

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094649

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1814/2024, de 13 de noviembre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2305/2023

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. Donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil El objeto de este recurso de casación consiste en determinar cuál es el periodo temporal en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento prevista en el art. 20.6 Ley ISD, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil. En concreto, si para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario, debe estarse al momento en que se produce la donación o, por el contrario, puede tenerse en consideración todo el año natural en que tiene lugar este hecho con base en las siguientes consideraciones y si la doctrina contenida en la STS de 16 de diciembre de 2013 recurso nº 28/2010 (NFJ053124) que examina una transmisión mortis causa de participaciones sociales, es extensible a un caso como el presente, en que se ha producido una donación. La donación gravada tuvo lugar el 1 de julio de 2005. La demanda señala que la fecha que se ha de tomar a los efectos de constatar el cumplimiento del citado beneficio fiscal es el año 2005 en su totalidad. Esto es, el requisito consistente en que un miembro del grupo familiar ejerza funciones de dirección en la sociedad cuyas participaciones se donan, percibiendo por ello más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales o profesionales, debe referirse a 2005, no al 2004 como reclama el recurrente. Por otro lado, en cuanto a la cuestión de que en 2005 se cumplen los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal, esto es que existiera una persona, ya el donante, ya una persona del grupo de parentesco, que realizase las funciones de dirección en la sociedad y que tal actividad estuviera retribuida, en el momento del devengo del impuesto, esto es, 1 de julio de 2005, la persona que puede cumplir los requisitos señalados y sobre la que se plantea la controversia es el donatario. Para el cumplimiento del requisito de las funciones directivas, constan una escritura de designación otorgada el día 29 de julio de 2004 y con anterioridad, que ostentaba ciertos poderes en la sociedad desde el día 16 de junio de 2004. En cuanto a la retribución, no consta que existan rendimientos percibidos desde el inicio del ejercicio 2005 hasta la fecha de devengo del ISD, 1 de julio de 2005. Por tanto, no procedería, según el TEAC, la aplicación de la reducción, sin embargo la sentencia recurrida anuló la resolución del TEAC y reconociendo el derecho a la reducción. La STS de 16 de diciembre de 2013 manifestó que el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante como establece el art.24.1 de la ley. La misma solución es la que procede aplicar en este caso, pues, aunque en él no se produzca el devengo anticipado del impuesto sobre la renta del heredero en el ejercicio en que tiene lugar la donación, también deberá acreditarse que el momento de la donación y hasta ese momento, que las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones en la empresa familiar, superaron el 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. En este caso, ese devengo anticipado no es tal, se antoja más bien como un devengo anticipado de carácter operativo. Es decir, en el supuesto que nos ocupa, el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable es el momento en el que, con la donación de las participaciones, se materializa el relevo en la empresa familiar. Esa fecha, en la presente ocasión, es el 1 de julio de 2005. La resolución del TEAC que se ejecuta establece que «debe atenderse a los datos correspondientes al periodo impositivo del IRPF correspondiente a la fecha efectiva de la donación» y que la condición controvertida «habría de cumplirse en el ejercicio 2005». Y dicha condición sí se cumple en el ejercicio 2005. No se trata, insistimos, de que esa condición se cumpla en un momento posterior a la donación, señaladamente, como se desprende de la sentencia recurrida, el 31 de diciembre del mismo año en el que la misma tiene lugar, ni tampoco en un momento anterior, el 31 de diciembre del año anterior en el que la donación tiene lugar, como señala la citada resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la DGT. Se trata, de que esa condición se cumpla en el momento en el que, con la donación de las participaciones, toma cuerpo el reemplazo en la empresa familiar [...]. La Sala fija como doctrina que con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil, el momento en que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción en la base imponible, para determinar la liquidable, del 95 por 100, prevista en el art. 20.6 LISD, es el momento en que se produce la donación.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 20 y 24.
Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.
RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 47.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.814/2024

