

LA POTESTAD REGULADORA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA DEL ISD Y SU REFLEJO EN LAS TRANSMISIONES DE EMPRESAS FAMILIARES

Carlos Carbajo Nogal¹
ccarn@unileon.es

Universidad de León

fecha de recepción: 22/02/2011
fecha de aceptación: 25/03/2011

Resumen

Las Comunidades Autónomas han establecido una serie de beneficios fiscales en el ISD, que se suman a las aplicables en el plano estatal y con las que comparten necesariamente protagonismo, cuyo análisis nos facilita una idea exacta del régimen fiscal aplicable en este impuesto a la transmisión de la empresa familia que no es uniforme en todos los Entes territoriales.

Palabras clave: ISD; Beneficios fiscales; Reducciones; Fiscalidad autonómica; Empresa familiar.

Abstract

The Autonomous Regions have established certain tax benefits in the ISD, which they add the applicable ones in the state plane and with those who share necessarily protagonism, which analysis facilitates to us an exact idea of the fiscal applicable regime in this tax to the transmission of the company family that is not uniform in all the territorial Entities.

Keywords: ISD; Fiscal benefits; Reductions; Autonomous tax system; Family enterprise.

¹ Profesor de Economía Aplicada. Departamento de Economía y Estadística, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Campus de Vegazana, s/n, 24071-León.

1. Introducción

En la sucesión generacional de un negocio individual o de una empresa familiar, que puede producirse por causa del fallecimiento del anterior titular o en vida del mismo, el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cualquiera de ambos casos, se convierte en una dificultad añadida a las muchas otras que tienen que afrontar los nuevos titulares de la actividad que puede perjudicar seriamente su viabilidad económica, y ello contando con que se dispongan de los recursos suficientes para hacer frente al pago del impuesto, lo que no siempre es fácil. Es frecuente que la carencia de liquidez pueda motivar la venta de parte o la totalidad de la empresa o la necesidad de acudir a fuentes de financiación ajena, lo que, sin lugar a dudas, redundará negativamente en la viabilidad económica e incluso en la continuidad del negocio familiar.

Para evitar este tipo de situaciones la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) ha venido regulando toda una serie de beneficios fiscales que adoptan la forma de reducciones sobre la base imponible² y que se activan, precisamente, cuando se produce la transmisión de empresas familiares, negocios profesionales o participaciones en las mismas, con la pretensión última de intentar contribuir a la permanencia de estos negocios en el seno de la familia, garantizando con ello la continuación dichos negocios por generaciones posteriores a las de su creador que proseguirán en el desarrollo de la empresa familiar.

En definitiva, este tipo de beneficios están pensados para aplicarse cuando los destinatarios de estas transmisiones lucrativas tienen un cierto grado de parentesco con el causante o donante, lo que favorece el mantenimiento del patrimonio empresarial en el ámbito de la familia más cercana.

No obstante, su posible utilización requiere de la adecuada planificación que ha de darse con carácter previo a que se produzca la transmisión ya que estas reducciones están ligadas al cumplimiento de determinados requisitos exigidos por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que resultan *conditio sine qua non* para que puedan aplicarse los beneficios previstos en el ISD. Además determinadas reglas de mantenimiento de la adquisición por parte de los adquirentes que también condicionan la aplicación de la correspondiente reducción.

A ello se añade que desde el momento en el que en la configuración actual de nuestro sistema fiscal el ISD se encuentra completamente cedido a las Comunidades Autónomas, éstas, en el uso de las competencias normativas que les reconoce la actual Ley que regula el sistema de financiación autonómica, tienen la posibilidad de regular también sus propias reducciones en la base imponible así como mantener y mejorar las contempladas

² Su regulación se contiene en la **Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre el Sucesiones y Donaciones** y en su normativa de desarrollo, siendo de particular mención la **Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) 2/99, de 23 de marzo relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar** (BOE de 10 de abril de 1999).

por el legislador estatal (aumentando el importe o el porcentaje de reducción, las personas que puedan acogerse a la misma o disminuyendo los requisitos para poder aplicarlas) establecer la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente o las deducciones y bonificaciones de la cuota.

Por tal motivo, estos Entes territoriales han establecido toda una serie de medidas que son las que pretendemos analizar en este estudio, no sin antes hacer una breve referencia a las aplicables en el plano estatal con las que comparten necesariamente protagonismo, con el fin de brindar una idea exacta del régimen fiscal aplicable en este impuesto a la transmisión de la empresa familiar y que, lo advertimos de entrada, no es ni mucho menos uniforme en todas las Comunidades Autónomas.

2. Las reducciones aplicables al valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en determinadas entidades a nivel estatal

Como ya hemos apuntado, la LISD prevé la aplicación de una reducción del 95% para las transmisiones “mortis causa” e “inter vivos” de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en determinadas entidades siempre y cuando se cumplan los requisitos que analizaremos en cada caso concreto y que, como tendremos ocasión de ver, a veces, sin ningún tipo de justificación razonable no coinciden.

Estas reducciones se aplican a la sucesión en una empresa individual o en una actividad profesional o a las participaciones de ella que en caso de herencia han de estar incorporadas al caudal relicto o, en su caso, tratarse de un legado. En principio, la reducción solo afectaría a estos bienes y derechos y no a cualquiera otros con la salvedad de los posibles seguros a los que tuviera derecho el causante por circunstancias ocurridas en la empresa familiar en cuanto que las cantidades recibidas en tal concepto pasarían a formar parte del activo de la empresa, aun en el caso en el que materialmente no hubiera habido tiempo de convertirlas en pasivos afectos.

Nos ocupamos brevemente de la configuración de estas reducciones en las páginas siguientes.

2.1. Trasmisión “mortis causa” de una empresa individual o de un negocio profesional, del usufructo sobre los mismos, o de participaciones en determinadas entidades

La LISD, en una redacción ciertamente tortuosa³, recoge en su artículo 20.2 c)⁴ una

³ Así la define. con toda la razón, la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía 414/2009 de 29 de junio** aclarando al respecto que la complejidad en la aplicación de esta bonificación viene dada porque para determinar su concurrencia hay que atender a requisitos que vienen dados en normativa tributaria diferente –la LIP– que a su vez precisa la remisión a otras figuras tributarias del sistema como el IRPF en el que se concretará el

reducción del 95% de la base imponible en la transmisión de una empresa individual o de un negocio profesional, del usufructo sobre los mismos, o de participaciones en determinadas entidades siempre y cuando se cumplan determinados requisitos que nos permiten distinguir el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación de este beneficio fiscal.

En lo que se refiere al primero de ellos, el ámbito subjetivo de aplicación de esta reducción hemos de tener en cuenta los grupos familiares a los que el legislador quiere favorecer expresamente y que, en este caso, se determinan por el nexo de unión familiar existente entre el causante de la transmisión y el causahabiente, pudiendo distinguirse dos grupos diferentes dependiendo del grado de parentesco.

El primer grupo, de carácter preferente, lo componen el cónyuge, descendientes y adoptados⁵ exigiéndose en este último caso, que se trate de una adopción plena para poder aplicar la reducción⁶; por su parte, el segundo grupo, que tiene un claro carácter subsidiario en defecto de que existan descendientes del primero, está constituido por los parientes colaterales hasta el tercer grado que deberán cumplir los requisitos exigibles al grupo anterior y que, además, pueden concurrir con el cónyuge en la aplicación de la reducción.

volumen de rendimientos del causahabiente derivados de su posible retribución como cargo directivo de la empresa familiar que se adquiere por causa de muerte.

⁴ Señala el artículo 20.2c) de la LISD que *“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, estuviere incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional 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 el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 % del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.*

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 %.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones “mortis causa” de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento”.

⁵ Por otro lado y respecto a la relación que ha de existir entre el causante y el heredero, la DGT en su Resolución de 8 de julio de 2005, aclara que, a los efectos de transmisión, las nueras son descendientes en primer grado por afinidad y, por este motivo, posibles beneficiarios de la reducción mientras se mantenga el vínculo de parentesco.

⁶ Cfr. vr. gr. Tribunal de Justicia de Madrid en su **Sentencia de 6 de mayo de 2005**.

La configuración que realiza el legislador y el carácter subsidiario del segundo grupo de parentesco puede hacer inviable con la finalidad pretendida por la reducción de dar continuidad a la actividad económica y que la misma se mantenga en el ámbito familiar, ya que en aquellos supuestos en los que los hijos no quisieran proseguir un negocio familiar pero si otros parientes directos –por ejemplo, un sobrino– a quien el causante puede decidir transmitirlo, existiendo los primeros no sería aplicable la reducción al segundo. Ni aún en el caso de que la legítima de los hijos se cubriera con otros bienes, el aludido sobrino del causante podría aplicar la reducción en cuanto que, tal y como se configura normativamente, solo tendría derecho a ella cuando no existan descendientes o adoptados.

En todo caso, la aplicación de la reducción no solo exige la existencia de familiares entre el causante y los beneficiarios de la transmisión⁷, sino que dichos vínculos familiares han de corresponderse con los dos grupos anteriormente descritos⁸.

Por último, es importante aclarar que con base en lo dispuesto en la LISD⁹ la Resolución de la DGT 2/1999, de 23 de marzo, ya mencionada¹⁰, interpreta que esta beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que se cumplan los requisitos que a tal efecto establece la Ley del Impuesto, con independencia de las adjudicaciones que se realicen en la partición, y a cada uno sobre la parte del bien objeto de reducción que se halle incluida en su base imponible. Dicho de otra forma, si se cumplen las condiciones para poder aplicar la reducción sobre el valor de la empresa individual o negocio profesional, todos los posibles herederos se beneficiarán de la reducción en la proporción que les corresponda, independientemente de que algunos herederos finalmente, con motivo de las adjudicaciones que se realicen, no reciban físicamente dichos bienes sino su equivalente en otros bienes.

No obstante lo anterior, en el caso concreto de que el causante asigne los bienes de forma específica, la reducción se activaría para cada heredero de forma independiente en función de la parte del valor de los bienes incluida en su base imponible.

En cuanto al **ámbito objetivo** de aplicación, la LISD establece que la reducción se podrá aplicar cuando en la base imponible del impuesto se incluya el valor de una empresa individual o de un negocio profesional o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos previstos en la misma norma.

La reducción opera en el caso de cualquier tipo de transmisión “mortis causa” –herederos, legatarios o sucesores testamentarios y legales– sin que exista diferencia

⁷ Como señala la **Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de septiembre de 2004**.

⁸ Cfr. **Consulta núm. 0062-04, emitida el 22 de enero de 2004**.

⁹ En concreto la LISD prevé que, en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que hagan los interesados, se considerará para los efectos del Impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión.

¹⁰ Cfr. nota 1.

alguna a la hora de aplicar la reducción cuya aplicación dependerá solo del grado de parentesco con el causante. Eso sí, la transmisión ha de realizarse a través de un título sucesorio adecuado que podrá tomar la forma de testamento, declaración notarial o judicial de heredero o institución contractual de heredero en escritura pública.

