

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094654

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1749/2024, de 31 de octubre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2262/2023

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. *Momento ha de verificarse si la actividad constituye la principal fuente de renta del donatario.* El objeto de este recurso de casación consiste en determinar concreción del periodo temporal al que debe venir referido el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento, prevista en el artículo 20.6 LIS, con ocasión de la donación de participación en el capital de distintas sociedades. Más particularmente, trata de si, para comprobar que se ha cumplido el requisito de la percepción de rendimientos por las funciones de dirección de la mercantil en un determinado porcentaje de sus rentas empresariales, profesionales y del trabajo, debe estarse al momento en que tiene lugar la donación o, en cambio, puede tenerse en cuenta el 31 de diciembre del año en que tiene lugar. En este caso 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 en 2005. 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. 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. La STS de 16 de diciembre de 2013 recurso n.º 28/2010 (NFJ053124), 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 Ley ISD. 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. 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 [Vid., ATS de 7 de febrero de 2024, recurso n.º 2262/2023 (NFJ092067) y STSJ de Cataluña de 23 de diciembre de 2022 recurso n.º 1437/2021 (NFJ092068) que se casa y anula].

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 Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don ISAAC MERINO JARA
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.749/2024

Fecha de sentencia: 31/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2262/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2262/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1749/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 31 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2262/2023, interpuesto por la Generalitat de Cataluña, representada por la abogada de la Generalitat, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 23 de diciembre de 2022, en el recurso núm. 1437/2021 sobre impuesto sobre sucesiones y donaciones, ejercicio 2005.

Han comparecido, como parte recurrida, la procuradora doña Josefa Manzanares Corominas en representación de don Candido, y la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 23 de diciembre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 1437/2021, interpuesto por la representación procesal de don Candido contra la resolución del TEAC, de 26 de febrero de 2021, que resolvió la reclamación NUM000 sobre la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, ejercicio 2005.

Segundo. *Hechos relevantes.*

Mediante escritura pública otorgada el 1 de julio de 2005 ante notario, se formalizó la donación, por parte de don Epifanio y doña Sandra, de participaciones en el capital de varias entidades mercantiles constituidas varios años antes a favor de tres de sus cuatro hijos.

Los donatarios, en su condición de sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, presentaron, el 20 de julio de 2005, las correspondientes autoliquidaciones ante la Delegación en Barcelona de la Dirección General de Tributos de la Generalitat, aplicando la reducción por el 95% del valor de lo donado establecida en la normativa reguladora del tributo.

El 16 de febrero de 2009 todos los donatarios reciben la notificación de la comunicación por la que el Servicio de Inspección Tributaria de la Delegación Territorial en Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña dispone el inicio de los correspondientes procedimientos inspectores de comprobación e investigación al objeto de comprobar su situación en relación con el tributo y hechos referidos.

Una vez desarrolladas las actuaciones, el 15 de julio de 2009, se firman, en disconformidad, las correspondientes actas. En todos los casos, el fundamento de las propuestas radica en considerar que resulta improcedente la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no haberse acreditado el cumplimiento de las condiciones exigidas para ello.

El 4 de agosto de 2009 los sujetos pasivos presentan, frente a todas las propuestas de regularización recibidas, los correspondientes escritos de alegaciones tratando de justificar que sí se cumplían las condiciones exigidas para que resulte de aplicación el beneficio fiscal pretendido.

El 26 de noviembre de 2009, el jefe del Servicio de Inspección Tributaria de la Delegación Territorial en Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña, desestimando íntegramente las alegaciones presentadas por los obligados tributarios, adopta los correspondientes acuerdos liquidatorios por el impuesto sobre sucesiones y donaciones a cargo de cada uno de los hermanos Candido, confirmando unas cuantías a ingresar de 663.174,16 euros y de 260.187,21 euros para cada uno de ellos, incluyendo los intereses de demora calculados.

