rjib

19

REVISTA JURÍDICA DE LES ILLES BALEARS

Vigència, aplicació i eficàcia dels drets civils autonòmics en relació amb l'article 50 CDCIB

•

La compensació econòmica del treball per a la família

•

L'article 51 de la Constitució i l'educació en consum de productes higienicosanitaris

•

La supressió de la col·legiació obligatòria dels guies turístics

•

Els aforaments en l'àmbit autonòmic

•

Incentius fiscals a l'empresa familiar

2020

rjib19

Vigència, aplicació i eficàcia dels drets civils autonòmics en relació amb l'article 50 CDCIB

•

La compensació econòmica del treball per a la família

•

L'article 51 de la Constitució i l'educació en consum de productes higienicosanitaris

•

La supressió de la col·legiació obligatòria dels guies turístics

•

Els aforaments en l'àmbit autonòmic

•

Incentius fiscals a l'empresa familiar

2020

Coedició

Conselleria de Presidència, Cultura i Igualtat
Institut d'Estudis Autonòmics
C/ de Sant Pere, 7, 4t
07012 Palma (Illes Balears)
Tel.: 971 177195 / Fax: 971 176359
iea@caib.es
http://iea.caib.es

Fundació de l'Il·lustre Col·legi d'Advocats
de les Illes Balears
La Rambla, 10
07003 Palma (Illes Balears)
Tel.: 971 179409 / Fax: 971 719206
fundacio@icaib.org
https://www.icaib.org

Subscripcions i contacte

Secretaria del Consell de Redacció de la RJIB
La Rambla, 10. 07003 Palma (Illes Balears)
secretariarjib@gmail.com

Director ..... Carlos Gómez Martínez

Consell de redacció ..... Felio J. Bauzá Martorell
José Ángel Torres Lana
Antonio J. Terrasa García
Tomás Mir de la Fuente
Eva M. Cardona Guasch
Antoni Benlloch Ramada
Carlos Jiménez Gallego
Margarita Cunill Crespí
Ángel C. Navarro Sánchez
Antoni Canals Prats

Secretari ..... Lluís J. Segura Ginard

De l'edició: © Institut d'Estudis Autonòmics i Fundació de l'Il·lustre Col·legi d'Advocats de les Illes Balears
Dels textos: © Els autors
Del disseny del núm. 1 de la RJIB: © Ludmila Rivacoba Wamba

ISSN: 1697-1272

ELS ARTICLES EXPRESSEN EXCLUSIVAMENT L'OPINIÓ DELS SEUS AUTORS.

rjib19

SUMARI

ESTUDIS

Luis Garau Juaneda. *El ámbito de vigencia, el ámbito de aplicación y el ámbito de eficacia de los derechos civiles autonómicos: al hilo del caso particular del artículo 50 de la Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares* 11

Beatriz Verdera Izquierdo. *Nuevas reflexiones en torno a la compensación económica por trabajo para la familia en las Islas Baleares* 43

Esther González-Hernández. *El artículo 51 CE: la educación en consumo de productos higiénico-sanitarios en tiempos de COVID-19* 69

COMENTARIS I NOTES

Vicente Juan Calafell Ferrá. *La supresión de la colegiación obligatoria de los guías turísticos de las Illes Balears* 93

Carlos Ramos Rubio. *Los aforamientos en el ámbito autonómico* 113

Jesús García Garriga. *La figura del indefinido no fijo en el personal laboral de las fundaciones y sociedades mercantiles del sector público* 135

Miguel Font Cortés. *Incentivos fiscales a la empresa familiar: a propósito de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos sobre su aplicación a los pactos sucesorios de la Compilación Civil balear* 159

Hugo Morata Casellas. *La motivación* in aliunde *de los actos administrativos: ¿una regulación insuficiente?* 181

COMENTARIS DE JURISPRUDÈNCIA

Constitucional

Jaume Munar Fullana. *La utilització del decret llei en matèria d'habitatge i lloguer no empara mesures sense connexió de sentit o pròpies de normes de rang reglamentari* 202

Jaume Munar Fullana. *El Tribunal Constitucional avala les mesures limitatives a la utilització de bosses de plàstic establertes en la legislació navarresa* 210

Jaume Munar Fullana. *Límits constitucionals i estatutaris del pla estratègic d'acció exterior i de relacions amb la Unió Europea del Govern de la Generalitat de Catalunya* 214

Dret civil balear

Miquel Masot Miquel. *La compensació econòmica del treball per a la família exigeix l'empobriment del cònjuge que la reclama* 219

Miquel Masot Miquel. *Donació universal condicionada a la prestació de serveis i aliments revocada pel distanciament entre donant i donatària* 223

Miquel Masot Miquel. *El testament hològraf en què no hi ha institució d'hereu pot tenir validesa com a codicil* 226

Miquel Masot Miquel. *Hi ha col·lació en el nostre dret? Un supòsit de convergència entre llegítima i donacions* inter vivos *als legitimaris sense cap referència a la col·lació* 231

Miquel Masot Miquel. *La comparació entre el patrimoni inicial i final dels cònjuges en la determinació de la compensació econòmica del treball per a la família* 235

Penal

Eduardo Calderón Susín. *El (novedoso) homicidio agravado y la atenuante de obcecación* 239

Contenciosa administrativa

Fernando Socías Fuster. *La protecció del medi ambient i de l'entorn urbà com a justificació dels límits en la Directiva de serveis en el mercat interior* 245

Fernando Socías Fuster. *El cas Airbnb. La confrontació de la política turística balear amb les noves formes de comercialització turística per internet* 248

Fernando Socías Fuster. *L'ampliació del Parc Nacional de Cabrera. Les competències autonòmiques en la mar territorial* 254

Antoni Bergas Forteza. *El Tribunal Suprem determina quins elements s'han d'entendre inclosos en el concepte d'aixovar domèstic a efectes de l'impost sobre successions i donacions* 257

