

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Canarias.....4
- Cataluña.....7

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• “EL EJERCICIO DE FUNCIONES DIRECTIVAS Y LA PERCEPCIÓN DE UNA RETRIBUCIÓN QUE REPRESENTA MÁS DEL 50% DEL TOTAL DE RENTAS PERCIBIDAS COMO REQUISITOS EXIGIDOS PARA LA APLICACIÓN EN EL IP Y EN EL ISD DE LA EXENCIÓN RELATIVA A LA EMPRESA FAMILIAR. ALCANCE DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TS”.....12

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

TEMAS FISCALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....29
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones31

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....40

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

- TEMAS FISCALES
- TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS
- TRIBUTOS MUNICIPALES

CANARIAS..... 4

DECRETO Legislativo 1/2025, de 13 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.4

CATALUÑA 7

Decreto ley 21/2025, de 14 de octubre, de medidas urgentes de apoyo al sector agrario y forestal7

DECRETO LEGISLATIVO 1/2025, DE 13 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS NORMAS LEGALES APROBADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO Y EL ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS.

(Se transcriben los artículos de mayor interés para la gestión de los tributos cedidos).

Actividades relativas a inmuebles

CAPÍTULO I. EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES.

Subsección 5.ª. Actividades relativas a inmuebles.

Artículo 19.- Terrenos no edificables.

Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por el artículo 48 de la Ley 4/2017, de 13 de julio, del Suelo y de los Espacios Naturales Protegidos de Canarias y demás normas urbanísticas, o normativa que la sustituya, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido esta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

- a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

Artículo 20.- Entrega de edificaciones.

Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de

arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9, apartado 1.º, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o normativa que la sustituya, no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este apartado.

La exención no se extiende:

- a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.
- b) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.
- c) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente.

Artículo 21.- Servicios de arrendamiento.

Están exentos del Impuesto General Indirecto Canario los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o normativa que la sustituya, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independientes de la explotación del suelo.

- b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá:

- a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.
- b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
- e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.
- f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.
- g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.
- i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

En ningún caso el supuesto de exención previsto en este artículo será de aplicación a la prestación del servicio de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extrahoteleros. Tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa u onerosa.

Artículo 22.- Concepto de rehabilitación de edificaciones.

A los efectos de este Impuesto, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:

1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de la edificación a que se refiera, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de

elementos estructurales, fachadas o cubiertas de la misma o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado esta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por personas con discapacidad.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a') Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b') Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c') Las obras de rehabilitación energética, considerándose como tales las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

Artículo 23.- Renuncia a las exenciones relativas a inmuebles.

Las exenciones relativas a los artículos 19 y 20 del presente texto refundido podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que origine el derecho a la deducción, y cumpla los siguientes requisitos:

- a) Comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.
- b) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que este haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

Subsección 6.ª

Exenciones técnicas

Artículo 24.- Bienes utilizados en operaciones exentas limitadas.

Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en este Capítulo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorata.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará:

- a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su periodo de regularización.
- b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los artículos 19 y 20 anteriores.

Artículo 25.- Bienes no afectos o excluidos.

Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes cuya adquisición o importación o la de sus elementos componentes, no hubiera determinado el derecho a deducir en favor del transmitente por no estar dichos bienes directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o por encontrarse en algunos

de los supuestos de exclusión del derecho a deducir previstos en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o normativa que la sustituya.

Subsección 7.^a

Entes públicos territoriales

Artículo 26.- Entes públicos territoriales.

Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

En ningún caso la exención establecida en este artículo será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

- a) Los organismos autónomos.
- b) Las entidades públicas empresariales.
- c) Las sociedades mercantiles públicas.
- d) Las fundaciones públicas.
- e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en las letras a) y b) anteriores.
- f) Los consorcios.

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

CATALUÑA

DECRETO LEY 21/2025, DE 14 DE OCTUBRE, DE MEDIDAS URGENTES DE APOYO AL SECTOR AGRARIO Y FORESTAL

Capítulo VI. Medidas en materia fiscal

Artículo 16. Modificación del Decreto legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Cataluña, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Cataluña en materia de tributos cedidos

1. Se modifica la subsección octava de la sección I del capítulo I del título III del libro sexto del Código tributario de Cataluña, que pasa a tener la redacción siguiente:

“Subsección octava. Reducción por adquisición de explotación agraria

Artículo 631-22. Supuesto de aplicación

1. En las adquisiciones por causa de muerte, se puede aplicar en la base imponible una reducción del 95% del valor de los elementos patrimoniales de los que el causante es propietario, afectos a una explotación agraria. La reducción es del 99% si el adquirente tiene la condición de joven agricultor, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 631-23. Para que esta reducción sea aplicable en caso de que la titularidad de la explotación agraria vaya a cargo de una persona jurídica, deben concurrir los dos requisitos siguientes:- Debe tener por objeto exclusivo la actividad agraria, y si procede, también debe desarrollar actividades complementarias previstas en el primer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 631-23.- Debe pertenecer en más del 50% del capital social a personas físicas que tengan la condición de agricultor profesional, entre las cuales, el adquirente de los bienes.

2. La misma reducción se aplica en el caso de transmisión de participaciones en la entidad que efectúe la explotación agraria, con cotización o sin cotización en mercados organizados, por la parte que corresponda por razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad, minorados en el importe de las deudas que derivan, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

3. A efectos de esta reducción:

a) Se entiende por explotación agraria el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con hasta de mercado, que constituyan una unidad de gestión técnico-económica.

b) Es titular de la explotación quien ejerce la actividad organizando los bienes y derechos integrantes de la explotación con criterios empresariales y asumiendo los riesgos y responsabilidades civiles, sociales, fiscales, sanitarias y de bienestar de los animales que puedan derivar de la gestión de la explotación.

c) Se considera actividad agraria el conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales. Asimismo, se considera actividad agraria la venta directa por parte del agricultor de la producción propia sin transformación, o la primera transformación de esta producción, siempre y cuando el producto final esté incluido en el anexo I del artículo 38 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, dentro de los elementos que integren la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes. También se considera actividad agraria la que implica la gestión o la dirección y gerencia de la explotación. d) Se considera joven agricultor la persona física que cumple los requisitos siguientes: - Tener 40 años o menos, y ser responsable de explotación. - Acreditar la formación o capacitación adecuada en el ámbito agrario, para cuya determinación se conjugarán criterios de formación lectiva y capacitación profesional, con un mínimo de 150 horas lectivas. Este requisito puede acreditarse en el plazo de dos años a contar desde la muerte del causante.

Artículo 631-23. Requisitos

1. El causahabiente debe tener la condición de agricultor profesional o estar en condición de obtenerla en el plazo de dos años a contar desde la muerte del causante. En caso de desmembración del dominio, puede cumplir la condición de agricultor profesional tanto el nudo propietario como el usufructuario. Tiene la condición de agricultor profesional la persona física que sea titular de una explotación agraria; obtenga al menos el 50% de la renta total de actividades agrarias u otras actividades complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria de su explotación no sea inferior al 25% de su renta total, y dedique a actividades agrarias o complementarias un volumen de ocupación igual o superior a la mitad de una unidad de trabajo agrario. A estos efectos:

a) Se consideran actividades complementarias las actividades de transformación de los productos de la explotación agraria y la venta directa de los productos transformados de su explotación; las actividades relacionadas con la conservación del espacio natural y la protección del medio ambiente, y las actividades cinegéticas y artesanales realizadas en su explotación. También se consideran actividades complementarias la participación y presencia del titular, como consecuencia de elección pública, en instituciones de carácter representativo, así como en órganos de representación de carácter sindical, cooperativo o profesional, siempre y cuando estos estén vinculados al sector agrario.

b) Se considera unidad de trabajo agrario el trabajo que una persona a tiempo completo dedica a la actividad agraria durante un año. La aportación del trabajo agrario se acredita sobre la base de la cotización en la Seguridad Social.

c) Para el cómputo del 25% de la renta total, se excluyen los rendimientos obtenidos del ejercicio de la actividad de turismo rural o agroturismo.

2. Para determinar si se desarrolla la actividad económica, hay que ajustarse a lo que dispone el artículo 63113.

3. En el caso de transmisión de participaciones, la participación del causante en el capital de la entidad debe constituir al menos el 5%, computado individualmente, o el 20%, computado junto con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, por consanguinidad, adopción o afinidad.

4. Esta reducción es incompatible con las reducciones previstas en los artículos 631-6 y 631-10.

Artículo 631-24. Regla de mantenimiento

1. En el caso de adquisición de bienes afectos a la actividad, el disfrute definitivo de la reducción queda condicionado al mantenimiento del ejercicio de la actividad agraria durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, a menos que el adquirente muera dentro de este plazo, y también queda condicionado al mantenimiento en el patrimonio del adquirente, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los mismos bienes y derechos, o de bienes y derechos subrogados de valor equivalente, y de su afectación a la actividad.

2. En el caso de adquisición de participaciones, el disfrute definitivo de la reducción que establece esta subsección queda condicionado al mantenimiento de los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, a menos que el adquirente muera dentro de este plazo.

3. El adquirente que tenga la condición de agricultor profesional, de acuerdo con lo que dispone el apartado 1 del artículo 631-23, en los supuestos 1 y 2 anteriores, debe mantener esta condición en el mismo plazo señalado de cinco años.

2. Se añade la subsección duodécima a la sección única del capítulo II del título III del libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el texto siguiente: "Subsección duodécima. Reducción por donación de explotación agraria

Artículo 632-27. Supuesto de aplicación

1. En las donaciones o en cualquier otro negocio jurídico gratuito se puede aplicar en la base imponible una reducción del 95% del valor de los elementos patrimoniales de los que el donante es propietario, afectos a una explotación agraria. La reducción es del 99% si el adquirente tiene la condición de joven agricultor en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 632-28. Para que esta reducción sea aplicable en caso de que la titularidad de la explotación agraria vaya a cargo de una persona jurídica, deben concurrir los dos requisitos siguientes:- Debe tener por objeto exclusivo la actividad agraria, y si procede, también debe desarrollar actividades complementarias previstas en el primer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 632-28.- Debe pertenecer en más del 50% del capital social a personas físicas que tengan la condición de agricultor profesional, entre las cuales, el adquirente de los bienes.

2. La misma reducción se aplica en el caso de donación de participaciones en la entidad que efectúe la explotación agraria, con cotización o sin cotización en mercados organizados, por la parte que corresponda por razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad, minorados en el importe de las deudas que derivan, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

3. A efectos de esta reducción:

a) Se entiende por explotación agraria el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con hasta de mercado, que constituya una unidad de gestión técnico-económica.

b) Es titular de la explotación quien ejerce la actividad agraria y, por lo tanto, también quien toma las decisiones, asume el riesgo empresarial y obtiene los beneficios.

c) Se considera actividad agraria el conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales. Asimismo, se considera actividad agraria la venta directa por parte del agricultor de la producción propia sin transformación, o la primera transformación de esta producción, siempre y cuando el producto final esté incluido en el anexo I del artículo 38 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, dentro de los elementos que integren la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes. También se considera actividad agraria la que implica la gestión o la dirección y gerencia de la explotación.

d) Se considera joven agricultor la persona física que cumple los requisitos siguientes:- Tener 40 años o menos, y ser responsable de explotación.- Acreditar la formación o capacitación adecuada en el ámbito agrario, para cuya determinación se conjugarán criterios de formación lectiva y capacitación profesional, con un mínimo de 150 horas lectivas. Este requisito puede acreditarse en el plazo de dos años a contar desde la donación.