Fecha de sentencia: 13/11/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2305/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2305/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1814/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2305/2023, interpuesto por el Letrado de la Generalidad en la representación que legalmente ostenta de la GENERALIDAD DE CATALUÑA, contra la sentencia de 23 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 611/2021. Han comparecido como recurridos el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y la procuradora doña Josefa Manzanares Corominas, en nombre y representación de DON Faustino.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 23 de diciembre de 2022, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Faustino, y en consecuencia anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de febrero de 2021, dictada en la reclamación núm. NUM000, reconociendo el derecho a la reducción del 95% prevista en el artículo 20 de La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Con imposición de costas por mitad, a las administraciones demandadas, hasta el límite de 1.000 euros, por todos los conceptos [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada la sentencia, el Letrado de la Generalidad presentó escrito de preparación de recurso de casación el 17 de febrero de 2023.

2. Tras justificar en él los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas que sean objeto de interpretación los artículos 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD); (ii) el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP); (iii) el artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio; (iv) el artículo 24.2 LISD y el artículo 47 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 8 de marzo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Letrado de la Generalidad ha comparecido, como recurrente, el 28 de abril de 2023; y el Abogado del Estado y la procuradora Sra. Manzanares Corominas, en sus citadas representaciones, como recurridos, lo han hecho el 3 de mayo y 4 de abril de 2023, respectivamente, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 8 de noviembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar cuál es el periodo temporal en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento prevista en el art. 20.6 LISD, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil. En concreto, si para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario, debe estarse al momento en que se produce la donación o, por el contrario, puede tenerse en consideración todo el año natural en que tiene lugar este hecho.

En relación con la cuestión enunciada en el punto anterior, si la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (recurso de casación nº 28/2010), relativa a la reducción establecida en el mencionado artículo 20.6 LISD, que examina una transmisión mortis causa de participaciones sociales, es extensible a un caso como el presente, en que se ha producido una donación [...]"

2. El Letrado de la Generalidad de Cataluña interpuso recurso de casación en escrito de 12 de enero de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] De acuerdo con los razonamientos expuestos anteriormente, esta representación solicita que mediante este recurso de casación esta Sala y Sección dicte una sentencia que contenga los pronunciamientos siguientes:

- Que declare que para determinar en qué momento deben cumplirse los requisitos sobre la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario para disfrutar de la reducción en la base imponible del 95 % del valor de adquisición prevista en el artículo 20.6 LISD, en el supuesto de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil, debe estarse al momento en que se produce la donación.

- En relación con la cuestión planteada en el punto anterior, que declare que la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (recurso de casación nº 28/2010), relativa a la reducción establecida en el mencionado artículo 20.6 LISD, que examina una transmisión mortis causa de participaciones sociales, es extensible a un caso como el presente, en que se ha producido una donación.

- Que en consecuencia, case y anule la sentencia contra la que se recurre, desestime el recurso contencioso administrativo sustanciado ante la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya y declare la conformidad a derecho de la resolución impugnada en el sentido que el momento en que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción en la base imponible del 95% prevista en el artículo 20.6 LISD, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil, es el momento en que se produce la donación [...]"

Cuarto. Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, presento escrito de 29 de febrero de 2024 donde se abstiene de formular oposición al recurso de casación. Por su parte, la procuradora Sra. Manzaneres Corominas, en la representación expresada, presentó escrito de oposición el 21 de febrero de 2024, en que solicita:

"[...] SUPLICA A LA SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO: Que habiendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y tenga por formulada oposición al recurso de casación interpuesto por la Sra. Letrada de la Generalitat contra la Sentencia núm. 4667, de 23 de diciembre de 2022, del TSJC, dictada en el recurso núm. 611/2021 , y en sus méritos, y previos los trámites pertinentes, desestime el citado recurso de casación, confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso [...]"

Quinto. Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 1 de octubre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar cuál es el periodo temporal en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento prevista en el art. 20.6 LISD, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil. En concreto, si para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario, debe estarse al momento en que se produce la donación o, por el contrario, puede tenerse en consideración todo el año natural en que tiene lugar este hecho.