Llegados a este punto debemos señalar que los requisitos que, de conformidad con lo dispuesto por la LISD, se han de cumplir para que resulte de aplicación la reducción son los siguientes:

Primero: que se cumplan por parte del causante los requisitos exigibles para la aplicación de la exención contenida en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La aplicación de la reducción que venimos analizando dependerá de que se cumplan por parte del causante¹¹ los requisitos exigibles para aplicar la exención prevista en el artículo 4.8 de la LIP aplicable a la transmisión de la empresa o negocio o de las participaciones y que se resumen en:

- Que se trate de la transmisión de una actividad económica conforme a la normativa del IRPF, ejercida de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo que será el causante o, lo que es lo mismo el transmitente de la misma, ya sea un negocio empresarial o una actividad profesional.
- Que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, señalando la DGT a este respecto que habrá que atender a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo (período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del IRPF del causante).
- Que la actividad económica constituya la principal fuente de renta para el sujeto pasivo, requisito éste que ha de cumplirse a la fecha de devengo del ISD, que se produce, con carácter general, el día del fallecimiento del causante y no a la fecha de devengo del IP que se produce el 31 de diciembre de cada año.

Por lo tanto ha de quedar claro que para aplicar la reducción del 95% en el ISD que venimos analizando habrán de cumplirse necesariamente estos tres requisitos exigibles para aplicar la exención en el IP, dado que en otro caso no será posible que los descendientes puedan disfrutar de las reducciones en la base imponible del impuesto por razón de la transmisión de la empresa familiar¹². Ahora bien, que resulte aplicable la exención en el IP se convierte en una condición necesaria pero no suficiente para que pueda activarse la reducción en la base imponible del ISD prevista para este tipo de adquisiciones "mortis causa", siendo preciso que se cumplan el resto de los requisitos exigibles¹³.

¹¹ La DGT en su **Consulta núm. 0061-97, emitida el 10 de enero de 1997**, establece que el causante es quien debe reunir los requisitos para que los herederos puedan disfrutar de la reducción en el ISD.

¹² Como pone de manifiesto la DGT en su **Consulta núm. 0680-03, emitida el 21 de mayo de 2003**.

¹³ Como aclara la DGT en su **Consulta núm. 0013-02, de 13 de enero de 2002**.

No podemos dejar de evidenciar la falta de lógica que supone la pervivencia del espíritu del IP que se convierte en un requisito previo e imprescindible de la reducción pese a su práctica desaparición en nuestro sistema.

Segundo: que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante salvo fallecimiento del adquirente dentro de ese plazo.

La LISD precisa que el adquirente no podrá hacer actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición, lo cual, por otro lado, y como ha reconocido la propia DGT en su Resolución 2/99 de 23 de marzo de 1999, mencionada, es muy difícil de determinar y provoca graves problemas de interpretación.

Asimismo, la DGT en idéntica Resolución 2/99 ha interpretado este requisito entendiendo que la LISD establece únicamente la obligación de mantener la adquisición durante diez años, pero no exige la continuidad en el ejercicio de la actividad que viniera desarrollando el causante. Así pues, simplemente ha de mantenerse la titularidad de los elementos patrimoniales recibidos o adquiridos o, en su caso, del valor que estos tengan al entrar en el patrimonio del sucesor, sin que se exija la continuidad en el ejercicio de la actividad.

2.2. Transmisión “inter vivos” de participaciones de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante

Como ya avanzamos, la LISD también permite aplicar una reducción del 95% del valor de adquisición a la transmisión “inter vivos” de empresas individuales, negocios profesionales o las participaciones en entidades¹⁴, cuando se cumplan los siguientes requisitos que someteremos al mismo esquema de análisis que en el caso anterior.

En cuanto al **ámbito subjetivo** de aplicación hemos de distinguir los requisitos que afectan al donante y al donatario ya que en ambos casos el beneficio fiscal establece determinadas exigencias para poder aplicarse.

En lo que respecta al **donatario**, se exige que la donación se realice a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, si bien, y al contrario de lo que ocurre en el caso de transmisiones por causa de muerte, la Ley no admite la posibilidad, en el caso de que no existan descendientes o adoptados, de aplicar la reducción a la transmisión a favor de

¹⁴ El disfrute de la reducción es posible en los supuestos de donación de la nuda propiedad de las participaciones, posibilidad expresamente prevista y admitida en la **Resolución 2/1999, de 23 de marzo** que señala a este respecto que sí es posible reducir la base imponible por la donación de la nuda propiedad de las participaciones exentas en el IP, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por la LISD, tanto por el donante como por el donatario. Además, el requisito de que el donatario tenga derecho a la exención en su correspondiente IP, en principio, puede cumplirse al permitir la normativa reguladora de este Impuesto que disfrute de la exención el nudo propietario. Por el contrario, no cabe que el usufructuario se beneficie de la reducción en el ISD, ya que no tiene derecho a la exención en el IP.

ascendientes, adoptantes o colaterales, hasta el tercer grado de derecho. Lo cierto es que no es fácilmente admisible, por su falta de justificación, el distingo que el legislador realiza en el tratamiento de ambas transmisiones, y desde luego pensamos que sería mucho más correcto un tratamiento uniforme de esta cuestión, ampliando el ámbito subjetivo en el caso de las donaciones.

De cualquier forma y habida cuenta de la actual regulación, la reducción será aplicable únicamente en aquellos supuestos en los que, cumpliéndose el resto de los requisitos exigidos, los beneficiarios sean el cónyuge, descendientes o adoptados del donante.

En cuanto al **donante**, como ya señalamos, habrán de cumplirse determinados requisitos para que resulte aplicable la reducción, que son:

- Que tenga 65 o más años¹⁵ o que se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que si viniese ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión¹⁶ y no antes.

A estos efectos no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad¹⁷.

En lo que se refiere al **ámbito objetivo** de aplicación deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Que resulte aplicable al donante la exención regulada en el Impuesto sobre el Patrimonio, es decir que el donante ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa conforme a la normativa del IRPF y que los rendimientos netos por la actividad

¹⁵ Es importante clarificar que si se cumplen el resto de los requisitos que analizaremos en el ámbito objetivo, si la empresa individual tuviera carácter ganancial, siendo uno sólo de los cónyuges el que cumple los requisitos exigidos al donante (es decir, es uno sólo de los cónyuges quien tiene 65 o más años y ejerce de manera exclusiva la actividad empresarial) se podrá aplicar la reducción del 95% en el supuesto de donación de la misma. Y ello porque el RISD se refiere a la donación de bienes comunes de la sociedad conyugal entendiendo que en este supuesto se ha producido una sola donación. Por tanto, bastará con que tan sólo uno de los cónyuges tenga la edad de 65 años y realice de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial para poder aplicar la reducción, si bien los dos, pues puede ocurrir que sólo uno de ellos y que no sea el mayor de 65 años ejerciera funciones de dirección, deben dejar el ejercicio de las funciones de dirección, así como de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas.

¹⁶ En este caso, explicita la DGT en su **Consulta núm. 0013-02, emitida el 11 de enero de 2001** que si la jubilación es previa a la donación, al no ejercerse ya por el donante la actividad de forma "habitual, personal y directa" no tendría derecho a la exención en el impuesto patrimonial y, consiguientemente, no habría lugar a la aplicación de la reducción en el ISD. La donación, por tanto, ha de producirse con anterioridad.

¹⁷ Conforme a lo que dispone la DGT en las **Consultas núm. 2108-03, y 2109-03, emitidas el 9 de diciembre de 2003**.

constituyan su principal fuente de renta, o, lo que es lo mismo, que constituyan un mínimo del 50% del importe de la base imponible del IRPF¹⁸.

- Que no solo el donante sino también el donatario tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio –requisito adicional respecto a las adquisiciones “mortis causa” en las que no se exige– que debe mantener lo transmitido durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo¹⁹.

No podemos dejar de insistir en la necesidad de replantear la pervivencia de este requisito previo e imprescindible de la reducción pese a la práctica desaparición del Impuesto del patrimonio en nuestro sistema, requisito que en el caso de las transmisiones “inter vivos” resulta más gravoso en cuanto que se convierte en una condición de mantenimiento de la bonificación.

- Por último, prohíbe al adquirente la realización de actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición durante el mismo plazo.

Al mismo tenor que ya habíamos analizado en las transmisiones “mortis causa”, se acaba exigiendo el ahorro o la falta de gasto de la cantidad que equivale al valor recibido en la sucesión de la empresa a través de esta vía.

Para concluir, no podemos finalizar sin evidenciar que el plazo de diez años de mantenimiento de la adquisición, así como la no realización de los actos de disposición descritos, excede con mucho el plazo de prescripción general admitido en el Derecho tributario, lo que solo cabe interpretarse como que la norma contenida en la LISD que venimos analizando, es una regla especial ante la que cede la norma general, que sirve para ampliar el plazo de comprobación del que dispone la Administración en estos casos, y con ello, si fuera preciso, el de realizar la correspondiente liquidación.

3. La actuación normativa de las CCAA a este respecto

Conforme al artículo 19.2 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de Modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas²⁰, éstas últimas, en el caso de los tributos cedidos por el Estado, pueden asumir determinadas competencias normativas. En el caso del ISD ello se concreta en que las Comunidades Autónomas tienen capacidad normativa sobre las

¹⁸ Como aclara la DGT en su **Consulta núm. 0015-02, de 11 de enero de 2002**.

¹⁹ A este respecto, la DGT en la **Consulta núm. 1458-00, emitida el 16 de septiembre de 2000**, señala que para cumplir la exigencia derivada de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, resulta preciso que al menos uno de los donatarios cumpla esos requisitos referidos a las funciones de dirección y a la percepción del porcentaje de remuneraciones, aunque los demás que con él formen grupo de parentesco y sean titulares de participaciones en el capital de la entidad no ejerzan tales funciones ni perciban las consiguientes remuneraciones.

²⁰ BOE del 19 de diciembre de 2009.

reducciones de la base imponible, la tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones, así como la regulación de la gestión.

Esto ha tenido como consecuencia que la actuación de estos Entes territoriales ha supuesto la modificación del impuesto aplicable a las adquisiciones “mortis causa” en el caso de los parientes más directos, que se ha visto mejorado mediante la regulación de reducciones y bonificaciones aplicables a la base y a la cuota, así como mediante la regulación de los coeficientes multiplicadores.

También son numerosas las Comunidades Autónomas que han ejercido su capacidad de regular las reducciones de la base imponible aplicables en los supuestos de transmisiones “mortis causa” de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en determinadas entidades, bien modificando –o mejor dicho mejorando– las reducciones existentes en la normativa estatal, ya analizadas, bien utilizando reducciones propias plenamente compatibles con la reducción estatal en los términos previstos en el artículo 48.1 “in fine”²¹ de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias²², aplicándose aquellas con posterioridad.

Asimismo, algunas Comunidades Autónomas, cada vez las mas, optan por aplicar reducciones a las transmisiones del patrimonio empresarial que se producen en vida del donante, sin esperar a que se produzca el fallecimiento del empresario, que, con carácter general, plantean requisitos análogos a los que se aplican en el caso de las adquisiciones “mortis causa” con la salvedad de que en su aplicación exigen que el donante tenga más de 65 años –aunque no en todos los casos– límite que no opera en el caso de la

²¹ Conforme al artículo 48 que regula el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

“1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “inter vivo”, como para las “mortis causa”, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado”.

