

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090853

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1148/2023, de 19 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7855/2021

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. Cumplimiento del requisito de la edad en uno de los donantes. Ha de convenirse que los requisitos exigidos al donante, y en concreto el que nos ocupa, se solventaba en donaciones de bienes o derechos de la sociedad de gananciales, y más en concreto respecto de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando uno hubiera alcanzado la edad de 65 años, por mor del citado art. 38 Rgto. ISD, «en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación», pero anulado este, la tesis de la parte recurrente no tiene apoyo normativo alguno, y es evidente que la interpretación realizada por la sentencia parcialmente transcrita, partiendo de que hay a efectos tributarios una donación por cada cónyuge, dicho requisito de la edad debe de concurrir en el donante de cada una de las donaciones, o lo que es lo mismo, en la donación de bienes comunes del matrimonio, ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años, en el caso de que sólo la haya alcanzado uno de los cónyuges, como es el caso, sólo cabe la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los cónyuges que ha alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad, esto es, sólo cabe cuando se cumplan los requisitos que legalmente se exige. Como una constante jurisprudencia reitera la legislación reguladora de la materia de la sucesión en la empresa familiar responde al deseo del legislador de la continuidad de la empresa familiar, para lo que ha dispuesto diversos incentivos fiscales, uno de los cuáles es la reducción en la base imponible del ISD de los hijos del valor de las acciones o participaciones en la sociedad que desarrolle la sociedad familiar, lo que conlleva que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no pierdan de vista la voluntad del legislador claramente manifestada en la normativa aplicable. [Vid., SSTs de 10 de enero de 2022, recurso n.º 1563/2020 (NFJ084467)]. Una cosa es transitar hacia una interpretación favorable de la norma, y otra bien distinta es de forma voluntarista desconocer la norma, siendo evidente que en lo que ahora interesa, el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, entre los que se encuentran, que se trate de bienes o derechos exentos del IP, que no otro alcance posee la remisión que se hace en el art. 20.6 Ley ISD a la normativa de este impuesto, y un requisito de edad, que es evidente que en la donación, que se hace de madre a hijos, no se cumple. Por tanto el Tribunal resuelve que en los casos de transmisión de participaciones «inter vivos», en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, el requisito de la edad contemplado en el art. 20.6 a) Ley ISD para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro. [Vid., ATS, de 29 de junio de 2022, recurso n.º 7855/2021 (NFJ086918) y STSJ de Andalucía (Sede en Granada), de 8 de junio de 2021, recurso n.º 905/2018 (NFJ086920) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.
RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 38.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.148/2023

Fecha de sentencia: 19/09/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7855/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/09/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7855/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1148/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7855/2021, interpuesto por don Olegario, representado por la procuradora de los tribunales doña Sonia Escanilla Sevilla, bajo la dirección letrada de doña Patricia Isabel Fernández Orland, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda, Granada) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha 8 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 905/2018, en el que se impugna la Resolución de 30 de abril de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), Sala de Granada, que desestima la reclamación económico administrativa n.º NUM000 contra la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se han personado en este recurso como partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia y la JUNTA DE ANDALUCÍA representada y dirigida por la Letrada de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 905/2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda, Granada) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con fecha 8 de junio de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" FALLAMOS:

Se desestima el recurso interpuesto por D. Olegario contra la Resolución de 30 de abril de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Sevilla, que se confirma por ser ajustada a Derecho.

Con imposición de las costas de esta instancia a la parte recurrente, costas que se limitan a la cantidad máxima de 300 euros a abonar a la Administración estatal, y otros 300 euros a la Administración autonómica".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de don Olegario recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda, Granada) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía tuvo por preparado mediante Auto de 26 de octubre de 2021, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 29 de junio de 2022, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Discernir, en los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, cómo debe entenderse cumplido el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, bien tomando como referencia el grupo familiar, con lo que, si se cumple el referido requisito en uno de los cónyuges, se entendería cumplido el presupuesto o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos de edad o incapacidad que exige el citado artículo 20.6, teniendo en cuenta, en este sentido, que por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 quedó anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impide desde entonces que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en relación con el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]"

Cuarto. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de don Olegario, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...en su día, se dicte SENTENCIA por la que, estimando los motivos alegados por esta parte, revoque la sentencia recurrida y consiguientemente, dicte en su lugar sentencia por la que se estime el recurso contencioso administrativo interpuesto por esta parte contra la Resolución de 30 de abril de 2018 del TEARA, Sala de Granada, anulando la liquidación del Impuesto sobre Donaciones dictado por la Dependencia de Inspección en Almería de la Agencia Tributaria de Andalucía, con todos los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiere lugar".