Una vez recibidas las notificaciones de dichas liquidaciones provisionales y dentro de los plazos señalados al efecto, cada uno de los sujetos pasivos interpone, contra las mismas, sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Regional de Cataluña (RG NUM001; RG NUM002; RG NUM003; RG NUM004; RG NUM005 y RG NUM006) tratando de lograr su impugnación al mantener que resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El 15 de abril de 2014, el Tribunal Regional de Cataluña acuerda desestimar las reclamaciones indicadas, confirmando íntegramente los actos administrativos de liquidación impugnados.

Frente a dicha resolución, todos los interesados promueven, ante el Tribunal Económico Administrativo Central, el recurso de alzada, el 13 de junio de 2014, RG: NUM007, insistiendo en los argumentos por los que consideran que deben darse por cumplidos los requisitos exigidos por la normativa vigente para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre las participaciones donadas.

El TEAC dictó resolución en fecha de 10 de octubre de 2017, por la que se acordó estimar parcialmente el recurso, disponiendo la anulación de la resolución impugnada debido a un error en la interpretación de la normativa, esto es, que la Inspección analiza el cumplimiento de los requisitos para la aplicación del citado beneficio fiscal en el ejercicio 2004 y debía de haber efectuado el análisis en el ejercicio 2005.

La jefa de la Oficina Central de Inspección dictó acuerdo de fecha 3 de mayo de 2018, por el cual se anularon las liquidaciones derivadas de las diversas actas de inspección.

El 13 de julio de 2018 se incoa el acta de desconformidad núm. A02- NUM008 en la que se regulariza la citada donación por incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción en el ejercicio 2005. La Administración dicta la liquidación NUM009 el 3 de octubre de 2018 que es notificada a la parte reclamante el 3 de octubre de 2018.

El 6 de febrero de 2019, el obligado tributario presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAC contra la liquidación anterior alegando que la liquidación no se correspondía con la ejecución de la anterior resolución del TEAC, y que introducía cuestiones nuevas, que no procedía la retroacción de actuaciones, que procedía el beneficio fiscal y que los intereses se habían calculado erróneamente.

El TEAC estimó en parte la reclamación, en lo referente al error en el cálculo de los intereses.

Disconforme con la anterior resolución, la representación de don Candido presentó recurso contencioso administrativo que fue seguido por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, bajo el núm. 1437/2021.

Tercero. La sentencia de instancia.

La ratio decidende la sentencia, en lo que a este recurso interesa, se contiene en el fundamento jurídico séptimo:

«La Sala no desconoce el problema que plantea cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable. A juicio de la actora no es de aplicación la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que cita el TEAC, conforme a la cual a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del devengo del ISD. Y ello porque entiende que dicha jurisprudencia viene referida a las transmisiones mortis causa, pero no es de aplicación a las transmisiones inter vivos.

(...)

Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene reiterando que el periodo que debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos.c) LIP, para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cuando aquellos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente, es -salvo supuestos excepcionales- el del año en que se produce el devengo del ISD; debiendo, en particular, acreditarse la cuantía de los ingresos, a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el heredero constituía su principal fuente de renta, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante.

En efecto, la jurisprudencia tiene declarado que 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.

(...)

A juicio de la Sala, las anteriores consideraciones son igualmente aplicables a los supuestos de transmisiones inter vivos»

Finalmente, tras valorar la prueba obrante para dilucidar si se había acreditado el ejercicio de funciones directivas retribuidas por parte de uno de los componentes del grupo familiar al que pertenece el recurrente en el ejercicio 2005, año en que tiene lugar la donación, concluye cuanto sigue:

«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. Epifanio y ALISECAM CAPITAL SL en el de D. Candido).

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 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 (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 la percepción en 2005 del nivel legal de remuneraciones establecido en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio» (Fundamento de derecho décimo).

Contra la anterior sentencia, la Generalitat de Cataluña preparó el presente recurso de casación.

Cuarto. Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La abogada de la Generalitat de Cataluña presentó escrito, el 17 de febrero de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 20 y 24.2 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), 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 y el artículo 47 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de marzo de 2023.

