

Partición fiscal y partición civil en la aplicación de los beneficios fiscales por empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN
Universidad Pontificia de Comillas

1. Introducción: los beneficios fiscales para empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones.
2. Planteamiento de la cuestión.
3. La liquidación de la sociedad de gananciales en Derecho civil.
4. En principio de igualdad en la partición en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones.
5. Criterio de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos.
6. Tesis del Tribunal Supremo (Sentencia de 28 de julio de 2001).
7. Criterio a seguir en la atribución a uno de los herederos de la reducción.
8. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN: LOS BENEFICIOS FISCALES PARA EMPRESA FAMILIAR EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.

La introducción de importantes beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la empresa familiar¹ y la vivienda habitual, ha vuelto a poner de actualidad, entre otras cuestiones, la repercusión que tiene la división de la sociedad de gananciales en la liquidación de este tributo.

En materia de empresa familiar y vivienda habitual, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), solo establecía, en su redacción original, unos casos especiales de aplazamiento y fraccionamiento en el pago del impuesto correspondiente a estos bienes².

El Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal (BOE del 8 y 18 de junio) buscó favorecer la transmisión intergeneracional de la denominada empresa familiar con una auténtica rebaja fiscal, no meras facilidades de pago como las establecidas en el art. 39 LISD. En este sentido, la Recomendación de 7 de diciembre de 1994, de la Comisión Europea, invitaba a los Estados Miembros a adoptar las medidas legales necesarias para evitar la desaparición de las empresas familiares por motivos fiscales³, bien reduciendo la carga fiscal en caso de transmisión por herencia o donación; o bien ofreciendo a los herederos aplazamientos o escalonamientos en el pago de los impuestos que graven tales transmisiones, en ambos casos, bajo la condición de que se prosiga la actividad de manera creíble durante un cierto periodo de tiempo. Como puede comprobarse, el legislador español ha optado por ambas vías.

Desde su implantación, los beneficios fiscales para la empresa familiar en

¹ Debemos destacar la ausencia de un concepto único de empresa familiar en nuestro ordenamiento jurídico. En ocasiones, este concepto se confunde con otros próximos pero no idénticos, como el de pequeña y mediana empresa. Sin embargo, si bien se trata de términos cercanos, no han de considerarse equivalentes, dado que las pequeñas y medianas empresas se delimitan en torno a parámetros como el volumen de negocio y el número de trabajadores, mientras que la esencia de la empresa familiar reside en su pertenencia a un conjunto de socios ligados por vínculos de parentesco. Así, es posible que una PYME no pertenezca a un grupo familiar, en cuyo caso no deberá considerarse empresa familiar; y a la inversa, también es posible que una empresa familiar tenga un tamaño muy superior al necesario para considerarla PYME. No obstante a esta matización de principio, no se debe ocultar que en la mayoría de las ocasiones ambos conceptos coinciden.

² El art. 39 LISD en su redacción actual dada por Ley 42/1994, de 30 de diciembre, dispone que: "1. El pago de las liquidaciones giradas

como consecuencia de la transmisión por herencia, legado o donación de una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional o de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el punto dos del apartado octavo del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, podrá aplazarse, a petición del sujeto pasivo deducida antes de expirar el plazo reglamentario de pago o, en su caso, el de presentación de la autoliquidación, durante los cinco años siguientes al día en que termine el plazo para el pago, con obligación de constituir caución suficiente y sin que proceda el abono de intereses durante el período de aplazamiento.² Terminado el plazo de cinco años podrá, con las mismas condiciones y requisitos, fraccionarse el pago en diez plazos semestrales, con el correspondiente abono del interés legal del dinero durante el tiempo de fraccionamiento.³ Lo dispuesto en los números anteriores sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago será, asimismo, aplicable a las liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión hereditaria de la vivienda habitual de una persona, siempre que el causahabiente sea cónyuge, ascendiente o descendiente de aquél, o bien pariente colateral mayor de 65 años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.⁴

El aplazamiento y fraccionamiento previsto en esta norma es aplicable aun cuando hoy en día la empresa familiar y la vivienda habitual gocen de una reducción del 95% en la base imponible, si bien cuando proceda la reducción el aplazamiento y/o fraccionamiento se limitará a la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a la porción del valor de empresa o de vivienda que haya tributado (que será un 5% del

el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones han experimentado continuas modificaciones por las Leyes de Medidas fiscales⁴ que acompañan a la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Estas modificaciones han supuesto una progresiva ampliación de los mismos, lo que obliga a considerar la normativa vigente en la fecha de devengo del tributo que, como es sabido, no es otra que el fallecimiento del causante de la sucesión (art. 24 Ley 29/1987).

A los problemas de derecho transitorio que plantea la cambiante normativa, se une otro factor de complejidad como es el paralelo desarrollo de un sistema de financiación autonómica en el que el ISD se configura como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, que desde la Ley 14/1996 no sólo reciben el importe de la recaudación y los gestionan (por delegación del Estado), sino que reciben competencias normativas sobre los mismos, competencias que la Ley del nuevo Sistema de Financiación (Ley 24/2001, de 27 de diciembre, BOE del 31) no ha hecho sino ampliar. Estas competencias normativas han comenzado a ejercerse por distintas CCAA, como es el caso de Cataluña, la Comunidad Valenciana y Castilla-León.

En su redacción actual, la normativa estatal dispone que⁵:

“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.º 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, 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.

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

Como se puede observar, la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones se vincula a la exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio, según el régimen contenido en el art. 4.8., apartados 1 y 2 de la Ley 19/1991⁶, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que fue desarrollada reglamentariamente por el RD 2481/1994. Esta norma reglamentaria fue reemplazada por el RD 1704/1999, modificado a su vez por el RD 25/2000. Con base en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio y siguiendo a PEREZ-FADÓN puede definirse la empresa familiar como aquella de carácter individual o societaria que no se dedique a la simple gestión de un capital mobiliario o inmobiliario, que sea dirigida de forma habitual, personal o directa por un miembro del grupo familiar (grupo familiar que estará formado por el matrimonio, en el caso de empresa individual y por los parientes más cercanos en

valor por el que se incluyó en la masa hereditaria).

³ Actualmente trabaja en el Senado una Comisión creada para estudiar el Estatuto de la Empresa Familiar, como resultado del cual pueden introducirse nuevos cambios en el actual régimen fiscal de estas empresas.

⁴ Particularmente por las Leyes 13 y 14/1996 y 66/1997, todas ellas de 30 de diciembre.

⁵ Para un estudio detallado de la regulación vigente puede consultarse: AGUSTÍN TORRES, C., *Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas*, Cuatrecasas Abogados-CISS, Valencia, 1999; DE AGUIAR, E., *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*, La Caixa, Barcelona, 1998; CARO ROBLES, V., "La transmisión de la empresa y la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Revista de Contabilidad y Tributación, Ed. Estudios Financieros*, nº 223; TORRES CONEJO, C. Y REPISO LÓPEZ, F., "Beneficios fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y vivienda habitual", *Alcaba*, nº 1/1999; PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., "Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Tribuna Fiscal*, CISS, 1998; POZUELO ANTONI, F., "Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Leyes 13 y 14 de 1996)", *Revista de Contabilidad y Tributación, Ed. Estudios Financieros*, nº 172, 1997, "El principio de equidad y la desustanciación de los beneficios fiscales a favor de la empresa: el Impuesto sobre el Patrimonio" *Revista de Contabilidad y Tributación, Ed. Estudios Financieros*, nº 228, 2002 y "El principio de equidad y...: el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones" *Revista de Contabilidad y Tributación, Ed. Estudios Financieros*, nº 230, 2002; ROCA LÓPEZ, M., *Principales*

Beneficios para la empresa familiar, CISS, Valencia, 2000; SANCHÍS GÓMEZ Y GALIANO ESTEVAN, *Cómo liquidar una herencia, monografías fiscales*, CISS, Valencia, 1999.