Artículo 632-28. Requisitos

1. El donatario debe tener la condición de agricultor profesional o debe estar en condición de obtenerla en el plazo de dos años a contar desde la donación. En caso de desmembración del dominio, puede cumplir la condición de agricultor profesional tanto el nudo propietario como el usufructuario. Tiene la condición de agricultor profesional la persona física que es titular de una explotación agraria; obtiene al menos el 50% de su renta total de actividades agrarias u otras actividades complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria de su explotación no sea inferior al 25% de su renta total, y dedica a actividades agrarias o complementarias un volumen de ocupación igual o superior a la mitad de una unidad de trabajo agrario. A estos efectos

a) Se consideran actividades complementarias las actividades de transformación de los productos de la explotación agraria y la venta directa de los productos transformados de su explotación; las actividades relacionadas con la conservación del espacio natural y la protección del medio ambiente, y las actividades cinegéticas y artesanales realizadas en su explotación. También se consideran actividades complementarias la participación y presencia del titular, como consecuencia de elección pública, en instituciones de carácter representativo, así como en órganos de representación de carácter sindical, cooperativo o profesional, siempre y cuando estos estén vinculados al sector agrario.

b) Se considera unidad de trabajo agrario el trabajo que una persona a tiempo completo dedica a la actividad agraria durante un año. La aportación del trabajo agrario se acredita sobre la base de la cotización en la Seguridad Social.

c) Para el cómputo del 25% de la renta total, se excluyen los rendimientos obtenidos del ejercicio de la actividad de turismo rural o agroturismo.

2. Para determinar si se desarrolla la actividad económica, hay que ajustarse a lo que dispone el artículo 63113.

3. En el caso de donación de participaciones, la participación del donante en el capital de la entidad debe constituir al

menos el 5%, computado individualmente, o el 20%, computado junto con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, por consanguinidad, adopción o afinidad.

4. Esta reducción es incompatible con las reducciones previstas en los artículos 632-2 y 632-5.

Artículo 632-29. Regla de mantenimiento

1. En el caso de adquisición de bienes afectos a la actividad, el disfrute definitivo de la reducción queda condicionado al mantenimiento del ejercicio de la actividad agraria durante los cinco años siguientes a la donación, a menos que el adquirente muera dentro de este plazo. También se queda condicionado al mantenimiento en el patrimonio del adquirente, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los mismos bienes y derechos, o de bienes y derechos subrogados de valor equivalente, y de su afectación a la actividad.

2. En el caso de adquisición de participaciones, el disfrute definitivo de la reducción que establece esta subsección queda condicionado al mantenimiento de los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, a menos que el adquirente muera dentro de este plazo.

3. El adquirente que tenga la condición de agricultor profesional, de acuerdo con lo que dispone el apartado 1 del artículo 631-28, en los supuestos 1 y 2 anteriores, debe mantener esta condición en el mismo plazo señalado de cinco años.

4. En el caso de incumplimiento de los requisitos a los que está condicionada la aplicación de esta reducción, el sujeto pasivo debe presentar e ingresar, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en la que se haya producido el incumplimiento, la autoliquidación correspondiente por la parte del impuesto que haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, con los intereses de demora con que se hayan devengado."

4. Se añade el artículo 641-15 al capítulo I del título IV del libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el texto siguiente: "Artículo 641-15. Bonificación por la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza rústica integrados en una explotación agraria cuando el adquirente es un agricultor profesional

1. Puede disfrutar de una bonificación del 95% de la cuota del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza rústica integrados en una explotación agraria cuando el adquirente es un agricultor profesional, siempre y cuando desarrolle también una actividad agraria.

2. La bonificación es del 99% si el adquirente tiene la condición de joven agricultor. d) Se considera joven agricultor la persona física que cumple los requisitos siguientes:- Tener 40 años o menos, y ser responsable de explotación; y- Acreditar la formación o capacitación adecuada en el ámbito agrario, para cuya determinación se conjugarán criterios de formación lectiva y capacitación profesional, con un mínimo de 150 horas lectivas. Este requisito puede acreditarse en el plazo de dos años a contar desde la adquisición.

3. Para el disfrute de esta bonificación, el adquirente debe mantener los bienes adquiridos y la actividad agraria durante un plazo de cinco años desde su adquisición.

4. A efectos de esta bonificación, se consideran explotación agraria y agricultor profesional los definidos como tales en los artículos 631-22 y 631-23."

5. Se añade el artículo 641-16 al capítulo I del título IV del libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el texto siguiente: "Artículo 641-16. Bonificación para expedientes de dominio, actos de notoriedad y actos complementarios de documentos públicos referidos en fincas integradas en explotaciones agrarias Se establece una bonificación del 95% de la cuota tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, para los expedientes de dominio, las actas de notoriedad y las actas complementarias de documentos públicos establecidos en el artículo 7.2.c del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, referidos en fincas integradas en explotaciones agrarias. A efectos de esta bonificación se considera explotación agraria la definida como tal en el artículo 631-22."

6. Se añade el artículo 642-9 al capítulo II del título IV del libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el texto siguiente: "Artículo 642-9. Bonificación de las escrituras públicas de división, segregación, agregación y agrupación de fincas integradas en explotaciones agrarias Puede disfrutar de una bonificación del 90% de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados la escritura pública que documente actos de división, segregación, agregación y agrupación de fincas integradas en explotaciones agrarias. A efectos de esta bonificación, se considera explotación agraria la definida en el artículo 631-22."

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

TEMAS FISCALES.....12

- “EL EJERCICIO DE FUNCIONES DIRECTIVAS Y LA PERCEPCIÓN DE UNA RETRIBUCIÓN QUE REPRESENTA MÁS DEL 50% DEL TOTAL DE RENTAS PERCIBIDAS COMO REQUISITOS EXIGIDOS PARA LA APLICACIÓN EN EL IP Y EN EL ISD DE LA EXENCIÓN RELATIVA A LA EMPRESA FAMILIAR. ALCANCE DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TS”.

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

TEMAS FISCALES

“EL EJERCICIO DE FUNCIONES DIRECTIVAS Y LA PERCEPCIÓN DE UNA RETRIBUCIÓN QUE REPRESENTA MÁS DEL 50% DEL TOTAL DE RENTAS PERCIBIDAS COMO REQUISITOS EXIGIDOS PARA LA APLICACIÓN EN EL IP Y EN EL ISD DE LA EXENCIÓN RELATIVA A LA EMPRESA FAMILIAR. ALCANCE DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TS”.

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

I. CONSIDERACIONES PREVIAS. ALCANCE DE LA STS DE 16 DE DICIEMBRE DE 2013.

Como es sabido, de cara a la aplicación de la exención relativa a la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del citado Impuesto (LIP) exige el ejercicio de la actividad de manera personal, habitual y directa, gestionando así el desarrollo la actividad mercantil. Con carácter adicional, y al margen de la necesaria concurrencia del citado requisito, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio exige que los rendimientos provenientes de la actividad empresarial cuya transmisión se lleve a cabo por causa de muerte hubieran constituido, al menos, el 50% de las fuentes de rentas de las que fuera titular su perceptor.

En su día la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 16 de diciembre de 2013 reconoció la aplicación de la reducción del 95% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por la transmisión de acciones y participaciones en empresas familiares si, en el momento del devengo del citado Impuesto, uno de los herederos hubiese percibido retribuciones derivadas del desarrollo de actividad de dirección superiores al 50% de las rentas percibidas dentro del “último ejercicio de

renta”, resultando en consecuencia admisible la aplicación de la reducción en dicho supuesto.

Concretamente a través del citado pronunciamiento se analizaba la cuestión relativa al momento temporal al que ha de referirse el requisito por el cual la persona del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, para el caso de adquisición lucrativa *mortis causa* (sucesiones) de participaciones en entidades, cuando la persona que se sitúa para cumplir el requisito es distinta del causante.

El Alto Tribunal rechazó el criterio defendido por la Administración de conformidad con el cual habría de considerarse por “último ejercicio de renta” el efectivamente devengado para el heredero, ya que entonces se estaría tomando como referencia lo acontecido el año anterior y no lo ocurrido en el año en el que se produjo el fallecimiento del causante. En palabras del TS “*La solución propuesta por la Comunidad de Madrid, que rechazamos,*

nos llevaría a situaciones ciertamente absurdas; permitiría aplicar la reducción de la base liquidable a casos en los que concurriendo los requisitos exigidos en el heredero en el periodo impositivo de renta anterior al año en que se produjo el fallecimiento no se dieran en el momento en que acaeció el deceso. Por el contrario, haría inviable la aplicación de la reducción en aquellas empresas familiares constituidas o puestas en funcionamiento en el mismo año del fallecimiento del causante; en estos casos la referencia al «ejercicio anterior» impediría la reducción de la base, a pesar de que en la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones se cumplieran las condiciones exigidas».

En el presente caso el problema que se planteaba giraba en torno a cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de Sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el IP, a los que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable, no existiendo disposición normativa alguna que contemple esta disfunción. En palabras del propio TS *“el problema que se nos plantea en el presente recurso es otro y gira en 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. Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción (...) La tarea que toca abordar es cómo se articula la concurrencia de las circunstancias exigidas para la reducción de la base liquidable, que tienen lugar a lo largo de un determinado periodo de generación, con el puntual y concreto momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones”*.

La Administración tributaria consideró que para valorar la proporción de la renta percibida por quien ejerce funciones de dirección en la empresa transmitida (no concurriendo esta circunstancia en el fallecido sino en uno de los herederos) había que estar al último ejercicio de renta devengado. Pues bien, a juicio del TS se debe estar a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla. Y, dado que en el presente caso las circunstancias relevantes para aplicar la reducción no recaían sobre el causante sino sobre uno de los herederos, lo que habría de acreditarse sería 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.

Para el TS si se considerara como último ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero se estaría tomando como referencia lo acontecido el año anterior y no lo ocurrido en el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante. Ello podría dar lugar, por ejemplo, a que un heredero pudiera aplicar la reducción, aun cuando en el momento del fallecimiento del causante ya hubiera dejado de cumplir los requisitos exigidos por ley para ello, o bien impediría la aplicación del beneficio fiscal en los casos de empresas familiares creadas el mismo año del fallecimiento del causante, ya que en ese caso no existiría la referencia a un “ejercicio anterior”, aunque en la fecha de devengo del Impuesto sucesorio sí se cumpliesen los requisitos analizados.

Por tanto en el supuesto de que se aceptase el criterio defendido por la Administración y se considerase como “último” ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante. Ello llevaría a situaciones absurdas, al permitirse aplicar la reducción de la base liquidable a casos en los que, concurriendo los requisitos exigidos en el heredero en el periodo impositivo de renta anterior al año en que se produjo el fallecimiento, no se dieran en el momento en que acaeció el deceso. Y haría inviable la aplicación de la reducción en aquellas empresas familiares constituidas o puestas en funcionamiento en el mismo año del fallecimiento del causante. En estos casos la referencia al “ejercicio anterior” impediría la reducción de la base, a pesar de que en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones se cumplieran las condiciones exigidas.

