la cuota del 95 por 100 con los siguientes condicionantes:

- Sujeto pasivo residente en Castilla-La Mancha a fecha del devengo, resultando el punto de conexión preciso para atribuir el rendimiento del impuesto que grava las donaciones de los bienes y derechos distintos de los inmuebles tal y como recoge la Ley 21/2001.
- Donación en escritura pública en la que expresamente deberá constar el origen y situación de los bienes y derechos donados, así como su correcta y completa identificación fiscal cuando se trate de bienes o derechos no consistentes en dinero o signo que lo represente con una única finalidad: el control tributario.
- Mantenimiento de lo donado por 5 años sin realizar actos de disposición. En caso de incumplimiento del requisito de permanencia los sujetos pasivos quedan obligados a pagar el impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora.
- Aplicación de la exención establecida en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que se entenderá cumplido cuando durante el mencionado plazo de cinco años se cumplan las condiciones señaladas en el artículo 20.6 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>41</sup>.

Al estructurarse el beneficio autonómico como deducción en la cuota (y no como reducción de la base imponible que es la opción que se había elegido anteriormente) el juego entre beneficio autonómico y beneficio estatal no se plantea, lógicamente, en los términos habituales de reducción propia autonómica o mejora de la del Estado tal y como evidencia Pozuelo Antoni<sup>42</sup>. En este caso, serán compatibles y aplicables tanto la reducción de la base imponible del 95 por 100 para donación de este tipo de bienes (contemplada en el artículo 20.6 LISD) como la deducción autonómica del 95 por 100 de la cuota resultante de haber aplicado previamente al valor real de esos bienes empresariales la reducción estatal del 95 por 100 pero condicionadas, en ambos casos, a la previa exención del Impuesto sobre el Patrimonio.

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

<sup>41</sup> En el caso de participaciones, los órganos gestores en Castilla-La Mancha están exigiendo que el Administrador o Gerente que cumpla los requisitos de exención en el IP, además justifique la existencia de un contrato de Alta dirección y que como tal se cotice en la Seguridad Social. Asimismo se exige que el tipo de retención sea el establecido en el punto 2 del art. 101 de la Ley 35/2006.

<sup>42</sup> Op. Cit Últ. Pp. 37 y 38.

Pues bien, pese al efecto anuncio<sup>43</sup> que se estaba produciendo a nivel estatal en torno a la supresión del IP, la Ley castellanomanchega no duda en requerir la exigencia de la exención en el IP para aplicar la deducción en cuota en las adquisiciones inter vivos, de modo que “en el caso de adquisiciones de derechos sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que fuese de aplicación la exención establecida en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se entenderá cumplido este requisito cuando durante el mencionado plazo de cinco años se cumplan las condiciones señaladas en el artículo 20.6.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Realmente no podía ser de otro modo, pues nada se atisbaba sobre las relaciones entre lo que sería el impuesto fantasma sobre el patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así el estado de las cosas, serán lo órganos de gestión de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha –en este caso- a quién les corresponderá indagar si se cumplen o no los requisitos de exención del IP para confirmar la deducción en la cuota –dado que los sujetos beneficiados por esta deducción deben presentar obligatoriamente autoliquidación del Impuesto- que complica y dilata la mecánica de aplicación del tributo en un momento en el que prima –teóricamente- la simplificación del Ordenamiento tributario. Tarea indagatoria que se mantiene en tanto no transcurra el plazo quinquenal que pende sobre la deducción como condición resolutoria en las adquisiciones inter vivos.

No obstante, y dados los últimos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no parece que la situación sea sostenible a largo plazo. Así las cosas, y si traemos a colación la reciente STJE Geurts y Vogten/Belgische Staat, asunto C-464/05, de 25 de octubre de 2007<sup>44</sup>, podría considerarse que la diversidad de criterios adoptados por las CC.AA en materia de empresas familiares en el ámbito del ISD podrían ser contrarias al Derecho comunitario pues la mayoría justifica la aplicación de la normativa autonómica a que se cumplan ciertos requisitos de ámbito territorial y que nos pone en relación directa con las ayudas de Estado prohibidas por el art. 87 del Tratado Constitutivo de la UE.

#### 4. CONCLUSIONES

Se ha dicho que los tres problemas más importantes a los que se enfrenta la empresa familiar son la sucesión, la sucesión... y la sucesión. En efecto, tal y como se pone de manifiesto en el informe de la Comisión de Hacienda del Senado en el año 2001, en el que se elaboró un Estudio para la problemática de la empresa familiar, en los dos o tres primeros años desaparece el 80 por 100 de las empresas creadas, un tercio de empresas familiares llega a segunda generación y sólo un 10 o 15 por 100 alcanzan la tercera generación. Pues bien a dicha circunstancia se añade la cambiante normativa fiscal que ha llevado en ciertas ocasiones a situaciones de injusticia tributaria que ha complicado la gestión a efectos tributarios dada la interrelación entre Impuestos diversos con hechos imposables distintos y de devengos también diversos como son el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y

<sup>43</sup> El Consejo de Ministros aprobó el 13 de junio del 2008 el anteproyecto de Ley de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>44</sup> En efecto, como evidencia la Sentencia de 25 de octubre de 2007 en el caso Geurts y Vogten/Beelgische Staat “una norma como la litigiosa, relativa al Impuesto sobre Sucesiones, constituye, por tanto, una restricción a la libertad de establecimiento en la medida en que los herederos de unas participaciones en una sociedad familiar sólo pueden beneficiarse de la exención del impuesto sobre sucesiones por esas participaciones si la empresa ha empleado, en los tres años precedentes al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en la Región Flamenca y los sucesores mantienen el empleo durante los cinco años posteriores”.

