

Sentencia de 27 de marzo de 2019, núm. 421/2019
Tribunal Supremo, Sección 2ª, de lo Contencioso-Administrativo
Rec. 888/2017

A favor: Administración Autonómica
En contra: Obligado tributario

Materia

- Materia Fiscal. Reducción del 95% en las participaciones de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Introducción

- Partición y Exceso de Adjudicación.
Restricción subjetiva en el beneficio sobre la reducción del 95% de las participaciones de la Empresa familiar y restantes reducciones en el supuesto de exceso de adjudicación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la comunidad autónoma de Cataluña.

Normativa aplicable

- **Artículo 27 Ley Impuesto Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).**

Partición y excesos de adjudicación:

“1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiriera dichos bienes.

- **Artículo 2. Decreto 356/1999 de 30 de noviembre**, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones reconocida a las transmisiones mortis causa de empresas individuales, participaciones en entidades y otros bienes (en adelante Decreto 356/1999).

“Beneficiarios de la reducción en caso de concurrencia de sucesores a título universal

2.1 Cuando en el caudal relicto del causante figuren cualesquiera de los bienes que determinen la aplicabilidad de la reducción y fueran dos o más las personas llamadas a sucederlo a título universal o como legatarios de parte alícuota, serán beneficiarios de la reducción, si en su caso, el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de aquellos bienes según la partición, siempre que cada uno de ellos cumplan los requisitos subjetivos legalmente previstos.”

- **Artículo 13.3 Ley 14/1996, de 30 de diciembre**, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

En relación con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán:

“En el caso de adquisiciones «mortis causa», podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste y pudiendo crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo”.

Conceptos relevantes

Partición: Se divide y adjudica las cuotas a la comunidad de herederos sobre el dinero, bienes y derechos de la masa hereditaria.

Exceso de Adjudicación (concepto relevante en la sentencia): Tras realizar la partición, uno de los herederos se adjudica más de lo que le correspondería respecto a su cuota hereditaria del caudal relicto del difunto, ya que atendiendo al art. 27 LISD, los herederos universales deben atenderse a una cuota igualitaria entre ellos. Tras la comprobación por la Agencia Tributaria de tal descompensación entre los diferentes herederos, el causahabiente con exceso en su cuota puede: Opción a) Compensar la diferencia al otro heredero de menor cuota o; Opción b) El heredero de mayor cuota no realizar la compensación y dicho exceso computará como una donación (en ISD) realizada por el heredero de menor cuota al de mayor.

Ejemplo: Por acuerdo entre ambos hermanos, el hermano mayor se adjudica la empresa familiar por valor de 200.000 euros y el hermano menor la vivienda habitual por valor de 100.000 euros. Atendiendo al art. 27 de la LISD, el reparto se debe hacer de forma igualitaria entre los diferentes herederos si no se dispone de algo diferente por voluntad del causante. En este caso al ser dos herederos, cada uno debería recibir el 50% del caudal relicto. En este supuesto existe una descompensación, ya que el hermano mayor se ha adjudicado más del 50% del caudal relicto, excediendo su cuota hereditaria en 50.000 euros, que deberá compensar al hermano menor.

Iter cronológico/procesal

El iter cronológico o procesal de la Sentencia objeto de análisis es el siguiente:

1. Acuerdos de liquidación dictados por la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones.
2. Interposición de Reclamación Económico-Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, “TEAR”).
3. Interposición de Recurso Contencioso-Administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña contra las Resoluciones desestimatorias del TEAR de fecha 29 de octubre de 2012.
4. Preparación de recurso de casación ante el Tribunal Supremo contra la Sentencia desestimatoria, de fecha 10 de noviembre de 2013, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Antecedentes de hecho

1. Muere la madre de dos hijos dejándoles en cuya masa hereditaria una farmacia que representa una empresa familiar.

2. En la partición y adjudicación de la herencia entre los dos hijos, existe exceso de adjudicación.
3. Al realizar la liquidación de ISD, ambos hermanos se aplicaron la reducción del 95% de Empresa Familiar.
4. Acuerdos de liquidación dictados por la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña por los que se giraron las liquidaciones correspondientes a la herencia.