²² BOE del 19 de diciembre.

transmisión por herencia; tampoco concurren necesariamente con otras reducciones, como las de parentesco, que sí funcionan en el caso de las sucesiones.

Por lo tanto, utilizando una u otra vía lo que han hecho las Comunidades Autónomas en lo tocante a la reducción estatal en las transmisiones “mortis causa” es aumentar el porcentaje de reducción aplicable en estos supuestos, bien mediante la mejora sustancial de los requisitos de aplicación de la reducción –como por ejemplo ocurre en todos los casos con la extensión del concepto de familia produciéndose una equiparación a los cónyuges de las parejas estables (con determinados requisitos) y a los adoptados y adoptantes de las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo– bien, mejorando las condiciones de aplicación del requisito de permanencia de los bienes del donante en el patrimonio del adquirente que se modifica en la mayoría de los casos de diez a cinco años. Además, se añaden, en determinados casos requisitos adicionales a los establecidos por la normativa estatal para el disfrute de estas reducciones, lo que, en definitiva, constituye un tratamiento fiscal más beneficioso que el que hemos analizado en la normativa estatal.

En lo relativo a las transmisiones “inter vivos”, pese a la existencia de una reducción en la normativa estatal hasta una época relativamente reciente las Comunidades Autónomas no han aplicado mejoras a la misma o reducciones propias que, cada vez con mayor asiduidad procuran contribuir a proteger la transmisión del patrimonio empresarial y su permanencia en el tejido empresarial productivo.

Debido a la variedad de medidas, consecuencia directa del ejercicio del poder tributario que tienen las Regiones en esta materia, pretendemos en este estudio realizar un breve repaso por la normativa vigente relativa en concreto a estas reducciones autonómicas de régimen común, con el fin de conocer el panorama actualmente existente en el impuesto tanto en las adquisiciones “mortis causa” como en las adquisiciones “inter vivos”. Asimismo, también mencionaremos otras posibles reducciones autonómicas basadas en el parentesco que afectan a familiares, especialmente de los grupos I y II, así como bonificaciones en la cuota tributaria que, con carácter general afectan también a estos grupos de parentesco y que pueden tener como consecuencia última que, en definitiva, no se tribute por este impuesto.

3.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

En esta Comunidad Autónoma se mejora ²³ la reducción de la base imponible por la adquisición “mortis causa” de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades regulada en la normativa estatal reduciéndose de 10 a 5 años el requisito de permanencia para las adquisiciones “mortis causa” que tengan que tributar en Andalucía.

²³ Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

Asimismo, se establece una reducción propia en la base imponible del 99%, en las adquisiciones "mortis causa" de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de Andalucía, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigibles en el ámbito estatal con la particularidad de que deberá mantenerse la domiciliación en Andalucía durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

Recientemente en 2010 se añade²⁴ que esta reducción será aplicable a cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del causante, ampliándose con ello los beneficiarios de la reducción.

Debemos señalar que la normativa autonómica introduce para las adquisiciones "mortis causa" una reducción variable que afecta a los grupos I y II de parentesco y que se mejora en el caso de los discapacitados.

Hasta fecha reciente no se contemplaba una norma similar en el supuesto de las adquisiciones "inter vivos" cuestión que se ha corregido en 2010 mediante la aprobación de una reducción por adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades en la que el donatario deberá mantener lo adquirido durante un plazo de cinco años para aquellas adquisiciones que tengan que tributar en Andalucía.

Asimismo, se establece una reducción del 99% con los requisitos previstos en el artículo 20.6 de la LISD, en la adquisición "inter vivos" de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en Andalucía, domiciliación que deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación.

Como en el caso anterior resulta aplicable esta reducción a cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad, del donante.

Por su parte, también en 2010 se aprueba otra reducción novedosa que en este caso afecta tanto a las adquisiciones "mortis causa" como a las adquisiciones "inter vivos" de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades de forma que cumpliéndose los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.2.c) y 20.6 LISD, respectivamente, podrá aplicarse una reducción del 99% por aquellas personas que, sin tener la relación de parentesco con el transmitente, cumplan los requisitos establecidos a la fecha de adquisición. Se establecen las siguientes condiciones a los adquirentes:

²⁴ Conforme al artículo 21 de la **Ley 8/2010, de 14 de julio, de Medidas Tributarias de Reactivación Económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía** (BOJA núm.144 de 23 de julio de 2010).

- Que tengan un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que esté vigente a la fecha del fallecimiento de éste, o en su caso, de la donación, y acreditar una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio.
- Que tengan encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha del fallecimiento del causante o, en su caso, de la donación, y con una antigüedad mínima en el ejercicio de éstas de 5 años.

Esta reducción es una respuesta clara a aquellos supuestos en los que los familiares directos no quieren continuar un negocio familiar pero si otros sujetos con vínculos de la empresa –al tratarse de empleados de la misma– mediante el establecimiento de beneficios fiscales que, como en el caso de las reducciones que basan su razón de ser en los vínculos familiares, priorizan clarísimamente la continuación de la actividad empresarial. Este planteamiento, si bien desvirtúa en alguna medida la finalidad última de venían teniendo este tipo de beneficios fiscales, parece del todo punto lógico en una época de crisis como la actual en la que debe, en nuestra opinión, primarse la continuación de la empresa.

Por último, también en 2010 se crea una reducción propia del 99% por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional que afecta a los donatarios que perciban dinero de sus ascendientes, adoptantes y de colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad siempre que concurren los siguientes requisitos:

- Que el importe íntegro de la donación se destine a la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional.
- Que la empresa individual o el negocio profesional tengan su domicilio social o fiscal en el territorio de Andalucía.
- Que la constitución o ampliación de la empresa individual o del negocio profesional se produzca en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la donación.
- Que la donación se formalice en documento público y se haga constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional que cumpla los requisitos que se prevén en este artículo.
- Que la empresa individual o negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el IP.
- Que la empresa individual o negocio profesional, constituidos o ampliados como consecuencia de la donación de dinero, se mantengan durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de este plazo.

La base máxima de la reducción será de 120.000 euros, con carácter general que se convierten en 180.000 euros si el donatario tuviera la consideración legal de persona con discapacidad. Asimismo, si hubiera dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes donantes de los mencionados, la base de la reducción será el resultado de

sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados.

3.2. Comunidad Autónoma de Aragón

En la Comunidad Autónoma de Aragón²⁵, se mejora la reducción estatal por adquisición “mortis causa” de empresa individual o negocio profesional por parte del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida. El porcentaje de reducción autonómico se eleva hasta el 99% en 2011, y se aplica sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes. Cuando no existan descendientes, puede ser utilizada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado²⁶.

Se admite la aplicación de la reducción cuando los bienes afectos a la actividad hayan estado exentos en el IP en alguno de los 2 años anteriores al fallecimiento del causante, estando condicionada a que se mantenga durante los 5 años siguientes, salvo fallecimiento, la afectación a una actividad económica de cualquiera de los causahabientes beneficiados. No se pierde el derecho si la empresa o negocio adquirido se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas cumplen los requisitos de la exención.

En cuanto a la reducción estatal por adquisiciones “mortis causa” de participaciones en entidades se mejora igualmente en lo correspondiente al porcentaje de reducción hasta el 99% en 2011 debiéndose cumplir los requisitos de la exención en el IP; no obstante, cuando sólo se tenga parcialmente derecho a la exención, esta reducción será aplicable en la misma proporción.

A los efectos del cómputo del porcentaje de participación en la entidad del 20% por el grupo familiar se incluyen el cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta el cuarto grado del causante, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma. Asimismo, si como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión o similar no se mantuvieran las participaciones recibidas no se perderá el derecho a la reducción salvo que la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la propia Comunidad Autónoma. En este caso, además, el parentesco por afinidad no se perderá por fallecimiento del cónyuge que sirve de nexo salvo segundas nupcias. El periodo de permanencia, como en el caso anterior, se reduce de 10 a 5 años.

Asimismo, en las adquisiciones “mortis causa” se contemplan reducciones generales por razón de parentesco que llegan al 100% de la cuota en el caso de menores, hijos, cónyuges y nietos (en el caso de premoriencia del progenitor hijo del causante) y personas con minusvalía, con limitación de la base.

²⁵ Cfr. BOA 255, de 31 de diciembre de 2010.

²⁶ **Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.**

En el caso de las transmisiones “inter vivos” esta Comunidad Autónoma mejora la reducción estatal aplicable a las adquisiciones de empresas individuales o negocios profesionales por cónyuge, descendientes o adoptados hasta un porcentaje del 99% en 2011. Esta reducción solo podrá aplicarse cuando los bienes hayan estado exentos en el IP en alguno de los 2 años anteriores al fallecimiento del causante, acortándose el periodo de permanencia respecto de la normativa estatal de 10 a 5 años

También se mejora la reducción estatal aplicable a las adquisiciones “inter vivos” de participaciones exentas en el IP por cónyuge, descendientes o adoptados cuyo porcentaje de reducción pasa a ser del 99% en 2011, siendo también el periodo de permanencia requerido de 5 años. En este caso las participaciones deberán de cumplir los requisitos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el ejercicio anterior a la fecha de donación, si bien, cuando sólo se tenga parcialmente derecho a la exención, la reducción también se aplica de forma proporcional.²⁷

3.3. Comunidad Autónoma de Asturias

En esta Comunidad Autónoma, cuando en la base imponible de una adquisición “mortis causa” esté incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, situados en el Principado de Asturias, se aplicará una reducción propia del 4% del mencionado valor. Esta reducción es compatible con la reducción por empresa familiar regulada en la normativa estatal y para su aplicación habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

- Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado del fallecido²⁸.
- Que sea de aplicación la exención regulada en el IP.
- Que el valor de la empresa, negocio o participación no exceda de 5 millones de euros (en la regulación original de la reducción el límite máximo era de 3 millones de euros)
- Que la actividad se ejerza en el territorio de la Comunidad Autónoma.
- Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.
- Que se mantenga el domicilio fiscal o social de la empresa, negocio o entidad en el territorio de la Comunidad Autónoma durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.

²⁷ En este caso y en el anterior, las reducciones descritas en el texto tendrán carácter de mejoras de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la **Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía**.

²⁸ Conforme a lo previsto en **Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003** (BOPA. 31 de siembre de 2002) a los efectos de las reducciones en la base imponible previstas en el artículo 20 de la **Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, se establece la mejora consistente en equiparar las parejas estables a los cónyuges, las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptados y las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptantes.

Asimismo, hay que tener en cuenta que en las adquisiciones “mortis causa” resultan aplicables bonificaciones del 100%, con limitación de la base que afectan a los sujetos pasivos del grupo II y a discapacitados así como la reducción de los coeficientes multiplicadores para los parientes incluidos en el grupo I.