En definitiva, la Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2013 analizó la cuestión relativa al momento temporal al que ha de referirse el requisito por el cual la persona del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad percibiendo remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, para el caso de adquisición lucrativa *mortis causa* de participaciones en entidades, cuando la persona que se sitúa para cumplir el requisito es distinta del causante. Dicho criterio, a pesar de referirse al caso de adquisiciones *mortis causa*, resultaría igualmente aplicable al caso de donaciones de empresas. Y ello en la medida en que ambas son situaciones en las que existe laguna normativa, teniendo presente además que ni en la sucesión (cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es distinta del causante) ni en la donación la normativa del IRPF indica que se interrumpe el periodo impositivo de dicha persona o del donante, ya que esta situación solo se produce en el causante.

Siguiendo esta doctrina elaborada por el TS en su Sentencia de 16 de diciembre de 2013 la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 5 de octubre de 2016 estimó que no procedía la aplicación de la reducción, al no poderse afirmar que hubiera quedado acreditado que la explotación constituyera, a fecha de devengo del Impuesto liquidado, la principal fuente de renta de la causante. Esta Sentencia contó no obstante con un Voto Particular discrepante formulado al respecto a través del cual se defendía que, habiéndose efectuado el computo de rentas en periodo de un año y finalizando aquel con la fecha de fallecimiento del causante, respecto de aquellos supuestos en los que se acredita cumplidamente que el ingreso de aquellas rentas no se produce hasta un determinado momento del año, aún no alcanzado no obstante a fecha de fallecimiento, la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS debe modularse.

En el concreto supuesto planteado, en el instante del devengo del impuesto (19 de julio de 2007) los rendimientos de la actividad eran negativos ya que, tratándose de una actividad agrícola, primero se siembra y se gasta y luego se recolecta y se ingresa, por lo que los ingresos del primer semestre son negativos, tal y como se acreditó además con la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de los años 2002 a 2006, que no obstante fueron compensados, dando beneficios con los ingresos del segundo semestre. Los herederos no habían presentado la declaración del IRPF de la causante correspondiente al año de su fallecimiento, argumentando al respecto que los resultados de la empresa familiar, hasta el momento del fallecimiento, habían sido negativos.

Sin embargo la Administración primero (y después el TSJ. de Madrid) no admitieron las alegaciones efectuadas por la recurrente referentes a atender a las particularidades y características propias de la empresa de autos y su ciclo productivo ya que, en definitiva, las mismas conducían a una situación de absoluta indefinición e inseguridad jurídica en la aplicación de la reducción, a determinar no ya en función de concretos parámetros legales y jurídicos de general aplicación, sino más bien de un concepto económico o, simplemente, cotidiano o vulgar de lo que se deba entender por empresa familiar, no susceptible de una aplicación mínimamente rigurosa y previsible por la Administración tributaria. Lo que debe acreditarse no es si en el periodo de devengo anticipado del IRPF a la fecha del fallecimiento del causante la empresa familiar ha tenido o no resultados negativos o positivos, sino que hasta ese momento del fallecimiento del causante las retribuciones por él percibidas 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 del IRPF.

En cambio de acuerdo con el Voto Particular formulado sí que resultaba acreditado que la causante no tenía ninguna otra fuente de renta que la derivada de la empresa familiar y que los bienes afectos a la explotación gozaron de exención del Impuesto de Patrimonio durante los diez años anteriores al fallecimiento. Y ello al estimarse que, habiéndose efectuado el computo de rentas en periodo de un año y finalizando éste con la fecha de fallecimiento del causante, para aquellos supuestos en los que se acredita cumplidamente que el ingreso de aquellas rentas no se produce hasta un determinado momento del año, aún no alcanzado no obstante a fecha de fallecimiento, la doctrina anteriormente expuesta debía interpretarse con una mayor flexibilidad.

Finalmente en sus Sentencias de 31 de octubre, 13 de noviembre y 9 de diciembre de 2024 el Alto Tribunal se encargó de clarificar de manera definitiva que para que los administradores puedan aplicar el beneficio fiscal establecido en el ámbito del ISD respecto de las participaciones en la empresa familiar y tributar solo por el 5% del valor de las participaciones traspasadas los directivos que lo reciben deben cumplir con los requisitos para disfrutar de esta ventaja fiscal a fecha de la donación y no en cambio al cierre del ejercicio fiscal. Y ello con independencia de que, a efectos de las plusvalías que el donante pueda obtener con motivo de la transmisión en el IRPF, deba estar a la fecha de devengo de este último Impuesto, a saber, el 31 de diciembre. En el presente caso el momento en que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción del 95% será aquel en el que se produzca la donación.

Para la Sala la controversia planteada adquiere un carácter complejo debido a que se entrelazan normativas de tres Impuestos distintos (IP e IRPF e ISD) 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 además más dificultad el hecho de que en el ISD se distingue como es sabido 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. Dicha distinción se lleva al extremo de establecer un momento específico para cada supuesto a los efectos del devengo.

En todo caso, tal y como ha clarificado a este respecto el Alto Tribunal, 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 del 95% prevista en el art. 20.6 LISD es el momento en que se produce la donación. Por tanto aunque no exista devengo anticipado del IRPF con ocasión de la donación, debe acreditarse que, desde el primer día del año y hasta el momento de efectuarse aquella, las retribuciones por funciones de dirección percibidas superan el 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal obtenidos en ese mismo periodo.

Ciertamente se ha de reconocer que el hecho de que el Impuesto sobre Sucesiones por un lado, y el IP y el IRPF por otro, tengan señalados dispares momentos de devengo dificulta la aplicación en el ISD de la reducción de la base imponible por adquisición de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, planteándose supuestos de complejo análisis en la práctica que dan lugar a conflictos entre la Administración y los contribuyentes y que deben ser interpretados por los Tribunales, no con menos conflicto. Así sucede, por ejemplo, respecto de la adquisición de actividades económicas con largo ciclo productivo (caso de las actividades agrícolas), que pueden dar lugar a desfases económicos (son actividades que generan importantes pérdidas al principio de la cosecha, y suculentos beneficios con la recolecta) y temporales (producido el fallecimiento entre ambas situaciones puede ponerse en peligro la consideración como principal de la actividad, al ser más cuantiosas las pérdidas que los beneficios).

No obstante, hay otras que también podrían traerse a colación como las empresas con ciclo de producción plurianual o empresas que han incurrido en pérdidas (por cuestiones económicas o simplemente “anecdóticas” como por fenómenos extraordinarios e imprevisibles) y que han dejado de ser, al menos desde un punto de vista económico, la principal fuente de renta del causante.

II. LA TRASCENDENCIA DE LAS SENTENCIAS DEL TS DE 26 DE MAYO DE 2016.

Continuando dentro del ámbito de la doctrina jurisprudencial del TS, y al hilo de la cuestión relativa a si, para poder disfrutar de las reducciones en cuestión, se requiere que quien desarrolla funciones de dirección en la empresa ostente la titularidad de participaciones con carácter previo a la adquisición, esto es, si para gozar de la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar prevista en el art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), es necesario que la persona que forma parte

del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar (percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos) deba, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa, afirmó el TS mediante Sentencia de 26 de mayo de 2016, dictada a resultas de la interposición de un recurso de casación para la unificación de doctrina¹, que la participación en el capital ha de darse en sede del causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros. Pero lo que en ningún lugar se exige es que el sujeto pasivo -ejercer funciones de dirección o no-, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria, pudiendo ostentar la participación que da acceso al beneficio fiscal el grupo familiar². *Tal y como afirmó el TS “El trasplante de la normativa del IP al de Sucesiones, que supone la previsión del artículo 20. 2 c) de la Ley de este último, no deja de plantear problemas interpretativos y entre ellos quien es el que, como sujeto pasivo, ha de tener participación en el capital de la entidad”.*

La citada Sentencia del TS de 26 de mayo de 2016 vino a confirmar que no se requiere la condición de socio del directivo para que todo el grupo familiar goce de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y ello adoptando una interpretación finalista de la norma en virtud de la cual, si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite su transmisión, lo lógico es interpretar la Ley en ese sentido.

¹ En el concreto supuesto analizado por el TS con anterioridad al fallecimiento de la causante su esposo y ésta tenían el 100% de las participaciones sociales en la empresa familiar, hallándose las mismas exentas del Impuesto sobre el Patrimonio. Y, una vez acaecido el fallecimiento, los dos hijos y el viudo siguieron ostentando el 100% de las mismas, siendo uno de ellos el que ejercía las funciones de dirección desde la jubilación de su padre hacia ya años. Al presentar los herederos sus autoliquidaciones del ISD con unos bienes y derechos valorados en algo más de un millón de euros, aquellos aplicaron la reducción por transmisión de participaciones sociales, por considerar que cumplían los requisitos para su disfrute. Sin embargo el Servicio de Inspección del Departamento Territorial de Lugo de la Consejería gallega de Hacienda emitió informe denegando el beneficio fiscal solicitado por la transmisión de las participaciones, procediéndose a girar liquidaciones rectificadas a los dos hijos de la causante sin aplicar la reducción. Contra dichas liquidaciones los interesados formularon reclamaciones económico-administrativas alegando que procedía la aplicación de la reducción, ya que uno de los hijos de la causante ejercía funciones directivas, por las que percibía una remuneración que suponía más del 50% de la base imponible de su IRPF. Dichas reclamaciones fueron desestimadas por Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 26 de julio de 2013, por considerar que el heredero que ejercía funciones directivas no era titular de ninguna participación social a la fecha del devengo y esa titularidad es un requisito imprescindible para gozar del derecho a la exención. A juicio del TEAR de Galicia como el heredero no tenía la condición de socio, no procedía la aplicación de la reducción.

Tal y como se ha apuntado con anterioridad el concreto supuesto de hecho analizado por el Tribunal Supremo se refería a una liquidación practicada por el ISD habiéndose producido la transmisión por herencia de participaciones sociales de una empresa familiar a los dos hijos y al esposo de la fallecida en cuanto al usufructo viudal, siendo uno de ellos el que ejercía desde hace mucho tiempo las funciones directivas y constituyendo el rendimiento que percibía más del 50% de sus ingresos, hallándose asimismo el 100 por cien de las participaciones sociales en el núcleo familiar. Los herederos, en sus autoliquidaciones, aplicaron la reducción en la base imponible correspondiente a las participaciones de una sociedad empresarial de la que el fallecido era el único socio. La Inspección de los tributos, tras comprobar la herencia, concluyó que no era de aplicación el beneficio fiscal porque el fallecido no cumplía con el requisito de retribución por funciones de dirección y, aunque uno de los herederos (un hijo) sí tenía una retribución suficiente por ese concepto, la Inspección de los tributos no la tomó en consideración al no reunir el heredero la condición de socio. Es decir, la Administración autonómica estaba añadiendo un requisito no previsto en la norma para formar parte del grupo familiar al exigir, no ya sólo el grado de parentesco, sino también la condición de socio, lo cual entra en clara confrontación con la finalidad de la norma que no es otra que facilitar la continuidad de la empresa familiar con un trato fiscal adecuado en la sucesión.

Pues bien el Alto Tribunal, efectuando como hemos indicado una interpretación finalista de los beneficios fiscales analizados, concluye que cuando la participación la ostenta únicamente un familiar, si éste no cumple con el requisito de funciones de dirección y retribución, pero sí lo cumple otro miembro del grupo familiar, aunque no sea socio, las participaciones pueden estar exentas en el IP y,

en consecuencia, ser de aplicación la reducción en la base imponible del ISD, pues hay que analizar los requisitos a nivel grupo familiar. De este modo serán de aplicación los beneficios fiscales siempre y cuando el grupo familiar tenga una participación mínima del 20%, y alguno de sus miembros, sea socio o no, desarrolle funciones de dirección cumpliendo la retribución mínima prevista en la norma³.