2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 7 de febrero de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«1. 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.

2, 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 causae participaciones sociales, es extensible a un caso como el presente, en que se ha producido una donación».

3.º)Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 20 y 24.2 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) [«LISD»], 4 de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) [«LIP»] y 47 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre) [«RISD»].

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 LJCA».

3.- Interposición.La Generalitat de Cataluña interpuso recurso de casación mediante escrito de 11 de marzo de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que por esta Sala se realicen los siguientes pronunciamientos: «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».

4.- Oposición al recurso interpuesto.La procuradora, doña Josefa Manzanares Corominas, en representación de don Candido, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 15 de abril de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye: «la cuestión objeto de debate - que trae causa del recurso de casación preparado por la Sra. Letrada de la Generalitat- únicamente se centra en abordar el momento temporal en que debe cumplirse el requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección retribuidas para la aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto del 95% del valor de adquisición prevista en el artículo 20.6 de la LISD, en el supuesto de transmisiones de participaciones inter vivos,dejando de lado cualquier cuestión referente a la prescripción del derecho de la ATC a liquidar.

El artículo 69.2 de la LGT establece que:

"La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario."

Siendo lo anterior así, esta parte entiende que, si este Tribunal casa sentencia a favor de la pretensión de la Sra. Letrada y esto conlleva inaplicar la reducción del 95% en el ISD presentado, conforme a lo previsto en el citado precepto de la LGT, este Tribunal debería apreciar de oficio la cuestión que afecta a la prescripción del derecho de la ATC a liquidar el ISD».

En cuanto a la abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, presentó escrito el 23 de abril de 2024 en el que manifiesta que se abstiene de plantear oposición al recurso.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 25 de abril de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 24 de junio de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 1 de octubre de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del recurso de casación.*

El presente recurso trata de la concreción del periodo temporal al que debe venir referido el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento, prevista en el artículo 20.6 LIS, con ocasión de la donación de participación en el capital de distintas sociedades. Más particularmente, trata de si, para comprobar que se ha cumplido el requisito de la percepción de rendimientos por las funciones de dirección de la mercantil en un determinado porcentaje de sus rentas empresariales, profesionales y del trabajo, debe estarse al momento en que tiene lugar la donación o, en cambio, puede tenerse en cuenta el 31 de diciembre del año en que tiene lugar.

Segundo. *La posición de las partes.*

La Generalitat de Cataluña comienza recordando que el recurso de casación se fundamenta en la infracción de normas del ordenamiento jurídico estatal, concretamente, en los artículos 20 y 24.2 la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), 4 de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), 5 del Real Decreto 1704/1999 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 y 47 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

Señala que, a partir del fundamento de derecho octavo, la sentencia impugnada analiza el cumplimiento de los requisitos de cargo directivo y de las retribuciones de la sociedad Alisecam Capital, S.L., durante el ejercicio 2005 por parte de doña Sandra (donante) y de don Candido (donatario) para desarrollar la decisión de la Sala en el fundamento de derecho décimo.

Concretamente, en el apartado 1 del fundamento de derecho décimo, la sentencia concluye que si bien la Sra. Sandra no percibió retribuciones de la sociedad Alisecam Capital, S.L en el ejercicio 2005, considera que el Sr. Candido sí que ejerció funciones directivas.

Se trata 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 (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.

Ahora bien, y esto es decisivo, en cuanto a las retribuciones percibidas por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar, que deben superar el porcentaje del 50 por 100 sobre el resto de las retribuciones para que se den los requisitos del derecho a la reducción del 95 por 100 prevista en el artículo 20.6 LISD, la sentencia impugnada considera acreditado que el Sr. Candido ni en el momento de la donación (1 de julio de 2005) ni en los dos primeros trimestres de 2005, cobraba retribución alguna de la sociedad Alisecam Capital, S.L. si bien, en cambio, en base a una interpretación finalista, concluye que se cumplen los requisitos para disfrutar de la reducción del 95% del valor de las participaciones donadas, esto es, el ejercicio efectivo de las funciones de dirección en la entidad y la percepción, en 2005, del nivel legal de remuneraciones establecido en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio porque interpreta que el momento en que debe determinarse la realización de estas funciones retribuidas es durante todo el año natural 2005 y no en el momento del devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

La Generalitat de Cataluña mantiene que el hecho de que la sentencia impugnada haya estimado la procedencia de la reducción del 95 por 100 del valor de las participaciones donadas, en tales condiciones, supone una infracción de la normativa aplicable.