Conflicto/Controversia

Determinar si, también se puede aplicar la reducción del 95% en la base del Impuesto sobre Sucesiones por transmisión de empresa familiar o vivienda habitual del causante, en la cantidad que ha estado percibida como compensación por exceso de adjudicación, y que entre los bienes del caudal hereditario del causahabiente que ha efectuado dicha compensación (no el compensado), haya podido aplicarse en su liquidación la reducción del 95% por existir bienes y derechos susceptibles de aplicar dicho beneficio fiscal.

Respecto a esta cuestión, la legislación Estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre), observa que cuando existen diversos herederos a título universal, si algunos de los bienes que componen el caudal relicto puede beneficiarse de la reducción de la base imponible, la reducción **beneficia por igual a todos los causahabientes con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición.**

Mientras que la legislación catalana en su Decreto 356/1999, tiene una aplicación restrictiva de las reducciones debiéndose cumplir las condiciones subjetivas que prevé su ordenamiento jurídico, de forma que el beneficio de la reducción de la base imponible **se limita a los efectivos adjudicatarios de aquellos bienes.**

En definitiva, la condición del Estado para las Comunidades Autónomas sobre mantener los beneficios fiscales y regularlos de una forma análoga a los Estatales, ¿obliga a las comunidades autónomas a igualarlas o mejorarlas, o deberán abstenerse de introducir regulaciones que comporten una restricción al beneficio fiscal?

Alegaciones parte Actora en el recurso de casación

- La parte demandante considera infringido el Principio de neutralidad (art. 27 LISD) y extralimitación de competencias por la Generalitat.

Alega procedencia de la reducción del 95% en la Base imponible del ISD, argumentando extralimitación de competencias por parte la Generalitat de Cataluña respecto a lo dispuesto a la Ley 14/1996 de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y que dicha **extralimitación se materializa en el artículo segundo del Decreto 356/1999** de 30 de noviembre (véase art. 2 en “Normativa aplicable” de éste documento).

Alega interpretación errónea por parte de la Administración catalana de la legislación estatal en su art.13.3 de la Ley 14/1996, que se remite al 2.2 de la Ley 31/1997, régimen que se trasladó después a la Ley 41/2001 (art. 40). La comunidad autónoma puede regular la reducción en la base imponible con tal de que mantenga las condiciones que la Ley del Estado prevea. Es decir, debe regular **de una forma análoga** a la Ley estatal las reducciones en la Base imponible, y nunca empeorar sus condiciones.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 27 de marzo de 2019, concluye que:

La Sala realiza el siguiente razonamiento jurídico:

- Desde la entrada en vigor del Decreto 356/1999, de 30 de noviembre, se desplaza la interpretación que realizó la Dirección General de Tributos sobre la normativa vigente, y en consecuencia, resulta procedente la nueva normativa autónoma respecto a la posibilidad a que la reducción se aplique solo a los adjudicatarios efectivos de los bienes. Procede desestimación íntegra sobre el motivo de casación.
- Supuesta infracción del art. 13.3 de la Ley de Cesión de Tributos. Véase artículo 17 de la citada Ley en “Normativa aplicable” en éste documento.

El tribunal cree conveniente determinar el concepto jurídico: “condiciones análogas”.

“No se altera ni la naturaleza ni las condiciones de aplicación de la reducción cuestionada, sino que tan solo se establece una regla de cálculo para situaciones determinadas que no es contraria a la normativa estatal de aplicación, pero que en Cataluña varía el que con carácter general se había ido aplicando en base a una resolución interpretativa de la Dirección General de Seguros, en los territorios de otras Comunidades Autónomas.”

Esta 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. De esta forma, la analogía se mantiene con la normativa propia de la Generalitat, pero modificada en lo que se refiere a los aspectos concretos para su aplicación por ésta. Por consiguiente, en el ejercicio de esta competencia normativa, la Generalitat de Cataluña reguló en el Art. 30 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, desarrollado por el Decreto 356/1998, de 30 de noviembre”.

Parte dispositiva

El tribunal falla en desestimar íntegramente el recurso de casación.

Doctrina esencial

“Base imponible. Normas especiales. Principio de neutralidad de las particiones hereditarias.

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.”