⁶ Este artículo declara exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio: "Uno. 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. Dos. Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes: a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerarse que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo el recogido en la letra b) del número 1 de dicho artículo.

lo. c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 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. d) 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 1 de este apartado. Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las 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. uno 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. Tres. Reglamentariamente se determinarán: a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades."

⁷ Cataluña, no obstante, ha introducido aspectos propios para la reducción en el ISD que se apartan de los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, dado que sobre la exención en este impuesto las CC.AA. carecen de competencias normativas. Así, por ejemplo, el porcentaje mínimo de participación en una entidad para que la adquisición mortis causa de las mismas tenga derecho a la reducción se fija en un 5% en cómputo individual (art. 2 Ley 4/2000, del Parlamento de Cataluña, de Medidas Fiscales), frente al 15% exigido por la normativa estatal.

el supuesto de empresa societaria), que detente un porcentaje mínimo de capital o patrimonio de la empresa y que se perciba como consecuencia de dichas funciones directivas más de la mitad de la base imponible del IRPF (en el caso de empresa individual) o de la suma de rendimientos del trabajo y de las actividades económicas, (en el caso de empresa societaria).

Vincular las reducciones en el ISD a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio tiene como principal ventaja que se aprovechan los conceptos acumulados para este segundo en la regulación de los beneficios fiscales del primero, pero también provoca desajustes derivados, por ejemplo, del distinto momento de devengo o del diferente criterio de valoración de los bienes ⁷.

En este trabajo nos limitaremos a examinar la cuestión que quizá mayores dudas interpretativas ha suscitado en la aplicación de estos beneficios fiscales. En concreto, estudiaremos cómo debe dividirse, a efectos fiscales, la sociedad de gananciales para la liquidación del impuesto y, en particular, si la bonificación del 95% establecida en el art. 20.2.c) LISD para la empresa familiar puede aplicarse sobre todo el valor de la empresa familiar o de la vivienda habitual cuando estos bienes, siendo gananciales, son incluidos en el caudal relicto destinado a repartirse entre los herederos. En segundo lugar, corresponde estudiar si la reducción corresponde únicamente al heredero adjudicatario del bien bonificado o si debe prorratearse entre todos los herederos.

2. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.

La sociedad de gananciales se disuelve por fallecimiento de uno de los cónyuges según disponen los arts. 85 y 1392 del Código Civil. En virtud del primero, la disolución del matrimonio tiene lugar por muerte de uno de los cónyu-

ges mientras que el segundo señala como causas de disolución del régimen económico de gananciales cualquiera de las que disuelven el matrimonio.

Al fallecimiento de una persona casada bajo el régimen económico de gananciales y disuelta la comunidad conyugal es necesario proceder a la división de los bienes que tengan este carácter para delimitar los que se atribuyen al cónyuge viudo en pago de sus derechos en la sociedad y los correspondientes al fallecido que, sumados en su caso a los bienes privativos, integrarán la masa hereditaria. Esta división corresponde realizarla al cónyuge superviviente y a los herederos (entre los que normalmente también se encontrará el propio cónyuge).

En el supuesto de que la vivienda habitual o la empresa familiar tengan carácter ganancial y siempre que existan en la herencia otro tipo de bienes por importe suficiente, la liquidación de los gananciales podrá arrojar como resultado la atribución al caudal relicto del bien con derecho a reducción y el pago al cónyuge con bienes no bonificados (por ejemplo dinero en metálico, fondos de inversión o terrenos en los que no se desarrollen actividades empresariales). En esta hipótesis, se plantea si la liquidación del ISD debe aplicar la reducción sobre el valor total de los bienes bonificados o si, por su carácter ganancial, debe considerarse imputado al caudal solo un 50%, aplicando la reducción en consecuencia.

La diferencia de criterio es importante, pues tomando como ejemplo un valor de la sociedad de gananciales por 200 u.m., una empresa familiar por valor de 100 u.m. y otras 100 u.m. materializadas en activos financieros sin derecho a reducción, se puede pasar de disfrutar de una reducción de 95 u.m. si la empresa familiar se incluye en el caudal y la liquidación del ISD respeta dicha adjudicación, o de solo 47,5 u.m. si el ISD se aplica por mitad a cada bien ganancial.

3. LA LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES EN DERECHO CIVIL.

La cuestión expuesta se concreta, desde el punto de vista *civil*, en dilucidar si en la sociedad ganancial cada cónyuge es titular de la mitad de todos y cada uno de los bienes que la integran o si, en cambio, el derecho de cada cónyuge se proyecta sobre el valor total de la masa ganancial, sin descender a cada bien en particular.

La naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales oscila, de acuerdo con la doctrina civilista, entre la una suerte de comunidad (a medio camino entre la romana y la germánica) y el fenómeno societario. Su consideración como comunidad abonaría la pretendida titularidad por mitad de cada bien, en tanto que si mantenemos que su naturaleza se aproxima a la sociedad, parece lógico concluir que no hay un derecho a la mitad de cada bien, sino a la mitad del patrimonio "societario".

Como afirman L. DIEZ-PICAZO y A. GULLÓN BALLESTEROS⁸ en esta materia se puede apreciar una evolución de nuestro Derecho civil. Históricamente, prevaleció la idea de sociedad: los bienes no se hacen comunes y la esencia del régimen radica en la distribución de la ganancia cuando se extinga aquél. De ahí que el art. 1395 C.c. (en la redacción anterior a la Ley 11/1981) no se remitiera a las normas de la comunidad de bienes como supletorias del régimen ganancial, sino a las del contrato de sociedad.

Sin embargo, se ha ido progresivamente introduciendo en el régimen de gananciales la idea de comunidad⁹ lo que se ha acentuado tras la reforma del Código civil por Ley 11/1981, de 13 de mayo (BOE del 19), en cuyo articulado se hace hincapié en que los bienes "se hacen comunes" (ej. art. 1344, al definir el régimen) habiéndose eliminado la remisión que hacía el art. 1395 a la re-

gulación de la sociedad como Derecho supletorio.

No obstante, esta evolución no ha sido completa de modo que no es posible afirmar que los cónyuges tengan una mitad de cada bien común, pues aun admitiendo que se trate de una comunidad, no sería puramente del tipo romano o por cuotas, sino que se aproximaría más a la comunidad germánica y así lo ha entendido el Tribunal Supremo (Sala 1ª) en Sentencias de 26 de septiembre de 1988 y de 1 de septiembre de 2000.

CASTÁN TOBEÑAS considera, por su parte, que "últimamente —a partir sobre todo, de varias resoluciones de la Dirección General de los Registros y de la publicación de nuestro trabajo sobre dogmática de la sociedad de gananciales— se ha abierto camino una nueva dirección que se inclina a la configuración de la comunidad de gananciales común en mano común, según la técnica germánica"¹⁰. Con esto se corrige lo que a juicio del ilustre jurista constituía un camino equivocado: la identificación de la sociedad de gananciales con el condominio romano.