Jesús García Garriga. *Terminación del procedimiento sancionador en los casos de pago voluntario y cómputo del plazo de impugnación ante la jurisdicción* 265

Laboral

Ferran Gomila Mercadal. *Discriminació i acomiadament injustificat en situació d'incapacitat temporal. Nul·litat en el cas de discapacitat deguda a malaltia incurable o de llarga durada* 272

Ferran Gomila Mercadal. *El contracte «indefinit no fixo» i la seva aplicació a totes les entitats del sector públic, incloses les societats mercantils* 276

Ferran Gomila Mercadal. *L'acceleració dolosa d'una voluntat de cessament voluntari expressada prèviament constitueix acomiadament improcedent però no lesiona drets fonamentals* 280

ACTIVITAT NORMATIVA

Lluís Isern Estela. *Crònica de la legislació autonòmica més rellevant (2020)* 284

LLIBRES

La actual configuración jurídica del interés del menor. De la discrecionalidad a la concreción. B. VERDERA IZQUIERDO
Per Joan Andreu Ferrer Guardiola..... 298

C*ompra pública de medicamentos y servicios de innovación y tecnología sanitaria: eficiencia y creación de valor*. J. M.ª GIMENO FELIU; G. GARCÍA-ÁLVAREZ
Per Joana Maria Servera Martínez. 302

Incentivos fiscales a la empresa familiar: a propósito de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos sobre su aplicación a los pactos sucesorios de la Compilación Civil balear

Miguel Font Cortés
Abogado
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de les Illes Balears

SUMARIO

I. Introducción. II. La reducción del 95 % en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las adquisiciones de empresas familiares. *1. Adquisiciones* mortis causa*. 2. Adquisiciones* inter vivos*. 3. La* ratio legis *del beneficio fiscal.* **III. La imposición directa en los pactos sucesorios de la Compilación Civil balear.** *1. Delimitación del concepto «pacto sucesorio». 2. Régimen tributario aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 3. Régimen tributario aplicable en el IRPF: la relevancia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016.* **IV. Aplicación de la reducción del 95 % en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las adquisiciones de empresas familiares realizadas en virtud de los pactos sucesorios de la Compilación Civil balear.** *1. Planteamiento de la cuestión. 2. La reciente doctrina de la Dirección General de Tributos. 3. Valoración del criterio administrativo.* **V. Consideración final. VI. Nota bibliográfica.**

I. Introducción

Pocos son los beneficios fiscales recogidos en nuestro ordenamiento jurídico-tributario que, en los últimos tiempos, hayan generado tanta litigiosidad como los denominados «incentivos fiscales a la empresa familiar». Ello se debe, a mi entender, fundamentalmente a tres factores:

- En primer lugar, el peso específico que tienen, hoy en día, las empresas familiares en la economía. Téngase en cuenta que, en la actualidad, más del 80 % del tejido empresarial de nuestro país está constituido por empresas familiares, que generan más del 60 % de los puestos de trabajo del sector privado.[1]
- En segundo lugar, la ausencia de un concepto jurídico explícito y omnicomprensivo del término «empresa familiar». Así lo sugiere LUCHENA MOZO cuando explica que dicha ausencia fue objeto de atención por parte de la Comisión de Hacienda del Senado en el año 2001, en la que se elaboró un estudio específico para la problemática de la empresa familiar[2] (estudio que, por cierto, finalizó sin un consenso sobre la definición del concepto en cuestión).
- Finalmente, la enorme complejidad que reviste la regulación vigente de los beneficios fiscales ligados a la empresa familiar, los cuales se encuentran recogidos en diferentes preceptos de distintos cuerpos legales que se remiten unos a otros sin posibilidad aparente de análisis independiente entre los mismos.

Nos referimos, más concretamente, a las reducciones previstas en el artículo 20.2.c) y 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en lo sucesivo, LISD) para las adquisiciones lucrativas *mortis causa* e *inter vivos* de empresas familiares. Dichos preceptos están vinculados de manera inescindible con el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP), toda vez que en este último se define (aunque no de manera expresa) lo que, a efectos tributarios, debe entenderse por empresa familiar y se establece, asimismo, una exención en el impuesto patrimonial sobre la referida tipología de empresas.

A las figuras anteriores debemos añadir la exoneración de gravamen en las transmisiones lucrativas *inter vivos* de empresas familiares prevista en el artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos

[1] Véase el estudio «La Empresa Familiar en España 2015» del Instituto de la Empresa Familiar (http://www.iefamiliar.com/) y el informe «Estudio piloto sobre empresas familiares» del Instituto Nacional de Estadística (INE).

[2] LUCHENA MOZO, G. M.ª *Fiscalidad de la Empresa Familiar*. Pamplona: Aranzadi, 2002, pág. 19.

sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), disposición que remite, a su vez, al referido artículo 20.6 LISD.

Como fácilmente podrá colegir el lector, semejante estructura normativa presenta innumerables problemas de orden práctico que, por desgracia, terminan desembocando en controversias (primero de índole administrativa y, posteriormente, de naturaleza judicial) que en poco o en nada ayudan a preservar la tan ansiada seguridad jurídica. Así lo ha manifestado el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 12 de mayo de 2016,[3] en la que leemos cuanto sigue:

> «El trasplante de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio al Impuesto de Sucesiones, que supone la previsión del artículo 20.2.c) de la Ley de este último, no deja de plantear problemas interpretativos […]».

También la doctrina se ha hecho eco de las complicaciones asociadas a esta técnica legislativa. ADAME MARTÍNEZ atribuye la elevada litigiosidad en esta materia a lo que, a su entender, es una defectuosa regulación legal de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y de la reducción por adquisición de empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), llegando a afirmar que estamos ante uno de los temas en los que más inseguridad jurídica existe para los contribuyentes «y también para sus asesores».[4]

BANACLOCHE PALAO, por su parte, subraya los múltiples defectos de técnica jurídica de esta normativa que han puesto de relieve los distintos autores y que, a su juicio, «no son otra cosa que el resultado lógico de un proceso legislativo precipitado e irreflexivo, en el que primero se modifica el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones introduciendo normas que reenvían al Impuesto sobre el Patrimonio […] para acto seguido modificar la norma reenviada en función de las modificaciones introducidas en la norma reenviante […].»[5] Otros autores, entre los que se encuentra GIL MACIÁ, entienden que el principal problema radica en cómo se

---

[3] STS de la Sala Tercera núm. 1081/2016, de 12 de mayo (ponente: Sr. Manuel Martín Timón).