Argumenta después que la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (rec. cas. 28/2010) es extensible a los supuestos de donación de participaciones sociales.

En el supuesto que ahora se examina, donde se produjo una donación de participaciones en entidades, el cumplimiento de los requisitos relativos a la remuneración por funciones de dirección que represente más del 50 por

100 de la totalidad de los rendimientos del trabajo y actividades económicas, para poder aplicar una reducción en la base imponible del impuesto del 95 por 100, recae en el Sr. Candido, donatario e hijo de los donantes.

Como en el supuesto de la sentencia, de 16 de diciembre de 2013, el momento temporal en que deben cumplirse los requisitos sobre funciones de dirección retribuidas para la aplicación de la reducción en la base imponible del 95 por 100 del valor de adquisición prevista en el artículo 20.6 LISD, en el supuesto de la transmisión de participaciones inter vivos, es la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones, es decir el 1 de julio de 2005, día en que se formalizó la donación de las participaciones, de acuerdo con lo que disponen los artículos 24.2 LISD y 47 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Esta es la conclusión a la que necesariamente se llega después de analizar las similitudes entre la tributación causada por la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y la causada por la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos. Su argumentación es la siguiente:

En primer lugar, el ISD es un impuesto que grava dos modalidades diferentes de incrementos patrimoniales, cuya regulación está prevista en una misma disposición normativa, la LISD: las adquisiciones mortis causay las transmisiones lucrativas inter vivos.

En segundo lugar, de acuerdo con lo que dispone el artículo 1 LISD el impuesto sobre sucesiones y donaciones es de naturaleza directa y subjetiva y grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la Ley que los regula, la cual lo presenta como un impuesto con devengo instantáneo.

En este sentido, según el artículo 24 LISD, en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante y en las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se celebre el acto o contrato.

En consecuencia, como estableció la sentencia del Tribunal Supremo, de 16 de diciembre de 2013, rec. cas. 28/2010, al tratarse de un impuesto de devengo instantáneo tanto en la modalidad de adquisiciones mortis causacomode transmisiones lucrativas inter vivos, los requisitos sobre las funciones de dirección retribuidas, exigidos para la aplicación de la reducción en la base imponible del 95 por 100 del valor de adquisición prevista en el artículo 20.6 LISD, en el caso que nos ocupa, deberán cumplirse en el momento del devengo, esto es el 1 de julio de 2005, día en que se formalizó la donación de las participaciones.

Por su parte, don Candido formula sus alegaciones manifestando su rechazo a la postura de la Generalitat de Cataluña por dos razones, que desarrolla a continuación.

La primera es que una interpretación literal del artículo 20.6 de la LISD impide considerar que para aplicar la reducción del 95 por 100 por donación de participaciones en entidades deba cumplirse el requisito del ejercicio de funciones de dirección retribuidas a la fecha de devengo del Impuesto.

En efecto, el artículo 20.6 de la LISD únicamente exige para gozar del derecho a aplicar la reducción que se den las tres siguientes circunstancias:

1) Que se trate de entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4. Ocho. Dos de la LIP.

Conforme a dicho precepto, la exención resultará de aplicación cuando:

a) La entidad sea una entidad operativa, es decir, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

b) La entidad no se encuentre en uno de los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

c) La participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea de la menos del 5% computado de forma individual o del 20 por 100 juntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales del segundo grado.

d) Y 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.