Por tanto en la medida en que la empresa, sociedad o participación goce de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, la transmisión por herencia de la misma o de las acciones en que esté representada tendrá una reducción del 95% en la base imponible del ISD del adquirente, siempre que éste último se encuentre en el ámbito subjetivo del grupo de parentesco delimitado por la Ley. Y el hecho de que la empresa, el negocio o las participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio demuestra que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento. A partir de entonces el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros.

Como es sabido el citado art. 20.2.c) de la LISD dispone que en los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida haya una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en la Ley del IP, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan, otra del 95% del mencionado valor. En defecto de estos parientes, la Ley llama al beneficio a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado. Por tanto, si la empresa, sociedad o participación goza de exención en el IP, la

2 Concretamente el presente pronunciamiento del TS se dicta en relación con un pronunciamiento de instancia, la Sentencia del TSJ. de Galicia, de 23 de julio de 2014, dictada en aplicación de una doctrina equivocada al interpretar el término "conjuntamente" contenido en el art. 5.1.d) 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, en el sentido de considerar la suma de la participación individual del sujeto pasivo conjuntamente con la participación de otros parientes. Pues bien, a pesar de que, como se ha apuntado con anterioridad, por parte de la Administración autonómica se argumentó que si no se exigiese participación del sujeto pasivo y de sus parientes el tenor literal del citado precepto sería otro, ya que no emplearía el término "conjuntamente", sino que hablaría siempre de participaciones individuales (apoyándose dicha argumentación en lo declarado en la Sentencia del TSJ de Cantabria de 22 de enero de 2009 en el sentido de que resulta necesaria la titularidad de participaciones sociales al momento del devengo del Impuesto por quien ejerciese las funciones de dirección), que impidió en el supuesto de sus autos la aplicación de la reducción al no ejercer los sujetos pasivos funciones directivas en la sociedad al tiempo de la donación, que eran llevadas a cabo por otro sujeto que a dicha fecha no era titular de participaciones sociales) el TS rechazó dicha argumentación.

3 Tal y como declaró el Tribunal a través de esta Sentencia "(...) No existe ningún género de duda que los hijos de la causante, los hoy recurrentes pueden aplicarse la reducción del artículo 20.2. c) de la Ley Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como adquirentes mortis causa de una participación en una empresa individual como descendientes de la causante, siempre que cumplan los requisitos que exige el legislador. En este caso concreto, los requisitos que debemos analizar son los contenidos en los apartados c) y d) del artículo 4.8 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio. Los recurrentes no ostentaban ninguna participación en la empresa familiar, por tanto ésta debe ser analizada desde la perspectiva del Grupo Familiar, es decir, la participación de los sujetos pasivos computando conjuntamente con la participación en la empresa individual con sus descendientes, exigiendo la Ley en este caso una participación conjunta superior al 20%. Requisito que cumple el grupo familiar formado por los recurrentes con su padre. El segundo requisito es el que hace referencia a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la entidad y perciba por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Sí se cumplía el referido requisito ya que el causante ejercía funciones directivas en la empresa, siendo sus únicas retribuciones en diversos ejercicios las correspondientes a las referidas tareas".

transmisión por herencia de la misma o de las acciones en que esté representada tendrá una reducción del 95% en la base imponible del ISD del adquirente, siempre que éste último se encuentre en el ámbito subjetivo del grupo de parentesco. Y, a este respecto, el negocio o las participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el IP demuestra que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros. De cualquier manera en ningún lugar se exige que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria.

A mayor abundamiento se ha de tener presente a este respecto que la propia norma reguladora del IP [art. 4.Ocho.Dos.c) Ley 19/1991], en supuestos de existencia de un grupo de parentesco titular conjuntamente de la totalidad de las participaciones y, por tanto, cumpliendo holgadamente el requisito de titularidad mínima de un 20%, admite que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por, al menos, una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial⁴.

Sin perjuicio de la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal (la cual, por otra parte, es indiferente que se efectúe por la propia entidad o por otra distinta, ya que lo esencial es que exista constancia expresa de tal circunstancia en la escritura de constitución o en los estatutos sociales de una y otra entidad⁵), no resulta necesario que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar. En supuestos de existencia de un grupo

de parentesco titular conjuntamente de la totalidad de las participaciones (y cumpliéndose el requisito de titularidad mínima de un 20%) la Ley 19/1991 admite que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por al menos una de las personas del grupo⁵, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Se trata de una cuestión que viene ya resuelta por la propia Ley 19/1991 [art. 4.8 Dos. d), último párrafo]

Cabe aludir asimismo a una segunda Sentencia de fecha igualmente 26 de mayo de 2016, dictada también a resultas de la interposición de un recurso de casación para unificación de doctrina y en la que el TS, tras recordar nuevamente que la finalidad que subyace en la aplicación de la presente reducción de la base imponible no es otra que el otorgamiento de un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones a las pequeñas y medianas empresas que facilite en lo posible su transmisión y pervivencia en el tiempo siempre y cuando la empresa siga en funcionamiento después de dicha transmisión, concluye nuevamente que en ningún sitio se dice que el sujeto pasivo que ejerza funciones de dirección en los supuestos de grupo de parentesco tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar.

Puede consultarse igualmente en este mismo sentido la STS de 14 de julio de 2016, relativa a la transmisión por herencia de participaciones sociales de una empresa familiar a las dos hijas y al esposo de la fallecida, siendo las dos hermanas las que ejercían desde hace mucho tiempo las funciones directivas y el rendimiento que percibían constituía el 100 por cien de sus ingresos anuales, estando asimismo el 100 por cien de las participaciones sociales en el núcleo familiar. Antes del fallecimiento de la causante, la fallecida tenía, junto a su marido, el 100 por cien de las participaciones sociales en la empresa familiar, exentas del Impuesto sobre el Patrimonio. Una vez producido, las dos hijas y el viudo continuaron ostentando el 100 por cien de las acciones, siendo las dos hijas las que ejercían la dirección.

⁴ En cambio de acuerdo con la argumentación efectuada por la Administración autonómica cuando la Ley del IP se refiere en sus art. 4.Ocho.Dos, letras b) y c) a las condiciones de la exención para el caso de grupo de parentesco lo que viene a exigir es que todos los parientes que formen parte del grupo tengan participación en el capital, ya que si la intención del legislador reglamentario era no exigir participación en el capital del sujeto pasivo y de sus parientes, es decir, de todos los miembros del grupo, no se habría empleado en dicho precepto el término "conjuntamente", sino que hablaría simplemente de participaciones individuales. El precepto se referiría por tanto, de acuerdo con la citada argumentación, a una suma conjunta de la participación de todos los miembros del grupo, de manera que de no concurrir una participación mínima de todos y cada uno de ellos en el capital de la empresa no procedería la aplicación de la exención en el IP y tampoco de la reducción en ISD por transmisión de la misma.

⁵ Véase en este sentido la Sentencia del TSJ. de Islas Baleares de 5 de mayo de 2025, en la que se concluye que el requisito relativo a prestar efectivamente funciones de dirección en la entidad y a la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece no está vinculado a que aquellas deban ser satisfechas precisamente por la entidad de que se trate, si bien tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales. Recuérdese además que el ejercicio de las funciones de dirección también se puede efectuar por medio de otra sociedad mercantil externa que, por ejemplo, actúe como administradora de una entidad *holding*, siendo la exención aplicable en aquellos supuestos en los que el obligado tributario perciba las remuneraciones de otra entidad filial o del grupo a través de la cual se ejerzan funciones directivas.

Concretamente en el presente caso la sociedad era al 100% propiedad de los dos cónyuges y las hijas estaban contratadas como “gerentes”, obteniendo por tal condición los únicos rendimientos, cumpliéndose así los requisitos para entender que dichas hijas y sus padres formaban el mencionado grupo de parentesco, de manera que la sociedad podía reputarse fiscalmente como empresa familiar y, al cumplir los sucesores los requisitos de la normativa del ISD (viudo y huérfanas de la causante) podían aplicarse la reducción de la base imponible del Impuesto. La Administración Central, a través del Abogado del Estado y del Letrado de la Comunidad de Madrid, negó la aplicación de la bonificación, al no constar que las hijas del causante fueran titulares de participaciones de la sociedad al momento del devengo y por tanto no formaban parte del grupo familiar.

Sin embargo el TS establece que para gozar de la bonificación fiscal no es necesario ser titular de alguna participación en el capital. Por tanto, en la medida en que la empresa, sociedad o participación goce de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio su transmisión por herencia tendrá una reducción del 95% de la base imponible del ISD del adquirente, siempre que éste se halle en el ámbito subjetivo del grupo de parentesco definido por la Ley. Tal y como recuerda el Tribunal en aquellos supuestos de existencia de un grupo de parentesco (en este caso, padres hijos) titular conjuntamente de la totalidad de las participaciones y, por tanto, cumpliendo holgadamente el requisito de titularidad mínima de un 20%, la Ley 19/1991 admite que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por al menos una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial.

Como es sabido señala el art. 4.8 Dos letra d) último párrafo de la citada Ley que *“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 participación en el capital ha de darse en el causante, si bien a partir de su fallecimiento el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en unión con otros. En ningún lugar se exige que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, ostente una titularidad distinta a la que se produce con la herencia. Se admite por tanto que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por al menos una de las personas del grupo familiar, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial.

En suma, el Alto Tribunal justifica su fallo en el principio de interpretación de la finalidad de la norma, al argumentar que ante la duda debe aplicarse la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que la norma pretende es la concesión de un beneficio fiscal a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión y posterior mantenimiento hay que entenderla de una manera tendente a dicha finalidad. Esta interpretación amplía el concepto de empresa familiar ya que, al no exigir que los directivos de las mismas como integrantes del grupo de parentesco, deban tener participaciones de la entidad, facilita que muchas de estas empresas puedan calificarse como “familiares” con los beneficios fiscales correspondientes a este tipo de entidades en el IP y en el ISD y el IRPF, en su caso. Y ello a pesar de que otros pronunciamientos anteriores tales como las Sentencias del TSJ. de Madrid de 5 de diciembre de 2013 y de 24 de enero de 2014 habían concluido que resulta indispensable acreditar la realización de las funciones de administración, gestión y representación al objeto de evitar dejar a la voluntad del propio contribuyente y del grupo familiar la determinación de sus obligaciones fiscales mediante una simple designación nominal que no se corresponda con las funciones realmente desempeñadas en la sociedad. Al amparo de lo resuelto por la STS de 14 de julio de 2016 dictada en unificación de doctrina, no es necesario que quién desempeña las funciones directivas tenga que participar en el capital de la entidad.

En resumen, a través de esta doctrina jurisprudencial el Alto Tribunal vino a rechazar que los herederos de una compañía deban tener parte del capital de la misma para poder obtener la exención fiscal del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones. En su lugar, sólo deben figurar como directivos, además de tener el correspondiente parentesco con los propietarios. Al objeto de poder gozar de la bonificación fiscal no es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, deba, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.

Tal y como establece la normativa aplicable, para disfrutar de la aplicación de la exención del 95% se requiere que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales. Y, cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas, 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. Pero en ningún momento la ley dice que las funciones de dirección deban realizarlas las personas que tengan participaciones, sino las que formen parte del grupo de parentesco. Dicho de otro modo, en ningún caso resulta exigible que el heredero tenga previamente la condición de socio, no exigiéndose que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria. El hecho de que la empresa, el negocio o las participaciones que se hereden hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio demuestra además que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros.

