



Roj: **STS 6109/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6109**

Id Cendoj: **28079130022024100365**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/12/2024**

Nº de Recurso: **2233/2023**

Nº de Resolución: **1932/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC 26-02-2021,**
STSJ CAT 11076/2022,
ATS 14596/2023,
STS 6109/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.932/2024

Fecha de sentencia: 09/12/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2233/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2233/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1932/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

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 9 de diciembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2233/2023, promovido por el Departamento de Economía y Hacienda de la Generalidad de Cataluña, representada y asistida por letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 4665, de 23 de diciembre de 2022, de la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 612/2021.

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado, y don Nemesio, representado por la procuradora de los Tribunales doña Josefa Manzanares Corominas, bajo la dirección letrada de don Jaume Cornudella Marquès.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El presente recurso de casación se interpuso por el Departamento de Economía y Hacienda de la Generalidad de Cataluña contra la sentencia núm. 4665, de 23 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1439/2021 (registro de Sección nº 612/2021), promovido por don Nemesio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], de 26 de febrero de 2021, que desestimó la reclamación económico administrativa núm. NUM000, formulada contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dimanante del acta de disconformidad A02- NUM001 en la que se regulariza la citada donación por incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción en el ejercicio 2005.

SEGUNDO.-La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos:

«SÉPTIMO: Sobre el ejercicio en que debe acreditarse el cumplimiento de los requisitos controvertidos.

[...]

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.

[...]

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. Nemesio no percibió retribuciones de la Sociedad, lo que deberá examinarse es si aquéllos se cumplían en la persona del donatario.

[...]

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. Nemesio y ALISECAM CAPITAL SL en el de D. Sabino).

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».

La letrada de la Generalidad de Cataluña preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 17 de febrero de 2023, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) los artículos 20 y 24.2 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 de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio; y (iv) el artículo 47 del Real Decreto 1629/1991, Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«RISD»].

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

TERCERO.-Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 2 de noviembre de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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 causa de 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».

La Abogacía del Estado, en la representación que legalmente ostenta, se opuso a la admisión del recurso.

CUARTO.-Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la letrada de la Generalidad de Cataluña, mediante escrito registrado el 20 de diciembre de 2023, interpuso el recurso de casación en el que, con sustento en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (recurso de casación 28/2010), aduce que, en el caso que nos ocupa, «[...] al tratarse de un impuesto de devengo instantáneo tanto en la modalidad de adquisiciones mortis causa como de 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% 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» (pág. 10 del escrito de interposición).

Por ello, propone como doctrina que resuelva las cuestiones casacionales planteadas y el recurso la siguiente:

«- 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» (pág. 11).

Finalmente solicita el dictado de sentencia «[...] por la cual case y anule la sentencia contra la que se recurre y estime este recurso, desestime el recurso contencioso administrativo seguido ante el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya y declare la conformidad a derecho de la resolución impugnada».

QUINTO.-Conferido traslado de la interposición del recurso a las partes recurridas, la representación de don Nemesio presenta, el día 21 de febrero de 2024, escrito de oposición en el que, frente a lo alegado de contrario, sostiene que «[...] una interpretación literal del artículo 20.6 de la LISD impide considerar que para aplicar la reducción del 95% por donación de participaciones en entidades deba cumplirse el requisito del ejercicio de funciones de dirección retribuidas a la fecha de devengo del Impuesto». Por el contrario -añade-, «[e]l 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. [...]» (págs. 7 y 10 del escrito de oposición).

Asimismo, considera que «[...] 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», tal como ha manifestado el 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» (pág. 11).

Por último, argumenta que la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (rec. cas. 28/2010), no es extensible a los supuestos de donación de participaciones sociales «[...] porque no estamos ante un caso de transmisión mortis causa, sino de transmisión inter vivos, en el que el criterio que debe seguirse es distinto», toda vez 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», y pone de manifiesto 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» (págs. 15 y 19) y suplica a la Sala que «[...] desestime el citado recurso de casación, confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso».

Por su parte, la Abogacía del Estado presenta escrito, el 29 de febrero de 2024, absteniéndose de formular oposición.

SEXTO.-Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 1 de octubre de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 4665, de 23 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso contencioso-administrativo registrado en Sala T0J con el núm. 1439/2021 y en la sección con el núm. 612/2021, promovido por don Nemesio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], de 26 de febrero de 2021, que desestimó la reclamación núm. NUM002, formulada frente al acuerdo, dictado por la Agencia Tributaria de Cataluña, de liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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.- *Antecedentes del litigio.*

Mediante escritura pública otorgada el 1 de julio de 2005 ante notario, se formalizó la donación, por parte de don Fernando y doña Modesta, 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 Nemesio Sabino -en este procedimiento don Nemesio -, 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 (NUM003 ; NUM004 ; NUM005 ; NUM006 ; NUM007 y NUM008) fundando la impugnación al mantener que resultaría 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: 00-06079-2014), 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 disconformidad núm. A02- NUM001 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 en el mismo día.

El 6 de febrero de 2019, se registra la reclamación económico-administrativa presentada por el obligado tributario 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, y la desestimó en lo demás.