2) Que el donante tenga 65 años o se encuentre en situación de incapacidad permanente; y que, si viniera ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercerlas y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

3) Y que el donatario mantenga las participaciones adquiridas y tenga derecho a aplicar la exención en el IP durante los 10 años posteriores a la fecha en que se formalizó la donación de las participaciones.

Sostiene que el requisito consistente en que un miembro del grupo de parentesco perciba más del 50 por 100 de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal no es un requisito exigido directamente

por la LISD, sino que es un requisito establecido por la LIP para que las participaciones puedan gozar de la exención en este impuesto.

El requisito establecido por la LISD es que a las participaciones donadas les resulte de aplicación la exención en el IP y este derecho a la exención únicamente puede cumplirse a la fecha de devengo del IP. Esto es, a 31 de diciembre del año en que se ha efectuado la donación. Por tanto, la primera fecha de referencia para dar cumplimiento a este requisito es el 31 de diciembre siguiente a la donación, lo que en nuestro caso comporta que sea el 31 de diciembre de 2005. En consecuencia, habrá que analizar si el 31 de diciembre de 2005 se cumple el requisito para tener derecho a la exención en el IP, lo que supone analizar si durante el año 2005 el donatario obtuvo rentas por el ejercicio de las funciones de dirección que representasen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Arguye que a pretensión de la Generalitat de Cataluña equivale a introducir un requisito adicional no recogido en el artículo 20.6 de la LISD, puesto que esta norma no requiere que se cumplan los requisitos para tener derecho a aplicar la exención en el IP a la fecha de devengo del ISD, sino que las participaciones estén exentas en el IP durante los diez años siguientes.

Retóricamente se pregunta: si esta no fuera la intención del legislador, ¿cuál fue su propósito al introducir en la norma una previsión legal consistente en que el sujeto pasivo pueda regularizar el ISD dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada en el caso de que, finalmente, no se cumplan los requisitos exigidos por la norma?

Sea como fuere, mantiene, en el caso que nos ocupa, los requisitos exigidos por el artículo 20.6 de la LISD se cumplieran en el momento de realizarse la donación de las participaciones. A las participaciones de la entidad les resultaba de aplicación la exención por empresa familiar de la LIP. El donante tenía 65 años. El donante no ejercía funciones de dirección en la sociedad. Tampoco las ejercía su esposa, que, aunque era la administradora única de la compañía, quien venía ejerciendo las funciones de dirección efectiva desde el 16 de junio de 2004 era su hijo, el Sr. Candido. A ello hay que añadir que el donatario mantuvo, durante los 10 años posteriores -y mantiene hoy en día- las participaciones adquiridas, teniendo derecho a aplicar la exención en el IP. Por tanto, cumpliéndose con los requisitos previstos en la norma, ninguna duda cabe que la reducción del 95 por 100 sobre el valor de las participaciones donadas era, y es, plenamente aplicable a la liquidación del ISD.

La segunda de las razones por las que el Sr. Candido discrepa de la postura de la Generalitat de Cataluña trae causa del hecho de que una comprensión adecuada del precepto que debe ser interpretado, esto es, el artículo 20.6 de la LISD, en conexión con el apartado d) del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP- requiere acudir, no sólo a la interpretación literal de la norma, sino atender también a su finalidad.

Afirma el Sr. Candido que «llevaba a cabo funciones de dirección en ALISECAM CAPITAL desde 16 de junio de 2004, si bien por motivos de organización y gestión de la tesorería de la Compañía, no percibió la retribución correspondiente a dichas funciones hasta el tercer trimestre de 2005, coincidiendo con la fecha de la donación. Sin embargo, el que los importes fueran efectivamente percibidos por el Sr. Epifanio a partir del día 1 de julio de 2005 no implica que éstos únicamente vinieran a retribuir las funciones de dirección llevadas a cabo a partir de esa fecha, sino que retribuían las funciones de dirección llevadas a cabo por mi representado desde el día 1 de enero de 2005.