En todo caso, y en la medida en que la empresa, sociedad o participación goce de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, la transmisión por herencia de la misma o de las acciones en que esté representada tendrá una reducción del 95% en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones del adquirente, siempre que éste último se encuentre en el ámbito subjetivo del grupo de parentesco delimitado por la Ley.

Ya con carácter previo la STS de 12 de mayo de 2016 había desestimado el recurso de casación planteado por los Servicios Jurídicos de Castilla-La Mancha contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad de 12 de mayo de 2014, confirmando el derecho de los herederos a la aplicación de la reducción a pesar de que estos no ostentaban ninguna participación en la empresa familiar, si bien conjuntamente con el grupo familiar formado por los recurrentes con su padre (que era el único titular de participaciones) tenían una participación superior al 20%. Adicionalmente uno de ellos ejercía funciones directivas en la empresa, motivo por el cual el Tribunal entiende cumplido los requisitos para el disfrute de la reducción del art. 20.2 c) de la Ley del ISD, reconociendo por tanto la línea interpretativa en virtud de la cual el sujeto pasivo que ejerce funciones de dirección en los supuestos de grupo de parentesco no tiene por qué ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer estas al grupo familiar.

De conformidad con lo declarado por el Tribunal basta con que uno de los componentes del grupo familiar ostente las funciones de dirección y cobre por ello las remuneraciones legalmente exigibles, sin que tenga que ser uno concreto de ellos. Y ello en tanto en cuanto la normativa aplicable alude a que *“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”. De este modo podría ser uno cualquiera de los componentes del grupo de parentesco quien posibilitara la aplicación de la reducción pretendida en la base imponible del Impuesto. Tal y como afirmó el Alto Tribunal en este último pronunciamiento *“Para la pretendida exención resulta exigible la concurrencia simultánea de dos requisitos en el sujeto pasivo: participación en el capital de la entidad y ejercicio de funciones de dirección con la correspondiente remuneración. Si bien los preceptos transcritos establecen expresamente la suficiencia de que el último requisito sea cumplido por una de las personas integrantes del grupo de parentesco, ninguna excepción semejante se recoge en relación con la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad. En consecuencia, para que proceda la reducción pretendida, el sujeto pasivo debe poseer participación en el capital de la entidad y al menos una de las personas del grupo familiar debe cumplir las dos condiciones (...) Bajo dicha premisa ha de entenderse cumplido el segundo requisito, pues el artículo 4.8.Dos. d), último párrafo, de la Ley 19/1991, del Impuesto del Patrimonio, establece que ‘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’”*.

Téngase presente además a este respecto que si la empresa o negocio en cuestión tuviese carácter ganancial o equivalente atendiendo a un régimen análogo al de gananciales de Derecho Foral (caso, por ejemplo, del consorcio aragonés o del régimen de conquistas navarro), la reducción podría aplicarse tanto respecto de los elementos patrimoniales que se incluyesen en la sucesión del cónyuge empresario o profesional como respecto de aquellos otros que formaran parte de la sucesión del cónyuge del empresario o profesional, siempre y cuando concurriesen en ambos casos los restantes requisitos.

Cabría igualmente la posibilidad de que el causante resultara ser titular de dos o más empresas o negocios profesionales. En tales casos, siempre que cada una de las actividades que integrasen las respectivas empresas o negocios profesionales fuese ejercida de manera personal, habitual y directa, creemos que podría aplicarse la reducción respecto de todas ellas.

Por lo que respecta a la determinación de “la principal fuente de renta” ya en su Resolución de 30 de marzo de 2004, referida a una actividad agraria de recogida de corcho y en relación con la determinación del volumen de rendimientos a tener en cuenta para la aplicación

del régimen de estimación objetiva en el IRPF, estimó la DGT que para la determinación del volumen anual de operaciones, en supuestos en que el periodo de generación de rendimientos fuese dilatado en el tiempo, procedía dividir el volumen de ingresos íntegros entre el número de años de generación de los mismos.

Recapitulando, siempre y cuando se cumpla el requisito de ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa de la actividad, y siempre que, como consecuencia de la periodificación de ingresos, las rentas obtenidas constituyan, para cada ejercicio, al menos el 50% de la base imponible del IRPF, procedería la exención en el impuesto patrimonial y, consecuentemente, se cumpliría el requisito que a tal efecto establece el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 para la aplicación de la reducción que regula.

De cara a la aplicación de la reducción prevista en el art. 20.2.c) de la LISD se exige la previa exención de los elementos patrimoniales de que se trate en el Impuesto sobre el Patrimonio, en los términos señalados por el art. 4.Octavo.Uno de la Ley reguladora del citado Impuesto. Esta última norma debe complementarse además, desde la perspectiva que ofrece el art. 3.2 del Real Decreto 1704/1999, a cuyo tenor *“Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas”*. A este respecto se ha de tener presente que el simple hecho de desarrollar varias actividades económicas no determina que se hayan de sumar de manera automática los rendimientos de todas ellas, ya que sólo se suman los rendimientos de aquellas que el empresario desarrolla de forma habitual, personal y directa⁶. Por su parte, como ya sabemos, el concepto de “principal fuente de renta” se determina en el apartado 1 del mismo artículo como aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate⁷.

Únicamente en el supuesto de que las funciones

directivas se refieran al causante se toma en consideración la percepción de retribuciones en el ejercicio del devengo durante el plazo que comprende el inicio del año natural y la fecha de fallecimiento, ya que ello implicaría la finalización del período impositivo a efectos del IRPF. Y, dada la consabida conexión existente entre el ISD y el IP, al no interrumpirse el período impositivo a efectos del IRPF, el ejercicio a contemplar habrá de ser el precedente en el que no se percibieron retribuciones por el hijo del causante. De cara a la resolución de la cuestión lo esencial es la finalidad de la reducción ligada a los requisitos que se contemplan, tanto en el art. 20.2.c) de la LISD como en el art. 4 de la LIP. Y del citado régimen legal no se desprenden diferencias de trato en la aplicación de la reducción según quien sea el que hubiera desarrollado funciones directivas (ya se trate del causante o de un familiar). Dicho criterio se corresponde además con las exigencias propias de la fecha de devengo del tributo, sin que el hecho de que para el interesado no se produzca la interrupción del período impositivo a efectos del IRPF justifique una diferencia de trato, que carece de otro respaldo legal que no sea el derivado de la aplicación analógica de la norma⁸.

Tratándose de una sociedad civil, la exención en el IP alcanza a cada socio individualmente considerado, correspondiendo en consecuencia a cada uno de ellos acreditar que ejerce una actividad empresarial y que lo hace en los términos de la Ley 19/1991, es decir, con cumplimiento individual de los requisitos de forma de ejercicio y nivel de renta. De este modo, de acuerdo con la normativa anteriormente indicada y, en particular, con la exención de los bienes comunes afectos a que se refiere el art. 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991 cabe estimar que, siempre en el bien entendido de que se cumplan los requisitos del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 procederá la reducción sucesoria respecto del valor de los bienes privativos de cada cónyuge en cuanto se acredite el ejercicio de la actividad empresarial, lo que comporta su ejercicio habitual, personal y directo, además de percibir, por el total de tales actividades, rendimientos netos que representen “la principal fuente de renta” y, en cualquier caso, respecto del valor de los elementos comunes afectos a las actividades desempeñadas por la sociedad civil, con independencia de que sea el causante o su cónyuge el que ejerciera la actividad empresarial a efectos de la exención en el impuesto patrimonial⁹.

6 En este sentido no suele ser infrecuente que, en la práctica, el empresario renuncie a integrar sus actividades deficitarias dentro del marco fiscal de la empresa familiar con la finalidad de lograr que las pérdidas de dichas actividades no reduzcan los rendimientos positivos de las restantes, persiguiendo así que tales pérdidas computen dentro de la base imponible reduciendo el umbral sobre el que los rendimientos de las restantes actividades deberían alcanzar el 50%.

7 Como ya se ha analizado es el estado de ingresos al tiempo del fallecimiento el que se ha de tomar en consideración a este respecto, debiendo estar a la declaración del IRPF del año del fallecimiento como prueba de los ingresos. La eventual rectificación de dicha liquidación no constituye más que un acto adicional o accesorio de la autoliquidación original, por lo que debe considerarse en ésta integrado y sus consecuencias deben entenderse referidas al momento en que se practicó aquella.

8 Téngase presente además que, no existiendo coincidencia entre la persona del causante y la persona que ejerce funciones de dirección, esto es, cuando la persona que ejerce dichas funciones no es la que fallece, no existe interrupción del período impositivo, de manera que el cómputo de rentas percibidas y demás requisitos legales habrá de hacerse en función del último período impositivo anterior a aquel en el que se haya producido el fallecimiento.

9 Véase a este respecto lo declarado por la DGT en su Resolución de 4 de marzo de 2010.

Así, por ejemplo, dado un supuesto relativo a una sociedad civil dedicada a la explotación de fincas rústicas, correspondiendo a la madre de la consultante, en cuanto agricultora y dada de alta como tal en la Seguridad Social la explotación de la actividad, suponiendo que falleciese la misma habría de tenerse presente, a tenor de lo señalado por la DGT en su contestación a Consulta de 11 de junio de 2010 que, tal y como declaró en su día el citado Centro Directivo en el Epígrafe 1.2.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, en los supuestos de comunidades de bienes, sociedades sin personalidad jurídica o sociedades civiles es cada comunero, individualmente considerado, el que desarrolla la actividad y quien, para acceder a la exención en el impuesto patrimonial, ha de ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa con arreglo a lo previsto en el art. 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991. Y, concurriendo dichas circunstancias, además del hecho de que la totalidad de los ingresos obtenidos por dicha persona procedan del ejercicio de la explotación, procederá la exención y, consiguientemente, la reducción en el Impuesto sucesorio siempre que, como es obvio, se cumplan los restantes requisitos exigidos al efecto.

Piénsese además que, produciéndose la enajenación de finca rústica adquirida *mortis causa* con aplicación de la reducción prevista en la legislación del Impuesto, y teniendo presente lo dispuesto en el Epígrafe 1.2.c) de la Resolución 2/1999, tratándose de estos supuestos de adquisición *mortis causa* el requisito legal de permanencia se refiere al mantenimiento del valor de la adquisición, sin que sea precisa la continuación de la actividad. En consecuencia, no afectará al citado requisito y, consiguientemente, al derecho a la reducción practicada en su día, la reinversión inmediata en una imposición a plazo fijo en entidad bancaria del importe de la enajenación siempre que, manteniéndose al menos el valor inicial, se alcance el plazo de permanencia establecido por la legislación aplicable. Así se encargó de precisarlo la DGT en su contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2010¹⁰.