Disconforme con la anterior resolución, la representación de don Nemesio 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. 1439/2021, que lo estimó en sentencia nº 4665, de 23 de diciembre de 2022.

La *ratio decidende* de 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.º 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. Nemesio y ALISECAM CAPITAL SL en el de D. Sabino).

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.

TERCERO.- *La cuestión de interés casacional y el marco normativo.*

A) La cuestión de interés casacional.

Por auto de 2 de noviembre de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

«2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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 causa de 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».

B) Marco normativo.

Las normas que deben ser objeto de interpretación son las siguientes:

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

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

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

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».

CUARTO.- *El criterio de la Sala.*

Es conveniente recapitular los antecedentes del litigio. La sociedad Jars, S.A. (más tarde, Jars, S.L.) fue constituida por los cónyuges don Fernando y doña Modesta 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 Nemesio y doña Modesta aportaron sus participaciones en Jars S.L. Concretamente don Nemesio y su esposa constituyeron, el 9 de julio de 2002, la sociedad Dascam Capital, S.L.

Tras constituir estas sociedades, el día 29 de diciembre de 2002, don Nemesio y doña Modesta aportaron el 25% de las acciones que poseían en Jars a la sociedad Dascam 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 Nemesio y doña Modesta, 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 Fernando donó a su hijo don Nemesio 17.675 participaciones de la sociedad Dascam 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 Modesta 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.

Pues bien, sobre análoga cuestión a la que ahora nos ocupa, se ha pronunciado esta Sala en la STS 1749/2024, de 31 de octubre, recaída en el recurso de casación 2262/2023 -que ha sido deliberado en la misma fecha dispuesta para el presente litigio-, interpuesto por la Generalitat de Catalunya contra otra sentencia del TSJ de Cataluña que, en relación a otra liquidación por ISD por la donación efectuada al hermano del hoy recurrente por uno de los progenitores, estimó el recurso contencioso-administrativo, por las mismas razones que fundamentan la sentencia aquí recurrida. Dada la semejanza de los hechos y que se examinaron preceptos y sentencias que también han sido considerados aquí ante un problema idéntico, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica. En la STS de 31 de octubre de 2024, cit., en la que se anuló la sentencia recurrida, con confirmación de la resolución del TEAC allí impugnada, hemos declarado:

«TERCERO.- [...] 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 Sabino, 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]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 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. Sabino en el momento de la donación (1 de julio de 2005), no cobraba ningún tipo de retribución de ALISECAM CAPITAL, S.L., en el ejercicio de 2005 y concretamente en los trimestres anteriores a la donación".

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» (Fundamento jurídico tercero).

Esta doctrina ha de ser reiterada en los mismos términos, dada la identidad de las cuestiones suscitadas en la referida STS de 31 de octubre de 2024, con las que se plantean en el presente recurso de casación.

QUINTO.- Resolución de las pretensiones de las partes.

De conformidad con la doctrina fijada, hemos de dar lugar al recurso de casación ya que, tal y como se declara como hecho probado en el fundamento de derecho octavo de la sentencia recurrida, tras analizar los rendimientos del trabajo declarados y en particular las retenciones efectuadas al Sr. Nemesio por la sociedad Dascam Capital S.L. según señala textualmente, reflejando los datos incontrovertidos que recoge el acta de liquidación, consta que:

«[...] Teniendo en cuenta que la donación se otorgó en fecha 1 de julio de 2015 (sic), hasta aquel momento, al Sr. Nemesio no había cobrado ningún tipo de retribución de la sociedad DASCAM CAPITAL, S.L., si no que empezó a cobrar a partir del 3º y 4º trimestres del ejercicio, ya en el momento en que era cargo directivo de la sociedad.

En consecuencia, el Sr. Nemesio en el momento del devengo del impuesto, 1 de julio de 2005, no cobraba ningún tipo de retribución de la sociedad DASCAM CAPITAL, S.L., en el ejercicio 2005 y concretamente en los dos trimestres anteriores a la donación [...].».

Por tanto, en ese momento, que, reiteramos, es el determinante respecto a la realización de las funciones retribuidas del donatario, no concurren los requisitos en tal sentido establecidos por las normas aplicables - artículo 20.6 LISD en relación al artículo 4 LIP-, al objeto de poder disfrutar de la reducción en la base imponible, para determinar la liquidable, del 95 por 100, prevista en el artículo 20.6 LISD. Por consiguiente, hemos de revocar la sentencia recurrida, y en su lugar, desestimar el recurso contencioso administrativo y declarar la conformidad a derecho de la resolución administrativa impugnada.

SEXTO.- Las 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, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas:

1.-Haber lugar al recurso de casación núm. 2233/2023, interpuesto por la representación procesal de la Generalitat de Catalunya contra la sentencia núm. 4665, de 23 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, estimatoria del recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala con el núm. 1439/2021 (registrado ante la Sección con núm. 612/2021). Casar y anular la sentencia recurrida.

2.-Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 1439/2021 (registrado ante la Sección 612/2021) promovido por la representación procesal de don Nemesio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de febrero de 2021 (reclamación NUM000), que desestimó en parte la reclamación formulada contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, girada a cargo de don Nemesio, dimanante del acta de disconformidad A02-NUM001.

3.-Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma no cabe recuso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.