

NUEVA FISCALIDAD

Número 3 • Julio-Septiembre 2024

ISSN: 1696-0173

Estudios

Ventas a distancia extracomunitarias e intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Enrique de Miguel Canuto

La fragmentación presupuestaria en la Unión Europea: La creación de instrumentos extrapresupuestarios financiados con ingresos afectados externos

Ana Belén Macho Pérez

Incentivos fiscales estatales a la industria de los rodajes en el Impuesto sobre Sociedades

Mónica Arribas León

Los pactos sucesorios de renuncia del Derecho Civil vasco en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Alberto Atxabal Rada

Un análisis integrado del Impuesto complementario para garantizar el nivel global mínimo de tributación de los grandes grupos empresariales

Luis Miguel Muleiro Parada

La responsabilidad patrimonial del estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIVTNU cómo último desaguado

Yohan Andrés Campos Martínez

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

El acceso del órgano inspector a los equipos o repositorios informáticos en o desde el domicilio constitucionalmente protegido

José Francisco Sedeño López

La determinación de la residencia fiscal de futbolistas que prestan servicios en diversos clubes a lo largo del periodo impositivo

José Ángel Gómez Requena

El alcance del secreto profesional de los intermediarios no abogados en el marco de la DAC 6

Estela Ferreiro Serret

Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima en el marco de una reclasificación retroactiva de las mercancías en una partida arancelaria

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Sobre el alcance del concepto "establecimiento permanente" en el IVA

Marta González Aparicio

La nulidad de la ordenanza fiscal reguladora de la tasa de reparto del e-commerce de Barcelona tras las sentencias del TSJ de Cataluña de 19 de julio de 2024

María Teresa Mories Jiménez

La determinación del plazo de prescripción en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones en situaciones de transmisión del derecho hereditario

Albert Navarro García

Las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas *inter vivos* en el IRPF

Mónica Siota Álvarez

NUEVA FISCALIDAD

Número 3 • Julio-Septiembre 2024

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: <https://doi.org/10.14679/3701>

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Berejio

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

Irune Suberbiola Garbizu

UPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eserverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

Mónica Siota
Universidad de Vigo

Imposición indirecta estatal

M. González Aparicio
Universidad de León

Hacienda Autónoma y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

M^a T. Mories Jiménez
Universidad de Sevilla

Aduanas

A. Fernández de Buján y Arranz
CUNEF

Fiscalidad Internacional

J. Á. Gómez Requena
Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad Europea

E. Ferreiro Serret
Universidad de Barcelona

Procedimientos, derechos y garantías

J. Fco. Sedeño López
Universidad de Málaga

Tribuna

Beneficios fiscales a las empresas familiares: sus orígenes 11

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

Ventas a distancia extracomunitarias e intracomunitarias de bienes
en el Impuesto sobre el Valor Añadido 25

Enrique de Miguel Canuto

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Valencia

La fragmentación presupuestaria en la Unión Europea:
La creación de instrumentos extrapresupuestarios financiados
con ingresos afectados externos..... 49

Ana Belén Macho Pérez

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Pompeu Fabra (Barcelona)

Incentivos fiscales estatales a la industria
de los rodajes en el Impuesto sobre Sociedades 103

Mónica Arribas León

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

Los pactos sucesorios de renuncia del Derecho Civil vasco en el
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto
sobre Sucesiones y Donaciones 137

Alberto Atxabal Rada

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Deusto

Un análisis integrado del Impuesto complementario para garantizar el nivel global mínimo de tributación de los grandes grupos empresariales..... 169

Luis Miguel Muleiro Parada

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Vigo

La responsabilidad patrimonial del estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIVTNU cómo último desaguado 211

Yohan Andrés Campos Martínez

Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Castilla La Mancha

Centro Internacional de Estudios Fiscales

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Procedimientos, derechos y garantías

El acceso del órgano inspector a los equipos o repositorios informáticos en o desde el domicilio constitucionalmente protegido. *Análisis de la STS núm. 1122/2024, de 25 de junio, recurso núm. 7845/2022*..... 255

