

La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente

Análisis de las Consultas de la [DGT V1788/2020](#), [V1790/2020](#) y [V1792/2020](#), de 5 de junio

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto

El presente comentario analiza las consecuencias que pueden derivarse de tres consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, de las cuales se deduce, en contra del criterio manifestado hasta entonces por el centro directivo, que las adquisiciones de empresas familiares a través de pactos sucesorios con entrega de presente no podrán beneficiarse de la reducción sobre la base imponible prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

1. Supuesto de hecho

El artículo 20 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), en el que se regulan las reducciones del impuesto, prevé sendas reducciones sobre la base imponible para la adquisición de las llamadas empresas familiares, beneficio fiscal que el artículo 20.2 c) se encarga de regular para las adquisiciones *mortis causa*, y el artículo 20.6 para las realizadas *inter vivos*.

De ese modo, el apartado 2 c) del artículo 20 de la LISD será aplicable cuando la sucesión se haya producido tras la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de dicha ley, relativo a «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio», mientras que el apartado 6 de aquel precepto se aplicará cuando el contribuyente haya realizado el hecho imponible previsto en el apartado b) del citado artículo 3.1, referido «a la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “intervivos”».

Sin embargo, existen algunos tipos de transmisiones gratuitas cuya clasificación, como actos *inter vivos* o *mortis causa*, plantea problemas, ya que presentan una naturaleza híbrida, pudiendo apreciarse en ellas características propias de ambos tipos de transmisiones. Este es el caso de determinados pactos sucesorios aceptados por algunos derechos civiles forales y especiales que permiten a una persona ordenar los bienes de su herencia adelantando su transmisión a algún momento previo a su fallecimiento, de forma que el instituido puede adquirir la propiedad de aquellos en vida del instituyente.

Esto sucede, precisamente, con el pacto sucesorio previsto en el derecho civil de las Islas Baleares, denominado «finiquito de legítima», al que se refieren las Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT), V1788/2020 (NFC076763), V1790/2020 (NFC076764) y V1792/2020 (NFC076765), todas de 5 de junio.

Pues bien, en tales resoluciones el centro directivo introduce un importante matiz respecto del criterio que venía aplicando hasta entonces, matización que deriva en la imposibilidad de aplicar el beneficio fiscal regulado en el artículo 20.2 c) de la LISD, cuando la transmisión de la empresa familiar se realiza a través de uno de tales pactos sucesorios. Ello es así porque, tras considerar que ese ha de ser el precepto aplicable a las citadas transmisiones –y no, por tanto, el apartado 6 del citado art. 20, aplicable en supuestos de adqui-

siones *inter vivos*–, la DGT interpreta literalmente los requisitos a los que aquel precepto subordina la aplicación de la reducción sobre la base imponible, considerando que uno de ellos es el fallecimiento físico del causante lo cual, al no producirse en pactos sucesorios con eficacia de presente, provoca la inviabilidad de la aplicación del citado beneficio fiscal.

2. Doctrina de la DGT

La DGT determina en las consultas objeto de análisis que, teniendo en cuenta la naturaleza híbrida de los pactos sucesorios con eficacia de presente, como el finiquito de legítima balear, la normativa que les resulta aplicable es la prevista para las adquisiciones *mortis causa*, conclusión que sustenta, básicamente, sobre dos argumentos. En primer lugar, ateniendo a lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones que, a efectos de ese impuesto, califica como títulos sucesorios, además de la herencia y el legado, entre otros, a los contratos o pactos sucesorios. Y, en segundo lugar, porque el propio Tribunal Supremo (TS), en su Sentencia de 9 de febrero de 2016 (rec. núm. 325/2015 –NFJ061892–), ha determinado que los pactos sucesorios –todos ellos– son adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona; sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante.

Teniendo en cuenta lo anterior, el centro directivo concluye que los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción de la base imponible en el caso de adquisiciones de empresas familiares mediante pactos sucesorios de presente, como es el caso objeto de consulta, han de ser los establecidos en el artículo 20.2 c) de la LISD.

Pues bien, teniendo en cuenta que –en opinión de la DGT–, uno de los requisitos establecidos para la aplicación de dicho precepto se traduce en la exigencia de que el causante sea una persona fallecida, el centro directivo concluye que la reducción regulada en el artículo 20.2 c) de la LISD no resultará aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, como el «finiquito de legítima», al no haberse producido en esos casos el fallecimiento del causante o instituyente del pacto sucesorio.