[4] ADAME MARTÍNEZ, F. «La titularidad de participaciones sociales por la persona que ejerce funciones de dirección en grupos familiares a efectos de la reducción por transmisión de empresas en ISD». *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 401-402 (2016), pág. 142.

[5] BANACLOCHE PALAO, C. *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Pamplona: Aranzadi, 2002, pág. 46.

deben casar los distintos devengos de los impuestos que entran en juego en la fiscalidad de la empresa familiar.[6]

Pues bien, situado el contexto en el que nos encontramos, en las presentes líneas nos centraremos exclusivamente en analizar la reducción del 95 % prevista en el artículo 20.2.c) y 20.6 LISD para las adquisiciones lucrativas *mortis causa* e *inter vivos* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, a los que el legislador tributario ha atribuido la consideración de «empresas familiares».

Y, de manera más específica y acotada, nos ocuparemos de analizar si, a la vista de la normativa vigente y de la más reciente jurisprudencia, la referida reducción fiscal en el ISD podría resultar de aplicación a las adquisiciones de empresas familiares realizadas en virtud de los pactos sucesorios denominados «de renuncia» regulados en la Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares. Todo ello, a propósito de la reciente publicación de tres resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (en lo sucesivo, DGT) que versan sobre este particular y con cuyo contenido, ya adelantamos, no puede coincidir en absoluto quien suscribe.

Para ello se hace preciso, en primer lugar, llevar a cabo un sucinto análisis del beneficio fiscal previsto en el impuesto sucesorio para abordar, posteriormente, el régimen tributario aplicable a los mencionados pactos sucesorios. Ello nos permitirá relacionar conceptualmente ambas materias para terminar concluyendo sobre la cuestión que aquí se plantea (esto es, la posible aplicación del meritado incentivo fiscal a la institución jurídica balear).

II. La reducción del 95 % en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las adquisiciones de empresas familiares

1. Adquisiciones mortis causa

El apartado 2.c) del artículo 20 LISD contempla, en primer lugar, una reducción del 95 % en la base imponible para obtener la base liquidable del ISD en los supuestos de transmisiones *mortis causa* de empresas, siempre que concurran los siguientes requisitos:

[6] GIL MACIÁ, L. *La exención de las participaciones en entidades en el Impuesto sobre el Patrimonio*. Pamplona: Aranzadi, 2019, pág. 181.

a) Requisitos de los bienes transmitidos: es necesario que los bienes objeto de trasmisión *mortis causa* se correspondan con una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención prevista en el artículo 4.8 LIP; esto es, ha de tratarse de una empresa familiar tal y como la concibe el legislador tributario.
b) Requisitos de los causahabientes: los sujetos pasivos del impuesto deben cumplir dos condiciones para poder acceder al beneficio fiscal:
   (i) una de carácter subjetivo, que no es otra que tener una específica relación de parentesco con el causante. En este sentido, la norma se refiere, en primer lugar, a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, si bien amplía el ámbito de aplicación en caso de ausencia de descendientes o adoptados. Y
   (ii) otra de carácter objetivo, consistente en el mantenimiento de la empresa, negocio o participaciones adquiridas por parte de los causahabientes durante un periodo de tiempo de diez años.[7]
c) Requisitos del causante: el aludido precepto no especifica requisito alguno en sede del causante, por lo que, siguiendo a VAQUERA GARCÍA,[8] hay que entender que bastará con que se encuentren entre los bienes de su caudal relicto los correspondientes a la empresa familiar de que se trate (según la definición, insistimos, de la LIP).

Concurriendo, pues, los tres requisitos señalados, los adquirentes por causa de muerte de empresas familiares pueden gozar de la reducción del 95 % prevista en la LISD.

2. Adquisiciones inter vivos

Por otra parte, el artículo 20 LISD contiene en su apartado 6 otra reducción del 95 % de la base imponible del ISD en las adquisiciones lucrativas *inter vivos* de empresas familiares siempre que se cumplan los presupuestos habilitantes que se indican a continuación:

---

[7] Téngase en cuenta que el artículo 27 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado (en lo sucesivo, Decreto Legislativo 1/2014), reduce a 5 años el plazo mínimo de mantenimiento.

[8] VAQUERA GARCÍA. A. *Régimen tributario de la empresa familiar*. Madrid: Dykinson, 2004, pág. 197.

a) Requisitos del donante: se precisan dos condiciones subjetivas, a saber: (i) que el donante tenga la edad de 65 años[9] o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez, y (ii) que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el mismo momento de la transmisión.
b) Requisitos de los bienes que transmite el donante: en términos idénticos a los supuestos de las transmisiones *mortis causa*, la norma dispone que es necesario que a los bienes objeto de trasmisión *inter vivos* (la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades) les resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 4.8 LIP.
c) Requisitos de los donatarios: los adquirentes deben cumplir dos condiciones para poder acceder al beneficio fiscal:
   (i) requisito subjetivo: la transmisión debe realizarse en favor del cónyuge, descendientes o adoptantes del donante.
   (ii) requisito objetivo: los donatarios deben mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el IP durante los diez años[10] siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallecieran dentro de este plazo.

3. La ratio legis *del beneficio fiscal*

Una vez expuesto de manera muy resumida el régimen del beneficio fiscal de la empresa familiar en el ISD, estimamos oportuno dedicar algunas líneas a profundizar sobre el sentido de la normativa que nos ocupa.

El Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, reguló por primera vez en nuestra historia medidas tributarias dirigidas específicamente a las empresas familiares.[11] Así, la Exposición de Motivos de la indicada norma señaló lo siguiente:

---

[9] Téngase en cuenta que el artículo 44 del Decreto Legislativo 1/2014 reduce a 60 años la edad mínima del donante.

[10] Téngase en cuenta que el artículo 44 del Decreto Legislativo 1/2014 reduce a 5 años el plazo mínimo de mantenimiento.

[11] Concretamente, el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, introdujo un apartado 5 en el artículo 20 LISD que establece una reducción del 95 % en el ISD para la adquisición *mortis causa* de empresas familiares.

> «El presente Real Decreto-ley se refiere a dos grandes grupos de medidas. El primero aborda las cuestiones sobre fomento del empleo y beneficios fiscales en la sucesión de empresas familiares y viviendas habituales […].
>
> […]
>
> Las medidas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión «mortis causa» de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido.»

Es más, el referido Real Decreto-ley tituló literalmente su Capítulo Primero como «Medidas sobre fomento del empleo y beneficios fiscales en la sucesión de empresas familiares y vivienda habitual».

Ergo, a través del meritado beneficio fiscal, el legislador buscó favorecer a determinados patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter «familiar», con independencia de que se tratara de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades.

Resulta evidente, por consiguiente, la preocupación del legislador por la continuidad de las empresas familiares, de ahí que se decidió incorporar a nuestro ordenamiento jurídico-tributario un incentivo fiscal específico para un tipo concreto de transmisiones (esto es, aquellas que tuvieran por objeto una empresa familiar) a través de la introducción de un apartado 5 en el artículo 20 LISD.[12]

Dicha preocupación ya había sido manifestada pocos años antes por la Comisión Europea, al poner de relieve la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento.[13]

Es precisamente este espíritu normativo el que ha prevalecido de manera mayoritaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la infinidad de controversias que se han planteado en torno a la fiscalidad de la transmisión de la

---

[12] *Cfr*. nota 11. Téngase en cuenta que, en la actualidad, la reducción por adquisición mortis causa de empresas familiares viene recogida en el apartado 2.c) del artículo 20 LISD.

[13] 94/1069/CE: Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas.

empresa familiar en sede casacional. Especialmente ilustrativa resultó la STS de 26 de mayo de 2016[14] en la que leemos literalmente que:

> «En consecuencia, ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto (…) lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad.»

Y es que, como sostiene CALVO VÉRGEZ, parece evidente que el objetivo perseguido por el legislador no es otro que beneficiar la continuidad de la empresa familiar en funcionamiento.[15]

Pues bien, sentado lo anterior, procede a continuación analizar si el incentivo fiscal de la reducción del 95 % en el ISD a las adquisiciones *mortis causa* e *inter vivos* podría resultar de aplicación a los pactos sucesorios de la Compilación Civil balear.

III. La imposición directa en los pactos sucesorios de la Compilación Civil balear

1. Delimitación del concepto «pacto sucesorio»

Tal y como hemos apuntado en el apartado introductorio, en el presente comentario ocupan nuestra atención los denominados pactos sucesorios «de no suceder» o «de renuncia» recogidos en el Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares (en adelante, la Compilación balear).

Y, más concretamente, nos referimos a dos figuras jurídicas concretas: la *diffinitio* (pacto de definición mallorquín) y el «finiquito» de legítima aplicable en las islas de Ibiza y Formentera.

Los referidos pactos sucesorios se caracterizan porque los descendientes, legitimarios y emancipados, renuncian a la legítima o a cuantos derechos puedan

[14] Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo núm. 1204/2016, de 26 de mayo (ponente: Sr. Juan Gonzalo Martínez Mico, Fundamento de Derecho Tercero).

[15] CALVO VERGÉZ, J. *La Fiscalidad de la Adquisición a Título Lucrativo de la Empresa Familiar*. Pamplona: Aranzadi, 2017, pág. 247.

corresponderle en la sucesión de sus ascendientes, en contemplación de una donación, atribución o compensación que reciben en vida de estos.[16]

Como seguidamente veremos, desde el punto de vista tributario, la principal ventaja de estos pactos radica en que los descendientes reciben bienes de sus ascendientes (en vida de estos) tributando en el ISD como si de una herencia se tratara (esto es, al 1 % hasta los primeros 700.000 euros de base liquidable), lo que resulta ser más atractivo fiscalmente que realizar una donación corriente (gravada a un tipo efectivo del 7 %).

No obstante, hasta fechas relativamente recientes, existía un claro obstáculo a llevar a cabo este tipo de operaciones, toda vez que la Administración tributaria venía entendiendo que los pactos sucesorios no constituían transmisiones *mortis causa* en sentido estricto y que, por consiguiente, podía ponerse de manifiesto una ganancia patrimonial en el IRPF del transmitente (es decir, el ascendiente) por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes entregados y su valor de adquisición.

Resumimos, a continuación, el régimen tributario aplicable a los descendientes en el ISD y a los ascendientes en el IRPF.

2. Régimen tributario aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como es sabido, el ISD es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

El artículo 3 LISD establece un triple hecho imponible del impuesto. Por una parte, se someten a gravamen las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio (esto es, las adquisiciones *mortis causa*). Asimismo, constituyen el hecho imponible del tributo las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *inter vivos*. Finalmente, completan el citado hecho imponible las percepciones de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario (salvo en determinados supuestos expresamente gravados por el IRPF).