Y en relación con la cuestión enunciada en el punto anterior, si la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (recurso de casación nº 28/2010), relativa a la reducción establecida en el mencionado artículo 20.6 LISD, que examina una transmisión mortis causa de participaciones sociales, es extensible a un caso como el presente, en que se ha producido una donación.

En el procedimiento de que dimana esta casación, la Administración autonómica dictó liquidación el 3 de octubre de 2018.

Frente a dicha liquidación, el interesado presentó reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue estimada en parte mediante resolución de 26 de febrero de 2021, si bien dicha estimación parcial sólo afecta al devengo de intereses, no a la pretensión principal debatida ahora. En lo que aquí interesa, sigue manteniendo que no se cumplen los requisitos para aplicar el beneficio fiscal previsto en el artículo 20.6 LISD.

La donación gravada tuvo lugar el 1 de julio de 2005. Al respecto, señaló la demanda que la fecha que se ha de tomar a los efectos de constatar el cumplimiento del citado beneficio fiscal es el año 2005 en su totalidad. Esto es, el requisito consistente en que un miembro del grupo familiar ejerza funciones de dirección en la sociedad cuyas participaciones se donan, percibiendo por ello más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales o profesionales, debe referirse a 2005, no al 2004 como reclama el recurrente.

Por otro lado, en cuanto a la cuestión de que en 2005 se cumplen los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal, esto es que existiera una persona, ya el donante, ya una persona del grupo de parentesco, que realizase las funciones de dirección en la sociedad y que tal actividad estuviera retribuida, en el momento del devengo del impuesto, esto es, 1 de julio de 2005, la persona que puede cumplir los requisitos señalados y sobre la que se plantea la controversia es el donatario, don Faustino. De los datos que obran en el expediente se extrae lo siguiente:

Para el cumplimiento del requisito de las funciones directivas, constan una escritura de designación otorgada el día 29 de julio de 2004 y con anterioridad, que ostentaba ciertos poderes en la sociedad desde el día 16 de junio de 2004.

En cuanto a la retribución, no consta que existan rendimientos percibidos desde el inicio del ejercicio 2005 hasta la fecha de devengo del ISD, 1 de julio de 2005. Por tanto, no procedería, según el TEAC, la aplicación de la reducción.

Presentado recurso judicial, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña dictó sentencia el 23 de diciembre de 2022 en el recurso nº 1438/2021, que lo estimó, anulando la resolución del TEAC y reconociendo el derecho a la reducción del 95% previsto en el artículo 20.5 LISD. La sentencia señala lo siguiente en el fundamento décimo:

"[...] DÉCIMO: Decisión de la Sala.

1-. Hemos concluido que los requisitos controvertidos han de cumplirse en 2005 y habida cuenta que en dicho ejercicio la Sra. Emma no percibió retribuciones de la Sociedad, lo que deberá examinarse es si aquéllos se cumplían en la persona del donatario.

Así, por lo que se refiere al ejercicio de funciones directivas, ya se ha visto que el TEAC, en consonancia con el acuerdo de liquidación, considera que no se cumple porque consta una escritura de designación otorgada el 29 de julio de 2004 y que con anterioridad "ostentaba ciertos poderes en la sociedad desde el 16 de junio de 2004".

El art. 5 del RIP identifica el ejercicio de funciones de dirección con la real, eficaz y verdadera intervención en las decisiones de una empresa. Se trata de una enumeración a título de ejemplo, sin carácter exhaustivo, con al que se pretende vincular el concepto de "funciones directivas" con la dirección de la empresa, no tanto con las grandes decisiones a largo plazo y de política general de la entidad, sino con el día a día gerencial de la misma: Efectivamente cualquiera que fuera la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas, lo realmente decisivo es que tales funciones implicasen al administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2014 (rec. 4203/2010). En definitiva, se debe tomar en consideración la función efectiva de gestión o administración, con preferencia sobre el carácter formal del cargo mercantil.