El criterio expuesto al respecto por la DGT en diversas contestaciones a Consultas vinculantes se concreta

10 Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 14 de enero de 2011, en la que se reitera que la interpretación del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 sostenida por el citado Centro Directivo tanto en su Resolución 2/1999 como en contestación a diversas consultas formuladas al respecto, es la de que el requisito de permanencia exigido por dicho artículo, apartado y letra de la Ley 29/1987 se refiere al mantenimiento del valor de adquisición por el que se aplicó la reducción, sin que sea necesario la conservación de la actividad. De esta forma tratándose, como sucedía en el concreto supuesto analizado, de la transmisión de un negocio de farmacia adquirido *mortis causa* el resultado de la enajenación ha de reinvertirse de forma inmediata en activos con los que pueda acreditarse, de forma fehaciente, el mantenimiento mínimo de dicho valor durante el plazo de diez años establecido por la propia Ley.

en el hecho de que no habría de afectar al requisito de permanencia ex art. 20.2 c) Ley 29/1987 la venta de participaciones sociales adquiridas *mortis causa* y posterior reinversión del importe obtenido en la transmisión, siempre que se mantuviese, al menos, el valor de adquisición, es decir, el valor por el que el causahabiente se practicó en su momento la reducción en el Impuesto Sucesorio, no habiendo quedado acreditado en modo alguno el posible incumplimiento de tal requisito de permanencia del valor en el patrimonio. Piénsese que lo que la Ley 29/1987 prohíbe es la realización de actos que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Ahora bien si dicho valor se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el art. 20 de la Ley los causahabientes no perderán el derecho a la práctica de la reducción.

Ha de reconocerse en consecuencia la validez de la reinversión de la venta de lo adquirido *mortis causa* en cualquier activo no dinerario siempre que pueda acreditarse de forma fehaciente que se mantiene el valor por el que se practicó la reducción sucesoria en su día. Siempre que pueda llevarse a cabo tal acreditación, no hay obstáculo para que el resultado de la enajenación de la parte indivisa en una empresa adquirida *mortis causa* pueda aplicarse, por ejemplo, al levantamiento de deudas o cargas hipotecarias de uno de los herederos.

Así, siempre que se cumpla ese mantenimiento de valor (la Ley no exige la permanencia de los mismos valores por los que se practicó la reducción), no se estaría incumpliendo el requisito de permanencia exigido por el art. 20.2 c) de la Ley¹¹.

Por tanto no afectará al requisito de permanencia ex art. 20.2 c) de la Ley 29/1987 la venta de participaciones sociales adquiridas *mortis causa* y posterior reinversión del importe obtenido en la transmisión, siempre que se mantenga, al menos, el valor de adquisición, es decir, el valor por el que el causahabiente se practicó en su momento la reducción en el Impuesto Sucesorio. En efecto, no cabe estimar que se incumpla dicho requisito relativo a la permanencia en el patrimonio del adquirente en aquellos casos en los que tiene lugar la venta de las participaciones sociales y la posterior reinversión del importe obtenido en la transmisión, siempre que se mantenga, al menos, el valor de adquisición, es decir, el valor por el que el causahabiente se practicó en su momento la reducción en el Impuesto sucesorio.

III. LA RECEPCIÓN DE LA INTERPRETACIÓN ELABORADA POR EL TS EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

Dentro del ámbito de la doctrina administrativa la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 15 de septiembre de 2016 terminó por reconocer que lo que se debe acreditar para poder beneficiarse de la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales en la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones 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 rentas integradas en su base imponible general de IRPF.

En el presente caso planteado, habiéndose cuestionado la aplicabilidad de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones prevista para las empresas familiares respecto al 95% del valor de las participaciones sociales del causante, el TEAC vino a modificar el criterio que venía manteniendo hasta la fecha sobre el momento en que deben cumplirse los requisitos de dicha exención cuando éstos no concurren en el causante y se pretende que el beneficio fiscal se aplique mediante el cumplimiento de las condiciones en sus

descendientes pasando a establecer, en sintonía con el Tribunal Supremo, que el ejercicio a computar es el mismo ejercicio del fallecimiento del causante, siempre y cuando en el momento del fallecimiento y hasta ese instante las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superen el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general.

Tal criterio implica, a nuestro juicio, la adopción de una interpretación finalista de la norma que define los requisitos aplicables a este beneficio fiscal, esto es, el art. 20.2 de la Ley 29/1987, estimándose así que la concesión de la reducción persigue facilitar en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones. En opinión del TEAC lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad. Y, en este sentido, aceptar el criterio defendido por la Administración y considerar como “último” ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero supondría, a juicio del TEAC, tomar como referencia lo acontecido el año anterior y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del empresario. Ahora bien, atendida la finalidad del beneficio fiscal debe tenerse en cuenta que las circunstancias que provocan el traspaso patrimonial pueden obedecer a hechos cercanos al fallecimiento del causante (en ocasiones en el propio año del fallecimiento del mismo), siendo de justicia que sea este último el ejercicio en el que se deba dar cumplimiento de los requisitos legales para poder disfrutar de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones. A mayor abundamiento resultaría imposible la aplicación de la reducción en aquellos casos en los que se tratara de entidades construidas o puestas en funcionamiento en el mismo año de fallecimiento del causante.

En efecto, 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, siendo lo lógico a tal efecto interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad. En base a ello el TEAC modifica el criterio que había venido manteniendo y resuelve que debe declarar como ejercicio a computar el propio ejercicio del fallecimiento del causante, siempre y cuando en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante se cumplan con los requisitos legales establecidos para la transmisión hereditaria de las participaciones relativas a la sociedad.

11 Estima además la DGT en su contestación a Consulta de 1 de junio de 2017 que en el supuesto de amortización de participaciones por cuya adquisición *mortis causa* se hubiese aplicado la reducción el reembolso obtenido habrá de ser objeto de reinversión inmediata en inmuebles u otros elementos patrimoniales con los que pueda acreditarse, al menos, el mantenimiento del valor durante el plazo legal. Ahora bien si dicha materialización del valor no se produce en tales bienes, y dado que el dinero es el bien fungible por excelencia, será preciso que el importe restante hasta alcanzar el repetido valor se materialice mediante algún tipo de inmovilización, por ejemplo, mediante el depósito a plazo fijo por el periodo mínimo que falte para el cumplimiento de lo establecido por la Ley. En efecto, en aquellos supuestos en los que se amortizan las participaciones recibidas *mortis causa* con aplicación de la reducción que nos ocupa el reembolso obtenido habrá de ser objeto de reinversión inmediata en inmuebles u otros elementos patrimoniales (admitiéndose inversiones que impliquen inmovilización como podría ser el caso de un depósito a plazo fijo), con los que pueda acreditarse, al menos, el mantenimiento del valor durante el plazo legal. La citada contestación de la DGT a Consulta de 1 de junio de 2017 partía de lo dispuesto en la anterior contestación de 24 de enero de 2014, en la que se estableció que “El requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y de la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece, no está vinculado a que sean precisamente satisfechas por la entidad de que se trate. Ahora bien, para que en esa situación continúe siendo aplicable la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio y, por tanto, también a efectos sucesorios, tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad holding titular de las participaciones de aquella”. Así pues, es indiferente cuál sea la entidad que retribuya el desempeño de tales funciones siempre que así esté previsto en la forma indicada, pudiendo darse incluso el caso de que las funciones directivas tanto en la entidad holding como en las participadas se desempeñen a través de otra mercantil, externa al grupo, que actúe como administradora única, tal y como señaló la DGT en su Resolución de 23 de marzo de 2018. Se da así preferencia al efectivo ejercicio de funciones directivas en la entidad de que se trate sobre la circunstancia de la entidad que pueda haber asumido el pago de las correspondientes remuneraciones, tal y como señala expresamente la Consulta de 11 de mayo de 2016.

El TEAC consideró que para determinar el momento en el que deben entenderse cumplidos los requisitos exigidos para aplicar la presente reducción no cabe establecer diferencia alguna entre los casos en que el causante fuese quien viniera ejerciendo las referidas labores de dirección y aquellos otros en los que dichas tareas se realizasen por alguno de los miembros del grupo familiar diferente de aquél. Atendiendo a la finalidad que persigue el beneficio fiscal no pueden dejar de sopesarse las circunstancias que provocan el traspaso patrimonial, las cuales pueden obedecer a hechos cercanos al fallecimiento del causante (en ocasiones en el propio año de su muerte), lo que determina que deba tomarse en cuenta dicho ejercicio del fallecimiento del causante a efectos del cumplimiento de los requisitos legales para disfrutar de la controvertida reducción a efectos del Impuesto sobre Sucesiones. Y ello con independencia de quien fuese la persona que viniera ejerciendo las labores de dirección, esto es, el causante u otro miembro del grupo familiar. Ahora bien no dejará de exigirse en ningún caso que, en el momento de fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas labores directivas superen el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones empresariales, profesionales o del trabajo.

Así las cosas, y a resultas de dicho cambio de criterio, cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, y pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su Impuesto sobre la Renta del ejercicio en que tenga lugar el deceso, lo que se debe acreditar para poder beneficiarse de la reducción 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 han superado el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general del IRPF. De este modo en los casos de transmisión mortis causa de la empresa individual el periodo impositivo que se ha de considerar a efectos del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de esa reducción será el mismo ejercicio del fallecimiento del causante y no el último cerrado con anterioridad.

También la Resolución del TEAC de 10 de octubre de 2017 siguió la doctrina jurisprudencial recogida en la STS de 16 de diciembre de 2013 en virtud de la cual se ha de considerar como ejercicio a computar el propio ejercicio del fallecimiento del causante, siempre y cuando 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 superen el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general.

En efecto, la citada Resolución del TEAC se encargó de examinar la cuestión relativa a cuál es el ejercicio de cumplimiento del requisito de principal fuente de renta de la reducción por adquisición de participaciones del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 que, por remisión al art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio, exige que bien el causante o bien alguien de su grupo de parentesco ejerza funciones de dirección en las entidades por cuyos títulos se pretenda aplicar la reducción por cuya realización percibiera una remuneración que representara más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal¹².

Inicialmente el TEAR del Principado de Asturias había admitido la reclamación interpuesta por el contribuyente al rechazar el criterio de la Inspección de considerar improcedente el beneficio fiscal porque consideraba que debía tomarse como ejercicio de referencia el devengado el 31 de diciembre anterior al fallecimiento, en el cual no se cumplía con el requisito de que las remuneraciones por dirección representasen más del 50% de los rendimientos. La Inspección de la Comunidad Autónoma recurrió la resolución siguiendo el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en su Resolución 2/1999 así como por el propio TEAC en su Resolución de 8 de mayo de 2002, que interpretaban que cuando el cumplimiento del requisito analizado se realiza en persona distinta del fallecido, al no producirse un devengo anticipado del IRPF en fecha del fallecimiento, habría que tomar los datos del último período impositivo devengado el 31 de diciembre anterior al fallecimiento.

A través de esta Resolución de 10 de octubre de 2017 recuerda el TEAC la interpretación que, de manera reiterada, había venido efectuando el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 16 de diciembre de 2013 y de 26 de mayo de 2016, en las cuales se invoca a una interpretación finalista de este beneficio fiscal por la continuidad de las

¹² Se trataba de analizar por tanto la cuestión referente a cuál es el período en que debe hacerse el estudio sobre el cumplimiento de la condición referida al porcentaje de remuneraciones, teniendo presente que, si bien en el caso de que este requisito se cumpliera en el causante no existían dudas de que se tendría que tomar como base el año del fallecimiento, en un caso como el planteado en el que se cumplía este requisito en otra persona del grupo de parentesco existía una interpretación que consideraba que también se tiene que tomar los rendimientos del año de fallecimiento así como otro criterio que sostiene que se tienen que tomar los rendimientos del ejercicio anterior al fallecimiento. Asimismo mediante Resolución del TEAC de 18 de enero de 2018 se reitera que el grupo de parentesco, a efectos del ISD (y, más concretamente, de la reducción prevista en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987) debe referirse concretamente a la persona del causante, quedando limitado, desde él, a los parientes que se señalan (cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado) por lo que, si las condiciones se dan sólo en la persona de un sobrino del fallecido, no existirá derecho a la reducción sobre las acciones de éste transmitidas en su herencia.

empresas evitando la liquidación de las mismas para pagar el Impuesto. Subraya asimismo el TEAC que no nos hallamos ante una cuestión pacífica, dado que otros fallos de Tribunales Superiores de Justicia e incluso del Tribunal Supremo (en su Sentencia de 16 de diciembre de 2013) han considerado que el período impositivo que debe tenerse en cuenta es el mismo año de fallecimiento del causante. Concretamente el TS entiende que se debe acreditar este requisito en la fecha de fallecimiento del causante y hasta ese instante ya que tomar el ejercicio anterior podría llevar a situaciones absurdas. Este criterio del TS ya fue tenido en cuenta en el presente caso por el TEAR, si bien pero no se acogió al mismo al considerar que una única sentencia no forma jurisprudencia y que el Tribunal Económico-Administrativo Central había mantenido con anterioridad la tesis opuesta. Por su parte el TEAC, en sus Resoluciones de 15 de septiembre de 2016 y de 18 de mayo de 2017, cambió de criterio constituyendo ya doctrina vinculante para la Administración tributaria.