Por consiguiente, tanto el pacto de definición mallorquín como el «finiquito» de la legitima de las Pitiüses, en cuanto que constituyen títulos sucesorios, quedan integrados en la modalidad del hecho imponible del impuesto relativa a las

[16] Véanse los artículos 50 y 77 de la Compilación balear, que regulan respectivamente las figuras del pacto de definición mallorquín y el «finiquito» de legítima.

adquisiciones *mortis causa*. Así lo confirma el artículo 11 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al señalar que, a los efectos del ISD, los pactos sucesorios son títulos sucesorios, además de la herencia y el legado. Por su parte, el apartado 1 del artículo 24 LISD establece que, en los contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

De la interpretación conjunta de los preceptos anteriores se desprende que el tratamiento que debe darse a los pactos sucesorios de la Compilación balear en el ISD es el que corresponde a las adquisiciones *mortis causa*; y ello es así, entendemos, no solo en lo referente a la aplicación de los eventuales beneficios fiscales, sino también en lo relativo a todos los demás elementos esenciales del tributo (hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, deuda tributaria, sujeto pasivo, devengo, etc.). En este mismo sentido se ha pronunciado la DGT en, entre otras, su resolución vinculante de 9 de marzo de 2010.[17]

Por consiguiente, como hemos apuntado en líneas anteriores, es una cuestión pacífica que los adquirentes de bienes en virtud de los pactos sucesorios de la Compilación balear tributan en el ISD exactamente igual que como si hubieran recibido dichos bienes por herencia (*mortis causa*).

3. Régimen tributario aplicable en el IRPF: la relevancia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016

Mayores problemas interpretativos ha generado la fiscalidad en el IRPF de los ascendientes que intervienen en los pactos sucesorios de la Compilación balear. Así, el apartado 3 del artículo 33 LIRPF, señala que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

Se trata, pues, de la comúnmente conocida como «plusvalía del muerto», que nuestro legislador decidió no someter a gravamen a partir de la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, precisamente para terminar con la evidente e indeseada doble imposición que la misma generaba. Por el contrario, es conocido que una transmisión lucrativa *inter vivos* (*i. e.*: una donación corriente) sí puede poner de manifiesto la eventual existencia de una ganancia patrimonial en sede del

[17] Resolución vinculante núm. V0450-10, de 9 de marzo. Véanse, también, las Resoluciones vinculantes de la DGT núm. V0508-05, de 23 de marzo y núm. V1691-07, de 30 de julio.

transmitente (donante) por la diferencia entre el valor de mercado y el valor de adquisición del bien transmitido (donado).

Pues bien, ¿cómo deben tributar en el IRPF los pactos sucesorios «de renuncia» de la Compilación balear? ¿Puede hablarse, en puridad, de «plusvalía del muerto»? ¿O, por el contrario, deberían seguir el régimen tributario aplicable a las donaciones corrientes?

La DGT vino tradicionalmente sosteniendo que la eventual ganancia patrimonial que, en su caso, pudiera producirse como consecuencia de un pacto sucesorio de la Compilación balear no se encontraba amparada por la dispensa de gravamen que el artículo 33.3.b) establece para la «plusvalía del muerto».[18] Y todo ello, según esa Dirección General, al producirse la adjudicación del bien que forma parte del pacto sucesorio por un acto *inter vivos* y no a causa del verdadero fallecimiento del contribuyente.

Esta interpretación restrictiva del precepto, además de constituir un evidente impedimento para la realización de los pactos sucesorios (debido al elevado coste fiscal asociado a los mismos para los ascendientes), se compadecía mal con la verdadera naturaleza de los pactos sucesorios «de renuncia» de la Compilación balear. Así, el criterio administrativo venía a asimilar, sin más, el pacto sucesorio a una donación pura y simple, olvidando que en las instituciones como la *diffinitio* o el «finiquito» de legítima el descendiente no adquiere los bienes como los consigue el donatario o el heredero (esto es, mediante la simple aceptación), sino que realiza un sacrificio consistente en renunciar de forma definitiva a su condición de legitimario.

Afortunadamente, el TS salió al paso de la rígida posición de la DGT en su Sentencia de 9 de febrero de 2016,[19] dictada en un recurso de casación en interés de ley, que versaba sobre la tributación en el IRPF del pacto sucesorio gallego conocido como «apartación».

Aunque no es el objeto del presente trabajo analizar la tributación en el IRPF de los pactos sucesorios, consideramos que un breve análisis del referido pronunciamiento del TS resulta del todo necesario para poder entender la naturaleza jurídica de dichos pactos (en el caso concreto de autos, la «apartación»), así como el encaje de los mismos en el ámbito tributario.

---

[18] Véanse, entre otras, las Resoluciones vinculantes núm. V2348-07, de 5 de noviembre, núm. V1969-09, de 4 de septiembre y núm. V2248-12, de 23 de noviembre.

[19] Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo núm. 407/2016, de 9 de febrero (ponente: Sr. José Antonio Montero Fernández).

En efecto, la institución gallega de la «apartación», de naturaleza muy similar a los pactos sucesorios «de renuncia» de la Compilación balear, viene regulada en los artículos 224 y siguientes de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia, disponiendo el citado precepto que «[p]or la apartación quien tenga la condición de legitimario si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el pacto queda excluido de modo irrevocable, por sí y su linaje, de la condición de heredero forzoso en la herencia del apartante, a cambio de los bienes concretos que le sean adjudicados.»

Pues bien, en la mencionada Sentencia el TS extrajo, de manera muy sintética, las siguientes conclusiones,[20] en lo que aquí interesa. De entrada, entiende el Alto Tribunal que no puede desvincularse la naturaleza de la apartación de los sujetos que adquieren la condición de apartante y apartado, que necesariamente han de ocupar la posición de causante y legitimario, correspondientes a un negocio jurídico *mortis causa*. En este sentido, el TS precisa que se hace necesario conciliar la naturaleza *inter vivos* de la adquisición patrimonial con la del pacto «de no suceder», en cuanto que ambos integran del pacto sucesorio gallego, lo que solo se consigue otorgando la naturaleza de título *mortis causa* a la «apartación», y que a su vez permite mantener la naturaleza gratuita de la adquisición. Por ello, a juicio del Tribunal, la «apartación» no se puede calificar como donación pues falta el ánimo de liberalidad. En este mismo sentido se pronuncia BUSTO LAGO al destacar que la figura jurídica gallega constituye un auténtico pacto sucesorio y no una mera liberalidad del causante.[21]

Cierto es que la normativa tributaria vigente no contiene una definición explícita de la expresión «transmisiones lucrativas por causa de muerte». Por ello, y en ausencia de una significación tributaria propia, sostiene el TS que las exigencias de legalidad y seguridad jurídica que imperan en esta materia hacen preciso que el intérprete acuda para determinar su significado y alcance a la rama del Derecho de la que procede. Así, el Derecho civil patrio no se agota con el Código Civil común, sino que también abarca los especiales y forales elaborados por cada Comunidad Autónoma con competencia en la materia.