Esta idea se ratifica por el hecho de que el art. 1406 C.c. establece que cada cónyuge tiene derecho a una serie de bienes con carácter preferente, como son los de uso personal, la explotación agrícola, comercial o industrial que hubiera llevado con su trabajo, el local donde hubiese ejercido su profesión o la vivienda habitual del matrimonio. De aquí se desprende que la sociedad de gananciales no atribuye a cada cónyuge una parte de cada bien, sino un derecho a la mitad del total, dentro del cual se deben incluir, en la medida de lo posible (es decir, si caben dentro de su cuota), una serie de bienes que cita la norma. Existe, por tanto, un derecho de preferente adjudicación o de predetracción que afecta a ciertos bienes, mientras que para el resto de los gananciales los cónyuges (y si uno ha fallecido quienes le representan, es decir, sus herederos) podrán decidir libremente a qué mitad se adju-

⁸ DIEZ-PICAZO, L. Y GULLÓN BALLESTEROS, A. *Sistema de Derecho Civil IV*, 8ª Edición, Tecnos, Madrid, 2001, p. 161-162.

⁹ Ya presente, en la Ley 4ª del Título IV del Libro X de la Novísima Recopilación, en la que puede leerse que "las cosas que el marido y la mujer tienen son de ambos por medio".

¹⁰ CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Tomo V: Derecho de Familia, Editorial Reus, Madrid, 1987, p. 383.

¹¹ El Reglamento dispone (art. 56) que: "1. En las adquisiciones por causa de muerte, cualquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará a 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 exención o 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."

¹² CAZORLA PRIETO, L.M. y MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Civitas, Madrid, 1991, pag. 234.

dican, si a la correspondiente al cónyuge que sobrevive o al fallecido, siendo ésta únicamente, la masa hereditaria que se distribuyan los causahabientes.

Desde la perspectiva fiscal, lo que subyace a la disyuntiva planteada es si el art. 27 LISD es aplicable a la fase de división de la sociedad de gananciales o si, en cambio, se circunscribe a la partición de la herencia *stricto sensu*. Es decir, aun aceptando que civilmente los interesados pueden dividir la sociedad de gananciales como estimen conveniente, dentro del respeto a lo dispuesto en el art. 1406 C.c. y el resto de normas que rigen la liquidación de la sociedad ganancial (arts. 1392-1410 del Código), podría el Derecho tributario haber establecido una norma *ad hoc* acerca de los efectos fiscales de dicha liquidación. ¿Se encuentra esta norma recogida en el art. 27 de la Ley 29/1987?

4. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA PARTICIÓN EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.

El art. 27 de la LISD dispone lo siguiente:

"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."

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.

Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto."

En idéntico sentido se manifiesta el art. 56 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre ¹¹.

La regla que establecen estos preceptos se remonta a 1896 y tiene como antecedente inmediato el art. 31 del Texto Refundido del Impuesto de 1967 ¹².

Su fundamento no es otro que evitar repartos interesados de los bienes dejados por una persona a su fallecimiento, con el propósito de rebajar la progresividad de la tarifa. Así, de no existir una norma antielusoria como la expuesta, se estaría incentivando la atribución a los herederos que tributan a tipos más altos (ya sea por el volumen de su participación en la herencia, ya sea por su patrimonio previo o su relación de parentesco con el causante) de los bienes exentos o de aquellos en que es menos probable un aumento de valor derivado de la comprobación administrativa. Se busca, en definitiva, sustraer de la voluntad de los contribuyentes la cuantía de la carga fiscal final, en aplicación del art. 36 LGT por el que los pactos entre particulares

no son oponibles a la Administración tributaria en cuanto modifiquen los elementos de la obligación tributaria. Esta motivación explica que la igualdad en la partición no se siga cuando el testador ha atribuido en sus últimas voluntades bienes concretos a los causahabientes, como aclara el art. 27.2 LISD, ya que en este caso la adjudicación no nace de la voluntad de los interesados.

Este origen convencional de la partición, que parece ser el que justifica la aplicación de un criterio de igualdad, ha servido de base a algunos autores¹³ para criticar que la Ley no haya excluido del art. 27 los casos en que la partición no se realiza por los herederos (art. 1058 C.c.) sino por un contador-partidor (nombrado en testamento, por los propios causahabientes o por un Juez), un árbitro o la autoridad judicial, opciones todas ellas admitidas por el Código civil. En una palabra, en todos aquellos casos en que el *animus defraudandi* pueda excluirse por no ser los interesados en la sucesión quienes practican las operaciones de partición y adjudicación.

La aplicación del principio de igualdad significa que el ISD se liquida según la ficción¹⁴ de que cada heredero adquiere la cuota ideal en la herencia que le atribuye el testamento o la ley, no los bienes que finalmente le resulten adjudicados en las operaciones particionales. ROZAS VALDÉS afirma que con esta norma el Derecho tributario finge que se adquiere conforme a lo que una persona ha sido llamada, con la finalidad de que no se realice una partición premeditadamente organizada que atienda solo a motivos fiscales¹⁵.

Junto a la finalidad antielusoria, que, cabalmente, es la única que justifica la utilización de ficciones en el ámbito tributario, el art. 27 LISD busca también simplificar la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones, de forma que no se tenga que esperar a la partición de herencia (que puede demorarse años) para la liquidación del tributo. Como el impuesto no se va a liquidar por adjudicaciones sino por cuotas ideales, no es pre-

ciso esperar a que estas se concreten en bienes, lo que no tendrá lugar hasta la partición hereditaria.

Otra consecuencia del principio de igualdad es que los aumentos de valor que arroje la comprobación tendrán repercusión en todos los herederos, a prorrata de su porción en la herencia, y no solo en quienes sean destinatarios de los bienes comprobados. Por tanto, para la correcta aplicación de este principio, y salvo adjudicación expresa en testamento, el cálculo de las hijuelas fiscales (bases imponibles) se realizará sumando a valor comprobado todos los bienes de la herencia y aplicando la cuota en que el sujeto pasivo haya sido llamado.

La cuestión fundamental en lo relativo a la liquidación de la sociedad de gananciales y la cuantificación del Impuesto sobre Sucesiones es si el principio recogido en el art. 27 LISD también se aplica al pacto de división de gananciales adoptado por el cónyuge con los herederos. Examinaremos a continuación las dos posturas que han surgido a este respecto.

5. CRITERIO DE LA RESOLUCIÓN 2/1999, DE 23 DE MARZO, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.¹⁶

La Resolución 2/1999, de 23 de marzo (BOE del 10 de abril) vino a fijar una serie de criterios interpretativos acerca de cuestiones dudosas en la aplicación de las reducciones para empresa familiar y vivienda habitual. Se pretendía así dar carácter general a la doctrina de la DGT manifestada en consultas a supuestos concretos¹⁷.

En relación con el tema que nos ocupa dicha Resolución mantiene que:

“Tras la disolución del régimen económico matrimonial, la reducción deberá calcularse sobre el valor de

¹³ ROZAS VALDÉS, J.A. op.cit. p. 132.

¹⁴ Pues como tal cabe calificar esta figura que no es una presunción, ni siquiera iuris et de iure, sino que prescinde absolutamente de la partición que hayan hecho los herederos para liquidar el impuesto con arreglo a las cuotas que correspondan a cada uno de ellos.

¹⁵ ROZAS VALDÉS, J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 130-132.