IV. LA STS DE 18 DE JUNIO DE 2020 Y SU APLICACIÓN A LAS EMPRESAS FAMILIARES HOLDING.

De acuerdo con lo señalado por el TS mediante Sentencia de 18 de junio de 2020 para aplicar la reducción en el ISD por transmisión de empresas familiares solo se atenderá a las retribuciones percibidas de sociedades en las que el sujeto pasivo participe directamente. Y ello en tanto en cuanto sólo la participación directa en el capital de sociedades exentas (y no la indirecta a través de personas jurídicas interpuestas) permite excluir las remuneraciones percibidas de las mismas a los efectos del cómputo del 50% de las remuneraciones percibidas de la empresa cuyas participaciones han sido objeto de transmisión *mortis causa*. De admitirse la participación indirecta, como pretendían en el supuesto de autos los recurrentes, ello determinaría que la reducción del 95% para el ISD tuviera un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del IP, ya que los supuestos de participaciones indirectas pasarían a incluirse dentro del ámbito de la reducción en aquel, esto es, del Impuesto sobre Sucesiones, pero no podrían ser objeto de exención en el IP, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del art. 20.2.c) LISD, que dispone que se aplique la reducción a aquellos supuestos a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado Octavo del art. 4 Ley IP.

El Alto Tribunal considera así que, a efectos de aplicar la reducción en la base del ISD por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en

consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas. Se consideran como no computables para la remuneración principal del directivo los rendimientos satisfechos por la filial, siendo necesario que aquellos deriven de una entidad que por sí misma tenga la calificación de “empresa familiar”, gozando en sí misma de los beneficios fiscales inherentes a este tipo de entidades.

Dicho de otro modo, cuando una persona que ejerza la dirección de una empresa familiar con forma de *holding* reciba, por su ejercicio, una remuneración de una entidad filial de la matriz de la *holding* no podrá, salvo que dicha filial ostente la calificación de “empresa familiar”, englobar dichas remuneraciones como si fueran parte de las recibidas por dirigir la matriz, así como tampoco excluir las remuneraciones de la filial del cómputo de la remuneración principal. En el supuesto de que las filiales tuvieran per se la consideración de empresas familiares del titular del holding, siendo además este quien ejerciera funciones directivas, no ya solo en la matriz sino también en las filiales, las remuneraciones recibidas de todas ellas no habrán de computarse para cumplir con el requisito de que se consideren las principales de cara a cumplir con dicha condición de acuerdo con lo dispuesto por el art. 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Y, *mutatis mutandis*, si las filiales o, en su caso, la matriz, no pudieran considerarse como empresas familiares ninguna retribución por la labor directiva se computará como remuneración que cumpla con las reglas legales establecidas por la Ley del IP para formar parte de las remuneraciones o para excluirse de su cómputo por considerarse como retribuciones por la dirección de otras empresas familiares.

V. LAS SSTs DE 19 Y 20 DE SEPTIEMBRE DE 2023.

Mediante Auto de 29 de junio de 2022 el TS admitió como cuestión que presentaba interés casacional la relativa a determinar, en los casos de transmisión de participaciones *inter vivos* en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, cómo debe entenderse cumplido el citado requisito de la edad contemplado en el art. 20.6.a) de la LISD para la aplicación de la reducción en la base imponible del 95% del valor de adquisición, bien tomando como referencia el grupo familiar (con lo que, si se cumpliera el referido requisito en uno de los cónyuges, se

entendería cumplido el presupuesto) o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos¹³ de edad o incapacidad que exige el art. 20.6 de la Ley, teniendo en cuenta, en este sentido, que ya en su día la STS de 18 de febrero de 2009 reconoció que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación, procediendo el citado pronunciamiento a anular el art. 38 del Real Decreto 1629/1991 e impidiendo con ello que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

Finalmente concluyó a este respecto el Alto Tribunal en su Sentencia de 19 de septiembre de 2023 (criterio igualmente reiterado mediante su Sentencia de 20 de septiembre de 2023) que el incentivo fiscal a la donación de una empresa familiar perteneciente a la sociedad ganancial exige el cumplimiento del requisito de edad a cada uno de los cónyuges. Y ello teniendo presente que, una cosa es una interpretación favorable de la norma y otra bien distinta que de forma voluntarista se ignore la norma.

En efecto, si bien el Alto Tribunal declaró en su Sentencia de 10 de enero de 2022 que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no ha de perder de vista la voluntad del legislador claramente manifestada

en la normativa aplicable¹³, una cosa es transitar hacia una interpretación favorable de la norma y otra bien distinta es de forma voluntarista desconocer la norma, siendo evidente que en el presente caso el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la aplicación de la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, entre los que se encuentran que se trate de bienes o derechos exentos del IP (dado el alcance que posee la remisión que se hace en el art. 20.6 Ley ISD a la normativa de este Impuesto) así como un requisito de edad. El legislador dispuso por tanto que para tener derecho a la aplicación de la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, constituyendo el requisito de edad uno de ellos y no pudiendo soslayarse.

Así pues la Sala de lo Contencioso-administrativo del Alto Tribunal determina que en los casos de transmisión de las participaciones de una empresa familiar, siendo la transmisión *inter vivos* y en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, el requisito de la edad contemplado en el art. 20.6.a) de la Ley reguladora del Impuesto para la aplicación de la reducción en la base imponible de cara a determinar la base liquidable del 95% del valor de adquisición (ser mayor de 65 años) debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro. En palabras del Alto Tribunal "(...) *Dicho requisito de la edad debe concurrir en el donante de cada una de las donaciones, o lo que es lo mismo, en la donación de bienes comunes del matrimonio, ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años, en el caso de que sólo la haya alcanzado uno de los cónyuges (...) sólo cabe la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los cónyuges que ha alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad*".

Tal y como se ha expuesto para la Sala una cosa es una interpretación favorable de la norma y otra bien distinta desconocer la misma de forma voluntarista. La transmisión a título gratuito de la empresa familiar entre determinados parientes cercanos en grado, a efectos de la sucesión o sustitución del titular, ya está beneficiada de un régimen tributario especial en protección de la empresa. Y, de cara a su continuidad (que no solo beneficia al donatario sino a la sociedad en su conjunto), gozando ya de este régimen, no se pueden relajar los requisitos para su aplicación.

En el supuesto de autos debatido a efectos tributarios existía una donación por cada cónyuge y, por ello, el requisito de la edad debía de concurrir en el donante de cada una de las donaciones. De este modo en la donación de bienes comunes del matrimonio ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años. En el caso

¹³ Tal y como afirmó la Sala en este pronunciamiento de 10 de enero de 2022 "(...) Con la salvedad introducida en ese inciso del artículo 6.3 del RD 1704/1999 no se atisba exceso reglamentario alguno sino más bien, como hemos dicho, un adecuado desarrollo y complemento de la regulación legal de acuerdo con lo que se va a señalar a renglón seguido. En efecto, la previsión reglamentaria permite apartarse de la interpretación literal y formalista de los preceptos reguladores del beneficio fiscal postulada de contrario y tener presente la finalidad perseguida por la norma -ex artículo 12.1 LGT/2003, en conexión con el artículo 3.1 del Código Civil-, tratando de identificar aquellos bienes y derechos afectos que se consideran realmente necesarios para el desarrollo normal de la actividad económica de la empresa siempre, claro está, que se encuentren debidamente reflejados en la contabilidad, lo que aquí no se discute. Ello posibilita entender, tomando como referencia la expresión 'en su caso' del artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, citado, que, no todos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros han de quedar excluidos de la posibilidad de considerarse 'elementos patrimoniales afectos a una actividad económica' pues, como aquí ocurre, pueden existir supuestos en que se trate de bienes necesarios para el desarrollo de la misma, siendo lo determinante, como dice el TEAC, que se trate de elementos patrimoniales realmente "necesarios" para el ejercicio de la actividad debiendo verificarse si se adecúan a las vicisitudes propias del ejercicio periódico de la misma y si sirven a sus fines". Concluía así la Sala que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y la cesión de capitales a terceros (caso, por ejemplo, de un préstamo) se pueden considerar, como cualquier otro activo o elemento patrimonial, afectos a una actividad económica, siempre que se acredite que son necesarios para el desarrollo de esta. Y, con carácter general, la reducción prevista en el art. 20.6 de la LISD sólo se encuentra condicionada por la normativa del IP, a la que remite expresamente (hallándose condicionada, atendiendo a la remisión que el citado precepto establece al art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, a la acreditación de su afección a la actividad económica) y no en cambio por la del IRPF.

de que sólo la haya alcanzado uno de los cónyuges sólo cabrá la aplicación de la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los cónyuges que haya alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad. Se ha de tener presente además al respecto que la sociedad de gananciales no tiene parentesco con los hijos donatarios, teniéndolo en cambio el padre y la madre donantes, pero no la sociedad de gananciales como tal.

En el caso de las farmacias ocurre lo mismo, ya que nos hallamos ante la donación de un bien ganancial, por lo que lo procedente es que a efectos fiscales se considere que se realizan dos donaciones, a saber, una por la mitad del marido y otra por la mitad de la esposa, aunque solo uno de los cónyuges sea el titular administrativo por ostentar el título de farmacéutico. Cuando lo que se transmite es una farmacia la ausencia de una norma que limite la facultad de disposición de un bien ganancial por parte de uno de los componentes de la sociedad de gananciales se inscribe dentro de lo que es el puro ámbito administrativo y las limitaciones y condiciones que dicha normativa imponen no tiene más proyección que la administrativa, sin relevancia desde el punto de vista civil y su régimen aplicable, que es el que interesa para la interpretación del art. 20.6 de la LISD, como negocio familiar a cuyo favor se establece la reducción. Pero, claro está, ello será así siempre que cumpla los requisitos legales previstos para la aplicación de aquella, sin que en el presente caso el carácter ganancial definido y declarado por la Sentencia de instancia se viese perjudicado por el hecho de que fuese uno de los cónyuges, por el título ostentado de farmacéutico, el titular administrativo, lo cual resulta indiferente e insuficiente para alterar el régimen jurídico del bien haciéndolo privativo.