Quinto. *Oposición de la Administración General del Estado al recurso de casación.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión, en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, desestime el mismo, confirmando la sentencia recurrida".

Sexto. *Oposición de la Junta de Andalucía al recurso de casación.*

También, la representación procesal de la JUNTA DE ANDALUCÍA se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...tras los trámites pertinentes desestime el citado recurso y las pretensiones en él ejercitadas, confirmando la sentencia impugnada y resolviendo la cuestión con interés casacional objetivo planteada en el auto de admisión de conformidad con lo expuesto en el cuerpo de este escrito".

Séptimo. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 12 de septiembre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre el debate.*

Centra el auto de admisión el debate en los siguientes términos:

1. El día 10 de junio de 2011, se otorgó escritura pública en la que don Jose María y doña Elvira donaron a cada uno de sus dos hijos, don Carlos Alberto y don Olegario (este último es el que recurre ahora en casación) el pleno dominio de ciento cincuenta participaciones sociales de la mercantil Francisco Salas e Hijos, S.L. y la nuda propiedad de otras ciento cincuenta, donación a cada hijo que se valoraba en conjunto en 1.000.144,14 euros, de los que 578.118 euros correspondían a las participaciones donadas en pleno dominio y 422.026,14 euros correspondían a las participaciones donadas en nuda propiedad.

2. El recurrente en casación presentó el 5 de julio de 2011 autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con una base imponible de 1.000.144,14 euros, y una base liquidable de 10.001,44 euros, al aplicarse la reducción autonómica por adquisición de participaciones en entidades.

3. La Oficina Gestora inició el 10 de febrero de 2015 procedimiento de comprobación limitada, que culminó con la emisión de dos liquidaciones (una por donante dado el carácter ganancial de lo donado) por importe de 135.423,05 euros, al considerar que en el supuesto analizado no concurría alguno de los requisitos previstos en el artículo 20.6 LISyD, en concreto, la exigencia para la aplicación de la deducción autonómica de que el donante tuviese sesenta y cinco años o más, o se encontrase en situación de incapacidad permanente, o en grado de absoluta o gran invalidez, acreditándose que la donante (madre del donatario) no cumplía este requisito, al tener sesenta y tres años al momento del devengo del impuesto.

4. Impugnada esta liquidación, el TEARA desestima la reclamación mediante acuerdo de 30 de abril de 2018, invocando la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 que declaró nulo el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre) ["RISyD"], precepto que reputaba una sola donación los casos de donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal y, consecuentemente, desde ese momento se practican dos liquidaciones distintas por la parte donada por cada cónyuge integrante de la sociedad de gananciales, por lo que "ha de entenderse que los requisitos exigidos por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 se establecen para cada donación por lo que, el referido a la edad para el disfrute del beneficio fiscal que nos ocupa, deberá ser cumplido por cada donante" (sic).

5. Frente a la resolución del TEAR se interpuso recurso contencioso-administrativo n.º 905/2018 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Granada, que lo desestimó en sentencia de 8 de junio de 2021, al entender que "la donación efectuada por Dª Elvira a su hijo, recurrente en este proceso, no cumple con el requisito exigido por el artículo 20.6 de la Ley 29/87, al tener Dª Elvira en el momento de la donación menos de 65 años, ya que desde la STS de 18 de febrero de 2009 cada cónyuge que forma parte de una sociedad ganancial dona su parte, y no se trata de una sola donación, sino de una donación por cada cónyuge, lo que obliga a desestimar el recurso interpuesto y confirmar la actuación administrativa impugnada" (sic).

Segundo. *Posición de las partes .*

La parte recurrente impugna la sentencia de instancia considerando que se ha infringido el art. 20.6 de la Ley 29/1987, "En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez", en conexión con el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991; entiende que la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Febrero de 2009, resuelve una cuestión de ilegalidad, pero no se pronuncia sobre el alcance y consecuencias que dicha anulación pueda tener en relación al cumplimiento de los requisitos contenidos en el art. 20.6 de la Ley 29/1987, ni del artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, que deben ser aplicados conforme al espíritu y finalidad de la norma, tal y como viene siendo defendido de forma reiterada por la jurisprudencia, de proteger la empresa familiar sin que la transmisión de la misma de lugar a su desaparición, por lo que basta con que se cumpla el requisito de la edad en el padre para que se pueda aplicar la reducción también en la donación efectuada por la madre. Al efecto, entiende que ya que se establece como requisito previo para la aplicación de la reducción en la donación, la exención de las participaciones donadas en el Impuesto sobre el Patrimonio del donante, y los requisitos exigidos para la citada exención, se entienden cumplidos si concurren en el grupo familiar, bastando eso para que sea de aplicación la exención (y por tanto la reducción en la donación) a todos los miembros del mismo, y todo ello es mantenido por la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, que defiende el espíritu y finalidad de la norma del art. 20 de la Ley 29/1987, en cuanto a la voluntad del legislador de hacer posible la supervivencia de la empresa familiar. Igualmente defiende la interpretación finalista de la norma, conforme a las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V828 - 07 y V2193 -09. Consultas a las que se ha atendido la recurrente, sin que el cambio de criterio de la DGT le pueda afectar atendiendo a la fecha de la donación.