En el caso de las transmisiones “inter vivos”, se establece igualmente una reducción propia en la base imponible también del 4% por la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales por consaguinidad hasta tercer grado, compatible con la reducción estatal con los siguientes requisitos:

- Que sea de aplicación la exención regulada en el IP.
- Que el valor de la empresa, negocio o participación no exceda de 5 millones de euros y la actividad se ejerza en el territorio de la Comunidad Autónoma.
- Que la actividad principal no sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante 10 años.
- Que se mantenga el domicilio fiscal o social de la empresa, negocio o entidad en el territorio de la Comunidad Autónoma durante 10 años.
- Que el donante tenga 65 o más años, o se encuentre en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez y si viniese ejerciendo funciones de dirección dejase de ejercer y de percibir remuneraciones por dichas funciones desde el momento de la transmisión.

En el supuesto de participaciones en entidades, la reducción sólo alcanzará al valor de las mismas, determinado conforme a las reglas que se establecen en la LIP, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Por último destacar que se aplica una bonificación del 100% en la cuota aplicable a las adquisiciones “mortis causa” realizadas por contribuyentes del grupo II de parentesco siempre y cuando la base imponible sea igual o inferior a 150.000 euros y que el patrimonio preexistente del heredero no supere 402.678,11 euros lo que afecta clarísimamente a este tipo de transmisiones.

3.4. Comunidad Autónoma de las Islas Baleares

En la Comunidad Autónoma de Baleares, se contemplan idénticas reducciones²⁹ en las adquisiciones “mortis causa” a las establecidas en el impuesto estatal, si bien el goce definitivo de las mismas quedará condicionado al mantenimiento de la adquisición durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, excepto que el adquirente muera en este plazo.

²⁹ Aprobadas por la **Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del ISD** (BOIB de 23 de diciembre de 2006).

De esta forma cuando en la base imponible de una adquisición por causa de muerte que corresponda a los cónyuges³⁰ o descendientes de la persona fallecida, esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional a los que sea de aplicación la exención regulada en el IP, o el valor de derechos de usufructo sobre la empresa o el negocio citados, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento, se consolide el pleno dominio en el cónyuge o en los descendientes, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 95% del mencionado valor.

Por su parte, cuando en la base imponible de una adquisición por causa de muerte que corresponda a los cónyuges o descendientes de la persona fallecida, esté incluido el valor de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el IP, o el valor de derechos de usufructo sobre las participaciones citadas, o percibieran aquéllos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, el negocio o la entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, una reducción del 95% del mencionado valor.

En ambos supuestos cuando no existan descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95%.

Asimismo, se aplica una bonificación del 99% de la cuota íntegra corregida en las adquisiciones "mortis causa" para sujetos pasivos por obligación personal del grupo I de parentesco y una deducción en las adquisiciones "mortis causa" por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco, resultado de restar a la cuota bonificada la cuantía derivada de multiplicar la base imponible por un tipo porcentual T del 1 por 100. Cuando el resultado de multiplicar la base imponible por T sea superior al importe de la cuota bonificada, la cuantía de la deducción será igual a cero.

Para finalizar lo referido a las adquisiciones "mortis causa" debemos señalar que esta Comunidad Autónoma establece una reducción autonómica propia del 95% que afecta a las adquisiciones "mortis causa", por cónyuges, ascendientes o descendientes del causante, de participaciones en sociedades cuyo activo esté constituido por terrenos donde como mínimo un 33% de la extensión esté situado en un área de suelo rústico protegido, espacio de relevancia ambiental o de interés agrario, con determinados límites

³¹.

³⁰ A quienes se equiparan parejas estables reguladas en la **Ley Balear 18/2001, de Parejas Estables**, siempre que los convivientes verifiquen todos los requisitos y las formalidades requeridas, incluida la inscripción en el Registro de Parejas Estables de las Illes Balears. En todo caso, el conviviente que sobreviva al miembro de la pareja premuerto tiene los mismos derechos y las mismas obligaciones que la Compilación de Derecho Civil de Baleares prevé para el cónyuge viudo, tanto en la sucesión testada como en la intestada.

³¹ En concreto, la reducción sólo alcanzará al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre el valor de los terrenos, una vez minorado en el importe de las deudas vinculadas con estos terrenos, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

En el caso de las transmisiones "inter vivos", las mejoras de las reducciones estatales se centran en exigir que el donante tenga 60 o más años o esté en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y en que el donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención en el IP durante los 5 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallezca dentro de este plazo

Asimismo también se aplica una reducción propia del 99% en adquisiciones "inter vivos" a favor del cónyuge o los descendientes cuando esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional o de participaciones en entidades, siempre que la empresa, negocio o participación goce de la exención prevista en el IP, y el donatario mantenga los puestos de trabajo. Para el cumplimiento del requisito de mantenimiento de los puestos de trabajo, se utiliza la plantilla media total y su vez, se remite a la normativa del IS para su cuantificación.

En lo que se refiere a las transmisiones "inter vivos" también se aplica una deducción por los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco, cuyo importe es el resultado de restar a la cuota líquida la cuantía derivada de multiplicar la base imponible por un tipo porcentual T del 7%. Cuando el resultado de multiplicar la base liquidable por T sea superior al importe de la cuota bonificada, la cuantía de la deducción será igual a cero.

Cuando la adquisición sea en metálico o en cualquiera de los fondos, cuentas o depósitos contemplados en el artículo 12 de la LIP, la deducción sólo será aplicable si el origen de los fondos está debidamente justificado y, además, la adquisición se haya documentado en escritura pública. En dicha escritura deberá hacerse constar el origen de los fondos.

3.5. Comunidad Autónoma de Canarias

En Canarias para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible además de las reducciones "mortis causa" establecidas en la normativa estatal, que ya hemos analizado, otra del 99% del mencionado valor a los mismos beneficiarios, es decir, cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida³².

Concretamente, si en la base imponible de la transmisión "mortis causa" se incluye el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, o de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o perciban éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, se aplicará en la imponible, además de la reducción estatal, otra de carácter autonómico del 99%. Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado. En todo caso, el cónyuge

³² A los efectos de estas reducciones se establece la equiparación de siguientes las personas sujetas a un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptados y las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptantes.

supérstite tendrá derecho a la reducción del 99%. Para la aplicación de la citada reducción será necesario que concurren los siguientes requisitos³³:

- Que la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones sociales hayan estado exentos, conforme a lo previsto en LIP, en alguno de los dos años anteriores al fallecimiento.
- Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los 10 años siguientes al fallecimiento, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo, afecta a una actividad económica. No se perderá el derecho a la reducción si la empresa, negocio o participaciones adquiridos se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención prevista en el IP durante el plazo antes señalado.
- Que la actividad económica, dirección y control de la empresa individual, del negocio profesional o de la entidad cuyas participaciones se transmiten radiquen en el territorio de Canarias en el momento del fallecimiento y se mantengan en el mismo territorio durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante. En el caso de que la empresa, negocio o participaciones adquiridos se aporten a una sociedad, en su constitución o una ampliación de capital, esta sociedad debe desarrollar su actividad económica principal y mantener su dirección y control en Canarias en el mismo plazo.
- Que el valor de la empresa individual o de las participaciones sociales no exceda de tres millones de euros y el del negocio profesional no exceda de un millón de euros.

No hay olvidar además que esta Comunidad Autónoma tiene establecida una bonificación en la cuota aplicable a las adquisiciones "mortis causa", para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del 99,9% sin otro tipo de limitación, que también se aplica esta vez con ciertos límites a discapacitados y mayores de 65 años.

Por último, debemos aclarar que no hay prevista ninguna reducción propia ni mejora de las estatales en los casos de este tipo de transmisiones "inter vivos" si bien se aplica a las mismas una bonificación general del 99,9% en la cuota aplicable a las adquisiciones "inter vivos", para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II, siempre que la donación se formalice en documento público. Es importante aclarar que no corresponde esta bonificación a las donaciones que en el plazo de los tres años anteriores se hayan beneficiado de la misma salvo que en este plazo se produzca su adquisición "mortis causa".

3.6. Comunidad Autónoma de Cantabria

En la Comunidad Autónoma de Cantabria³⁴, cuando en la base imponible que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviera

³³ Se introduce por la **Ley 2/2004, de 28 de mayo, de medidas Fiscales y Tributarias** (BOC. de 4 de junio de 2004) y puede consultarse en su redacción vigente en el artículo 21 del **Decreto legislativo 1/2009, de 21 de abril por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos** (BOC de 23 de abril de 2009).

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 la LIP, o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará, con independencia de las reducciones que procedan, otra del 98% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes, salvo que falleciese el adquirente.

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite³⁵ tendrá derecho a la reducción del 98%.

Como curiosidad cabe mencionar que en su redacción inicial el período exigido de permanencia en el patrimonio del adquirente era de 3 años estableciéndose posteriormente en 5 años que es el periodo comúnmente utilizado en casos similares por otras Comunidades Autónomas.

Asimismo, además de reducciones por parentesco que afectan a los parientes de los grupos I y II, se aplica en esta Comunidad Autónoma una bonificación autonómica del 99%, 95%, o del 90% de la cuota tributaria, en función de que la base imponible no supere los 175.000 euros, 250.000 euros y 325.000 euros respectivamente en las adquisiciones "mortis causa" de los contribuyentes incluidos en los grupos I y II de parentesco. También los discapacitados tienen un trato más beneficioso.

Por último, afecta a la cuestión que estamos tratando y supone un trato fiscal beneficioso el hecho de que se aplique una reducción autonómica del 100% en los supuestos en los que unos mismos bienes hayan sido objeto de dos o más transmisiones en un periodo máximo de 10 años.

Para los supuestos de transmisión "inter vivos" de participaciones a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, de un negocio profesional incluidos los relacionados con la producción y comercialización en el sector ganadero, agrario o pesquero, o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el IP, se aplicará una reducción del 95% del valor de la adquisición, siempre que concurren las siguientes condiciones:

- Que el donante tuviese 65 o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la

³⁴ **Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cantabria, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.** (BOC 2 de julio de 2008).

³⁵ Se equiparan cónyuges y parejas de hecho.

transmisión. No se entiende comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la Sociedad.

- En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el IP durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera, por lo que, a la vista de su regulación podríamos señalar que es sustancialmente igual a la establecida en la normativa estatal.