¹⁶ Eludimos deliberadamente la cuestión del carácter vinculante de esta Resolución. Simplemente apuntaremos que existen serias dudas en la doctrina de que con una simple Resolución firmada por el Director General de Tributos, aunque se publique en el BOE, puedan fijarse criterios de obligatorio cumplimiento para la Oficina gestora, particularmente si tenemos en cuenta que en este caso se dirige a órganos no subordinados jerárquicamente por pertenecer a Administraciones tributarias diferentes. En particular, la doctrina objeto que no se haya respetado la exigencia del art. 18 LGT: Orden del Ministro de Hacienda publicada en el BOE. R. FALCÓN Y TELLA (Quincena Fiscal, nº 8, abril 1999, p. 6) afirma taxativamente que a la luz del art. 18 LGT no existen facultades interpretativas por debajo del Ministro de Hacienda, con lo que los criterios de la Resolución serán aplicables por los órganos gestores en función de su auctoritas, no por el rango que se le ha conferido.

¹⁷ En particular, la consulta dirigida a la DGT por el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón, Contestación de 25 de febrero de 1999.

¹⁸ Que solo grava: "a) la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos» y c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias."

¹⁹ Aunque el cónyuge se encuentre entre los herederos, actúa en cada fase por un título distinto: como cónyuge por lo que se refiere a la división de la sociedad ganancial y como heredero en lo relativo a la partición de la herencia.

²⁰ MARTÍNEZ LAFUENTE, A. "El impuesto sucesorio y la adjudicación en pago de gananciales", *Impuestos*, T.II, 1994, pags. 59 a 68.

²¹ En lo que habría base suficiente, como anteriormente se ha apuntado, para excluir su aplicación cuando quien divide la herencia es un contador-partidor. De hecho, la Ley lo excluye cuando las concretas adjudicaciones las dispone el propio testador.

los bienes que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante. Si, como consecuencia de la disolución del régimen económico de gananciales, se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual sólo se aplicará la reducción sobre dicha mitad. Si, por el contrario, se atribuye a aquél la totalidad de la vivienda habitual, la reducción operará sobre el valor total de la misma."

Aunque la Resolución 2/1999 solo menciona el caso de la vivienda habitual, parece hacerlo *ad exemplum*, sin que la solución aportada deba cambiar en los supuestos de empresa familiar. De hecho, la DGT ha confirmado que este criterio general se aplica igualmente a empresas familiares en la Contestación de 17 de julio de 2001 en la que puede leerse una fundamentación de su criterio más amplia que la recogida en la Resolución 2/1999:

"(...) Como consecuencia de la muerte de uno de los cónyuges se disuelve el régimen económico matrimonial de la sociedad de gananciales. Si como resultado de tal disolución, se atribuye la totalidad de la vivienda habitual a la masa hereditaria del causante, percibiendo el cónyuge superviviente otros bienes de valor equivalente, la totalidad de la vivienda habitual se incluye en la masa hereditaria de manera que los causahabientes podrán practicar la reducción mencionada sobre el valor total de la vivienda.

Si por el contrario, en la disolución de la sociedad de gananciales se atribuye a la herencia del causante la mitad de la vivienda habitual sólo se practicará la reducción sobre dicha mitad. En el mismo sentido, si en la disolución de la sociedad de gananciales se atribuyese la totalidad de la vivienda habitual al cónyuge superviviente, los causahabientes no podrían practicar la reducción analizada, puesto que la vivienda no se encuentra incluida en la masa hereditaria del causante.
(...)

Dependiendo de los bienes concretos adjudicados a cada parte en la liquidación de la sociedad de gananciales, resultará posible a los herederos practicar o no las reducciones en la base imponible previstas en la Ley, que únicamente podrán tener lugar en el supuesto en que la vivienda habitual o cualquier otro bien sobre el que la Ley reconozca la posibilidad de practicar una reducción fiscal, se encuentre incluido en la masa hereditaria que es objeto de transmisión."

La posición de la doctrina administrativa parece clara en el sentido de considerar la liquidación de la sociedad de gananciales como un hecho totalmente ajeno al fenómeno sucesorio, pues el cónyuge superviviente no recibe su porción de gananciales por vía de herencia, sino como especificación en bienes determinados del 50% que le corresponde en el proindiviso. No siendo la adquisición por liquidación de los gananciales un hecho imponible del ISD a tenor de lo establecido en el art. 3 de la Ley del Impuesto¹⁸, la Administración debe limitarse a valorar los bienes incluidos en la masa hereditaria, liquidando el impuesto con los beneficios fiscales que correspondan a tales bienes, de tal manera que si los bienes con derecho a reducción se incluyen en la masa hereditaria la reducción se aplicará sobre todo su valor, del mismo modo que si no se incluyen bienes con derecho a bonificación en el caudal hereditario, por atribuirse al cónyuge superviviente, no se les podrá aplicar reducción alguna.

Según esta interpretación, el art. 27 LISD entra en juego una vez delimitada la masa hereditaria por el pacto de división de gananciales entre el cónyuge que sobrevive y los herederos del causante¹⁹. La expresión "las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan" recogida en el art. 27 LISD, se estaría refiriendo, exclusivamente, a los interesados en la sucesión y a la partición de herencia, no al cónyuge en cuanto parte en la fase previa de liquidación de gananciales. Como afirma A.

MARTÍNEZ LAFUENTE²⁰ la aplicación del principio de igualdad exige dos requisitos: que estemos ante una sucesión hereditaria (y la adjudicación al viudo/a de su mitad de gananciales no lo es) y que la partición se haya hecho por los herederos²¹. Como la adjudicación al cónyuge viudo es una adquisición originaria y en ningún caso una transmisión sucesoria, el art. 27 no sería, a juicio de este autor, aplicable a la división de los gananciales.

La doctrina ha compartido mayoritariamente el criterio expresado por el Ministerio de Hacienda. Así, F. POZUELO ANTONI²², L. RUIBAL PEREIRA²³, V. CARO ROBLES²⁴ y J. PÉREZ-FADÓN²⁵. A. MARTÍNEZ LAFUENTE²⁶ es quizá quien lo ha expuesto de forma más clara: "no hay precepto el Ordenamiento tributario que permita a la Administración rehacer la división y adjudicación de bienes gananciales que, con carácter previo ala apertura de la sucesión, realizan el cónyuge supérstite y los herederos del fallecido".

El respeto absoluto a la partición realizada a efectos fiscales plantea una serie de problemas en la gestión del tributo que conviene exponer. En primer lugar, permite operaciones de planificación fiscal dirigidas a rebajar la carga tributaria por el ISD mediante la atribución al cónyuge de los bienes no bonificados o con menos probabilidad de ser elevados de valor en la comprobación administrativa. Frente a estas prácticas se puede oponer el tercer apartado del art. 27 LISD pues en la medida que se hagan adjudicaciones al cónyuge que desvirtúen la realidad se podrán liquidar excesos de adjudicación como transmisiones *inter vivos* sujetas por el art. 3.1.b) LISD. Pero esto exige inevitablemente una valoración global de todos los bienes de carácter ganancial, a fin de comprobar si la adjudicación al viudo/a en pago de gananciales guarda coherencia con el valor real de la sociedad. Y esta valoración global no parece admitirla el sector doctrinal y jurisprudencial que excluye la aplicación a la sociedad de gananciales de la igualdad

en la partición, porque entiende que la potestad de comprobación de la Administración no puede recaer sobre bienes que no están sujetos al Impuesto²⁷.