Respecto de la conexión existente con el Impuesto sobre el Patrimonio, señala que se "buscó que el empresario individual que ejerce la actividad y vive de las rentas que éste le proporciona no tenga que abonar anualmente un tributo por la titularidad de los bienes que constituyen su medio de vida, al tiempo que constituye un elemento generador de riqueza para la colectividad, que conviene conservar". De este modo, "la exención de tales bienes a partir del 1 de enero de 1994 introducía una clara asimetría en el tratamiento fiscal de la empresa familiar porque si bien no se tributaba periódicamente por ésta en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando se transmitía - habitualmente a los hijos- por vía de herencia o donación, la carga fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ponía en peligro su subsistencia", razón por la cual a partir del 8 de junio de 1996 se aplican beneficios fiscales bajo forma de reducción en la base imponible del impuesto sucesorio. Y en esta línea se desenvuelve una amplia jurisprudencia, de suerte que siguiendo la misma, lo que se exige es que los requisitos se cumplan en el grupo familiar, en este caso basta que concorra en el padre, por lo que resulta de aplicación la reducción practicada en la donación de la madre, con independencia de que ésta no hubiera cumplido 65 años en el momento de la donación.

Al respecto trae a colación la sentencia número 437/2020 de 5 de Octubre de 2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, la cual resulta contradictoria con la sentencia impugnada.

Aduce la infracción de los principios de seguridad jurídica, legalidad, y confianza legítima y buena fe. En esta línea recuerda los efectos del art. 89.1 de la LGT, en el sentido de que las consultas vinculantes tienen el efecto de que los órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en ellas, a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dichos obligados y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo que se ha desconocido en su caso.

También, considera la parte recurrente, que se ha desconocido el principio constitucional del art. 9.3 C.E, sobre la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, aparte de los principios la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes

públicos, y la jurisprudencia que los interpreta, pues considera de aplicación la consulta vinculante de la DGT V1604-11, de fecha 21 de junio de 2011, y sin embargo la donación de las participaciones objeto del acuerdo de liquidación impugnado se produce en fecha 10 de junio de 2011, por lo que en la fecha de devengo del impuesto no estaba en vigor la citada consulta, por lo que no es aplicable, al ser posterior y ser una consulta desfavorable y restrictiva de los derechos individuales.

El Sr. Abogado del Estado considera que lo recogido en la sentencia de instancia tiene un alcance general para todo tipo de donaciones de bienes comunes, sirviendo para los supuestos normales como para aquellos en los que la donación goce de algún beneficio fiscal, como es el caso de la donación de una empresa o de participaciones en entidades del donante a la que se refiere la cuestión suscitada y que se regula, a nivel estatal, en el art. 20.6 de la LISD en relación con el apartado octavo de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio. La sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009, publicada en el BOE para general conocimiento, de acuerdo con el artículo 126.2 LJCA, resulta definitiva a los efectos del asunto que en este se dilucida; se pronuncia sobre el art. 38 del reglamento, el cual se separa de los arts. 60.4 y 61.4; siendo evidente la norma tributaria ha regulado con características propias los efectos tributarios en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones de los actos dispositivo sobre bienes integrados en la sociedad de gananciales; desde el planteamiento de la especificidad de las normas tributarias, es inaceptable que las donaciones de bienes gananciales tengan un tratamiento si son únicas y otro diferente, cuando deban ser acumuladas a otras que no son de bienes gananciales; concluyendo que mientras que los citados arts. 60.4 y 61.4 se ajustan a la ley 29/1987, en cambio no se ajusta el art. 38, puesto que la excepción que contempla necesitaba una previsión legal específica, que exceptuara el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en la Ley. La jurisprudencia de la Sala, sentencias de 22 de junio y 22 de noviembre de 2002 ya habían declarado la improcedencia de liquidaciones fundadas en el artículo 38 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre. Todo ello es independiente de la voluntad del legislador en este caso de dar continuidad a la empresa familiar con el otorgamiento de ese beneficio. No se puede prescindir, por tanto, del hecho indiscutido de que nos encontramos ante dos donaciones y no una y de que los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio, en este caso que los donantes tengan más de 65 años (artículo 20.6.a) LISD) se deben cumplir en ambos respecto a la donación de sus respectivas participaciones.