Donaciones. Así las cosas, el legislador parece haberse hecho eco de las críticas del sistema instaurado para las empresas familiares siguiendo las tendencias de otros Estados comunitarios en los que no existe el Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo, el acierto ha sido parcial y hasta paradójico dado que la supresión del impuesto patrimonial no ha estado presidida por la lógica, de modo que se siguen exigiendo el cumplimiento de los mismos condicionantes para la aplicación de la reducción del 95 por 100 de la base imponible en el impuesto sucesorio que con posterioridad a la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Pero la ilógica se mantiene con la pervivencia del espíritu del IP incluso en el ámbito autonómico de modo que, en el caso de Castilla-La Mancha, la reducción en la cuota del ISD también queda condicionada al acatamiento de los requisitos de un impuesto fantasma que ha desaparecido sin ser suprimido del Ordenamiento jurídico.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., (2005): Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y en Estados Unidos, Instituto de la Empresa Familiar, Madrid.
- Albiñana García-Quintana, C. (1981): “Los impuestos de ordenamiento económico”. Hacienda Pública Española, vol. 71, pp. 17-29.
- Alonso González, C.M. (2007): “Impuesto sobre Sucesiones y Patrimonio”, AA.VV., El futuro de la fiscalidad. Propuestas para un tejido productivo más competitivo, Instituto de la Empresa Familiar, Madrid.
- Calvo Ortega, R. (2008): “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones”, *Nueva Fiscalidad*, vol. 5, pp. 9-18.
- Calvo Vérguez, J (2006): *Régimen fiscal de la empresa familiar*, Ed. Aranzadi, Madrid.
- Casado Ollero, G. (1982): “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, vol. 34, pp. 185-236.
- (1991): “Los fines no fiscales de los tributos”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Cayón Galiardo, A. (2000): “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. AA.VV., *La fiscalidad de la empresa familiar*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Monografía, núm. 15.
- Collado Yurrita, M.A. y Moreno González, S. (2007): “Principios constitucionales del Derecho Tributario: principios materiales”, AA.VV., *Derecho Tributario, Parte General*, Ed. Atelier, Barcelona.
- Escribano López, F. (1991): “El Impuesto sobre el Patrimonio: nuevas normas, viejos errores”, *Gaceta fiscal*, vol. 86, pp. 183-202.
- (1995): “El Impuesto sobre el Patrimonio en España”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 236, pp. 311-350.
- Falcón y Tella, R. (2008): “El RD Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros”, *Quincena Fiscal*, vol. 10, pp. 5-8.
- (2009): “El Guantánamo tributario. Una reflexión crítica sobre algunas medidas recientes y sobre la situación actual del sistema fiscal”, *El Cronista*, vol. 2, pp. 4-15.

- García Novoa, C. (2007): “Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?”, *Revista Mensual de Bolsas y Mercados Españoles*, nº 170, pp. 54-57.
- Giardina, E. (1961): *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milán.
- Lejeune Valcárcel, E. (1980): “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en AA.VV., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- Luchena Mozo, G.M. (2007): “La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible”, AA.VV., *Derecho Tributario. Parte General*, Ed. Altier, Barcelona.
- (2007): *Fiscalidad de la empresa familiar*, Ed. Atelie, Barcelona.
- “Las pymes familiares en Europa: notas sobre su tratamiento fiscal”, *Noticias de la Unión Europea*, En prensa.
- Martínez Muñoz, Y. (2009): “La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Nueva Fiscalidad*, vol. 1, pp. 9-48.
- Micheli, G.A. (1967): “Capacità contributiva reale e presunta”, *Giurisprudenza costituzionale*.
- Navarro Egea, M. (1999): *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Ed. Marcial Pons, Barcelona.
- Pita Grandal, A. M. (2006): “Concepto de empresa familiar”, AA.VV., *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- Pozuelo Antoni, F. (2002): “El principio de equidad y la desustanciación de los beneficios fiscales a favor de la Empresa (I): en el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, vol. 228, pp. 137-178.
- “Principales novedades para 2008 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones e ITP y AJD en Leyes Estatales y Autonómicas”, <http://www.fiscal-impuestos.com/files-fiscal/Tributacion%20115.pdf>, p. 36.
- (2009): “Principales modificaciones para 2009 en la regulación general de los Impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, vol. 311, pp. 3-34.
- Rodríguez Bereijo, A. (1999): “Los principios de la imposición en la jurisprudencia española”, *Revista Española de Derecho Financiero*, vol. 100, pp. 593-626.
- Simón Acosta, E. (2008): “Requiem por el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 759, <http://www.aranzadi.es/index.php/informacion-juridica/actualidad-juridica-aranzadi/759/tribuna/requiem-por-el-impuesto-sobre-el-patrimonio>
- Soler Roch, M.T. (1990): “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66, pp. 193-220.
- Vaquera García, A. (2004): *Régimen tributario de la empresa familiar*, Ed. Dykinson, Madrid.