---

[20] Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo núm. 407/2016, de 9 de febrero.

[21] BUSTO LAGO, J. M. «Aproximaciones al pacto sucesorio de apartación en el Derecho civil propio de Galicia como instrumento de ordenación sucesoria del patrimonio familiar». *Revista Jurídica de les Illes Balears*, núm. 18 (2020), pág. 18.

En atención a lo anterior, el TS señala que, dentro del concepto jurídico de transmisiones por causa de muerte, se comprenden, sin duda, los pactos sucesorios, lo que el propio legislador estatal del ISD acoge abiertamente.[22] Por ende, concluye el Tribunal que los pactos sucesorios constituyen transmisiones patrimoniales lucrativas por causa de la muerte del contribuyente comprendidas dentro del artículo 33.3.b) LIRPF y, por consiguiente, no generan tributación en el IRPF del transmitente.[23]

Huelga subrayar la decisiva relevancia que tuvo este pronunciamiento relativo a la institución gallega de la «apartación» para los pactos sucesorios de la Compilación balear. Se cuentan por miles las operaciones formalizadas en Baleares, desde entonces, utilizando las figuras de la *diffinitio* o del «finiquito» de legítima.

Incluso, poco tiempo después, la propia DGT, en Resolución vinculante de 1 de junio de 2016,[24] dando respuesta a una consulta relativa al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y sin citar expresamente la meritada Sentencia del TS, dio un giro a su criterio al afirmar que «el pacto sucesorio "definición" debe calificarse como negocio jurídico "mortis causa", aunque el instituyente o causante no haya fallecido, con aplicación de los beneficios fiscales que las normas tributarias reconocen a este tipo de negocio».

---

[22] Véanse los artículos 3 y 24 LISD.

[23] Téngase en cuenta, no obstante, que el reciente Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, publicado el pasado 23 de octubre de 2020 en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, contiene una modificación del artículo 36 LIRPF con la finalidad de que el adquirente de un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subrogue en el valor y fecha de adquisición que dicho bien tenía en el causante, siempre que el mismo se transmita antes del fallecimiento de este último.

[24] Resolución vinculante de la DGT núm. V2397-16, de 1 de junio.

IV. Aplicación de la reducción del 95 % en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las adquisiciones de empresas familiares realizadas en virtud de los pactos sucesorios de la Compilación Civil balear

1. Planteamiento de la cuestión

Llegados a este punto, abordamos a continuación la cuestión que nos trae a estas líneas y que consiste en determinar si podría resultar de aplicación la reducción por adquisición de empresas familiares regulada en el artículo 20 LISD a los pactos sucesorios de la Compilación balear.

Cuanto antecede debería conducirnos apriorísticamente a una respuesta afirmativa, en la medida en que la *diffinitio* y el «finiquito» de legítima constituyen adquisiciones lucrativas *mortis causa*, las cuales, concurriendo el resto de requisitos establecidos en la normativa del impuesto sucesorio,[25] entrarían de pleno en el ámbito de la reducción del 95 % en el ISD. No obstante, y de manera ciertamente sorpresiva, en fechas recientes la DGT ha negado categóricamente tal posibilidad.

2. La reciente doctrina de la Dirección General de Tributos

En efecto, en fecha 5 de junio de 2020, la Dirección General de Tributos evacuó tres resoluciones vinculantes[26] en las que el consultante tuvo a bien recabar el criterio administrativo sobre si es posible la aplicación de la reducción del 95 % por adquisición de empresa familiar en el ISD al pacto sucesorio conocido como el «finiquito» de legítima.

Como era de esperar, la DGT da comienzo a sus contestaciones invocando la ya citada STS de 9 de febrero de 2016 y recordando que en los pactos sucesorios «de presente» —es decir, aquellos en los que la adquisición se produce en vida del causante de la adquisición, para determinar la aplicación de una reducción de la base imponible del ISD— se han de aplicar las reglas y requisitos de las adquisiciones *mortis causa*.

En este sentido, sostiene el órgano consultivo que, partiendo de dicha premisa, los requisitos a considerar son los establecidos en el artículo 20.2.c) LISD, esto es, el precepto que regula la reducción por adquisición *mortis causa* de empresas

[25] Relación de parentesco, cumplimiento de las condiciones del artículo 4.8 LIP y mantenimiento de la adquisición durante un periodo temporal mínimo

[26] Resoluciones vinculantes núm. V1788-20, núm. V1790-20 y núm. V1792-20, todas ellas de 5 de junio.

familiares; es decir, aquellas empresas, negocios o participaciones en entidades a las que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 4.8 LIP.

Sin embargo, y he aquí la raíz de la polémica, prosigue esa Dirección General enunciando de manera exhaustiva cuáles son esos requisitos, según el siguiente tenor:

«1. Que se trate de una adquisición *mortis causa*.

2. Que la adquisición corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados del causante (o, en su defecto, a ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado).

3. Que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.

4. Que a los bienes adquiridos les 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.

[…]».

De acuerdo con lo anterior, concluye la DGT señalando que la reducción del 95 % del ISD por transmisión *mortis causa* de empresas familiares «no resultará aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, como el "finiquito de legítima", al no cumplirse el requisito de que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.»

Y alcanza la DGT dicha conclusión acudiendo al literal del artículo 20.2.c) LISD, que dispone cuanto sigue:

«c) 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 […] 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.»