Por lo demás, considera que si bien con la redacción del art. 38 del Reglamento del Impuesto, la DGT en consultas anteriores a la publicación de la STS de 18 de febrero de 2009, mantuvo la tesis que propugna la recurrente, desde la publicación de la sentencia indicada en febrero o marzo de 2009, fecha a partir del cual debe entenderse expulsado el precepto y no aplicable por tanto el mismo, las donaciones posteriores como la que nos ocupa, que tuvo lugar el 10 de junio de 2011, sin necesidad de consulta alguna que viniera a dar carta de naturaleza a dicho fallo, se ven afectadas y debe entenderse por tanto que existen dos donaciones independientes y no una. No hay vulneración del principio de seguridad jurídica y del principio de confianza legítima cuando desde el mes de febrero de 2009, el precepto reglamentario que habilitaba la posibilidad de dictar una única liquidación sobre la base de la existencia de una donación única, ha sido expulsado del ordenamiento jurídico.

El Sr. Letrado de la Junta de Andalucía se adhiere a la postura del Sr. Abogado del Estado, en el sentido de la claridad de la norma, al exigir el requisito de la edad del donante. Insiste sobre lo dicho en la sentencia de 18 de febrero de 2009 que, resolviendo una cuestión de ilegalidad, anuló el art. 38 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y aclaró que, cuando los cónyuges de una sociedad ganancial hacen una donación, hay que reputarla hecha por cada uno de los cónyuges separadamente, procediendo a realizar liquidaciones tributarias independientes. Añade que no puede acogerse la tesis de la recurrente, en cuanto que la Ley de Patrimonio en modo alguno avala su interpretación, puesto que la remisión efectuada por la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones lo es sólo a efectos del derecho a la reducción que establece, y los requisitos exigidos para la citada exención, se entienden cumplidos si concurren en el grupo familiar, bastando eso para que sea de aplicación la exención (y por tanto la reducción en la donación).

Para esta parte recurrida el auto de admisión se ha limitado a seleccionar como cuestión de interés casacional la antes comentada, por lo que sin perjuicio de poder entrar a dilucidar otras cuestiones conexas, queda extramuros del recurso de casación otros motivos como los alegados por la recurrente, en todo caso, la respuesta a la cuestión que se plantea sobre el alcance de las consultas tributarias se encuentra en la propia sentencia recurrida que analiza de forma pormenorizada esta cuestión, poniendo de relieve que el carácter vinculante que despliegan las consultas tributarias no es absoluto sino que está limitado en el propio precepto; en este caso, por demás, ha mediado una sentencia, la citada de 18 de febrero de 2009, que expulsó del ordenamiento jurídico al art. 38 del Reglamento del Impuesto, solventando las dudas en cuanto a la independencia de las donaciones de las participaciones sociales de los cónyuges en régimen ganancial, por lo que las consultas vinculantes, V-828 y V 2193/09, ni pueden considerarse vigentes ni prevalecer respecto del cambio normativo y jurisprudencial acontecido, como acertadamente indica la sentencia recurrida; el que con posterioridad la Consulta V2193-09, realizada después del dictado de la sentencia de 18 de febrero de 2009, reitera el criterio original en nada obsta a lo expuesto ya que la consulta no analiza siquiera ese cambio de regulación de modo que no puede surtir el efecto pretendido; además con carácter previo a la autoliquidación del Impuesto, ya se había recaído otra Consulta vinculante pero en sentido opuesto, concordante con la tesis que avala la sentencia recurrida.

Tercero. Cuestiones a dilucidar.

Anteriormente se ha dado cuenta del tenor de la cuestión de interés casacional objetivo, limitada a una sola en los términos vistos. La parte recurrente plantea tres cuestiones o, más en consonancia con la denominación dada por la recurrente, tres motivos de casación.