Es absolutamente habitual en este tipo de estructuras que los miembros del grupo familiar no perciban sus retribuciones en mensualidades sino en uno o varios pagos a lo largo del año. Pensemos, por ejemplo, en el administrador o directivo de una empresa familiar que percibe el total de su retribución anual en el mes de diciembre, ¿acaso ello implica que únicamente se le esté retribuyendo por las funciones llevadas a cabo en dicho mes? Resulta claro que no».

Defiende que «entender a los efectos de analizar el cumplimiento del requisito controvertido únicamente debe estarse a la fecha de devengo del ISD, supone realizar una interpretación que no solo es ajena a la literalidad de la norma, sino que también es contraria a la propia finalidad perseguida en la concesión de este incentivo fiscal.

En efecto, una interpretación razonable y finalista de la norma debe llevar a considerar que debe atenderse a las retribuciones percibidas durante todo el año natural, y no sólo a las percibidas hasta el momento de realizarse la donación.

Dicha interpretación es la que debe prevalecer de conformidad con lo manifestado por este Tribunal Supremo en su reiterada doctrina, máxime cuando lo que se pretende con la aplicación de la citada reducción es la concesión de un incentivo fiscal a las empresas familiares para favorecer en la medida de lo posible la transmisión de sus participaciones dentro del seno familiar y, en particular, su relevo generacional y la protección y continuidad del negocio de dichas empresas».

Señala que así lo ha entendido el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de enero de 2022, rec. cas. 1563/2020.

Asegura que 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. (...)».

Dicho criterio, dice, está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero se sigue reiterando en otras más próximas. Así, en sentencias de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, 14 de julio de 2016, rec. cas. 2330/2015, 26 de mayo de 2016, rec. casación 4098/2014, 20 de septiembre de 2023, rec. casación 7852/2021, 19 de septiembre, rec. casación 7855/2021, 18 de enero de 2016, rec. casación para la unificación de doctrina 2316/2015, o 31 de marzo de 2014, rec. casación 4203/2010.

Llama la atención en que, en esta última sentencia, se analiza el cumplimiento de los requisitos para aplicar la reducción del 95% en un supuesto de donación de las participaciones de una sociedad familiar. Al respecto, el Tribunal declara:

«no es dudosa la conexión que existe entre la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares, introducida por la Ley 22/1993 de 29 de diciembre, y la reducción en la transmisión a título gratuito, inter vivos o mortis causa, de dichas empresas..., con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio 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 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 la forma de reducción en la base imponible del impuesto sucesorio".

Ahora bien, "ni en uno ni en otro tributo se aprueban beneficios fiscales para las empresas en general, sino específicamente para aquellas que, por su carácter familiar, son merecedoras de la protección del legislador", motivo por el cual tanto las normas del Impuesto sobre el Patrimonio como las del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones "establecen requisitos para que los patrimonios empresariales beneficiados sean realmente "familiares" y constituyan el modo de vida (la principal fuente de renta) de sus titulares».

Desde esta perspectiva, dice el Sr. Candido, denegar la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD resulta claramente contrario a la finalidad de la norma: garantizar la continuidad de la empresa familiar.

Rechaza que la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013, rec. cas. 28/2010, sea extensible a los supuestos de donación de participaciones sociales.

La letrada de la Generalitat considera que el problema que se plantea en relación con la cuestión sobre la cual se requiere el pronunciamiento de este Tribunal es «cómo acomodar un impuesto de devengo instantáneo, como es el de sucesiones y donaciones, con otros dos impuestos periódicos como son el de renta y el de patrimonio, a los que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable».

Para ello, se remite a la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013, señalando que su doctrina es extensible a los supuestos de donación de participaciones sociales.

El que la solución adoptada deba ser distinta según la transmisión sea mortis causao inter vivosse sustenta en el hecho de que, en el primer caso, a diferencia del segundo, se interrumpe el período impositivo a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF). Así, a diferencia de lo que sucede en el caso de las donaciones, en las transmisiones mortis causa, el fallecimiento del causante determina el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último período impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible en el impuesto sobre sucesiones. Sin embargo, esto no es así en el caso del impuesto sobre donaciones, en el que el período impositivo del IRPF anterior a la transmisión inter vivos sigue siendo el del ejercicio finalizado el 31 de diciembre anterior a la donación.