Ergo, según la DGT, sin fallecimiento del causante no hay posibilidad alguna de aplicar la reducción por adquisición *mortis causa* de la empresa familiar.

Y, en cuanto a la posibilidad de aprovechar el incentivo fiscal por la vía de la reducción *inter vivos* recogida en el artículo 20.6 LISD, la DGT advierte que «no parece razonable interpretar que, dada la especial naturaleza de los pactos sucesorios de presente, deberían aplicarse las condiciones y requisitos de las

adquisiciones lucrativas "inter vivos" con el argumento de que en estos pactos sucesorios el causante de la adquisición aún no ha fallecido.»

En suma, y siguiendo la tesis administrativa, las adquisiciones de empresas familiares realizadas en virtud de los pactos sucesorios de la Compilación balear no podrían gozar de los beneficios fiscales a la empresa familiar del ISD.

3. Valoración del criterio administrativo

Como ya hemos adelantado al comienzo del presente comentario, resulta harto difícil poder compartir la posición manifestada por la DGT en las tres resoluciones vinculantes de 5 de junio de 2020.

Así, como ha quedado expuesto, a la hora de aplicar los beneficios fiscales a la empresa familiar debería prevalecer ante todo la interpretación finalista de la norma, tal y como se ha puesto de relieve en la doctrina emanada por la ya citada STS de 26 de mayo de 2016; finalidad que no es otra que la de facilitar la transmisión intergeneracional de las empresas familiares en aras a preservar su continuidad. Recordemos, en este sentido, que el propio legislador tributario en la exposición de motivos de la norma, que introdujo por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico los incentivos fiscales a la empresa familiar (por recomendación expresa, por cierto, de las instituciones europeas), señala que el objetivo último es sencillamente aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión entre generaciones de esta tipología concreta de empresas. Por ello, entendemos que la DGT no solo está formulando una interpretación forzada del precepto, sino que además alcanza precisamente la posición más alejada posible al espíritu de la norma.

¿Qué sentido podría tener conceder el beneficio fiscal de la reducción a las adquisiciones de empresas familiares por herencia y donación y, por el contrario, negárselo a las adquisiciones realizadas en virtud de los pactos sucesorios de la Compilación balear? Dicho en otros términos, ¿pretende realmente la LISD no incentivar la transmisión de la empresa familiar a través de los pactos sucesorios? ¿Es razonable que se dispense incluso mejor tratamiento fiscal a una donación pura y simple (que solo requiere de aceptación) que a un pacto sucesorio cuyo destinatario realiza un evidente sacrificio consistente en renunciar a sus derechos legitimarios?

La DGT parece tenerlo claro al afirmar que «[…] tampoco cabe presumir que se trate de un olvido del legislador, pues si este hubiera querido establecer una regla especial y extender la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD a los llamados pactos sucesorios de presente, así lo habría hecho.»

De nuevo, no podemos sino mostrar nuestra más absoluta disconformidad con dicha apreciación. En efecto, a nuestro juicio, más que un olvido por parte del legislador, lo que acontece aquí es que nos hallamos ante un precepto general de la legislación tributaria estatal que no ha contemplado, por razones obvias, todas las instituciones específicas de los distintos derechos forales. Prueba de ello es que el legislador autonómico balear (al que, por cierto, la Dirección General de Tributos ni siquiera menciona) sí ha aclarado explícitamente en los artículos 57 y 59 del Decreto Legislativo 1/2014, que los pactos sucesorios gozan de todos los beneficios fiscales inherentes a las adquisiciones sucesorias en la medida que le sean aplicables.

Por ello, en el presente caso se hace precisa una labor exegética integradora que pase por entender que la voluntad del legislador es precisamente que a los pactos sucesorios de la Compilación balear les resulten de aplicación no solo todos los eventuales beneficios fiscales referidos a las adquisiciones *mortis causa*, sino también todas las restantes normas que afectan a los elementos esenciales del tributo. En este sentido, CARBONELL CRESPÍ sostiene que a los pactos y contratos sucesorios les son aplicables todas las reducciones previstas en el artículo 20 LISD para las adquisiciones por causa de muerte.[27] Idéntica conclusión alcanza PONS SALVÁ cuando analiza de manera específica el tratamiento fiscal del pacto de definición mallorquín.[28]

Cierto es que la redacción del artículo 20.2.c) LISD no facilita la labor del intérprete, ya que alude a la «persona fallecida». Idéntica expresión es la utilizada por los artículos 25 y 26 del Decreto Legislativo 1/2014, que se limitan prácticamente a transcribir el tenor literal del precepto estatal.

No obstante, insistimos, existen suficientes razones, como las que se exponen en el presente trabajo, para salir al paso de una mera interpretación literal de la disposición en cuestión y, por ende, para sostener la tesis que aquí se defiende, sin riesgo a incurrir en la analogía prohibida a que se refiere el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Así, entendemos que el presente supuesto no versa tanto de extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del beneficio fiscal, sino más bien de interpretar

---

[27] CARBONELL CRESPÍ, J. A. «La institución de la "Definición" en la Compilación de Derecho Civil de les Illes Balears». *Boletín de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*, núm. 8 (2006), pág. 107.

[28] PONS SALVÀ, M.ª «El pacto sucesorio mallorquín: la "diffinitio"». *Revista Jurídica de les Illes Balears*, núm. 11 (2013), pág. 74.

las normas «en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas», tal y como consagra el artículo 3 de nuestro Código Civil.