Como bien señala la Sra. Letrada de la Junta de Andalucía, "...sin perjuicio de poder entrar a dilucidar otras cuestiones conexas, queda extramuros del recurso de casación otros motivos como los alegados por la recurrente, en todo caso, la respuesta a la cuestión que se plantea sobre el alcance de las consultas tributarias se encuentra en la propia sentencia recurrida que analiza de forma pormenorizada esta cuestión, poniendo de relieve que el carácter vinculante que despliegan las consultas tributarias no es absoluto sino que está limitado en el propio precepto", en el presente caso nos encontramos con que la parte recurrente amplía el objeto del presente recurso de casación, sin tan siquiera intentar justificar el interés casacional de las cuestiones planteadas, cuando, como a continuación se verá, sobre las cuestiones propuestas hay una copiosa jurisprudencia; por lo que, al menos era preceptivo razonar y convencer de la concurrencia de algún aspecto necesitado de más o mejor aclaración o matización; ni tampoco incide sobre la necesaria conexidad para que este Tribunal casacional pueda entrar en este recurso de casación a dilucidar la mismas, lo que resultaba esencial y determinante para enjuiciar el supuesto examinado por los motivos ajenos a los que constituyen la cuestión de interés seleccionada en el auto de admisión.

Efectivamente es posible tratar y resolver cuestiones ajenas a las recogidas en el auto de admisión. Tema controvertido que ha exigido un esfuerzo interpretativo en aras del principio de seguridad jurídica y, en último término, del principio de tutela judicial efectiva. A dicho efecto y con el fin de aportar a la comunidad jurídica y, más en concreto, a los posibles recurrentes casacionales, criterios de referencia, se celebró pleno no jurisdiccional de la Sala Tercera de 3 de noviembre de 2021 en cuyos apartados V y VI, publicados y de público conocimiento, se establecieron pautas a tener en cuenta para facilitar el enjuiciamiento de cuestiones no seleccionadas de interés casacional en el auto de admisión, a lo que se ha acompañado pronunciamientos jurisprudenciales que extensamente se han pronunciado sobre la cuestión. Valga de ejemplo las sentencias de 10 de septiembre de 2020, rec. cas. 1096/2019; de 21 de diciembre de 2020, rec. cas. 4992/2019; sentencia de 20 de mayo de 2021, rec. cas. 633/2019; ó de 3 de mayo de 2022, rec. cas. 4707/2020; o auto de 1 de diciembre de 2020, rec. cas. 2935/2019; como corolario de lo dicho, y en lo que ahora interesa, entre otras cosas se ha dejado dicho que "...se debe entrar y resolver otras cuestiones que sin haber sido identificadas en el auto de admisión como de interés casacional objetivo, posean la referida dependencia respecto de la cuestión identificada en el auto de admisión. Lo cual resulta de todo punto ajeno a la aspiración de la parte recurrente, que pretende que se entre a enjuiciar cuestiones que ni fueron seleccionadas en el auto de admisión, ni guardan, ni siquiera se intenta establecer dicha conexión, relación alguna con las cuestión de interés casacional, no siendo necesaria su resolución para resolver la cuestión con interés casacional fijada en el auto de admisión, ni su resolución es la consecuencia subsiguiente a la resolución de la cuestión identificaba de interés casacional", también que "Es cierto que la Sala, en casos singulares, se ha inclinado, de forma particular o excepcional, según los casos, por el examen de algunos de los motivos o vulneraciones jurídicas excluidas del auto de admisión, como ha sucedido cuando la infracción presenta una conexión o vinculación inescindible con la que haya sido objeto de la pregunta o preguntas concretadas en el auto de admisión. Se trata de casos en que la cuestión orillada en el auto de admisión es antecedente lógico y jurídico de la que presenta interés casacional o guarda alguna clase de conexidad, o bien su análisis y resolución enerva o desactiva el interés casacional formalizado en el auto. Ahora bien, en esos supuestos la Sala ha requerido a la parte recurrente un especial esfuerzo argumentativo en tal sentido, si quiere que el Tribunal de casación analice tales cuestiones en la sentencia".

Ya se ha dicho, ningún esfuerzo realiza la parte recurrente en la línea apuntada, se limita a exponer los motivos de casación que considera concurre, sin ofrecer justificación alguna sobre la posible vinculación o conexión con la cuestión de interés casacional recogida en el auto de admisión. Se trata de dos motivos estrechamente relacionado con los arts. 88 y 89 de la LGT, sobre el alcance y vinculación de las consultas vinculantes. Cuestión, en las dos perspectivas que son planteadas por la parte recurrente que se descubren con sustantividad e independencia propias, cuando el precepto a interpretar es el art. 20.6 de la LSD; con lo que resulta evidente que la intención de la parte recurrente es utilizar este recurso de casación como una instancia más para que por este Tribunal se entre a resolver sobre los motivos que se plantearon en la instancia y entrar de lleno a enjuiciar la corrección jurídica de las liquidaciones giradas.