Asimismo, no podemos dejar de señalar que recientemente³⁶ se ha creado una bonificación del 95% de la cuota tributaria hasta los primeros 60.000 euros donados, en las donaciones de metálico a descendientes y adoptados para la puesta en marcha de una actividad económica o para la adquisición de una ya existente o de participaciones en determinadas entidades, con los requisitos que a continuación se enumeran:

- Que la donación se formalice en escritura pública, en la que se hará constar expresamente que el dinero donado se destinará por el donatario a la creación o adquisición de su primera empresa individual o de su primer negocio profesional, o a la adquisición de participaciones sociales.
- Que la edad máxima del donatario sea de 35 años.
- Que la adquisición de la empresa individual, negocio profesional, o de las participaciones sociales se realice en el plazo de seis meses desde la formalización de la donación.
- Que el donatario tenga una renta familiar inferior a 4 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) anual. A estos efectos se determinará el nivel de renta por la agregación de la diferencia entre base imponible general y el importe del mínimo personal y familiar más la base imponible del ahorro de la declaración del IRPF, de todos los componentes de la unidad familiar del donatario.
- Que en el caso de adquisición de empresa, se ajuste a la definición de PYME conforme a la normativa comunitaria en la materia.
- Que cuando el metálico donado se emplee en adquirir participaciones, estas correspondan a entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el IP. El donatario deberá ejercer de forma efectiva funciones de dirección en la empresa cuyas participaciones se adquieran.
- Que durante el plazo de cinco años mantenga el domicilio social y fiscal de la entidad creada o participada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cantabria. En el caso de modificarse el domicilio fiscal o social, el beneficiario deberá comunicarlo al órgano tributario competente de la Comunidad Autónoma en el plazo de treinta días hábiles desde que se produzca la incidencia.
- Que el donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención en el IP durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, y no realice ningún acto que directa o indirectamente puedan dar lugar a una minoración sustancial de lo adquirido, salvo que fallezca en ese plazo.

³⁶ **Ley 6/2009, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y de contenido financiero** (BOC 30 de diciembre de 2009).

La limitación en cuanto a los primeros 60.000 euros donados se aplica tanto si se trata de una única donación como en el caso de donaciones sucesivas, proviniesen del mismo ascendiente o de diferentes ascendientes.

3.7. Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha

En el caso de esta Comunidad Autónoma la única variación³⁷ respecto de la normativa estatal se introduce en lo que se refiere a las transmisiones “inter vivos” a cónyuges, descendientes o adoptados³⁸ de derechos sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades exentas del IP, de forma que el requisito relativo al mantenimiento se entiende cumplido cuando durante esos 5 años se cumplan las condiciones señaladas en la LISD.

Eso sí, tanto en el caso de las adquisiciones “mortis causa” como de las adquisiciones “inter vivos” esta Comunidad Autónoma regula³⁹ una deducción en la cuota del 95% para el grupo I y II de parentesco⁴⁰ que también se aplica a discapacitados y al Grupo I de parentesco en los casos de adquisiciones “inter vivos”, exigiéndose los siguientes requisitos:

- Que el sujeto pasivo tenga la residencia habitual en la Comunidad Autónoma
- Que la donación se formalice en escritura pública.
- Que las donaciones que no consistan en dinero se mantengan en el patrimonio del donatario durante los 5 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto sin realizar actos de disposición
- Que resulte aplicable la exención establecida en el IP, 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 LISD.

³⁷ **Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos** (DOCM de 17 de diciembre de 2008).

³⁸ Al efecto de aplicar la reducción se equiparan a cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión cumpla los requisitos establecidos en el **Decreto 124/2000, de 11 de julio, por el que se regula la creación y el régimen de funcionamiento del Registro de parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha** y en la **Orden de 8 de septiembre de 2000** que lo desarrolla. Ambas circunstancias deberán constar en los registros de carácter fiscal y en el documento público que recoja el acto o contrato sujeto al impuesto. También a las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptados, y las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptantes.

³⁹ Fue la **Ley 14/2007**, la que se encargó de ampliar las deducciones en la cuota de este impuesto.

⁴⁰ Asimilándose a los cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión cumpla los requisitos de la normativa autonómica sobre el registro de parejas de hecho.

Pues bien, el hecho de que el beneficio autonómico se estructure como una deducción en la cuota y no en los términos habituales de reducción propia autonómica o mejora de la del Estado propios de otras Comunidades Autónomas, hace compatibles y aplicables tanto la estatal 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% eso sí, condicionadas, en ambos casos, a la previa exención del IP⁴¹.

3.8. Comunidad Autónoma de Castilla y León

En la Comunidad Autónoma de Castilla y León, se aplica⁴² una reducción propia del 99% en los supuestos de adquisición "mortis causa" por parte del cónyuge⁴³, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida de empresa individual, negocio profesional siempre que estén situados en esta Comunidad Autónoma en la que se reduce el periodo de permanencia de 10 a 5 años⁴⁴ y se introduce otra mejora en el caso del grupo familiar que es susceptible de cumplir con el requisito de participación que se amplía por el legislador autonómico hasta los parientes colaterales de cuarto grado (en la normativa estatal únicamente hasta los de segundo grado), manteniendo el resto de requisitos con una regulación sustancialmente similar a la normativa estatal⁴⁵.

Asimismo resulta aplicable una reducción propia del 99% para las adquisiciones "mortis causa" por parte del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y

⁴¹ En este supuesto concreto, serán los órganos de gestión autonómicos quienes deberán determinar 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- lo que complica y dilata la mecánica de aplicación del tributo, tarea indagatoria que, como sostiene LUCHENA MOZO, se mantiene en tanto no transcurra el plazo quinquenal que pende sobre la deducción como condición resolutoria en las adquisiciones "inter vivos".

⁴² 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 (B.O.C.yL. 1-10-2008).

⁴³ Se asimilan a los cónyuges los miembros de uniones de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión se haya inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de Castilla y León.

⁴⁴ Salvo expropiación forzosa o transmisión a favor de cualquiera de las personas que hubieran podido gozar de esta reducción, en cuyo caso, el nuevo adquirente deberá mantener lo adquirido hasta completar el plazo de siete años desde la primera transmisión.

⁴⁵ Es decir, que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa; que los ingresos del causante procedentes de esta actividad supongan al menos el 50% de la suma de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. Para ello no se tendrán en cuenta las remuneraciones que traigan causa de las participaciones del causante que disfruten de reducción y de aquellas otras a las que se refiere el artículo 20, 2, c) de la LISD, que cuando un mismo causante ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcance a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, determinándose el anterior porcentaje con el conjunto del rendimiento de todas ellas y que el adquirente no puede realizar actos de disposición y operaciones societarias que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado del fallecido de participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados, domiciliadas en Castilla y León si concurren, en este caso, las siguientes circunstancias:

- Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entiende que una empresa gestiona dicho patrimonio y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: que más de la mitad de su activo este constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas⁴⁶.
- Que la participación del causante en el capital de la entidad sea al menos igual al 5% computado de forma individual o al 20% conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado de parentesco ya sea este por consanguinidad, afinidad o adopción.
- Que el causante, o en el caso de participación conjunta alguna de las personas del grupo familiar referidas, ejerzan efectivamente funciones de dirección en la entidad y que la retribución que perciba por ello suponga al menos el 50% de la suma de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. A tal efecto no se tendrán en cuenta los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de reducción en el impuesto. Cuando un mismo causante sea directamente titular de participaciones en varias entidades, y en ellas concurren las restantes condiciones exigidas anteriormente, el cálculo del porcentaje a que se refiere la letra anterior se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades, no incluyéndose los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.
- Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los 5 años siguientes. No se considera incumplimiento de este requisito la transmisión que sea consecuencia de una expropiación forzosa o la realizada a favor de cualquiera de las personas que hubieran podido gozar de la reducción en caso de haber recibido las participaciones directamente del causante, en cuyo caso, el nuevo adquirente deberá mantener lo adquirido hasta completar el plazo de siete años desde la primera transmisión.
- Que se mantenga el domicilio fiscal de la actividad en el territorio de Castilla y León durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

El adquirente no puede realizar actos de disposición y operaciones societarias que, aún indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

Por último, resulta aplicable una reducción propia del 99% en adquisiciones "mortis causa" de explotaciones agrarias que también en este caso reduce el periodo de permanencia de 10 a 5 años con los requisitos siguientes:

⁴⁶ A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos hay que comprobar en la normativa autonómica los valores y elementos afectos a actividades económicas que no se computan.

- Que el causante, en la fecha de fallecimiento, tuviera la condición de agricultor profesional.
- Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida.
- Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

Las tres reducciones descritas resultan incompatibles entre si para una misma adquisición y también con las reducciones reguladas en el apartado 2c) del artículo 20 de la LISD.

Para terminar hemos de señalar que se aplica a su vez una bonificación del 99% en la cuota aplicable tanto a las adquisiciones "mortis causa" como a las adquisiciones "inter vivos" por sujetos pasivos incluidos en el grupo I (descendientes o adoptados del causante menores de 21 años) y en el grupo II (descendientes o adoptados de 21 o más años, cónyuge, ascendiente o adoptante). En el caso de las adquisiciones "inter vivos", como en la mayoría de las Comunidades Autónomas, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

- Que la donación debe formalizarse en documento público.
- Que cuando la donación sea en metálico o se deposite en cuenta corriente de ahorro, a la vista o a plazo, es necesario que el origen de los fondos esté justificado y que el mismo se haga constar en el documento en que se formalice.

3.9. Comunidad Autónoma de Cataluña

Hasta fecha reciente esta Comunidad Autónoma mantenía una reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales hasta el tercer grado con un contenido sustancialmente similar al establecido en la normativa estatal, mejorando el periodo mínimo de mantenimiento que se reducía a 5 años.

La Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del ISD introduce⁴⁷ como propia la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica o de participaciones en entidades por parte de personas que, si bien no tienen relación de parentesco con el causante, sí que tienen determinados vínculos laborales o profesionales con la entidad y una antigüedad que las hace merecedoras de disfrutar del beneficio fiscal, siempre y cuando mantengan los bienes y la actividad empresarial o profesional durante un plazo mínimo de cinco años.

La ampliación del alcance de la reducción llamada en la norma autonómica "*de la empresa familiar*" persigue también la finalidad primera y última del beneficio fiscal, que no es otra que la pervivencia del tejido empresarial productivo del país en su tránsito intergeneracional. Hay, como pone de manifiesto la propia exposición de motivos del

⁴⁷ DOGC de 11 de junio de 2010.

texto de la Ley mencionada, una voluntad patente de incentivar esta fuente de riqueza y empleo.

Con relación a las reducciones aplicables a la empresa familiar, cabe destacar que la Ley mencionada, a la luz de la experiencia de la gestión tributaria en la aplicación de estas reducciones, incorpora ciertos preceptos provenientes de otras normas tributarias con el objetivo último de aumentar la precisión y la seguridad jurídica de la normativa reguladora de este tributo⁴⁸. Se trata de puntualizaciones totalmente ajustadas a la finalidad propia de estas reducciones, que no es otra que la de favorecer la transmisión del tejido empresarial de generación en generación, minorando sensiblemente el coste fiscal que grava este tipo de operaciones.

En este mismo ámbito, y en cuanto a los beneficios fiscales que se otorgan a la empresa familiar, es preciso aclarar también que, al igual que ocurría en las regulaciones anteriores, se excluye de la aplicación de las reducciones a aquellas estructuras que, más o menos organizadas bajo la apariencia de empresa, acogen en realidad meros patrimonios personales.

Para quienes pueden beneficiarse del régimen de empresa familiar, la tributación no varía si la transmisión generacional es "inter vivos" o "mortis causa". No obstante, hay que tener en cuenta que para aplicar la bonificación del 95% en la donación de la empresa familiar, el donante debe tener más de 65 años, no resultando de su aplicación otras reducciones, como las de parentesco, que sí funcionan en sucesiones. Por otra parte, en el caso de las donaciones los bienes conservan la antigüedad y plusvalía que lleve acumulada el donante.