Por otro lado, si en los seis meses de plazo que concede la ley para declarar el ISD²⁸ no se practican las operaciones particionales, parece claro que la liquidación (sea la practicada por el sujeto pasivo mediante la declaración-liquidación sea la girada por la Administración previa declaración por el contribuyente) deberá dividir los bienes gananciales por la mitad, aplicando la reducción al 50% de los bienes que tengan derecho a ella. No obstante, ¿podrían los interesados hacer valer una partición posterior, solicitando incluso la devolución de ingresos indebidos de que pudieran ser acreedores? C. TORRES CONEJO y F. REPISO LÓPEZ²⁹ se preguntan si en tales casos las liquidaciones deberían considerarse provisionales, con posible rectificación una vez la partición se efectúe. Pero en estos casos se estaría liquidando el impuesto conforme a la situación existente en el momento de la partición, contrariamente a lo que se desprende de la regla de devengo que obliga a estar en todo (valores, tipos de gravamen, edad de los causahabientes...) al momento de fallecimiento del causante.

La solución a esta cuestión no es sencilla, pues aunque no se corresponde con la naturaleza del impuesto dejar todas las liquidaciones abiertas a la posible práctica de una partición hereditaria, tampoco existe una norma legal que excluya la posibilidad de corregir la liquidación girada cuando el contribuyente haga valer la inclusión en el caudal relicto íntegramente de bienes con derecho a la reducción³⁰. Una solución sería admitir las escrituras de división de gananciales y partición de herencia presentadas dentro del plazo de seis meses o antes de practicada liquidación, pero no después.

Otra dificultad añadida es la liquidación de documentos que no aclaran qué atribuciones al cónyuge son en pago

²⁰ Op.cit. p. 13.

²¹ RUIBAL PEREIRA, L. "La tributación de bienes procedentes de la disolución de la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones" Comentario 23/2001 a la STS de 28 de julio de 2001, *Revista de Contabilidad y Tributación, Ed. Estudios Financieros* n° 225.

²² Op.cit. p. 92.

²³ Op.cit. p. 57.

²⁴ Op.cit. p. 61.

²⁵ Y así se deduce también del art. 18 LISD que regula la comprobación de valores indicando que "La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria." Como los bienes atribuidos al cónyuge no son bienes transmitidos, sino a lo más especificados, y en cualquier caso, no por vía *mortis causa*, sino por disolución de la sociedad de gananciales, parecen quedar fuera de la posibilidad de comprobación, también a tenor de la Ley del Impuesto. Esta tesis se confirma en la Sentencia de la A.N. de 16 de abril de 1996 (JT 1996/549).

²⁶ Art. 67 RD 1629/1991.

²⁷ Op.cit. p. 43.

²⁸ Cuestión diferente sería si la liquidación la practicara la Inspección que, salvo los casos previstos en el art.50 del RD 939/1986, de 26 de abril, por el que se aprueba su Reglamento, dicta liquidaciones definitivas, solo alterables conforme a lo dispuesto para la revisión de oficio de actos tributarios (arts. 153 y ss. LGT).

³¹ En contra, C.TORRES CONEJO y F.REPISO LÓPEZ, op.cit. p.43.

³² Llama la atención que la Abogacía del Estado haya mantenido un recurso en el que sostenía una doctrina claramente opuesta a la expresada por el Ministerio de Hacienda en la referida Resolución 2/1999, de 23 de marzo.

de gananciales y cuáles en pago de sus derechos hereditarios. Nuevamente aquí habría que acudir a una liquidación por mitad de cada bien ganancial.

6. TESIS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SENTENCIA DE 28 DE JULIO DE 2001).

Frente a la postura de la doctrina, prácticamente³¹ unánime, a favor del respeto en sede tributaria a la división de gananciales realizada por los interesados, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª) de 28 de julio de 2001 (RJ 2001/7119) ha rescatado argumentos a favor de la aplicación de un criterio de división de los gananciales exclusivamente fiscal. La referida Sentencia no viene referida a un caso de reducción en la base imponible, sobre los que hasta el momento no han recaído pronunciamientos de los Tribunales, por el corto período de tiempo que llevan vigentes, sino a un supuesto de exención, concretamente, al que la legislación anterior preveía para Bonos de Caja emitidos por Bancos Industriales y de Negocio.

La Sentencia se casa (recurso 5309/1996³²) el pronunciamiento de la Audiencia Nacional de 16 de abril de 1996 (JT 1996/549) en la que, aplicando la teoría anteriormente expuesta –respeto absoluto de la Administración tributaria a la división de gananciales realizada por las partes– se anulaba la Resolución del TEAC de 16 de diciembre de 1993 (JT 1993/1727) que mantenía el criterio que podríamos llamar “tradicional” de liquidación del impuesto (aplicar la regla del art. 27 LISD a la división de los gananciales) y que el Tribunal Supremo viene ahora a restablecer.

El Tribunal Supremo comparte la tesis del Abogado del Estado según la cual cuando el art. 27 habla de “interesados” es señal inequívoca de que está contemplando todo tipo de atribuciones de bienes derivados de la muerte del causante, no sólo las correspondientes

a los herederos, sino a todos los interesados-intervinientes en el proceso que se abre con el fallecimiento de una persona, característica que debe predicarse del cónyuge viudo en cuyo matrimonio rigió la sociedad de gananciales. Textualmente puede leerse en el pronunciamiento del Alto Tribunal:

FJ.3º: (...) Competencia de la Oficina Gestora es determinar el valor neto de dichos bienes, para precisar posteriormente el haber partible entre los herederos y legatarios, si los hubiere, lo cual constituirá la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones.

El haber de la sociedad de gananciales constituye, por tanto, un antecedente necesario de la estricta liquidación del impuesto sucesorio, indispensable para la delimitación de dos masas de bienes que hasta entonces estuvieron sometidas a la misma gestión.

Por ello puede afirmar la Administración que «lo que procede hacer en los supuestos como el ahora planteado es determinar el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor (no de los bienes) constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario».

En consecuencia, la comprobación de los valores afecta a todos los bienes relictos, que no debe olvidarse eran todos gananciales.

FJ. 4º: Por tanto, con toda lógica, la mitad de los bonos tenía que ser imputada a la mitad ganancial correspondiente a la cónyuge superviviente, dado que a los herederos sólo podía corresponder, como haber hereditario, la otra mitad. No ha habido, en definitiva, como pretendían los sujetos pasivos, una actuación de la Administración corrigiendo la disposición hereditaria, al dividir entre ambas masas -la sociedad de gananciales y la herencia-, la adjudicación de bienes concretos, al imputar la mitad de los bonos exentos a cada masa, en lugar de respetar su ubicación total en la masa de la herencia.

Por el contrario, se ha respetado la voluntad testamentaria, puesto que evidentemente el testador no podía disponer, a favor de los herederos, más que de la mitad de los bonos, dado que la otra mitad correspondía inexcusablemente a su cónyuge viudo. La exención, en consecuencia, calculada por la Administración al 50 por 100 para cada masa, encuentra fundamento sólido en los mismos preceptos que disciplinan el hecho imponible y la base imponible, que han sido infringidos en consecuencia.

No otra cosa quiere decir el legislador cuando en el artículo 27.1 impone el respeto a las normas reguladoras de la sucesión, entre las que se hallan, sin discusión posible, las que hacen referencia al valor de la última voluntad declarada por el fallecido en el supuesto de sucesión testamentaria."