Con todo, tampoco podemos aceptar el planteamiento que hace la parte recurrente sobre la vulneración de los expresados preceptos de la LGT, ni las Consultas vinculantes son fuentes de derecho, ni claro está vincula a los jueces y tribunales, ni son de aplicación retroactiva en los términos expuestos por la recurrente, recogiendo la sentencia de instancia correctamente, tanto los hechos a tener en cuenta, como la naturaleza, función y alcance de las consultas y lo desacertado del planteamiento realizado, en los siguientes términos:

"CUARTO. Con carácter previo a entrar en el fondo del asunto, conviene tener en cuenta que las consultas tributarias están reguladas en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), que dispone, en lo que a este proceso interesa, que:

" La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta".

QUINTO. La contestación a las consultas tributarias tendrá carácter informativo y no podrá ser objeto de recurso, aunque sí será recurrible, obviamente, el acto administrativo que se dicte posteriormente en aplicación del criterio mantenido en la contestación.

En este sentido, dado que la consulta no tiene la consideración de acto administrativo, la falta de contestación no podía generar un acto de carácter presunto, para el caso del silencio positivo.

Por otra parte, el consultante no está obligado a seguir la interpretación manifestada por la Administración en la consulta formulada, ya que dicha contestación no representa más que una manifestación de juicio por parte de la Administración y por lo que podrá actuar conforme a ella o no.

Precisamente el carácter meramente informativo de la contestación a la consulta representa el fundamento de su inimpugnabilidad, al poner de manifiesto la ausencia de todo contenido decisorio que limita o amplíe por sí sola la esfera de derechos y obligaciones del obligado tributario (STS de 21 de febrero de 2011 rec. 2400/2006).

SEXTO. La tesis principal de la demanda se fundamenta en que las consultas del año 2011 no son aplicables a la donación efectuada, sino que deben aplicarse las consultas V828/2007 y la consulta 2193/2009.

Basta para desestimar tales alegaciones con indicar que el hecho imponible que es objeto de este proceso es de fecha 10 de junio de 2011, fecha de la escritura pública de donación, y que las consultas vinculantes que se invocan son anteriores a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 .

Como se ha señalado, la vinculación con las consultas lo es solo "en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso", por lo que no cabe, como pretende la demanda, que se ignore la Sentencia de 18 de febrero de 2009 que expulsó del ordenamiento jurídico el artículo 38 del Reglamento del Impuesto .

Es evidente que un cambio en la regulación del impuesto de donaciones tiene efecto en las consultas tributarias anteriores a tal cambio, que dejan de ser vinculantes y aplicables para los casos posteriores, y también al caso que es objeto de este proceso".

Todo lo cual nos ha de llevar a rechazar que pueda extenderse el presente recurso de casación a dilucidar el segundo y tercer motivo de casación propuestos por la parte recurrente por resultar ajenos al auto de admisión y no existir la necesaria conexión con la cuestión de interés casacional identificada en el auto de admisión.

Cuarto. Criterio de la Sala.

El precepto a interpretar posee el siguiente tenor:

"En los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez".

Por su parte, la norma a la que aquella efectúa el reenvío es el artículo 4. Ocho, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que dice así:

"Artículo 4. *Bienes y derechos exentos.*

Estarán exentos de este Impuesto:

Ocho.

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...

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 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.

c) 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 uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas 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.º 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, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

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 [...]"

La principal base argumental de la sentencia impugnada descansa sobre la sentencia de 18 de febrero de 2009, rec. cas. 4/2007, que estima la cuestión de ilegalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en relación con el art. 38 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre, que se anula. Se trata en esta sentencia de varias cuestiones que consideramos de interés recordar.

La primera cuestión que trata delimita la naturaleza de la norma a examinar, la cual es una norma tributaria cuya interpretación debe hacerse conforme a las normas tributarias, no civiles, al menos, en un principio; advertencia que resulta oportuna y que ya había sido realizada por el propio Tribunal Supremo al abordar la interpretación del precepto que centra la atención de la Sala, así sentencia de 22 de noviembre de 2002, rec. cas. 2513/1997, que se remite a las STC 45/1989, de 20 de febrero, ó 146/1994, de 12 de mayo.

Se relaciona a continuación la distinta regulación y diferencias entre el art. 38, y los arts. 60.4 y en el 61.4, del reglamento.

Art. 38: "En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación."

Art. 60.4: "Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante."