Así y aclarado lo anterior, en la norma autonómica catalana encontramos las siguientes reducciones que afectan a las empresas familiares.

En primer lugar, en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge⁴⁹, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse una reducción del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional del causante.

⁴⁸ Así, el artículo 7 de la Ley incorpora el concepto de actividad empresarial o profesional que rige en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Con estos mismos alcance y origen, el artículo 8 introduce una primera noción de bienes afectos. Y, en el ámbito de la reducción por la adquisición de participaciones, el artículo 12, relativo al concepto de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario, acoge el concepto proveniente de la normativa del impuesto sobre sociedades y en el artículo 13 se determina, en el mismo sentido el concepto de actividad y bienes afectos.

⁴⁹ El miembro de la pareja que queda viudo, que en la legislación estatal se considera a efectos de herencia como un extraño (grupo IV), en Cataluña se beneficia de la reducción más alta, la del cónyuge e hijos (grupo II). Igualmente, se equipara con los parientes del grupo III (hermanos, tíos, sobrinos) a las personas en situaciones de convivencia de ayuda mutua.

Esta reducción también se aplica respecto a los bienes del causante utilizados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional ejercida por el cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los bienes en la partición hereditaria o el causante se los haya atribuido.

Asimismo, y en la tónica descrita con anterioridad, pueden disfrutar de esta reducción, cumpliendo el resto de los requisitos exigibles, las personas que, sin tener la relación de parentesco que en el mismo se especifica cumplan en la fecha de la muerte del causante los siguientes requisitos:

- Que tengan una vinculación laboral o de prestación de servicios con la empresa o el negocio profesional del causante, con una antigüedad mínima acreditada de diez años.
- Que tengan encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o el negocio profesional del causante, con una antigüedad mínima de cinco años en el ejercicio de estas tareas. Se entiende que tiene encomendadas estas tareas si acredita la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del régimen general de la Seguridad Social o si el causante le había otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

El disfrute definitivo de esta reducción queda condicionado al mantenimiento del ejercicio de la actividad empresarial o profesional durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo, así como al mantenimiento en el patrimonio del adquirente, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los mismos bienes y derechos, o de bienes y derechos subrogados de valor equivalente, y de su afectación a la actividad.

En segundo término, en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse una reducción del 95%⁵⁰ del valor de las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados⁵¹, por la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad⁵², siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la entidad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que la participación del causante en el capital de la entidad fuera al menos del 5%, de forma individual, o del 20% conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los

⁵⁰ En caso de adquisición de participaciones en sociedades laborales, la reducción es del 97%.

⁵¹ La reducción no se aplica en ningún caso a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

⁵² Dichas reglas se aplican asimismo a la valoración de la participación en entidades participadas para determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

- Que el causante ejerciera efectivamente funciones de dirección en la entidad, tarea por la que percibiera una remuneración que representara más del 50% de la totalidad de sus rendimientos por actividades económicas y el trabajo personal.

Como en el caso anterior, el disfrute definitivo de la reducción establecida en la presente sección queda condicionado al mantenimiento de los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

A las reducciones descritas se une una tercera que afecta a las adquisiciones por causa de muerte, los causahabientes que, sin tener la relación de parentesco mencionada en los supuestos anteriores, adquieren participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, pueden disfrutar de la reducción del 95% del valor de las participaciones adquiridas por la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad.

En este caso, además de los requisitos que se exigen en la reducción aplicable a los parientes, el causahabiente debe tener en la fecha de la muerte del causante una vinculación laboral o de prestación de servicios con la entidad cuyas participaciones son objeto de adquisición gratuita, con una antigüedad mínima de diez años, y debe haber ejercido funciones de dirección en la misma como mínimo los cinco años anteriores a dicha fecha. Igualmente, su participación en el capital de la entidad resultante de la adquisición por causa de muerte debe ser de más del 50%; si se trata de sociedades laborales, la participación debe ser de más del 25%.

Por último, y como ocurre en otras muchas Comunidades Autónomas, también resulta aplicable una reducción propia del 95% por la adquisición de bienes del causante utilizados en la explotación agraria, siempre que se adquieran por el cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, incluso cuando la explotación agraria la lleve a cabo a través de otros sujetos de derecho en los que participe el causahabiente que sea adjudicatario de los bienes, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el causahabiente tenga la condición de agricultor profesional.
- Que el objeto de la persona jurídica sea exclusivamente el ejercicio de la actividad agraria.
- Que se mantenga durante los 5 años siguientes a la muerte del causante de los mismos bienes, o sus subrogados con un valor equivalente, en el patrimonio del adquirente, así como de su utilización exclusiva en la explotación agraria, salvo que el adquirente muera dentro de este plazo. El causahabiente debe mantener también en este plazo la condición de agricultor profesional.

No debemos finalizar sin advertir que, al margen de las reducciones que acabamos de describir, en las adquisiciones por causa de muerte, los contribuyentes de los grupos I y II, tras aplicar las reducciones a que tengan derecho, pueden reducir en un 50% el exceso de base imponible, con determinados importes máximos de reducción.

Por último, en los casos en que un mismo bien es objeto de dos o más transmisiones por fallecimiento en un plazo inferior a diez años se permite la reducción de una parte del valor del bien que resulta mayor cuanto menos tiempo ha transcurrido entre una sucesión y otra.

Por su parte y en lo que respecta a las adquisiciones "inter vivos" en las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos a favor del cónyuge, de los descendientes, de los ascendientes o de los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95% del valor neto de la totalidad de los elementos afectos a una actividad empresarial o profesional del donante de la que también podrán disfrutar aquellas personas que, sin tener la relación de parentesco que en el mismo se especifica, y sin perjuicio de que deban cumplir los demás requisitos y condiciones determinados en la norma autonómica, cumplan en la fecha de la donación idénticos requisitos de vinculación laboral y función en la empresa que se exigían en este mismo supuesto en las adquisiciones "mortis causa".

Para poder disfrutar de esta reducción es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la actividad sea ejercida por el donante de forma habitual, personal y directa o lo que es lo mismo, como señala el propio legislador que lo haya hecho con vocación de perdurabilidad y continuidad personal en el tiempo, la ha desarrollada por sí mismo y ha ejercido el control de la misma sin intermediario y ha tenido a su cargo las funciones y facultades de gestión y organización de la actividad.
- Que el donante haya cumplido 65 años, o cese anticipadamente en una actividad agraria, en los términos establecidos en el Reglamento (CE) 1257/1999 del Consejo, o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.
- Que los rendimientos derivados del ejercicio de la actividad empresarial o profesional cuyos elementos patrimoniales afectos son objeto de donación constituyan al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario y de las actividades económicas a efectos del IRPF.
- Que en la fecha de la donación el donante cese en la actividad empresarial o profesional y deje de percibir rendimientos de la misma.

El disfrute definitivo de esta reducción se condiciona al mantenimiento del ejercicio de la actividad empresarial o profesional durante los 5 años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, salvo que el donatario fallezca en este plazo, así como al mantenimiento en el patrimonio del donatario, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los elementos que han sido objeto de la donación, o de los elementos subrogados, y de su afectación a la actividad empresarial o profesional.

Asimismo, en las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95% del valor de las participaciones en entidades⁵³, con cotización o sin cotización en mercados organizados, por la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad cumpliéndose los siguientes requisitos:

- Que el donante haya cumplido sesenta y cinco años, o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.
- Que la entidad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5%, computado individualmente, o del 20%, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
- Que el donante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.⁵⁴
- Que el donante, en la fecha de la donación, si ejerce funciones de dirección en la entidad, deje de ejercerlas y deje de percibir las correspondientes remuneraciones.

El disfrute definitivo de la reducción queda condicionado en este caso concreto al mantenimiento en el patrimonio del donatario, durante los 5 años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, y salvo que el donatario fallezca en este plazo, de los elementos que han sido objeto de la donación, así como al cumplimiento, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los requisitos que establecen para la entidad participada y para el donante en la norma mencionada.

Una tercera reducción autónoma en este impuesto afecta a las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable a favor de personas que, sin tener relación de parentesco adquieren participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, puede aplicarse una reducción del 95% del valor de las participaciones adquiridas, por la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad.

⁵³ En caso de donación de participaciones en sociedades laborales, la reducción será del 97 por 100.

⁵⁴ A tal efecto no deben computarse como rendimientos del trabajo personal los rendimientos derivados del ejercicio de funciones de dirección en otras entidades, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en la norma autónoma.

Para poder disfrutar de esta reducción es preciso que se cumplan, además de los requisitos exigibles en el caso de donación de la participación en entidades, los siguientes:

- Que el donatario tenga una vinculación laboral o de prestación de servicios con la entidad cuyas participaciones son objeto de adquisición gratuita, con una antigüedad mínima de diez años, y que haya ejercido funciones de dirección en la misma como mínimo los cinco años anteriores a esta fecha.
- Que la participación del donatario en el capital de la entidad resultante de la donación sea de más del 50%.

El disfrute definitivo de la reducción queda condicionado a que el donatario mantenga en su patrimonio, durante los 5 años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, y salvo que fallezca en este plazo, los elementos que han sido objeto de la donación, y a que continúe ejerciendo en la entidad, durante el mismo plazo y con la misma excepción, funciones de dirección.

Por último, también se regula una reducción vinculada a las donaciones de dinero a favor de descendientes para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, siempre y cuando la empresa, el negocio o la entidad tengan su domicilio fiscal y social en Cataluña, puede aplicarse una reducción del 95%, con una reducción máxima de 125.000 euros, o de 250.000 euros para donatarios que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

Los importes máximos mencionados se aplican tanto en caso de una única donación de dinero como en caso de donaciones sucesivas o simultáneas, que a tal efecto son acumulables, tanto si provienen del mismo ascendiente como si provienen de distintos ascendientes. En caso de donaciones sucesivas, sólo puede aplicarse la reducción, con los mencionados límites, a las que se hayan realizado en los seis meses anteriores a la constitución o la adquisición de la empresa o negocio o a la adquisición de las participaciones.

Para poder disfrutar de esta reducción es preciso que se cumplan un sinnúmero de requisitos que van desde la necesidad de formalizar la donación en escritura pública evidenciado su finalidad, a la necesidad de que el donatario no tenga más de cuarenta años en la fecha de formalización, o determinados límites cuantitativos de forma que el importe de la cifra de negocios neto del último ejercicio cerrado antes de la fecha de adquisición no puede superar 3 millones de euros, en caso de adquisición de una empresa individual y 1 millón de euros, en caso de adquisición de un negocio profesional.

Asimismo, el disfrute definitivo de esta reducción como ocurre en todos los casos queda condicionado al hecho de que el donatario continúe ejerciendo funciones de dirección en la entidad durante los 5 años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, salvo que el donatario fallezca en este plazo, así como al mantenimiento en el patrimonio del donatario, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los bienes resultantes de la donación, o de bienes subrogados de valor equivalente.