Tanto el 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, como la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecen en su artículo 13 que el fallecimiento del contribuyente pone fin al período impositivo, devengando el impuesto en la fecha de fallecimiento, pero esto no es lo que sucede en el caso de las donaciones, en el que el requisito cuestionado deberá cumplirse en el último período impositivo del IRPF anterior a la transmisión y éste, bien sea el del donante bien el del donatario, será el último período del IRPF anterior al momento de efectuarse la donación.

Recuerda que así lo manifestó la DGT en su resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativo a la aplicación de las reducciones en su base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, en la que puede leerse:

«e) Conciliación del distinto devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio. Momento al que hay que referirse para determinar los requisitos de porcentaje familiar de control y determinado nivel de rentas.

Tal y como se expuso anteriormente, el requisito del porcentaje familiar de control debe cumplirse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No obstante, dado que en los supuestos de donación no se interrumpe el período impositivo, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el cómputo de las rentas, habría que atender al último período impositivo anterior a la donación».

Y en las consultas vinculantes posteriores V2814-13, de 24 de septiembre de 2013, V3940-15, de 9 de diciembre de 2015, V0678-16, de 19 de febrero de 2016, y V1920-16, de 4 de mayo de 2016, manifestando:

«En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo informa lo siguiente: Tal y como establece el epígrafe 2.1.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar y a efectos de conciliar los distintos devengos de dicho impuesto y del Impuesto sobre el Patrimonio, dado que en los supuestos de donación no se interrumpe el periodo impositivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el cómputo de las rentas percibidas por el ejercicio de funciones directivas -a efectos de la exención en el impuesto patrimonial, condición necesaria para la reducción en el primer impuesto citado- ha de tomarse en consideración "el último periodo impositivo anterior a la donación". En consecuencia, si la donación se efectúa en 2016, la exigencia de que las remuneraciones percibidas por el ejercicio de funciones de dirección en una determinada entidad constituyan la mayoría del total de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del sujeto (artículo 4. Ocho. Dos. c) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio), de interpretación estricta en cuanto requisito para la aplicación de un beneficio fiscal, ha de entenderse referida al ejercicio 2015 y a la concreta entidad cuyas participaciones pretendan donarse».

Señala que la normativa vigente en el ejercicio 2005, aplicable a la donación que nos ocupa, era la normativa estatal, por cuanto la normativa catalana no había regulado aún los beneficios fiscales aplicables a las donaciones de participaciones en empresa familiar.

Advierte que la normativa catalana sí reguló los beneficios fiscales aplicables a las donaciones con posterioridad, en el artículo 41 y 42 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en lugar de requerir que a las participaciones les resultara de aplicación la exención en el IP, reguló los requisitos para aplicar el beneficio fiscal que nos ocupa prácticamente en idénticos términos a los regulados por el artículo 4. Ocho. Dos de la LIP.

Continúa señalando que dicha ley fue objeto de desarrollo reglamentario mediante el Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, estableciéndose en el él que:

«La aplicación de las reducciones previstas en las secciones cuarta y quinta del título I, así como en la sección segunda y tercera del título II de la Ley del impuesto, queda condicionada al cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 11.1 y 16 y 42.1 de aquella, respectivamente, en los términos siguientes:

c) A los efectos del cómputo de las remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección se tendrá en cuenta el año natural anterior a la muerte del causante, y en caso de transmisión entre vivos, el último periodo impositivo».

Asevera que la normativa, por tanto, es clara y así es interpretada por los organismos de gestión tributaria de la administración tributaria catalana. Puede citarse, por ejemplo, las consultas núm. 207E/13 de 18 de febrero de 2014 y núm. 3E/15, de 5 de marzo de 2015, en las que se indica lo siguiente:

«Finalmente, y cuando la norma habla del "último periodo impositivo" al que debe referirse para la percepción de las remuneraciones por el ejercicio de las funciones de dirección, debe tenerse en cuenta que en el caso consultado si la donación se lleva a cabo en el año 2015, el periodo impositivo de referencia será el correspondiente al año 2014».