La principal crítica que los comentaristas han dirigido contra este trascendental pronunciamiento del T.S. ha sido la falta de coherencia interna del fallo³³. Efectivamente, en el F.J. 3º se afirma que el haber de gananciales del cónyuge superviviente estará formado por la mitad del valor de todos los bienes inventariados, llegando a matizar "no de los bienes" con lo que parece compartir la tesis que más arriba hemos expuesto acerca de la naturaleza de la sociedad legal de gananciales. En el siguiente fundamento jurídico, sin embargo, hace un quiebro en la argumentación para, contrariamente a lo que parecía deducirse de lo expuesto en el fundamento anterior, sostener ahora que "la mitad de los bonos tenía que ser imputada a la mitad ganancial", lo que contradice la tesis de que en la mitad ganancial se incluye el mitad del valor "no de los bienes".

Y en esta línea sigue el T.S. afirmando que el testador no podía disponer a favor de los herederos, más que de la mitad de los bonos, dado que la otra mitad corresponde "inexcusablemente" al viudo, con lo que refuerza la idea de que para el Alto Tribunal la sociedad de

gananciales efectivamente atribuye a cada cónyuge un derecho sobre la mitad de cada bien (en el caso de autos los bonos de caja exentos).

No es correcto decir, por otro lado, que la Oficina gestora haya respetado la disposición testamentaria del causante, pues no es ésta la cuestión controvertida, dado que el testamento no puede predeterminedar qué bienes va a recibir el causante en la disolución de lo gananciales, al ser un acto unilateral en el que no participa la otra parte en la sociedad. La Oficina gestora sí corrige la división de gananciales practicada; cosa distinta es que dicha corrección encuentre fundamento legal en el art. 27 LISD.

Por otra parte, en la propia Sentencia se citan en apoyo de la solución alcanzada los artículos 10 y 22 del Reglamento del Impuesto (artículos 3 y 9 de la LISD), que regulan el hecho imponible y la base imponible del tributo, en los que no se hace referencia alguna a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, por lo que, en principio, dichos preceptos no avalan la conclusión de la misma.

Lo cierto es que este pronunciamiento no puede considerarse en modo alguno definitivo, pues la cuestión entraña la suficiente complejidad y trascendencia económica³⁴ como para entenderla resuelta con unos párrafos en los que, además, se alcanzan conclusiones poco consistentes con lo argumentado.

No parece, según POZUELO³⁵, que los razonamientos del T.S. sean lo suficientemente convincentes como para entender superado el criterio mantenido por la doctrina científica y la Dirección General de Tributos. Sin olvidar, claro está, la extraordinaria atención que merece todo pronunciamiento del Alto Tribunal. Será necesario, en cualquier caso, esperar a una segunda sentencia para saber si dicho criterio se consolida o cambia.

Entretanto, para mantener el criterio tradicional de liquidación según una

³³ RUIBAL PEREIRA, L., op.cit. p. 198 y 199.

³⁴ En cualquier caso, debemos destacar que el caso que viene a resolver el T.S. no es exactamente igual que el planteado por las reducciones en la base imponible previstas para empresa familiar y vivienda habitual, pues la exención de bonos de caja afecta a la formación de la base imponible, mientras que las reducciones para empresa y vivienda se arbitran una vez hallada la base imponible, en la fase necesaria para llegar a la liquidable.

³⁵ Op.cit. p. 12.

partición fiscal nos parece bastante más sólida la argumentación ofrecida por la Resolución del TEAC sobre el caso que se ventila en la STS 28 de julio de 2001. El Tribunal Central hace las siguientes consideraciones al respecto:

“Pues bien, esta base ha de determinarse con arreglo al principio de neutralidad del impuesto frente a las particiones y adjudicaciones civiles.

Según este principio, una vez determinado el haber hereditario, la Oficina Gestora debe hacer su propia partición, a efectos exclusivamente fiscales, «con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión». Que esa partición fiscal coincida o no con la partición civil y con las adjudicaciones reales es cosa que resulta indiferente para el ISD, aunque puede no serlo para otros impuestos. Es un principio tradicional del Impuesto sobre Sucesiones que, prescindiendo de antecedentes más remotos, estaba formulado en el artículo 53 del Reglamento de Derechos Reales de 1959, pasó al artículo 31 del viejo Texto Refundido de 6 de abril de 1967 y finalmente vertió en el artículo 27 de la nueva Ley del ISD, aplicable al caso (...) Lo que no pueden pretender los recurrentes es que la Administración Tributaria se atenga a la adjudicación de los bonos, hecha en su totalidad a los herederos, porque, una vez más, las adjudicaciones son indiferentes para el impuesto.”

En definitiva, el TEAC aplica el criterio que tradicionalmente siguió la Abogacía del Estado y posteriormente las Comunidades Autónomas, cuando les fueron transferidas las funciones gestoras del impuesto, sobre la base de considerar una partición “fiscal” que se aparta de la civil, por entender que a efectos fiscales no debe seguirse la realizada por los interesados. Todo ello con base en la autonomía del Derecho tributario para formular conceptos y acuñar categorías que, si bien toma de otras ramas del Ordenamiento, pueden adquirir un perfil propio en el ámbito fiscal.

En cambio, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de abril de 1996 anticipó el criterio que doctrinalmente se ha consolidado:

“Por lo tanto, habiendo dejado claro la Ley del ISD que para aplicar el gravamen, la Administración Tributaria, necesita conocer el valor real de los bienes transmitidos, en el artículo 18.1, faculta al Órgano Gestor a comprobar ese valor, en los términos que expresa, *comprobación que naturalmente, la Ley del Impuesto limita a dichos bienes exclusivamente*, y por eso, en el artículo 27.1, establece, como norma especial, que «los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes a herederos».

(...)

Y tratándose de prescindir de las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan cuando se trata de sucesiones *mortis causa*, dice el precepto que 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», es decir, con arreglo a las normas de los artículos 1.051 y siguientes del Código Civil, referidos a la partición de la herencia, pero *sin que quepa extender la remisión que hace el artículo 27.1 de la Ley del ISD, a los artículos 1.392 y siguientes del Código Civil*, referentes a la disolución y liquidación de gananciales, actos necesariamente previos a los de participación en la herencia, y en resumidas cuentas, disolución y liquidación de gananciales, de las que en modo alguno puede entenderse que se deriva un incremento patrimonial para el cónyuge supérstite, y desde luego *tampoco, que entran en la adquisición de bienes y derechos por título sucesorio*, según exige el artículo 3.º 1 de la Ley del ISD, para que exista hecho imponible gravable por el mismo, que permitiría considerar la disolución y liquidación de gananciales, afectada por el artículo 27.1 de

la repetida Ley 29/1987 de 18 de diciembre.

(...)

En definitiva la comprobación de valores, autorizada por el artículo 18 de la Ley, debe *limitarse a la mitad del haber de la sociedad de gananciales*, hallado conforme determina el artículo 1.404 del Código Civil, deducción en la que, además, abunda el siguiente número 2 del artículo 27 de la tantas veces citada Ley del ISD, al establecer que (...), regla que en modo alguno resulta aplicable cuando se trata de caudal inventariado, que una vez realizadas las deducciones legalmente aplicables, constituye la mitad del haber de la sociedad de gananciales que corresponde al cónyuge superviviente, por *no existir precepto alguno que determine cuáles deben ser los bienes comunes que deben incluirse en el haber de dicho cónyuge al liquidarse la sociedad de gananciales*, salvo, claro está, lo establecido en el artículo 1.406 del Código Civil, que en nada puede influir en el caso de autos."