Pues bien, el examen de la escritura por la cual la representante de la compañía mercantil (DASCAM CAPITAL LS en el caso de D. Faustino y ALISECAM CAPITAL SL en el de D. Carlos Manuel) da y confiere poderes en cada caso a cada uno de ellos, evidencia a juicio de la Sala la efectiva intervención del interesado en la administración de la empresa, en los términos que exige la norma.

En efecto, entre otros, se otorga el poder no sólo para la representación de la sociedad y accionar en su nombre, sino expresamente (apartado 3) para administrar los bienes sociales y llevar la dirección y gestión de los negocios de la Sociedad, con facultad para realizar y otorgar toda clase de actos, operaciones, contratos y documentos propios del giro y tráfico de la empresa". Entre otros poderes, a título indicativo, constan el de arrendar o tomar en arriendo toda clase de bienes, comprar, vender o pignorar valores, constituir hipotecas, comprar bienes inmuebles, nombrar y despedir al personal y fijar sus emolumentos, disponer de fondos sociales, dar y tomar préstamos y firmar cuantos contratos públicos o privados sean de menester, con los pactos, cláusulas, condiciones y renunciaciones que bien le parezcan, sin limitación alguna (apartado 36).

Se trata así de funciones propiamente directivas; que implican las facultades de tomar por sí decisiones primordiales sobre el negocio y de vincular con sus actos a la sociedad frente a terceros.

A lo anterior, cabe añadir que consta el efectivo ejercicio de tales facultades como persona física representante de la Sociedad en los Consejos de Administración de las entidades participadas, según se acredita en la documentación aportada junto con el recurso de alzada ante el TEAC (en este sentido, los contratos de obra, de trabajo, servicios, órdenes de pagos; etc.) facultades ejercidas con anterioridad a la escritura de 1 de julio de 2005.

2-. En cuanto a las retribuciones percibidas por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar, ya se ha visto que deben superar el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones. De la autoliquidación del IRPF ejercicio 2005, (que no aparece comprobada ni rectificada), en consonancia con las declaraciones de la empresa, resulta que la renta declarada del recurrente proviene exclusivamente de la empresa (DASCAM CAPITAL SL. en el caso de D. Faustino y ALISEÇAM CAPITAL LS en el de D. Carlos Manuel):

La Sala no comparte el fundamento de la Administración para considerar que no concurre el requisito de que el 50% de sus ingresos anuales no provienen de la empresa familiar, con fundamento en la inexistencia de declaración de retenciones en los primeros trimestres de 2005. Los rendimientos a que se refieren las normas citadas son los rendimientos, netos, del trabajo personal, empresariales y profesionales, y examinada la declaración de IRPF 2005 del actor que figura en el expediente, la totalidad de los rendimientos provienen de la citada empresa.

A tal efecto, la resolución del TEAC que se ejecuta establece (FJ Cuarto) que "debe atenderse a los datos correspondientes al periodo impositivo del IRPF correspondiente a la fecha efectiva de la donación" y que la condición controvertida "habría de cumplirse en el ejercicio 2005". Y dicha condición sí se cumple en el ejercicio 2005.

Es ilustrativa la Sentencia del Tribunal Supremo nº 2677/2016 de 20 de diciembre (rec. 3904/2015), que cita de doctrina anterior en el sentido siguiente:

"Por otra parte, no cabe desconocer, que esta Sala viene afirmando que la reducción discutida es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues al 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 es produce en la empresa por el hecho de la transmisión, ya que es dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento (sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. casación 6739/2004, FD Cuarto), reproducida en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, (recurso de casación. 6794/2005. FD. Tercero), por lo que debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevén la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad."

El criterio jurisprudencial implica una interpretación finalista de la norma, considerando que lo que la ley persigue no es sino la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones y que lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad: Dicho criterio ha sido asumido por el propio TEAC, en resolución de fecha 16 de enero de 2014, cuando concluye que es «por la interpretación finalista que propugna la jurisprudencia de que en caso de duda siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma».