Art. 61.4: "Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable al causante."

El Tribunal Supremo analiza dichos preceptos y concluye que: "En las hipótesis contempladas en los artículos 60.4 y 61.4 es evidente que si concurren donaciones procedentes de bienes gananciales, con donaciones de bienes "no gananciales" la acumulación sólo alcanza a la parte proporcional del valor del bien ganancial imputable al cónyuge (causante) o, alternativamente, al que resulte dos veces donante".

Lo que le ayuda a discernir entre las diferencias entre la regulación que se hace en el ámbito tributario y civil. Por lo que resulta "inaceptable que las donaciones de bienes gananciales tengan un tratamiento si son únicas y otro diferente, cuando deban ser acumuladas a otras que no son de bienes gananciales."

Diferentes regímenes previstos reglamentariamente que se hace preguntar a la Sala cuál debe prevalecer conforme al principio de legalidad representado por la Ley 29/1987, y realiza las siguientes reflexiones -añadimos negritas-:

"Es evidente, y no susceptible de discusión, que lo que se contempla en la Ley 29/87 de 18 de diciembre, cuando se refiere a las donaciones, es el negocio jurídico de la donación, cuyo elemento preponderante es el ánimo de liberalidad de naturaleza claramente subjetiva, personal, abstracción hecha de la naturaleza de los bienes donados. Que el elemento subjetivo es el relevante en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se infiere de lo siguiente: El negocio traslativo de donación requiere la existencia de dos personas, una que transmite (dona) y otra que recibe (o adquiere lo donado). Y tradicionalmente la tarifa aplicable depende del grado de parentesco entre el donante y el donatario. El parentesco es una relación entre personas físicas o individuos. No cabe parentesco con las personas jurídicas. No se es primo del Ayuntamiento, ni padre de una sociedad. La sociedad de gananciales no es una persona jurídica.

El patrimonio ganancial manifiesta un supuesto de comunidad de bienes; se trata de una especial comunidad, la propiedad en mano común. Lo que sucede en ella es que unos bienes o un patrimonio pertenecen en titularidad compartida a un conjunto de personas (en el caso del matrimonio, al esposo y la esposa). Dos sujetos son protagonistas de la titularidad de un patrimonio que, al carecer de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, del poder de dominación de los cotitulares.

El artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pivota sobre la dualidad parentesco-tipos de tributación, esencialmente si se conecta con el artículo 22, en el que claramente se indica que la cuota tributaria se determinará "... según el grado de parentesco ...".

El Grupo I contempla las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años; el Grupo II se refiere a las adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes; los Grupos III y IV contemplan los grados más alejados de la parentela.

La sociedad de gananciales no tiene parentesco con los hijos donatarios. Lo tienen, por el contrario, el padre y la madre donantes. La titularidad de los bienes gananciales no corresponde exclusivamente al marido ni tampoco en exclusiva a la mujer. La tributación donacional gira en torno a los transmitentes: los dos cónyuges. Disponen los dos de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales. Por tanto, como consecuencia de la enajenación, termina la indivisibilidad ganancial. Cada cónyuge ha dispuesto de su mitad ganancial, si bien desde el vehículo de una enajenación conjunta y coparticipada. Deben, pues, girarse dos liquidaciones.

La excepción que a este régimen general impone el artículo 38 del Reglamento, cuando regula las donaciones de la sociedad de gananciales, exigía una previsión legal específica, que exceptuara el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en la ley".

La lectura del artículo 20.6 antes transcrito, a la luz de esta jurisprudencia -recordemos que como se recoge en la sentencia al menos había dos sentencias precedentes, de 22 de junio y de 22 de noviembre de 2022, que se decantaba por la línea referida-, deja poco margen a otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal, esto es, estamos ante dos donaciones y cada una de ellas debe reunir los requisitos para aplicar la reducción prevista en el citado precepto.

Frente a esta, surge el criterio de la parte recurrente que aboga por una interpretación teleológica, afirma que la sentencia al acoger dicha doctrina no hace una interpretación integradora del art. 20.6 de la ley 29/1987 y del 4.Ocho.dos de la Ley 19/1991, habiéndose decantado una abundante jurisprudencia por una interpretación favorable a la continuidad de la empresa familiar, sin que sea vea afectado su funcionamiento por las transmisiones inter vivos o mortis causas de los bienes y derechos afectos a la actividad empresarial; el que en la sociedad de gananciales la mitad de los bienes, en este caso la mitad de las participaciones pertenezca a la madre, es una cuestión civil, sin que este carácter ganancial deba afectar a la aplicación correcta de la legislación que regula las reducciones en el impuesto de sucesiones y donaciones, y que protege la continuidad de las empresas familiares; lo decisivo es que los requisitos se cumpla en el grupo familiar, y cumpliéndose los mismos en el padre, procede aplicar la reducción practicada en la donación de la madre, con independencia de que ésta no hubiera cumplido 65 años en el momento de la donación.