3.10. Comunidad Autónoma de Extremadura

En Extremadura se aplica⁵⁵ una reducción propia del 100% del valor de adquisición “mortis causa” de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que sea de aplicación la exención regulada en el IP.
- Que la actividad se ejerza en Extremadura.
- Que la adquisición corresponda al cónyuge⁵⁶, descendientes o a falta de estos, ascendientes y colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado.
- Que se mantenga la adquisición y el domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma durante los 10 años siguientes al fallecimiento.

Debemos aclarar además que esta reducción no es aplicable a las empresas, negocios o entidades societarias cuya actividad sea la gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios.

Asimismo el legislador extremeño también señala que sólo la podrá aplicar el adquirente que se adjudique la empresa individual o el negocio profesional. En el caso de participaciones en entidades societarias, la podrán aplicar los adjudicatarios de las mismas.

Asimismo, también se mejora la reducción por adquisición “mortis causa” de explotaciones agrarias regulada por la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, hasta el 100%.

Por su parte, la Ley 19/2010, de 28 de diciembre de Medidas Tributarias y Administrativas de esta Comunidad Autónoma⁵⁷ ha introducido recientemente en su artículo 14 otra reducción, en este caso variable, a favor del cónyuge, los descendientes y los ascendientes por herencias en las que el caudal hereditario no sea superior a 600.000 euros que resulta aplicable sin perjuicio del resto de las reducciones previstas a nivel estatal o autonómico siempre que el sujeto pasivo esté comprendido en los grupos I y II y su patrimonio preexistente no supere los 300.000 euros.

En los casos de adquisición “inter vivos” de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias que no coticen en mercados organizados desde 2009 se aplica una reducción propia del 99% sujeta a los siguientes requisitos⁵⁸:

⁵⁵ **Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado.**

⁵⁶ En relación con el ISD, los miembros de las parejas de hecho inscritas en el Registro regulado en la Ley 5/2003, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura, se equiparan a los cónyuges.

⁵⁷ DOE, núm. 249, de 29 de diciembre de 2010.

⁵⁸ **Ley 6/2008, de 26 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de Medidas Fiscales de la Comunidad Autónoma de Extremadura.** (DOE de 31 de diciembre de 2008).

- Que sea de aplicación la exención regulada en el IP.
- Que la actividad se ejerza en esta Comunidad Autónoma.
- Que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y que, si viniera ejerciendo funciones de dirección, dejare de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración.
- Que la adquisición corresponda al cónyuge o descendientes del donante.
- Que se mantenga la adquisición durante los 10 años siguientes a la transmisión.
- Que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio o el domicilio fiscal y social de la entidad societaria en el territorio extremeño durante los 10 años siguientes a la transmisión.
- Que, tratándose de participaciones societarias, el donatario alcance al menos el 50% del capital social, ya sea de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, descendientes, ascendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad.

Asimismo, como ocurre en el caso de las adquisiciones "mortis causa" se establece una reducción propia del 99% en las donaciones a descendientes y cónyuge de una explotación agraria situada en el territorio de Extremadura o de derechos de usufructo sobre la misma, en los supuestos regulados en los artículos 9, 10, 11 y 20 de la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

De forma reciente, y con entrada en vigor en 2011⁵⁹ también se ha aprobado una nueva reducción del 99% sobre los primeros 120.000 euros, aplicable ahora a las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades.

Esta reducción queda sometida al cumplimiento de toda una serie de requisitos que van desde su formalización en escritura pública a la necesidad de que el donatario sea mayor de edad o menor emancipado en la fecha de formalización (en este caso no se advierte ningún límite de máximo de edad como ocurría en el caso catalán) Asimismo el donatario ha de tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros en la fecha de formalización y lo donado si es una empresa individual no sobrepasará los 3 millones de euros que se reducen a 1 millón en el caso un negocio profesional. El domicilio fiscal o social de la empresa, negocio o entidad societaria han de estar situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura y mantenerse durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de la donación.

Asimismo, incide indirectamente en la empresa familiar otra nueva reducción del 99% sobre los primeros 120.000 euros que afecta a donaciones a descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional que, entre otros requisitos exige que la constitución de la empresa individual o del negocio

⁵⁹ **Ley 19/2010, de 28 de diciembre de medidas tributarias y administrativas de esta Comunidad Autónoma, ya citada.**

profesional tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.

Para concluir con la normativa tributaria aplicable en Extremadura hemos de señalar que esta Comunidad Autónoma establece que en ningún caso podrá ser aplicable sobre un mismo bien o porción del mismo más de una reducción o beneficio fiscal que haya sido establecido por la normativa estatal o autonómica extremeña en consideración de la naturaleza de dicho bien. En particular, son incompatibles entre sí las reducciones por adquisiciones de empresa individual, negocio profesional, participaciones societarias y explotaciones agrarias, tanto en adquisiciones “mortis causa” como “inter vivos”.

3.11. Comunidad Autónoma de Galicia

En la Comunidad Autónoma de Galicia resulta de aplicación⁶⁰ una reducción propia del 99% en los supuestos de adquisición “mortis causa” de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades cuyo domicilio radique en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, cuando la adquisición corresponda al cónyuge, descendiente o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales hasta tercer grado, siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- Que el adquirente mantenga la adquisición, así como la ubicación del negocio en dicha Comunidad Autónoma.
- Que tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 5 años siguientes, salvo que falleciese o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de Derecho Civil de Galicia.
- Que se vinieran ejerciendo efectivamente actividades que se deriven de su objeto social durante un periodo superior a los 2 años anteriores al devengo del impuesto.

Asimismo se aplica una reducción propia, también del 99%, que afecta a las adquisiciones “mortis causa” de explotaciones agrarias que se sitúen en dicha Comunidad Autónoma y cumplan, en este caso, los siguientes requisitos:

- Que la adquisición se realice por el cónyuge, los descendientes y adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta tercer grado.
- Que el causante, o su cónyuge⁶¹, tengan la condición de agricultor profesional.
- Que a la fecha del devengo los adquirentes o sus cónyuges⁶² tengan la condición de agricultor profesional y sean titulares de una explotación agraria a la cual estén afectos los elementos que se transmiten o bien socios de una sociedad agraria de transformación, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil que sea titular de una explotación agraria a la cual estén afectos dichos elementos.

⁶⁰ **Ley 9/2008, de 28 de julio, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (DOG 7 de agosto de 2008).

⁶¹ El cónyuge se añadió por la **Ley 9/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el 2010**. (DOG 30 de diciembre de 2009).

⁶² Idem.

- Que se mantenga durante los 5 años siguientes al devengo, salvo fallecimiento o transmisión en virtud de pacto sucesorio.
- Que se vinieran ejerciendo efectivamente actividades agrarias durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

Asimismo, como en la mayoría de las Comunidades Autónomas se establecen para las adquisiciones "mortis causa" mejoras en las reducciones por parentesco que afectan en distinta medida a los grupos I, II y III, y a los discapacitados, así como una regulación más favorable de la tarifa y los coeficientes multiplicadores. Por último se aplican deducciones en la cuota del 99% para el grupo I y del 100% al grupo II con un límite de 125.000 euros.

En lo que se refiere a las adquisiciones "inter vivos" se aplica una reducción propia del 99% a las adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades cuyo domicilio radique en el territorio de la Comunidad Autónoma si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que la adquisición se realice por el cónyuge, descendientes o adoptados y colaterales hasta tercer grado del donante.
- Que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que, si el donante ejercía funciones de dirección, deje de ejercerlas y de percibir remuneraciones desde su transmisión.
- Que el adquirente mantenga la adquisición, así como la ubicación del negocio y tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 5 años siguientes, salvo que falleciese o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de Derecho Civil de Galicia.

En el caso de participaciones en entidades, éstas deberán tener la consideración de empresas de reducida dimensión:

- Que la empresa o entidad haya venido ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

También en el caso de las transmisiones "inter vivos" de explotación agraria situada en Galicia así como sus elementos, se aplica idéntica reducción del 99%, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el donante tenga 65 o más años o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que tenga, además la condición de agricultor profesional en la fecha de devengo y la pierda como consecuencia de la donación.
- Que el donatario sea el cónyuge, descendientes o adoptados y colaterales hasta tercer grado por consanguinidad.
- Que se mantenga durante 5 años, salvo fallecimiento o transmisión por pacto sucesorio.

- Que la explotación agraria haya venido ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los 2 años anteriores al devengo del impuesto.

Por último debemos añadir que en las adquisiciones “mortis causa” esta Comunidad Autónoma se aplica una deducción del 99% para contribuyentes del grupo I de parentesco que se eleva al 100% para los contribuyentes del grupo II siempre que su base imponible fuese igual o inferior a 125.000 euros.

3.12. Comunidad Autónoma de la Rioja

La Comunidad Autónoma de la Rioja aplica⁶³ una reducción propia del 99% en los supuestos de adquisición “mortis causa” de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades cuando se cumplan, además de la exención en el Impuesto sobre el patrimonio, los siguientes requisitos:

- Que la adquisición corresponda al cónyuge o pareja de hecho inscrita, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado de la persona fallecida.
- Que la empresa o negocio o, en su caso, la entidad, así como el adquirente estén situados o tengan su domicilio fiscal en La Rioja.
- Que permanezca en el patrimonio del adquirente 5 años, exigiéndose que se mantenga la ubicación de la empresa en este plazo. El adquirente, además no podrá realizar en el mismo plazo actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

En el caso de participaciones en entidades se exige que no coticen en mercados organizados se modifica el criterio de la LIP los efectos del cómputo del porcentaje de participación en la entidad del 20% admitiendo que el grupo familiar pueda formarse por el cónyuge o pareja de hecho inscrita, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado del causante.

También se aplica una reducción propia del 99% por adquisición “mortis causa” de explotaciones agrarias, con los siguientes requisitos:

- Que el causante tenga la condición de agricultor profesional en la fecha del fallecimiento.

⁶³ La última redacción de estas reducciones se contiene en la reciente **Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011** (BOLR num. 154 de 20 de diciembre de 2010).

- Que el adquirente conserve en su patrimonio la explotación agraria durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que durante ese plazo fallezca a su vez el adquirente.
- Que el adquirente tenga en la fecha de devengo del impuesto la condición de agricultor profesional, ser titular de una explotación agraria a la que se incorporen los elementos de la explotación que se transmiten, y tener su domicilio fiscal en La Rioja.
- Que la adquisición corresponda al cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho; descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo; ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo; y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado de la persona fallecida.

A las reducciones mencionadas se añade que en las adquisiciones “mortis causa” por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II se aplicará una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes de la que disfrutarán los contribuyentes con residencia habitual durante los 5 años previos al hecho imponible en la Comunidad Autónoma de La Rioja y en otras Comunidades Autónomas que no excluyan de los beneficios fiscales en el ISD a los contribuyentes con domicilio fiscal en La Rioja.