En fin, ante la duda, siempre ha de atenderse a la interpretación finalista de la norma y lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad, lo que hace la Sala con el criterio anteriormente fijado. Por lo tanto, hemos de concluir que se cumplen los requisitos para disfrutar de la reducción del 95% del valor de las acciones donadas, esto es, el ejercicio efectivo de las funciones de dirección en la Entidad y al percepción en 2005 del nivel legal de remuneraciones establecido en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio»".

Segundo. Remisión a la doctrina contenida en la sentencia de esta Sala y Sección de 31 de octubre de 2024, recurso de casación nº 2262/2023 .

Hemos de advertir, por su relevancia decisiva para la resolución del recurso, que esta Sala ha declarado haber lugar al recurso de casación nº 2262/2023, también deducido por la Administración autonómica que aquí acciona contra una sentencia del propio Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en relación con las mismas operaciones que se produjeron en este asunto, en orden al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 20.6 LISD. El recurrido en ese recurso de casación era otro miembro de la misma familia, en igual situación jurídica que el ahora demandado en éste. Por ello, lo que hemos declarado en el fallo de la citada sentencia y en los fundamentos jurídicos que conducen a ese fallo, así como la doctrina que se establece, debemos ahora reiterarlo por imperativos de igualdad y de unidad de doctrina.

"[...] TERCERO.- El criterio de la Sala.

La sociedad Jars, S.A. (más tarde, Jars, S.L.) fue constituida por los cónyuges don Héctor y doña Emma el 24 de marzo de 1982. Desde dicha fecha, se dedicó al ejercicio de actividades inmobiliarias, en concreto, la construcción, compraventa y arrendamiento de bienes inmuebles. Tras veinte años gestionando la sociedad y ejerciendo de administradores de la misma, decidieron jubilarse y ceder la titularidad y la gestión de su empresa familiar a sus cuatro hijos.

Como cada uno de los hijos deseaba gestionar las participaciones que le correspondían de una manera independiente, cada uno constituyó una sociedad con su cónyuge a los que don Faustino y doña Emma aportaron sus participaciones en Jars. Concretamente don Carlos Manuel y su esposa constituyeron, el 9 de julio de 2002, la sociedad Alisecam Capital, S.L.

Tras constituir estas sociedades, el día 29 de diciembre de 2002, don Faustino y doña Emma aportaron el 25 % de las acciones que poseían en Jars a la sociedad Alisecam Capital, S.L. (otro tanto hicieron con las sociedades creadas por los otros hijos) en el caso presente. Mediante escritura pública otorgada el 1 de julio de 2005, ante notario, se formalizó la donación, por parte de don Faustino y doña Emma, a tres de sus cuatro hijos, de su participación en las sociedades que previamente ellos habían constituido con sus cónyuges.

En particular, en lo que ahora importa, don Héctor donó a su hijo don Carlos Manuel 17.675 participaciones de la sociedad Alisecam Capital, S.L. por importe de 1.767.500 euros, participaciones que se corresponden en el 57,38 % del capital social de la citada sociedad. Por su parte, Doña Emma le donó 8.213 participaciones de esa misma sociedad por importe de 821.300 euros, participaciones que correspondían con el 26 % del capital social de dicha sociedad. Como resultado de la citada donación don Carlos Manuel pasó a ser el titular del 99,95 % del capital social de la sociedad Alisecam Capital, S.L. ya que previamente a la citada donación ya era titular del 15,92 % y el 0,05 restante se mantiene en poder de terceros.

Las normas controvertidas son las siguientes:

- Artículo 20.6 -Base liquidable- LISD, que dispone:

«6. 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 concurran 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.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

- El artículo 4 LIP que establece que están exentos (apartado Ocho. 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 entre otras condiciones, la siguiente (en la versión vigente en el momento de producirse el hecho imponible):

«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 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 16.1 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».

- El artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, que determina:

«1. Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones: d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa [...]

2. Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades».