A este respecto –añade–, no cabe interpretar que, dada la especial naturaleza de los pactos sucesorios de presente, deberían aplicarse las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas *inter vivos*, debido a que en estos pactos sucesorios el causante de la adquisición aún no ha fallecido, ya que en su opinión ello implicaría un recurso a la analogía vetado por la Ley General Tributaria.

Por otra parte –continúa argumentando el centro directivo–, 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, el legislador lo habría hecho expresamente.

3. Comentario crítico

Con el criterio mantenido en las consultas citadas, el centro directivo modifica su doctrina anterior, en virtud de la cual venía entendiendo que, en el ámbito del ISD, los pactos sucesorios con eficacia de presente –incluyendo los que tengan por objeto una empresa familiar– deben gravarse de igual modo que el resto de adquisiciones *mortis causa*. Dicha premisa, tal y como ha sostenido la Administración tributaria –entre otras, en las Consultas vinculantes V2404/2006, de 29 de noviembre (NFC023741); V0138/2007, de 22 de enero (NFC023973); V1731/2008, de 24 de septiembre (NFC030981); V1940/2009, de 4 de septiembre (NFC035520); V2233/2012, de 20 de noviembre (NFC045886); V2948/2014, de 3 de noviembre (NFC052796), o V2235/2019, de 20 de agosto (NFC073440)–, puede predicarse «tanto en lo referente a la aplicación de las reducciones como en lo relativo a todos los demás elementos del impuesto (hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, deuda tributaria, sujeto pasivo, etc.)», con la salvedad relativa al devengo del impuesto en esos casos ya que, en virtud de lo previsto en el artículo 24 de la LISD, tras su modificación en 2004, en los supuestos de contratos o pactos sucesorios el devengo se entenderá producido «el día en que se cause o celebre dicho acuerdo».

Por tanto, en los supuestos de adquisiciones *mortis causa* de la empresa familiar, la DGT ha sido proclive a aplicar –v. gr. Consulta vinculante V1731/2008, de 24 de septiembre (NFC030981)– el beneficio fiscal que, en forma de reducción sobre la base imponible, contempla la LISD en su artículo 20.2 c).

Sin embargo, en las consultas objeto de este comentario, y tras confirmar efectivamente que el precepto aplicable en esos casos, a efectos de determinar los beneficios fiscales aplicables, es el artículo 20.2 c) de la LISD, la DGT realiza un análisis literal de los requisitos legales exigidos en él para la aplicación de la citada ventaja fiscal, destacando a esos efectos la referencia que hace dicho precepto a «la persona fallecida», o al «fallecimiento» del causante. Ello conduce al centro directivo a considerar que el fallecimiento físico del causante es una condición *sine qua non* para aplicar la ventaja fiscal recogida en el citado precepto, lo cual, por tanto, impide su aplicación en el caso de las adquisiciones realizadas mediante pactos sucesorios como el finiquito de legítima, en los que precisamente no concurre la aludida circunstancia.

Con ese razonamiento el centro directivo sitúa a las adquisiciones de empresas a través de los pactos analizados en una especie de «limbo», claramente perjudicial para dichos negocios jurídicos y, en última instancia, para garantizar la sucesión de las empresas familiares en nuestro país. Así, por un lado, se cierra el paso a la aplicación del artículo 20.6 porque tales transmisiones patrimoniales no pueden considerarse realizadas *inter vivos* y, por otro lado, impide la aplicación del artículo 20.2 c), en este caso porque, aun cuando se trata de un precepto en principio aplicable a las transmisiones *mortis causa* como las realizadas a través de los pactos que nos ocupan, la imposibilidad de constatar el fallecimiento físico del causante imposibilita su aplicación.

Esta situación es consecuencia, a nuestro juicio, de una labor interpretativa centrada en la estricta literalidad del artículo 20.2 c), que conlleva ignorar tanto las particularidades que rodean a la institución del pacto sucesorio con entrega de presente, como la propia finalidad del precepto –traducida en la reducción de la carga tributaria para favorecer el relevo intergeneracional de los negocios familiares–. En ese sentido, el propio TS se ha caracterizado por defender una interpretación finalista de las normas en las que se recogen beneficios fiscales previstos para la empresa familiar, huyendo de formalismos que pudieran obstaculizar la finalidad que subyace en un beneficio fiscal patrocinado desde la Unión Europea, y que no es otra que la de favorecer y facilitar la continuidad de las empresa familiares.