José Francisco Sedeño López

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

Fiscalidad internacional

La determinación de la residencia fiscal de futbolistas que prestan servicios en diversos clubes a lo largo del periodo impositivo. *Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2024 (rec. 1909/2023)*..... 265

José Ángel Gómez Requena

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Centro Internacional de Estudios Fiscales

Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad europea

El alcance del secreto profesional de los intermediarios no abogados en el marco de la DAC 6. *Análisis de la STJUE de 29 de julio de 2024 sobre el asunto C-623/22* 277

Estela Ferreiro Serret

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona*

Imposición aduanera

Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima en el marco de una reclasificación retroactiva de las mercancías en una partida arancelaria. *Análisis de la STJUE de 27 de junio de 2024, As. C-168/23* 291

Antonio Fernández de Buján y Arranz

*Profesor Contratado Doctor (A) de Derecho Financiero y Tributario
CUNEF Universidad*

Imposición indirecta estatal

Sobre el alcance del concepto “establecimiento permanente” en el IVA. *Comentario a la Sentencia del TJUE de 13 de junio de 2024*.... 301

Marta González Aparicio

*Profesora Permanente Laboral de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

Hacienda local

La nulidad de la ordenanza fiscal reguladora de la tasa de reparto del *e-commerce* de Barcelona tras las sentencias del TSJ de Cataluña de 19 de julio de 2024..... 317

María Teresa Mories Jiménez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

La determinación del plazo de prescripción en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones en situaciones de transmisión del derecho hereditario. <i>Análisis de la STS de 23 abril 2024</i>	347
---	-----

Albert Navarro García

Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de Girona

Las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i> en el IRPF. <i>A propósito de la STS de 12 de abril de 2024 (rec. núm. 8830/2024)</i>	359
---	-----

Mónica Siota Álvarez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidade de Vigo

Tribuna

Beneficios fiscales a las empresas familiares: sus orígenes

La Resolución del Parlamento Europeo, de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa (2014/2210(INI), publicada en el DOUE de 22.9.2017, C 316/57 resulta sumamente ilustrativa sobre lo que representa la empresa familiar, de ahí que reproduzcamos parte de su contenido.

Considera que, «en el pasado, las empresas familiares han contribuido generalmente en buena medida al resurgimiento de la economía europea y han desempeñado un papel significativo en el crecimiento económico y el desarrollo social al reducir el desempleo, especialmente de los jóvenes, e invertir en capital humano; que la naturaleza multigeneracional de las empresas familiares confiere una mayor estabilidad a la economía; que las empresas familiares suelen desempeñar un papel esencial en el desarrollo regional en términos de empleo, transmisión de capacidades y ordenación territorial; que unas políticas específicamente dirigidas a las empresas familiares podrían fomentar el emprendimiento y animar a las familias europeas a poner en marcha sus propias empresas familiares».

Posteriormente señala que, «el grupo de expertos de la Comisión sobre empresas familiares concluyó su trabajo hace más de cinco años y que desde entonces no se ha presentado ninguna iniciativa europea a escala de la UE; que sigue sin haber suficientes datos e investigaciones en los ámbitos nacional y europeo como para poder entender las necesidades y estructuras específicas de las empresas familiares».

Advierte más tarde que, «no existe una definición concreta, sencilla y armonizada de empresa familiar jurídicamente vinculante a escala europea», de ahí se desprende, asegura que, «en ausencia de una definición, no es posible recabar datos comparables en los distintos Estados miembros de la UE a fin de llamar la atención sobre la situación y los logros económicos específicos de las empresas familiares; que esta falta de datos fiables y comparables puede trabar la adopción de decisiones políticas e impedir que se atiendan las necesidades de las empresas familiares».

Señala que, «más allá de su importancia económica, las empresas familiares también desempeñan un papel destacado en el plano social».

