

# Incentivos fiscales a la empresa familiar. El sujeto con derecho a aplicar la reducción.

Comentario a la STS 453/2019, de 3 de abril de 2019 (rec. cas. 2203/2017)

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2019 confirma la capacidad normativa de una Comunidad Autónoma para restringir, en la adquisición hereditaria de una empresa familiar, el ámbito subjetivo de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones a aquellos sujetos pasivos que en la partición y adjudicación hereditaria resulten beneficiarios efectivos de la empresa familiar.

**Gloria Marín.** Fiscal. Madrid

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones promueve la continuidad de la empresa familiar estableciendo una reducción del 95 % en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para su transmisión por herencia o donación, cumplida una serie de requisitos.

Una de las cuestiones que puede suscitar alguna duda en la práctica es la identificación del sujeto pasivo con derecho a aplicar esta reducción. Esa duda obviamente no existe cuando se trata de una donación, por cuanto en estos negocios jurídicos está determinado perfectamente quién adquiere la empresa familiar, pero sí, en cambio, cuando se trata de transmisiones hereditarias. Puede suceder así, y de hecho sucede con frecuencia, que formen parte

del caudal hereditario participaciones en una empresa familiar que, sea por disposición testamentaria expresa del causante, sea como resultado de la partición hereditaria, no se destinan por igual a todos los herederos. En tal caso, ¿quiénes tienen derecho a aplicar la reducción por adquisición de la empresa familiar?

En el ordenamiento tributario estatal rige, con carácter general, un principio de igualdad en las participaciones y adjudicaciones hereditarias inspirado en el principio de homogeneidad de los lotes previsto del artículo 1061 del CC. De esta forma, y salvo que el causante haya realizado disposiciones testamentarias expresas, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, se trata a los herederos como si sus respectivas adquisiciones se hu-

biesen hecho con un reparto de la herencia en estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión (art. 27.1 de la Ley del ISD). Este es el criterio seguido por la Dirección General de Tributos en su Instrucción 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1.b) de dicha Instrucción *“la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) anteriormente citado con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible”*. Ese criterio había sido reiterado en las consultas emitidas por la Dirección General de Tributos (v. gr., en consultas números 0039-04, V2784-07, V1610-10 o V0365-17). Por tanto, de acuerdo con esta regla general, y salvo adjudicaciones expresas del testador, la reducción se reparte de forma igualitaria entre los herederos, aunque en la partición solo a uno se le adjudique la empresa familiar. Como excepción a la regla general de igualdad de la partición a efectos fiscales, si existen adjudicaciones expresas del causante en su testamento, la reducción solo beneficiará a los herederos a los que el testador hubiera asignado el bien específicamente en la partición hereditaria.

Alguna normativa autonómica, sin embargo, restringió el ámbito subjetivo de aplicación de la reducción a quien adquiriera efectivamente las participaciones en la empresa familiar, sea por disposición testamentaria del causante, sea como resultado de la partición. En particular, la normativa catalana (Decret 356/1999, de 30 de noviembre) considera que únicamente el heredero o legatario que resulta adjudicatario efectivo de la empresa familiar puede ser beneficiario de la reducción.

Pues bien, en su momento se planteó si una comunidad autónoma tenía competencia normativa para establecer tal regulación. Debe tenerse en cuenta a estos efectos que tanto la Ley 14/1996 como la Ley 22/2009, de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, han permitido que las reducciones estatales establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puedan ser matizadas en su régimen jurídico por una normativa autonómica. El artículo 13.tres de la Ley de cesión de tributos de 1996 (aplicable *ratione temporis*) establecía que *“en el caso de adquisiciones «mortis causa», [las Comunidades Autónomas] podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste”*. La Ley 22/2009 amplía las competencias autonómicas en esa regulación al disponer su artículo 48.1.a) que *“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*". En tales casos, la reducción mejorada sustituye, en esa comunidad autónoma, a la reducción estatal.

En el caso que se ha tenido que resolver recientemente se planteó si lo que había hecho la norma catalana al restringir la aplicación de la reducción a los adjudicatarios efectivos excedía de las competencias normativas de la Generalitat, y a esta cuestión ha venido a dar respuesta negativa la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2019, que interpreta que *"en el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la comunidad autónoma, de Cataluña, puede, manteniendo esa*

*reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición*". Considera el Tribunal que, cuando la Ley de cesión de tributos condiciona la competencia normativa de las Comunidades Autónomas sobre las reducciones estatales a que estas se mantengan *"en condiciones análogas"*, esa analogía *"no significa igualdad con las del Estado, puesto que no tendría sentido la capacidad normativa autonómica, sino igualdad en cuanto a la naturaleza de la reducción"*.

Con esto, el Tribunal Supremo vuelve a reiterar un criterio que ya expresó en su sentencia de 9 de marzo de 2007.