- Artículo 24.2 de la LISD que ordena:

«En las transmisiones lucrativas «inter vivos» el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato».

- Y, finalmente, el artículo 47 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, dispone:

«2. En las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos lucrativos e «inter vivos», el impuesto se devengará el día en que se cause el acto o contrato, entendiéndose por tal, cuando se trate de la adquisición de cantidades por el beneficiario de un seguro sobre la vida para caso de sobrevivencia del contratante o del asegurado, aquel en que la primera o única cantidad a percibir sea exigible por el beneficiario».

No es objeto de debate el requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, puesto que se entiende cumplido. Ahora bien, esto, por sí solo, no es suficiente para aplicar una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición; es preciso, además, que el sujeto pasivo perciba por ello, una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. Estamos, por tanto, ante un requisito que comprende en su seno características que son de índole cumulativa.

La controversia, exactamente, versa sobre el momento en que debe cumplirse dicha condición, la de que las funciones de dirección sean remuneradas en los términos indicados. La solución del problema se complica porque se entrelazan normativas de tres impuestos (IP e IRPF e IS) debido a las remisiones que entre ellos se producen, toda vez que, en lo que aquí importa, sus respectivos devengos son asincrónicos. En dos de ellos (IP e IRPF) el devengo es periódico, mientras que en el otro (ISD) es instantáneo. Añade más dificultad el hecho de que en el ISD se distingue entre la "adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio" y "la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos, distinción que se lleva al extremo, como no puede ser de otra manera, de establecer un momento específico para cada supuesto a los efectos del devengo. Efectivamente, el artículo 24.1 LIS establece que en las adquisiciones por causa de muerte, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil, por su parte, el artículo 24.2 LIS dispone que en las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

Por su parte, el artículo 13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (vigente en 2005) establece, en su artículo 12.2, que el IRPF se devengará el 31 de diciembre de cada año, pero esa regla general se exceptúa cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, de suerte que, en ese caso, se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento.

Por tanto, el fallecimiento produce el devengo tanto del IRPF (devengo periódico) como de la modalidad del ISD transmisiones lucrativas mortis causa (devengo instantáneo). En cambio, el día en que se cause o celebre el acto o contrato se devenga la modalidad del ISD transmisiones lucrativas inter vivos, pero no se devenga el IRPF.

En el presente recurso, las circunstancias relevantes para aplicar la reducción recaen sobre los donatarios, concretamente, en don Carlos Manuel, hijo de los donantes.

En principio, no existe norma que específicamente avale la fórmula de cómputo propuesta por las partes.

El IP, como ya se sabe, se devenga, siempre y exclusivamente, el 31 de diciembre. Por ello, en el año en que acaece el fallecimiento del causante ya no se produce el devengo del impuesto. El último IP devengado será el correspondiente al 31 de diciembre anterior al fallecimiento. Por lo tanto, al plantearse, en una transmisión mortis causa, la reducción en el impuesto sobre sucesiones para las participaciones en sociedades (también para la empresa individual o el negocio profesional) la exigencia de tener derecho a la bonificación en el impuesto sobre el patrimonio genera una situación contradictoria entre un impuesto que se devenga el 31 de diciembre, que es el del patrimonio, y otro que se devenga en la fecha del fallecimiento, como sucede con el de sucesiones. Las exigencias de ambos se contraponen y, por ello, son difícilmente compatibles.

Pues bien, en nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011, rec. cas. 2124/2006 y 26 de octubre de 2012, rec. cas 6745/2009, nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) ISD en su modalidad de sucesiones. En uno y otro caso afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla. En las dos sentencias se apoya la sentencia de 16 de diciembre de 2013, rec. cas. 28/2010, para manifestar que tanto en una como en otra se declara que el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante como establece el artículo 24.1 de la ley. Añadíamos, en la de 17 de febrero de 2011 (FJ 4º) que «[A] tratarse de un Impuesto -el de Sucesiones- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión». Es cierto que no puntualizábamos cual era ese «último» periodo impositivo, pero de la solución dada al recurso se desprendía que era el ejercicio de renta que, con devengo anticipado por aplicación del artículo 12 de la Ley 40/1998, se había producido con la muerte del causante. Es decir, en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último periodo impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones. Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso. Lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general. En el presente caso, por la Sala de instancia se constató y quedó acreditado que don... percibió hasta el momento del fallecimiento cantidades que superaron el 50% del resto de sus retribuciones y rendimientos integrables en la base imponible general, por las efectivas labores de dirección en las empresas familiares».