Destaca después la importancia para la economía de las empresas familiares, subrayando que, «por su propia historia, tienen una fuerte vinculación local y que, por ese motivo, crean y mantienen puestos de trabajo también en zonas rurales y menos favorecidas, contribuyendo así a luchar contra el preocupante proceso de

envejecimiento y despoblación que afecta a numerosas regiones de la UE; insta a la Comisión y a los Estados miembros, por consiguiente, a que desarrollen las infraestructuras rentables necesarias para garantizar la competitividad, la renovación, el crecimiento y la sostenibilidad de estas empresas, en particular de las microempresas y las empresas emergentes, y facilitar la colaboración intersectorial y transfronteriza, ayudándolas así a crecer e internacionalizarse»; reconociendo que las empresas familiares «son la mayor fuente de empleo en el sector privado y que, por tanto, lo que resulta beneficioso para la continuidad, la renovación y el crecimiento del sector de las empresas familiares propiciará la continuidad, la renovación y el crecimiento de la economía europea»; y observando, particularmente, que las empresas familiares «altamente especializadas desempeñan un importante papel como proveedoras de grandes empresas e innovadoras para estas y que, al haber desarrollado una actividad económica durante años y a través de sucesivas generaciones, proporcionan seguridad material a las empresas a las que abastecen, aportando así una contribución nada desdeñable al crecimiento económico».

Y, por último, con respecto a la financiación de las empresas familiares, el Parlamento Europeo pide a los Estados miembros que, «garanticen que sus regímenes fiscales nacionales en materia de sucesiones y donaciones, deuda y fondos propios, así como sociedades, apoyen en lugar de ejercer un efecto discriminatorio en la financiación mediante fondos propios, tan importante para las empresas familiares; recuerda que la fiscalidad directa y el Derecho de sucesiones son competencias de los Estados miembros; pide a los Estados miembros que, por consiguiente, analicen las distorsiones en favor de la deuda en sus regímenes fiscales evaluando su impacto en la estructura financiera de las empresas y los niveles de inversión, y garanticen un trato equitativo para la financiación mediante fondos propios frente a la financiación mediante deuda con objeto de no dificultar la sucesión en la propiedad de las empresas familiares ni su perspectiva a largo plazo; solicita a la Comisión y a los Estados miembros que examinen cualquier discriminación fiscal en relación con la financiación mediante fondos propios en el contexto de una competencia justa».

Esta Resolución continúa la ruta iniciada en los años 90 del siglo pasado, mediante instrumentos de soft law, entre otros 94/1069/CE: Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas (Diario Oficial n° L 385 de 31/12/1994 p. 0014-0017), en cuyo artículo 6, relativo a la fiscalidad de la sucesión y la donación, se establece:

«Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes:

- a) reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro;
- b) ofrecer a los herederos la posibilidad de escalonar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses;

- c) velar por que en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario».

La perspectiva de esta *Recomendación* ha sido superada, pues, como indica la Resolución del Parlamento Europeo, de 8 de septiembre de 2015, «si bien la mayoría de las empresas familiares son pymes, estas empresas pueden ser de tamaño pequeño, mediano o grande y tanto cotizar en bolsa como no hacerlo; que muy a menudo han sido equiparadas a las pymes, ignorando así que también hay grupos multinacionales muy grandes que son empresas familiares; que, en algunos Estados miembros, un número reducido de empresas familiares generan gran parte del volumen de negocios total del conjunto de empresas y contribuyen así de manera decisiva a la conservación –especialmente en época de crisis– y creación de puestos de trabajo, así como al crecimiento y al éxito económico del país; que muchas empresas familiares ya no cumplen la definición de las pymes, pero distan al mismo tiempo de ser una corporación, no pueden gozar de ciertas formas de ayuda o no están exentas de una serie de requisitos administrativos; que ello conlleva irremediablemente unas tareas burocráticas innecesarias, que resultan asimismo muy onerosas, en especial para estas empresas familiares de mediana capitalización».

En ese caldo de cultivo sobre la fiscalidad de las empresas familiares existente en Europa se inscribe el establecimiento de una exención específica para determinados activos afectos a actividades empresariales, desarrolladas bajo la forma individual o bajo la forma societaria, contenida en una modificación del apartado octavo, del artículo 4, de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, incorporada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo.