Ha de convenirse que los requisitos exigidos al donante, y en concreto el que nos ocupa, se solventaba en donaciones de bienes o derechos de la sociedad de gananciales, y más en concreto respecto de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando uno hubiera alcanzado la edad de 65 años, por mor del citado art. 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, " en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación", pero anulado este, la tesis de la parte recurrente no tiene apoyo normativo alguno, y es evidente que la interpretación realizada por la sentencia parcialmente transcrita, partiendo de que hay a efectos tributarios una donación por cada cónyuge, dicho requisito de la edad debe de concurrir en el donante de cada una de las donaciones, o lo que es lo mismo, en la donación de bienes comunes del matrimonio, ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años, en el caso de que sólo la haya alcanzado uno de los cónyuges, como es el caso, sólo cabe la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los cónyuges que ha alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad, esto es, sólo cabe cuando se cumplan los requisitos que legalmente se exige.

Como una constante jurisprudencia reitera la legislación reguladora de la materia de la sucesión en la empresa familiar responde al deseo del legislador de la continuidad de la empresa familiar, para lo que ha dispuesto diversos incentivos fiscales, uno de los cuáles es la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los hijos del valor de las acciones o participaciones en la sociedad que desarrolle la sociedad familiar, lo que conlleva que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no pierdan de vista la voluntad del legislador claramente manifestada en la normativa aplicable.

Al efecto pueden citarse las sentencias de 10 de enero de 2022, rec. cas. 1563/2020, en la que se dijo que -añadimos negritas-

"Una adecuada comprensión del precepto legal que debe ser interpretado, el artículo 20.6 de la LISD, requiere acudir, no sólo a la interpretación gramatical o literal de la norma o de aquellas otras a que ésta se remite para la integración del concepto -esto es, para la fijación del cuántum de la reducción del 95 por 100- sino, muy en particular, a la interpretación finalista o teleológica, por virtud de la cual la transmisión a título gratuito de la empresa familiar entre determinados parientes cercanos en grado, a efectos de la sucesión o sustitución del titular, está beneficiada de un régimen tributario especial, en protección de dicha empresa y su continuidad, que no solo beneficia al donatario, sino a la sociedad en su conjunto", o de 2 de junio de 2021, rec. cas. 1478/2018, en la que se recoge lo siguiente: "Se han producido pronunciamientos jurisprudenciales sobre distinto supuestos y aún las peculiaridades de cada caso, si podemos señalar un denominador común, cual es el de la continuidad de la actividad económica, así se señala por parte de la correcurrida, Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando recuerda pronunciamientos

jurisprudenciales del siguiente tenor: "Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplian su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial".

La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala:

"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes:

a) Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro. (...)".

Criterio que está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero que se sigue reiterando en otras más próximas. Así en sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, se dijo en referencia al art. 20.2.c), que la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento ". Se mantiene, por ejemplo, en la de 14 de julio de 2016, rec. cas. 2330/2015".

Ahora bien, una cosa es transitar hacia una interpretación favorable de la norma, y otra bien distinta es de forma voluntarista desconocer la norma, siendo evidente que en lo que ahora interesa, el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, entre los que se encuentran, que se trate de bienes o derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, que no otro alcance posee la remisión que se hace en el art. 20.6 a la normativa de este impuesto, y un requisito de edad, que es evidente que en la donación, que se hace de madre a hijos, no se cumple.

Cabe responder a la cuestión de interés casacional objetivo en el sentido de que en los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el presente recurso de casación.

Quinto. Sobre las costas.

En cuanto a las costas, en virtud de lo previsto en los artículos 93 y 139 LJCA, disponemos que respecto de las de casación cada una de las partes abone las causadas a su instancia y la mitad de las comunes, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de ellas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Establecer la doctrina indicada en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.

Segundo.

Declarar no haber lugar y desestimar el recurso de casación núm. 7855/2021, interpuesto por don Olegario, representado por la procuradora de los tribunales doña Sonia Escanilla Sevilla, contra sentencia de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo (Sección Segunda, Granada) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha 8 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 905/2018, sentencia que ha de confirmarse por ser conforme con el orden jurídico.

Tercero.

Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos del último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.