Un argumento adicional a favor de la postura de la Dirección General de Tributos es el art 30 RISD a tenor del cual:

"La participación atribuible al causante en bienes que estén integrados en herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, se adicionará al caudal hereditario en la proporción que resulte de las normas que sean aplicables o de los pactos entre los interesados y, si éstos no constasen a la Administración en forma fehaciente, en proporción al número de interesados."

Si aplicamos esta regla a la disolución de la sociedad de gananciales llevaría a la respetar los pactos o acuerdos entre las partes, que son el cónyuge superviviente y los sucesores.

Por nuestra parte, consideramos que una interpretación detenida del art. 27 LISD respalda la postura mantenida por la Sentencia de la Audiencia Nacional y por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. En el tenor literal del citado precepto no encontramos base alguna que permita extenderlo más allá del fenómeno sucesorio (se refiere a la "partición", concepto genuinamente hereditario y a las "normas reguladoras de la sucesión") y cualquier pretensión de la Administración de implantar una partición fiscal, distinta de la civil, necesitaría de una norma que lo disponga expresamente, modificando el art. 27 LISD en este punto.

Esta modificación sería aconsejable para evitar que, mediante maniobras de planificación previa los herederos y el cónyuge reduzcan la carga fiscal por el impuesto sucesorio. Efectivamente, no parece muy lógico poner coto a maniobras elusivas en la fase de formación del haber hereditario con el art. 27 LISD y no hacerlo en la etapa previa, cuando ambas operaciones suelen ser simultáneas y pueden prestarse a conductas fraudulentas que, en la medida en que no se convierta la igualdad en la partición de la herencia en una igualdad en la división de gananciales, quedan hoy configuradas como puras economías de opción.

Lo cierto es que las reducciones por empresa familiar hay que aplicarlas con la normativa actual y a la luz de la misma no es posible fundamentar una liquidación que desoiga las adjudicaciones efectuadas entre el viudo y los herederos. Para aclararlo, sería preciso una modificación legal que adaptara la regulación del art. 27 LISD a los beneficios fiscales del art. 20 del mismo cuerpo legal, cambio tanto más necesario cuanto mayor importancia adquieren las reducciones por empresas familiares con las que la carga fiscal por el ISD se ha visto minorada notablemente por la vía de constituir sociedades patrimoniales que, eludiendo la transparencia fiscal, acogen todo el patrimonio, empresarial y no empresarial, de grandes fortunas, sociedades cuyas participaciones se acogen a la reducción del 95%.

³⁶ Dejamos a un lado, deliberadamente la cuestión de si el 95% de reducción debe aplicarse al valor real de la empresa o la vivienda o si deben antes prorratearse deudas y gastos deducibles. Este segundo es el criterio que mantiene la DGT en su Resolución 2/1999, junto con autores como POZUELO ANTONI, "El principio de equidad y la desustanciación...: en el Impuesto sobre Sucesiones" op.cit. p14 y CARO ROBLES, op.cit. p. 101. Sin embargo, FALCÓN y TELLA, op.cit. p. 7, considera que el texto de la norma no respalda la interpretación de la DGT, pues la Ley habla del 95% del valor de la empresa o vivienda. Esta misma postura mantienen TORRES CONEJO y REPISOLÓPEZ, op.cit. pp.49-50 para quienes solo debe deducirse, a efectos de girar el porcentaje de bonificación, las cargas y gravámenes que recaigan directamente sobre los bienes bonificados. Esto, sin embargo, puede conducir a la existencia de bases liquidables negativas, cuando el importe de deudas de la herencia sea considerable. Finalmente, en Cataluña, que ha aprobado una normativa propia en materia de reducciones empresariales y de vivienda, el Decreto interpretativo 356/1999, de 30 de noviembre, especifica que la reducción se aplicará sobre el valor neto de los bienes transmitidos minorado en el importe de las cargas y gravámenes que aparezcan directamente sobre los mismos y disminuyan su valor pero "sin prorrateo del importe de las deudas y gastos generales legalmente deducibles" (art. 3.1).

³⁷ Es decir, que guarden con el causante una relación de parentesco de cónyuge, descendiente o adoptado y, en el caso de que estos no existieran, ascendiente, adoptante o colateral.

³⁸ Contestación en la que se aborda una cuestión añadida cual es si se pierde el beneficio por transmitir el

7. CRITERIO A SEGUIR EN LA ATRIBUCIÓN A UNO DE LOS HEREDEROS DE LA REDUCCIÓN.

Casi paralelamente a la cuestión hasta ahora examinada, y una vez adoptada una postura sobre qué bienes integran la masa hereditaria a efectos fiscales, procede determinar a cuál de los herederos debe aplicarse el beneficio fiscal por transmisión de empresa familiar o vivienda habitual. Si se respeta íntegramente la división de gananciales realizada por los interesados la reducción a repartir girará sobre el 100% del valor del bien. Si optamos por la tesis tradicional que sostiene en su reciente Sentencia el T.S., estaremos hablando de la distribución de una reducción del 95% del valor del bien ³⁶. Pero en la hipótesis que mantenemos, esto es, respetar la reducción sobre el 100% del valor del bien si éste se encuentra en la herencia, ¿cuánto correspondería a cada causahabiente?

Las alternativas con claramente dos: a) atribuir el beneficio a quien resulte ser adjudicatario de los bienes, siempre en la hipótesis de que exista documento de partición de herencia; y b) prorratear la reducción entre todos los herederos que tengan derecho a ella ³⁷, en cumplimiento del art. 27 LISD.

La Resolución 2/1999 de la DGT ha optado por la segunda solución, de forma que cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, la reducción beneficiará a todos los causahabientes por igual (la ley se refiere a una igualdad proporcional, no absoluta, por lo que cada uno tendrá derecho a la reducción en proporción a su base imponible). Este criterio lo ha mantenido posteriormente en contestaciones concretas, como la de 12 de mayo de 2000 ³⁸.

Lo anterior significa que aunque por decisión de los herederos ³⁹ se atribuya a uno de los hermanos el negocio familiar o la vivienda, no por ello tendrán

derecho a disfrutar de la bonificación por el valor total del bien, sino que habrá que prorratear la bonificación a cada heredero según sus cuotas.

Este criterio, que comparte AGUSTÍN TORRES ⁴⁰, se asienta en la idea de que en nuestro Derecho el ISD se liquida por cuotas y no por adjudicaciones, considerando cumplida la condición de partida que establece la Ley: "en los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa...* estuviese incluido el valor de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades...". Pues bien, conforme a la naturaleza del ISD en nuestro Derecho, así como hemos mantenido que la división de gananciales le viene dada al impuesto, que solo incide en los bienes efectivamente incluidos en el caudal, la distribución de éste resulta indiferente, porque la Ley entiende que en la base de cada heredero se inserta una cuota teórica de cada bien del caudal. De ahí que, aunque se adjudique a uno solo de los herederos un bien concreto, el impuesto se liquida como si a todos se les hubiera atribuido el porcentaje de ese bien que corresponda a su alícuota en la herencia.