En su Exposición de Motivos leemos que en el Impuesto sobre el Patrimonio «se amplían las exenciones objetivas de su Ley reguladora de 1991 incluyendo entre las mismas la aplicable a lo que ha venido denominándose en el Derecho comparado «útiles de trabajo», concepto que incluye los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, ejercida de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, y constitutiva de su principal fuente de renta», y que, la misma exención se aplica, igualmente, «a las participaciones en entidades que cumplan determinadas condiciones, tanto en cuanto a las actividades que realizan, como en cuanto al sujeto pasivo beneficiario de la exención, el cual, aparte de detentar una participación del capital superior al 25 por 100, deberá ejercer efectivamente funciones de dirección y percibir por ello una remuneración».

Tres años más tarde, se produjo una nueva modificación incorporada a dicho artículo 4 por la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social de 30 diciembre, que estableció el marco para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a los activos afectos a actividades empresariales, cuestión que, pese a su importancia, no mereció ni siquiera una línea por parte de su Exposición de Motivos.

No tardando mucho, mediante la Ley 66/1997 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social se extendió la exención a los bienes y derechos afectos a actividades profesionales en los términos establecidos para las actividades empresariales. Además, como apunta, ahora sí, la Exposición de Motivos, «con el fin de mejorar la normativa aplicable a las pequeñas y medianas empresas se establece la exención para los bienes y derechos comunes a ambos cónyuges cuando se encuentren afectos a la actividad empresarial, siempre que se cumplan los requisitos actualmente exigibles al titular de la actividad».

Pocos años después, por la disposición adicional 11 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se mudan los requisitos previstos en el apartado ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre Patrimonio, que establece la exención de las participaciones en entidades, con o sin cotización siempre que concurren determinadas condiciones, modificación que consiste, por un lado, en excluir su aplicación, en todo caso, a las participaciones en entidades transparentes y, por otro, en la rebaja del porcentaje de la participación del sujeto pasivo, computado de forma individual, en la sociedad, que pasa de ser al menos del 15 por ciento a ser al menos el 5 por ciento.

El año siguiente se varió nuevamente dicho apartado ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en el sentido de extender la exención, establecida sobre las participaciones en entidades que cumplan determinados requisitos, al derecho de usufructo vitalicio sobre dichas participaciones.

Por último, nuevamente se cambió el mencionado apartado ocho. Dos por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, como consecuencia de la desaparición de las sociedades patrimoniales del marco normativo de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, desaparición que exigió trasladar a la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, los requisitos y condiciones que, recogidos hasta la fecha mediante remisión al artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, venían siendo exigidos a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en entidades

Pues bien, el marco jurídico vigente que regula la exención es el contenido en el artículo 4, ocho, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que se divide en dos subapartados. Como puede, comprobarse, desde su redacción inicial ha experimentando algunos cambios, en su mayoría para ampliar su ámbito de aplicación. Nótese que, varios de ellos, están contenidos en leyes que se vinieron denominando “leyes de acompañamiento» de las leyes de presupuestos. Lo cual, da idea de su origen: pactos parlamentarios vinculados a la aprobación de las respectivas Leyes de Presupuestos.

El primero de los subapartados, relativo a la exención de los activos afectos a actividades empresariales y profesionales, tiene la siguiente redacción:

«Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del

cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior».

El otro, referido a la exención participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, está redactado del modo siguiente:

«La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario 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 esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.º de esta Ley, 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, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora».

El texto que acabamos de reproducir constituye la base sobre la que descansa la estructura de beneficios fiscales aplicables a la transmisión hereditaria y donación de activos empresariales y profesionales, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de la que pasamos a ocuparnos.

En su redacción actual, el artículo 20, apartado 2, letra c) de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece 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, estuviese 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 los apartados anteriores, otra del 95 por 100 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 por 100.

(...)