Dice que, si bien es cierto que la norma alegada todavía no estaba en vigor en el ejercicio 2005, también lo es que de las aclaraciones introducidas en la normativa con carácter posterior respecto a "lagunas" en temas

controvertidos de la normativa anterior pueden resultar interpretaciones o aclaraciones de la normativa anterior y ser aplicables por retroactividad tácita, como ha reconocido este mismo Tribunal.

Por último, el Sr. Candido pone de relieve una cuestión que considera relevante si finalmente este Tribunal casa la sentencia y considera que la reducción del 95 por 100 por donación de participaciones en entidades no resulta aplicable a la liquidación del ISD. Esa cuestión, es la imposibilidad de liquidar, por haber prescrito el derecho de la Agencia Tributaria de Cataluña

La sentencia de instancia consideró que, a pesar de ser cierto que había transcurrido un largo período, las actuaciones para interrumpir la prescripción habían sido válidas.

Pues bien, la cuestión objeto de debate - que trae causa del recurso de casación preparado por la Generalitat de Cataluña- únicamente se centra en abordar el momento temporal en que debe cumplirse el requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección retribuidas para la aplicación de la reducción en la base imponible del impuesto del 95 por 100 del valor de adquisición, prevista en el artículo 20.6 de la LISD, en el supuesto de transmisiones de participaciones inter vivos, dejando de lado cualquier cuestión referente a la prescripción del derecho de la administración tributaria catalana a liquidar.

Concluye señalando que este Tribunal debería apreciar de oficio la cuestión que afecta a la prescripción del derecho a liquidar el ISD.

Tercero. El criterio de la Sala.

La sociedad Jars, S.A. (más tarde, Jars, S.L.) fue constituida por los cónyuges don Epifanio y doña Sandra 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 Epifanio y doña Sandra aportaron sus participaciones en Jars. Concretamente don Candido 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 Epifanio y doña Sandra 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 Epifanio y doña Sandra, 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 Epifanio donó a su hijo don Candido 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 Sandra 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 Candido 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 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.

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 Candido, 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. Añadimos, en la de 17 de febrero de 2011 (FJ 4º) que «[A]l 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 desprende 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. Candido 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.

La doctrina que fijamos es la siguiente: 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.

Por último, por seguir el orden expositivo de la parte recurrente, nos pronunciaremos, brevemente, con respecto a la alegación relativa a la prescripción. Simplemente diremos que esa cuestión ya fue abordada en la instancia (fundamento jurídico quinto) no procediendo su análisis en esta sede dado que a esa materia no se extiende la cuestión con interés casacional.

Cuarto. Pretensiones de las partes.

La Generalitat de Cataluña solicita que se case y anule la sentencia recurrida, desestime el recurso contencioso administrativo sustanciado ante la Sala de lo contencioso administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y declare la conformidad a derecho de la resolución administrativa impugnada

En cambio, don Candido solicita que se declare no ha lugar el recurso de casación, confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia.

Por las razones expuestas, procede acoger las pretensiones de la Generalitat de Cataluña.

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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.

FALLO

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

Primero.

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación 2262/2023, interpuesto por la Generalitat de Cataluña, representada por la abogada de la Generalitat, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 23 de diciembre de 2022, en el recurso núm. 1437/2021 sobre impuesto sobre sucesiones y donaciones, ejercicio 2005, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Desestimar el recurso núm. 1437/2021, interpuesto por la representación procesal de don Candido contra la resolución del TEAC, de 26 de febrero de 2021, que resolvió la reclamación NUM000 sobre la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, ejercicio 2005, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2019 que desestimó la reclamación interpuesta, con lo cual se confirman los actos y reclamaciones de las que traen causa.

Cuarto.

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.