La misma solución es la que procede aplicar en este caso, pues, aunque en él no se produzca el devengo anticipado del impuesto sobre la renta del heredero en el ejercicio en que tiene lugar la donación, también deberá acreditarse que el momento de la donación y hasta ese momento, que las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones en la empresa familiar, superaron el 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. En este caso, ese devengo anticipado no es tal, se antoja más bien como un devengo anticipado de carácter operativo. Es decir, en el supuesto que nos ocupa, el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable es el momento en el que, con la donación de las participaciones, se materializa el relevo en la empresa familiar. Esa fecha, en la presente ocasión, es el 1 de julio de 2005.

Pues bien, en el fundamento de derecho séptimo de la sentencia recurrida se declara, textualmente: «En consecuencia, el Sr. Carlos Manuel en el momento de la donación (1 de julio de 2005), no cobraba ningún tipo de retribución de ALISECAM CAPITAL, S.L.».

Por tanto, no se cumple el requisito previsto en el artículo 4, apartado Ocho. Dos LIP. No lo considera así la sentencia recurrida, puesto que declara: «La Sala no comparte el fundamento de la Administración para considerar que no concurre el requisito de que el 50% de sus ingresos anuales no provienen de la empresa familiar, con fundamento en la inexistencia de declaración de retenciones en los primeros trimestres de 2005. Los rendimientos a que se refieren las normas citadas son los rendimientos netos del trabajo personal, empresariales y profesionales, y examinada la declaración de IRPF 2005 del actor que figura en el expediente, la totalidad de los rendimientos provienen de la citada empresa.»

A tal efecto, la resolución del TEAC que se ejecuta establece (FJ Cuarto) que "debe atenderse a los datos correspondientes al periodo impositivo del IRPF correspondiente a la fecha efectiva de la donación" y que la condición controvertida "habría de cumplirse en el ejercicio 2005". Y dicha condición sí se cumple en el ejercicio 2005».

No se trata, insistimos, de que esa condición se cumpla en un momento posterior a la donación, señaladamente, como se desprende de la sentencia recurrida, el 31 de diciembre del mismo año en el que la misma tiene lugar, ni tampoco en un momento anterior, el 31 de diciembre del año anterior en el que la donación tiene lugar, como señala la citada resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos. Se trata, de que esa condición se cumpla en el momento en el que, con la donación de las participaciones, toma cuerpo el reemplazo en la empresa familiar [...]."

Tercero. *Jurisprudencia que se establece.*

Cabe, como efecto de lo anteriormente expuesto, que se basa en tan inmediato e idéntico precedente, reforzar la doctrina establecida, reiterándola:

Con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil, el momento en que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción en la base imponible, para determinar la liquidable, del 95 por 100, prevista en el artículo 20.6 LISD, es el momento en que se produce la donación.

Ello determina la procedencia de acoger el recurso de casación planteado por la Generalidad de Cataluña, de igual forma que lo decidido en el recurso que le sirve de fundamento, referido a un hermano del contribuyente.

Cuarto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

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

1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al tercero in fine de la reproducida.

2º)Ha lugar al recurso de casación deducido por la GENERALIDAD DE CATALUÑA, contra la sentencia de 23 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 611/2021, sentencia que se casa y anula.

3º)Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 611/2021, deducido por don Faustino contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 26 de febrero de 2021, desestimatoria de la

reclamación entablada contra liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones girada por la Agencia Tributaria de Cataluña.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. 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.