Por ello, y ante las dudas que han surgido de la mano de la última interpretación de la DGT, parece necesaria una solución que arbitre una salida a la situación generada por dicho criterio interpretativo. En ese sentido, y teniendo en cuenta la necesaria seguridad jurídica que debería presidir la cuestión que nos ocupa, entendemos que sería deseable una manifestación expresa por parte del legislador que permitiese solucionar una cuestión que afecta de manera relevante a la viabilidad de la sucesión intergeneracional de la empresa familiar, sobre todo en algunas comunidades autónomas donde este tipo de pactos sucesorios se utilizan frecuentemente con esa finalidad.

En ese sentido –y aunque podría modificarse el art. 20.2 c) de la LISD, para sustituir la referencia al «fallecido» por otra que, como el término «causante», evite los referidos problemas que suscita la interpretación literal del precepto–, la solución podría pasar por una modificación normativa que permitiese expresamente aplicar los requisitos previstos en el artículo 20.6 de la ley, también en los casos en que las empresas familiares se transmitan a través de un pacto sucesorio de presente.

Esa ha sido la opción por la que se ha decantado, por ejemplo, la comunidad autónoma gallega. Es concretamente el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado –que en su art. 8.Seis regula la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias en los pactos sucesorios– el que ha establecido expresamente que:

[...] en caso de los hechos imponibles contemplados en el apartado a) del artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en los que no se produjese el fallecimiento del transmitente, los requisitos para la aplicación de la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias serán los establecidos para las adquisiciones inter vivos.

Además, cabe recordar que también en el ámbito estatal se ha modificado la normativa para aplicar determinados aspectos previstos para las transmisiones *inter vivos* a las ope-

raciones realizadas mediante pactos sucesorios. Así, por ejemplo, tal y como ya comentamos, en 2004 el legislador estableció respecto de ellos la aplicación, en materia de devengo, del criterio propio de las transmisiones *inter vivos*. En el mismo sentido, el Proyecto de ley contra el fraude fiscal, actualmente en tramitación, contempla la modificación del artículo 30 de la LISD, que regula la acumulación de donaciones, para incluir en él los supuestos de contratos y pactos sucesorios que produzcan adquisiciones en vida del causante, resolviendo así una cuestión que ha generado una nutrida controversia debido a la ya aludida naturaleza híbrida de tales pactos.

Por otra parte, entendemos que la referida propuesta de modificación legislativa planteada aquí vendría a solucionar un conflicto interpretativo que se ha suscitado a raíz de un cambio de criterio administrativo, y no tanto a dar respuesta a un «olvido» del legislador. Coincidimos así con la afirmación de la DGT, en virtud de la cual entiende que «tampoco cabe presumir que se trate de un olvido del legislador», aunque dicha coincidencia obedece a razones diferentes a las esgrimidas por el centro directivo. Este alude a la ausencia de olvido por parte del legislador para argumentar que, si este hubiera querido establecer una regla especial y extender la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2 c) a los llamados pactos sucesorios de presente, lo habría hecho expresamente, del mismo modo que estableció una regla especial para el devengo de este tipo de pactos sucesorios en el último inciso del artículo 24.1 de la Ley 29/1987. A nuestro juicio, sin embargo, no existió olvido por parte del legislador, sino de una falta de concreción respecto de una materia que, teniendo en cuenta la línea de interpretación seguida hasta la publicación de las referidas Consultas de la DGT de 5 de junio de 2020, parecía no necesitar aclaración.

Así pues, el cambio normativo propuesto no vendría a solucionar un defecto de regulación intencionado, sino más bien a dar seguridad jurídica a una cuestión que, ahora sí, está necesitada de aclaración, al haberse modificado la interpretación que venía sosteniendo la Administración tributaria. De lo contrario, las transmisiones de empresas realizadas mediante pactos o contratos sucesorios de presente, únicamente podrían beneficiarse de las reducciones previstas a estos efectos en la legislación fiscal de aquellas comunidades autónomas en las cuales, o bien se haya optado por utilizar en tales normas el término «causante», en lugar de la palabra «fallecido» –como sucede en Cataluña (art. 11 Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones)–, o bien sus administraciones sostengan una interpretación de su propia normativa más acorde con la ya reiterada finalidad de las reducciones analizadas.