En el presente caso, y siguiendo a COMBARROS VILLANUEVA,[29] incluso podríamos hablar de la necesidad de formular una interpretación económica de la norma tributaria, entendida como la labor de averiguación, a partir del tenor literal de la ley, y con ayuda de los restantes criterios de interpretación del fin concreto perseguido por el legislador, a los efectos de determinar si efectivamente este pensaba en un presupuesto de hecho fundamentado en caracteres económicos (en nuestro caso, sin duda, la continuidad de la empresa familiar). Es precisamente este enfoque teleológico el que ha llevado a cabo el Tribunal Superior de Justicia de Galicia,[30] en resoluciones en las que, además de aceptar la aplicación de la reducción por adquisición de empresa familiar en el ISD a la institución gallega de la «apartación», descarta por completo que estemos ante una aplicación analógica de la norma prohibida por el artículo 14 LGT.[31]

Y es que, con independencia de que todos estemos sujetos al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en virtud del artículo 31.1 de la Constitución Española, el alcance y la medida con que dicho deber se configure en cada caso puede ser muy diverso. Como señala LOZANO SERRANO, el beneficio fiscal se presenta como contenido del deber de contribuir y no como opuesto al mismo: «Es, en definitiva, uno de los medios a través de los cuales ese deber se concreta en los casos singulares».[32]

---

[29] COMBARROS VILLANUEVA, V. E. «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44 (octubre – diciembre 1984), pág. 501.

[30] Entre otras, Sentencia de la Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de Galicia núm. 998/2011, de 21 de noviembre (ponente: Sra. María del Carmen Núñez Fiaño).

[31] Véanse también las Sentencias de la Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de Galicia núm. 30/2012, de 30 de enero, núm. 998/2011, de 21 de noviembre y núm. 552/2010, de 2 de junio.

[32] LOZANO SERRANO, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, pág. 48.

V. Consideración final

Conviene recordar que el ISD es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas en virtud de lo establecido en 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 (en adelante, LSFCA), por lo que creo reseñable destacar que corresponde a la *Agència Tributaria de les Illes Balears* (ATIB) la aplicación (gestión, recaudación e inspección) del referido tributo. Por ello, deberemos esperar a conocer cuál será finalmente el criterio de la ATIB sobre la problemática que hemos abordado en el presente artículo.

En cualquier caso, se abre aquí un nuevo interrogante: ¿es realmente vinculante para la Administración autonómica el criterio de las resoluciones de la DGT? En sentido afirmativo se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en, entre otras, su Resolución de 21 de noviembre de 2016, invocando la dicción literal del artículo 89 LGT y precisando que:[33]

> «Este carácter vinculante se da, tanto respecto de la Administración del Estado como de las Comunidades autónomas, pues la contestación de las consultas corresponde a la DGT <u>aun cuando hablemos de tributos cedidos</u>, tal y como deriva del artículo 55.2.a) de la [LSFCCAA]».

No obstante, si bien es cierto que el artículo 55.2.a) LSFCA dispone que no son objeto de delegación a las Comunidades Autónomas las competencias en materia de contestación de las consultas tributarias reguladas en los artículos 88 y 89 LGT, no lo es menos que el inciso final de dicho precepto establece de manera expresa una excepción a la regla general: «salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.» Por ello, considerando que la reducción del ISD por adquisición de empresas familiares está específicamente regulada en los artículos 25 y 26 del Decreto Legislativo 1/2014 (aunque su redacción sea prácticamente idéntica a la de la normativa estatal), a mi juicio, cabría plantearse si corresponde a la ATIB la interpretación de una norma dictada por la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en el ejercicio de sus competencias (y todo ello, con independencia del

[33] Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 5095/2013/00/00, de 24 de noviembre de 2016.

contenido de las tres resoluciones ya reseñadas). Así se pronunció la propia DGT en su Resolución no vinculante de 27 de mayo de 2002.[34]

Sea como fuere, parece evidente que el debate está servido y que este controvertido asunto podría terminar formando parte del amplio repertorio jurisprudencial que gira en torno a la fiscalidad de la empresa familiar. En este sentido, y salvo error u omisión, no tenemos constancia de que el Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears se haya pronunciado hasta la fecha en un supuesto de hecho como el contemplado.

En definitiva, dos son, a mi entender, los posibles desenlaces de este singular relato: (i) la interpretación estricta y rigurosamente literal de un precepto con la finalidad de constreñir todo cuanto sea posible el ámbito del beneficio fiscal o (ii) la exégesis integradora de la norma al objeto de conciliar el respeto al derecho foral balear con la deseada continuidad de la empresa familiar. Tesis, esta última, por la que me decanto, tal y como he sostenido a lo largo de la presente exposición.

VI. Nota bibliográfica

ADAME MARTÍNEZ, F. «La titularidad de participaciones sociales por la persona que ejerce funciones de dirección en grupos familiares a efectos de la reducción por transmisión de empresas en ISD». *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 401-402 (2016).

BANACLOCHE PALAO, C. *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Pamplona: Aranzadi, 2002.

BUSTO LAGO, J. M. «Aproximaciones al pacto sucesorio de apartación en el Derecho civil propio de Galicia como instrumento de ordenación sucesoria del patrimonio familiar». *Revista Jurídica de les Illes Balears*, núm. 18 (2020).

CALVO VERGÉZ, J. *La Fiscalidad de la Adquisición a Título Lucrativo de la Empresa Familiar*. Pamplona: Aranzadi, 2017.

CARBONELL CRESPÍ, J. A. «La institución de la “Definición” en la Compilación de Derecho Civil de les Illes Balears». *Boletín de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*, núm. 8 (2006).

[34] Resolución no vinculante de la DGT núm. 0793-02, de 27 de mayo.

COMBARROS VILLANUEVA, V. E. «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44 (octubre – diciembre 1984).

GIL MACIÁ, L. *La exención de las participaciones en entidades en el Impuesto sobre el Patrimonio*. Pamplona: Aranzadi, 2019.

LOZANO SERRANO, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988.

LUCHENA MOZO, G. M.ª *Fiscalidad de la Empresa Familiar*. Pamplona: Aranzadi, 2002.

PONS SALVÀ, M.ª «El pacto sucesorio mallorquín: la "diffinitio"». *Revista Jurídica de les Illes Balears*, núm. 11 (2013).

VAQUERA GARCÍA, A. *Régimen tributario de la empresa familiar*. Madrid: Dykinson, 2004.