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

Por su parte artículo 20.6, de la propia ley 29/1987, de 18 de diciembre, establece que:

«En los casos de transmisión de participaciones «inter vivos», en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante 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, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

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

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

- c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario 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. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

La primera referencia a la empresa familiar, en este Impuesto, se produjo a través de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. Ninguna mención se contiene en su Exposición de Motivos, pero es evidente que pretende completar el régimen jurídico fiscal de la empresa familiar, en línea con lo que ya se había perfilado en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La redacción dada por dicha Ley al artículo 20.2 c) de la LISD fue la siguiente:

«c) En los casos en que la base imponible de una adquisición «mortis causa» que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de una persona fallecida, estuviese 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 de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, 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 por 100.

(...)

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

Repárese en que la reducción queda limitada a las adquisiciones *mortis causa*, cuando se cumplan determinados requisitos.

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social modifica dicho apartado 2.c) del artículo 20 y, además, añade su apartado 6. Con la modificación se pretende, según su Exposición de Motivos, mejorar la normativa aplicable a las pequeñas y medianas empresas, estableciéndose la exención para los bienes y derechos comunes a ambos cónyuges cuando se encuentren afectos a la actividad empresarial, siempre que se cumplan los requisitos entonces exigibles al titular de la actividad. La Exposición de Motivos, en realidad, solo se refiere a la modificación del artículo 2.c); omite toda referencia al nuevo apartado 6 del artículo 20, con la que se pretende extender el beneficio previsto para las adquisiciones *mortis causa* a las adquisiciones *intervivos*.

La redacción de dicho artículo 20.2.c) es la siguiente:

«En los casos en que la base imponible de una adquisición “*mortis causa*” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de una persona fallecida, estuviese 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 de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, 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 por 100.

(...)

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

Mientras que la redacción del artículo 20.6 de la misma LISD es esta:

«No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los casos de transmisión de participaciones «*inter vivos*», en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante 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, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

- b) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

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

- c) En cuanto al donatario, deberá mantenerlo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario 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. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

Otra vez se modificó el primer párrafo del artículo 20.2.c). En esta ocasión por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, quedando redactado de la siguiente forma:

«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 los apartados anteriores, otra del 95 por 100 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».

La modificación consistió en extender el beneficio fiscal a los supuestos de adquisición *mortis causa* 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.

Como señala E. de Aguiar «en la empresa familiar se produce una auténtica simbiosis entre ésta y sus titulares. Por ello, aunque directamente los beneficios fiscales recaen sobre estos últimos (Impuesto sobre el Patrimonio) o sobre los adquirentes a título lucrativo de la misma (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), el auténtico sujeto de estos beneficios fiscales es la propia empresa familiar», lo cual es lógico, «ya que el sentido de estos beneficios fiscales está en su vocación de favorecer la continuidad de la empresa».

Puesto que nuestro propósito era dar cuenta de los inicios de los beneficios fiscales previstos para las empresas familiares, nos detenemos aquí, no sin antes

apuntar brevemente que, siendo los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones tributos cedidos habrá que prestar atención, en primer lugar, a lo que dispone la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuyo artículo 19. Dos establece que, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

«b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.

c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión».

En segundo lugar, tomar en consideración que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias establece en sus artículos 47 y 48 el alcance de las competencias normativas en ambos impuestos. En particular, en relación con las reducciones de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se establece que:

«Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “inter vivos”, 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».

A tal fin es suficiente mencionar ahora el Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos, que dedica el Título III al Impuesto sobre sucesiones y donaciones, y que consta de IV capítulos. En ellos se establecen diversas reducciones, de las que ahora interesan, la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, la reducción por la adquisición de

participaciones en entidades, la reducción por la adquisición de participaciones en entidades por parte de personas con vínculos laborales o profesionales, la reducción por donación de un negocio empresarial o profesional, la reducción por donación de participaciones en entidades y la reducción por la donación de participaciones en entidades a personas con vínculos laborales o profesionales.

No pueden olvidarse, además, los regímenes fiscales forales vascos y navarro. Baste citar, el artículo 5 de la Norma Foral (Bizkaia) 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio y el artículo 5 de la Ley Foral (Navarra) 13/1992, de 19 de noviembre, del impuesto sobre el patrimonio.

Isaac Merino Jara

Director