Sucede, sin embargo, que el principio de igualdad viene referido según el art. 27 LISD y 56 RISD a los aumentos de valor, supuestos de no sujeción y exenciones, mientras que el legislador quiso articular las ventajas fiscales para la empresa familiar en forma de reducciones en la base, que no pueden equipararse a exenciones ⁴¹. Esto permite dudar seriamente de que el principio de igualdad, tal y como hoy está formulado, pueda seguirse en este caso.

Buena parte del problema planteado deriva de que las reducciones existentes en la Ley 29/1987 hasta la introducción de las de empresa familiar y vivienda habitual se aplicaban (y aplican) personalmente, al heredero que reúne la condición subjetiva a que responden. Es el caso de las reducciones por parentesco, minusvalía y la percepción de seguros de vida.

R. FALCÓN Y TELLA⁴² ha criticado la aplicación del principio de igualdad a la distribución de la reducción por entender que el art. 27 se refiere a la formación de la base imponible, pero no a los pasos siguientes necesarios para la liquidación del impuesto, entre los que se encuentran las reducciones.

A esto se añade que junto a los requisitos objetivos que debe reunir la empresa familiar y la vivienda habitual para acogerse a la reducción, es indispensable que el valor de la adquisición se mantenga durante al menos diez años⁴³. Este requisito de mantenimiento condiciona necesariamente la aplicación del beneficio, pues si se prorratea entre todos los herederos, incluyendo aquellos a los que no se adjudique la empresa, nos encontramos con que todos los que no reciban el bien incumplen inmediatamente la condición de mantenimiento, debiendo proceder a la regularización exigida por la Ley. Claro que en el requisito del mantenimiento la interpretación de la DGT ha sido bastante generosa, exigiendo tan solo mantener el valor de la adquisición, por lo que podría argumentarse de contrario que la cuota ideal en el bien bonificado sigue correspondiendo a cada heredero, aunque realmente la titularidad jurídica se haya atribuido a uno solo de ellos.

El efecto más perturbador que tiene el criterio de reparto proporcional es el de sujetar a todos los herederos a las decisiones del adjudicatario del bien, pues en función de que mantenga o no la empresa o vivienda recibida, permitirá conservar o hará perder el beneficio fiscal a sus coherederos.

De forma que habría sido más razonable concretar el beneficio exclusivamente en el adjudicatario del bien, ya que el principio de igualdad en la partición no parece directamente aplicable a la formación de la base liquidable. Y desde el punto de la finalidad de los beneficios fiscales por empresa familiar, parece más lógico beneficiar a quien resulta adjudicatario efectivo de la empresa, cuya continuidad quiere garantizar el Derecho tributario.

Esta es la postura adoptada por la Comunidad de Cataluña, que ha ejercido sus competencias normativas sobre las reducciones en la base del ISD aprobando su propia regulación del beneficio (art. 30.1.d) Ley 25/1998, de 31 de diciembre, modificada por Ley 4/2000, de 26 de mayo) y una norma reglamentaria (Decreto 356/1999, de 30 de diciembre) en la que apuesta claramente por subjetivizar la reducción del 95% atribuyéndola por entero al adjudicatario del bien bonificado, que es a quien se exige el mantenimiento.

Dispone expresamente el art. 2 del mencionado Decreto que "serán beneficiarios de la reducción, si procede, el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de aquellos bienes según la partición, siempre que cada uno de ellos cumpla con los requisitos subjetivos legalmente previstos". Claro que la norma catalana no se refiere expresamente a la inclusión del valor de la empresa en la base imponible de una adquisición *mortis causa* sino que solo exige que en el caudal relicto del causante figuren cualesquiera de los bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción, con lo que salva el escollo de no entender aplicable la reducción más que por lo que efectivamente se incluye en la base de cada heredero, que es su porción teórica en la herencia aplicada sobre el valor de la empresa familiar o la vivienda habitual.

La postura adoptada por el legislador catalán parece más respetuosa con la finalidad de la reducción, pero plantea el problema del aumento de valor resultante de la comprobación que deberá, en cualquier caso, prorratearse entre todos los herederos, incluyendo aquellos que no hayan recibido el bien bonificado (y por tanto no se les haya aplicado la reducción), lo que no resulta muy equitativo, pues se les considera adquirentes de una porción ideal del bien, en lo que se refiere al aumento de valor, pero no para la aplicación de la reducción.

Una tesis intermedia, aunque limitaría el alcance del beneficio, es la de en-

bien recibido a otro heredero que también pertenece al grupo de parentesco con derecho a la reducción. En este punto sí se ha observado un cambio de criterio en la doctrina administrativa, pues en la contestación de 12 de mayo de 2000 sostiene que tal pérdida no se produce, al no salir el bien del círculo de los que la Ley quiere beneficiar con la reducción, mientras que en las 9 de abril y 7 de marzo de 2001 parece no distinguir entre transmisión a otro coheredero y transmisión a cualquier otra persona, considerando que en ambos supuestos se debe regularizar lo dejado de ingresar más intereses.

³⁹ En cambio, si la adjudicación a uno de los herederos en concreto viene estipulada en testamento, el reparto proporcional no procede, como aclara la Resolución 2/1999 a la luz del art. 27 que también excluye en estos casos el prorrateo del incremento de valor.

⁴⁰ Op.cit. p. 17.

⁴¹ Como acertadamente observa CARO ROBLES, op.cit. p. 95, los bienes con derecho a reducción están sujetos y no exentos. En consecuencia —apuntamos nosotros— la reducción no afecta ni a la masa hereditaria ni a las porciones hereditarias resultantes de su distribución, pues es una vez hallada la base imponible de cada heredero cuando procede practicar la reducción del 95%.

⁴² FALCÓN Y TELLA, "Las reducciones en la base imponible del ISD", *Quincena Fiscal*, nº 8 abril 1999, p. 6.

⁴³ Cinco años en Cataluña, según su normativa propia (art. 30.1 Ley 25/1998, del Parlamento de Cataluña, de 31 de diciembre, modificada por Ley 4/2000, de 26 de mayo, del Parlamento de Cataluña, de Medidas fiscales).

tender aplicable la reducción solo al adjudicatario de la empresa pero en la porción ideal de herencia que por ley o testamento le corresponde, al entender que fiscalmente solo está incluido en su base imponible una porción del bien bonificado, más allá de la cual no puede aplicarse la reducción.

8. CONCLUSIÓN.

No existe una solución respetuosa a la vez con el sistema liquidador del impuesto y con el sentido teleológico de la reducción a los dos problemas que hemos abordado. Esto se debe a que la introducción de los beneficios fiscales en 1996 debió venir acompañada de un ajuste en la mecánica liquidatoria del ISD al nuevo elemento de la reducción por empresa familiar y vivienda habitual.

Sería preciso, a nuestro entender, una modificación legal del art. 27 que contemplara expresamente el caso de las reducciones empresariales y por vivienda concretando, por un lado, el alcance que tiene el principio de igualdad en relación con la división de los gananciales y, por otro, a quién y en qué importe debe aplicarse el importe de la bonificación.

Esta modificación debería, en nuestra opinión, aplicar un criterio de igualdad en la liquidación de la sociedad ganancial para evitar operaciones de planificación que hoy no se pueden atajar con el instrumento del art. 27 LISD y especificar, por otro lado, que tal principio no alcanza a la determinación de la base liquidable, por lo que no es obstáculo legal para la aplicación de la reducción íntegramente al adjudicatario de los bienes bonificados.