En los supuestos de adquisiciones “inter vivos” se aplica una reducción propia del 99% a las adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados, en este caso, con idénticos requisitos a los que vimos en las adquisiciones “mortis causa”, sin ningún tipo de añadido por ejemplo, respecto a la edad del donante salvo que se interprete que le es aplicable el límite que se menciona expresamente en el caso de las explotaciones agrarias de 65 o más años lo que resulta dudoso.

Lo mismo cabe decir en el caso de las adquisiciones de explotaciones agrarias sometidas también a una reducción del 99% con idénticos requisitos a la que se aplica a las adquisiciones “mortis causa” en los mismos casos, si bien, ahora con el añadido de que el donante en este caso habrá de tener 65 o más años o encontrarse en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.

3.13. Comunidad Autónoma de Madrid

En la Comunidad Autónoma de Madrid se mejora⁶⁴ la reducción estatal del 95% por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge⁶⁵, descendientes, o adoptados, acortando el periodo de permanencia a 5 años.

⁶⁴ **Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado** (BOCM de 25 de octubre de 2010) que incorpora las modificaciones efectuadas por la **Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y Racionalización del Sector Público**. (BOCM de 29 de diciembre de 2010).

⁶⁵ En la aplicación de lo dispuesto sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se asimilarán a cónyuges los miembros de las uniones de hecho que cumplan los requisitos

A ello se añade la aplicación en las transmisiones “mortis causa” de una bonificación del 99% aplicable sobre la cuota para los grupos I y II de parentesco que supone en estos casos que la tributación real por el impuesto para este grupo de sujetos resulte prácticamente anecdótica.

En lo que se refiere a las adquisiciones “inter vivos” en el ejercicio 2011 no hay ninguna reducción vigente si bien, que no es poco a los efectos que nos preocupan, se establece una bonificación del 99% en la cuota aplicable a las donaciones aplicable a las adquisiciones “inter vivos” por los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II.

En este último caso, la donación debe formalizarse en escritura pública y cuando sea en metálico, depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo deberá justificarse el origen de los fondos donados y además haberse manifestado en el documento público.

3.14. Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

En la Región de Murcia se establece⁶⁶ una reducción propia del 99% por 100 por adquisición “mortis causa” de empresa individual o negocio profesional situados en la misma, o a las participaciones en entidades con domicilio fiscal y social en la Comunidad Autónoma que podrán aplicarse los adquirentes que se adjudiquen la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades, siempre que la participación del causante en la entidad sea al menos del 10% de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, por consanguinidad, afinidad o adopción.

El plazo de permanencia en el patrimonio del adquirente es de 5 años siguientes al fallecimiento del causante, siempre que se mantenga también la ubicación de la empresa, negocio o entidad en ese plazo, y deberá mantenerse la inversión, en los mismos activos o similares, por el mismo plazo.

Asimismo, y aunque en la redacción original de ésta reducción se establecían límites relativos al importe neto cifra de negocios empresa individual (6 millones de euros), negocios profesionales (2,5 millones de euros), los mismos han sido suprimidos desde el 2008. Esta reducción resulta incompatible, para una misma adquisición, con las reducciones previstas en la normativa estatal.

Además en esta Comunidad Autónoma se aplica una deducción del 99% en la cuota en las adquisiciones “mortis causa” por sujetos pasivos incluidos en el grupo I de parentesco y al grupo II, en este último caso con el límite de 450.000 euros y 600.000 euros si es discapacitado en grado igual o superior a 65%.

establecidos en la **Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de Uniones de hecho de la Comunidad de Madrid.**

⁶⁶ **Ley 13/2009, de 23 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, tributos propios y medidas Administrativas para el año 2010.** (BORM de 30 de diciembre de 2009).

En lo que se refiere a las adquisiciones “inter vivos” se aplica una reducción propia del 99% en los casos de adquisición de una empresa individual, negocio profesional situado en la Comunidad Autónoma o participaciones en entidades con domicilio fiscal y social en la misma si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que la donación se realice a favor del cónyuge, descendientes o adoptados pertenecientes a grupos I y II.
- Que el donante sea mayor de 65 años o esté en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que el donante venga ejerciendo efectivamente funciones de dirección en la entidad y que la retribución percibida por ello sea su mayor fuente de renta, y que como consecuencia de la donación, no mantenga un porcentaje de participación superior al 75% del capital social de la empresa
- Que el donatario mantenga lo adquirido y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de esos bienes por un periodo de 10 años, salvo que falleciera durante ese plazo y no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
- Que el domicilio fiscal y social de la entidad se mantenga en el territorio de la Comunidad Autónoma durante los 10 años siguientes a la fecha de escritura pública de donación.

Esta reducción no será aplicable a las empresas o entidades cuya actividad sea la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario, ni a las entidades con forma societaria en las que concurran los supuestos del artículo 61 del TRLIS.

Asimismo, se establece una reducción propia del 99% para las donaciones de explotaciones agrícolas situadas en esta Comunidad Autónoma, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la donación del pleno dominio de una explotación agraria deberá serlo en su integridad.
- Que se realice a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, encuadrados dentro de los grupos I y II de parentesco.
- Que el donante y los donatarios tengan la condición de agricultor profesional.
- Que la donación conste en escritura pública en la que se reflejará la obligación del donatario de conservar en su patrimonio y ejercer de forma personal y directa la explotación agraria durante 10 años.

3.15. Comunidad Autónoma de Valencia

Se aplica en este ámbito territorial⁶⁷ una reducción propia por adquisición “mortis causa” de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades del 95% y que si el causante estuviese jubilado y tuviese entre 60 y 64 años disminuirá su porcentaje hasta el 90%.

⁶⁷ Esta reducción se contiene en la **Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana.**

Además, si el causante estuviese jubilado la reducción se aplica al cónyuge o descendientes por la parte en que resulten adjudicatarios y cumplan los requisitos si se produce una permanencia a 5 años.

En caso de empresa individual o negocio profesional la reducción se extiende a los bienes del causante afectos al negocio o empresa del cónyuge sobreviviente, cuando éste cumpla los requisitos para la reducción.

El mismo criterio se utiliza en el caso de la adquisición de empresa individual agrícola a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del causante la base imponible del impuesto, aplicándose una reducción propia del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida en el momento de la jubilación y que si el causante estuviese jubilado y tuviese entre 60 y 64 años disminuirá su porcentaje hasta el 90%. Los requisitos exigibles en este caso son:

- Que la actividad no constituya la principal fuente de renta del causante.
- Que el causante haya ejercido dicha actividad de forma habitual, personal y directa.
- Que la empresa, por esta vía adquirida, se mantenga en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquél fallezca, a su vez, dentro de dicho plazo.

A ello debe añadirse la aplicación de una bonificación del 99% en las adquisiciones "mortis causa" por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II de parentesco.

Asimismo se aplica una reducción propia del 95% por transmisión de una empresa individual agrícola a favor de los hijos o adoptados o cuando no existan hijos o adoptados, de los padres o adoptantes del donante aplicable sobre el valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida. En este caso se requiere un plazo de permanencia mínimo de 5 años. Además se extiende su aplicación a los nietos siempre que su progenitor, hijo del donante, hubiese fallecido antes del devengo.

Por su parte en las donaciones se aplica una reducción del 95% a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, para las adquisiciones "inter vivos" de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Esta reducción afecta a los padres o adoptantes cuando no existan descendientes o adoptados. El plazo de permanencia requerido en este caso es de 5 años y el porcentaje de reducción disminuirá hasta el 90% cuando el donante esté jubilado y tenga más de 60 años y menos de 65.

Por último y al igual que ocurre con las adquisiciones "mortis causa", se aplica una bonificación del 99% en adquisiciones "inter vivos" por hijos o adoptados y padres del donante con un límite de 420.000 euros condicionada a que el patrimonio preexistente no exceda de 2.000.00 de euros y con ciertos límites también se mejora la situación de los incapacitados.

4. Bibliografía

- Albi Ibáñez, E. (1994). *Fiscalidad y empresa familiar*. Barcelona: Instituto de Empresa Familiar.
- Alfonso Galán, R.M. (2007). "Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con ocasión de la transmisión "mortis causa" de la empresa familiar". En, C. Albiñana García-Quintana (Coord.), *Estudios en Homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: CEU-San Pablo y Dyckinson.
- Banacloche Palao, C. (2002). *Transmisión de la empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Pamplona: Aranzadi.
- Bonet Sánchez, M.P. (2006). *La empresa ante el sistema tributario*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- Calvo Vergez, J. (2006). *Régimen Fiscal de la Empresa Familiar*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- Calvo Vergez, J. (2007). "La reducción por adquisición "mortis causa" de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas", *Revista Técnica Tributaria*, 78, pp. 45-90.
- Cayón Galiardo, A. (2000). "La familia como objeto de protección en nuestro derecho interno y comparado", *Fiscalidad en la empresa familiar*, Monografías de la Asociación Española de Asesores Fiscales, 15.
- Colao Marín, P.A. (2007). "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la Transmisión de la Empresa Familiar", *Quincena fiscal*, Aranzadi, 6.
- Corona Ramón, J.F. y Gálvez, J.F. (2005). "Fiscalidad de la empresa familiar". En, J. F Corona Ramón (Coord.), *Manual de la empresa familiar*. Barcelona: Deusto, pp. 167-199.
- Galán Ruiz, J. y Banacloche Palao, C. (2005). "La fiscalidad de la empresa familiar", *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, 63, pp. 36-43.
- Galapero Flores, R.M. y Arias Domínguez, A. (2008). *El régimen jurídico fiscal y laboral de la empresa familiar*. Pamplona: Editorial Aranzadi.
- Gómez, A. y Portela González, M.C. (2005). *La empresa familiar: régimen jurídico, régimen fiscal y planificación*. Madrid: S.A.P.E.
- Luchena Mozo, G.M. (2009). "La supresión del impuesto sobre el patrimonio y las empresas familiares", *Revista de Estudios Empresariales*, 2, pp. 62-79.
- Martin Moreno, J.L. (2008). "Disparidad y complejidad de los beneficios fiscales en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones", *Cuadernos Críticos del Derecho* 1, pp. 28 y ss. www.liberlex.com/archivos/beneficios-fiscales-ISD.pdf.
- Navarro Egea, M. (2005). "Un entorno fiscal favorable para la creación, tenencia y sucesión de la empresa familiar". *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- Pérez-Fadón Martínez, J.J. (2001). "Régimen fiscal de la empresa familiar en España", *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 1, pp. 1439-1467.

- Pérez-Fadón Martínez, J.J. (2005). *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*. Valencia: CISS.
- Portillo Navarro, M.J. (2009). "Fiscalidad de la transmisión de la empresa familiar: un análisis por CCAA". En, J. Monreal Martínez, G. Sánchez Marín, A.L. Meroño Cerdán y R. Sabater Sánchez (Coords.), *La gestión de las empresas familiares: un análisis integral*. Madrid: Thomson-Reuters, pp. 357-375.
- Sánchez Crespo Casanova, A. (1999). "La organización del grupo familiar de empresas", *Boletín del ICAM*, Monográfico sobre *La Empresa familiar*, 12.
- Vaquera García, A. (2004). *Régimen tributario de la empresa familiar*. Madrid: Dyckinson.