En resumen, en los casos de transmisión de participaciones ínter vivos en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, el requisito de la edad contemplado en el art. 20.6.a) de la Ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible de cara a determinar la liquidable no debe entenderse cumplido tomando como referencia el grupo familiar, sino que se debe exigir que cada uno, de forma separada, cumpla el requisito de edad. Y no puede entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación, sino que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro. Procede así el Alto Tribunal a desestimar el recurso de casación interpuesto por el obligado tributario contra Sentencia del TSJ. de Andalucía dictada en recurso contencioso-administrativo en el que se impugnaba

una Resolución del TEAR de Andalucía (Sala de Granada) que desestimó la reclamación económico administrativa contra una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En todo caso la DGT se ha encargado de interpretar en su contestación a Consulta de 10 de octubre de 2023 que lo declarado por el TS en su Sentencia de mayo de 2016 se refiere únicamente a la participación conjunta, por lo que la exención no será apta cuando el control sea individual. De este modo a juicio de la Administración la empresa no puede beneficiarse de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, sobre Grandes Fortunas y sobre Sucesiones y Donaciones si el familiar que ejerce la función de dirección y recibe por ello su principal fuente de renta no tiene "una participación directa" en la compañía. Así, por ejemplo, si el padre tiene el 100% de la empresa tendrá que desarrollar las labores directivas y obtener la mayor parte de su renta de esta actividad si quiere acogerse a la ventaja. La DGT modifica así su propio criterio y limita esta última en aquellas sociedades en las que las participaciones de los miembros son individuales y no conjuntas, y en las que una persona tiene el control de la sociedad mientras sus familiares se ocupan de la gestión. Se descarta con ello que la aplicación de la exención resulte válida también en los casos en los que la participación sea individual.

Concretamente la referida Resolución de la DGT de 10 de octubre de 2023 analiza el caso concreto de un hijo que contaba con una participación directa de la empresa familiar del 32% (sus padres ostentaban el 20%, un hermano el 32% y otro el 16%), realizando además aquel las funciones de dirección y recibiendo de ello su principal fuente de ingresos. No obstante dicho hijo decidió pasar esta participación a una empresa holding que controlaba al 100% y en la que también tenía funciones de dirección, percibiendo por ello una renta. De acuerdo con lo señalado por la DGT, al dejar de ser aquel titular directo de la empresa familiar y pasar la participación a la holding, los ingresos que percibe por ejercer la dirección ya no han de contabilizarse para computar si la renta por esta función supera a los ingresos por rendimientos de trabajo u otras actividades económicas, de manera que si las funciones de dirección dejan de ser más del 50% de los ingresos se queda sin exención fiscal porque se incumple con aquello que establece el 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 en el IP.

Por otro lado se ha de tener presente al respecto que, si bien en principio la aportación no dineraria de las participaciones a una nueva entidad holding no

constituye un incumplimiento del requisito de mantener lo adquirido, dicho requisito, siendo necesario, no es suficiente para conservar el derecho a la reducción, ya que el art. 20.6.c) de la LISD alude como es sabido a otros dos requisitos adicionales que han de cumplirse, como son la no realización de actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición, así como 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.

En relación a la exención de las participaciones en la nueva entidad holding se ha de recordar que la exención del Impuesto sobre el Patrimonio sobre las participaciones en entidades sólo alcanzará al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad

tenedora. Y, a efectos de determinar la parte del activo que esté constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, no se computarán aquellos valores que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la letra a) del art. 4.Ocho.Dos de la LIP. De este modo, de cara a la calificación de la actividad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, no se computarán las participaciones que la nueva sociedad tenga en la sociedad participada que supongan al menos el 5% de los derechos de voto, siempre y cuando se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones, se disponga de medios materiales y personales suficientes y las entidades participadas, a su vez, no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. En todo caso el cumplimiento de este requisito, al tratarse de una cuestión fáctica, deberá ser objeto de apreciación por la Administración tributaria gestora competente.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS29

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....29

- Extinción de condominio procedente de la herencia de los padres de los comuneros. Uno de los comuneros se adjudicará cinco inmuebles y el otro uno, compensando el exceso con entrega de dinero 29
- Disolución de condominio de bienes en plena propiedad, nuda propiedad y usufructo 29
- Liberación de codeudor como consecuencia de la extinción del condominio con adjudicación a comunero que asume la totalidad de la deuda hipotecaria 30
- Extinción de la sociedad de gananciales con adjudicación a uno de los cónyuges del inmueble y asunción de la deuda pendiente garantizada hipotecariamente, compensando al otro en metálico 30
- Adjudicación de un inmueble a dos de los cuatro comuneros originarios 30
- Extinción de condominio con exceso de adjudicación compensado en metálico y pago aplazado 30
- Rectificación del valor declarado de la compraventa. Se declara el valor de la tasación hipotecaria que es superior al importe de la contraprestación pactada 31
- Aportación gratuita de un inmueble a la sociedad de gananciales 31

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES31

- Donación mortis causa con transmisión inmediata de acuerdo con el Código civil de Cataluña 31
- Determinación del punto de conexión en el caso de donación mortis causa con transmisión inmediata de acuerdo con el Código civil de Cataluña, realizada por un residente en Madrid con vecindad civil catalana, en favor de sus hijos, uno residente en Madrid y el otro en Cataluña 32
- Pago al cónyuge de los importes pendientes derivados de un acuerdo de prejubilación, a consecuencia del fallecimiento del ex empleado 32
- Disolución de condominio formando lotes no equivalentes sin compensación de las diferencias 33
- Reducción participaciones. Donación por una entidad de participaciones a una persona física 33
- Reducción participaciones. Donación a los hijos de la nuda propiedad de participaciones sociales 33
- Donación de dinero depositado en una cuenta corriente en España en favor de un no residente en España ... 34
- Acuerdo de reparto de dividendos no proporcional a la participación social 34
- Recepción de cantidades como beneficiario de una fundación 35
- Transmisión por una mercantil de una vivienda unifamiliar enclavada en un terreno de 15.000 metros cuadrados. La vivienda ha sido objeto de utilización por la mercantil transmitente 36
- Transmisión de vivienda en construcción, cuando los promotores tenían la intención de destinarla a su utilización por los mismos como vivienda 36
- Adquisición de un inmueble explotado como aparcamiento público conjuntamente con el equipamiento y maquinaria vinculados a la actividad, así como, la subrogación en los contratos del personal empleado en la misma 37
- Adquisición de los derechos de crédito de los fondos de titulización mediante una cesión de los derechos 37

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

EXTINCIÓN DE CONDOMINIO PROCEDENTE DE LA HERENCIA DE LOS PADRES DE LOS COMUNEROS. UNO DE LOS COMUNEROS SE ADJUDICARÁ CINCO INMUEBLES Y EL OTRO UNO, COMPENSANDO EL EXCESO CON ENTREGA DE DINERO

(Consulta DGT V0984-25 de 10/06/2025)

En el caso planteado, de la descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por 100, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, ya sea la compensación en dinero o en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible en la disolución de cada comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Será sujeto pasivo en la disolución de cada comunidad el comunero que se adjudica el inmueble, tal y como establece el artículo 29 del TRLITPAJD.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO DE BIENES EN PLENA PROPIEDAD, NUDA PROPIEDAD Y USUFRUCTO

(Consulta DGT V1220-25 de 04/07/2025)

Tres hermanos son cotitulares por terceras partes indivisas de 15 inmuebles urbanos y de una sexta parte indivisa de la propiedad y de una sexta parte indivisa de la nuda propiedad sobre otros dos inmuebles urbanos. Se produce la disolución total del condominio sobre cada uno de dichos inmuebles, mediante la formación de tres lotes de inmuebles y la adjudicación de la plena propiedad de uno de los lotes a cada uno de los comuneros.

En el supuesto planteado, parece que se trata de tantas comunidades de bienes sobre la plena propiedad como inmuebles hay y en dos inmuebles habrá dos comunidades de bienes, una sobre la nuda propiedad y otra sobre el usufructo, en la que cada una de ellas, salvo la comunidad de bienes sobre el usufructo, de la que nada dice, se va a disolver adjudicando un inmueble a un solo comunero y compensándose a los otros comuneros con otros inmuebles que poseen en común, por lo que cada disolución tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible en la disolución de cada comunidad será la parte en el valor de los inmuebles correspondiente a los comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Será sujeto pasivo en la disolución de la cada comunidad el comunero que se adjudica el inmueble.

LIBERACIÓN DE CODEUDOR COMO CONSECUENCIA DE LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO CON ADJUDICACIÓN A COMUNERO QUE ASUME LA TOTALIDAD DE LA DEUDA HIPOTECARIA

(Consulta DGT V0985-25 de 10/06/2025)

La liberación en escritura pública notarial de la parte codeudora del préstamo garantizado mediante hipoteca sobre el inmueble que se adjudica el consultante está sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD. Será sujeto pasivo el consultante al ser el que insta la escritura. En cuanto al tipo de gravamen habrá de estarse a lo establecido en el artículo 31.2 del TRLITPAJD que establece que "Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos."

EXTINCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES CON ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS CÓNYUGES DEL INMUEBLE Y ASUNCIÓN DE LA DEUDA PENDIENTE GARANTIZADA HIPOTECARIAMENTE, COMPENSANDO AL OTRO EN METÁLICO

(Consulta DGT V1516-25 de 19/08/2025)

En el caso planteado se va a disolver la sociedad de gananciales que únicamente consta de un inmueble y la consultante se va a adjudicar el inmueble y va a compensar con dinero al otro miembro de la sociedad conyugal. En nada afecta que el pago se realice al contado o a plazos, mediante el pago de las cuotas del préstamo del comunero que deja de serlo, por lo que el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y la operación quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, pero exenta del mismo en función del artículo 45.I.B).3 del TRLITPAJD.

ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE A DOS DE LOS CUATRO COMUNEROS ORIGINARIOS

(Consulta DGT V1522-25 de 21/08/2025)

En el caso planteado, de acuerdo con el artículo 2 de la LITP, la operación se debe calificar con arreglo a su verdadera naturaleza, y, con independencia de la denominación que expone el consultante, de la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que no supone la disolución de la comunidad de bienes, al no adjudicarse dicho inmueble a una sola persona. El hecho de que se adjudique el inmueble a dos personas hace que la comunidad de bienes persista, lo que ocurre es que en vez de cuatro comuneros van a ser dos. En realidad, los dos comuneros que permanecen en la comunidad de bienes están adquiriendo la cuota parte de los dos comuneros que desaparecen de la comunidad y, como tal, si la transmisión fuera onerosa, cuestión de la que nada dice en el escrito de la consulta, deberán tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles. La base imponible se determinará conforme establece el artículo 10 de la LITP. Si la transmisión fuera lucrativa deberán tributar por el ISD como donación por la parte que adquieren. La base imponible se determinará conforme establece el artículo 9 de la LISD.

EXTINCIÓN DE CONDOMINIO CON EXCESO DE ADJUDICACIÓN COMPENSADO EN METÁLICO Y PAGO APLAZADO

(Consulta DGT V1524-25 de 21/08/2025)

En el caso planteado, de la descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por 100, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, ya sea la compensación en dinero o en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible en la disolución de cada comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Será sujeto pasivo en la disolución de cada comunidad el comunero que se adjudica el inmueble, tal y como establece el artículo 29 del TRLITPAJD.

RECTIFICACIÓN DEL VALOR DECLARADO DE LA COMPRAVENTA. SE DECLARA EL VALOR DE LA TASACIÓN HIPOTECARIA QUE ES SUPERIOR AL IMPORTE DE LA CONTRAPRESTACIÓN PACTADA

(Consulta DGT V1523-25 de 21/08/2025)

Conforme a los preceptos trascritos, en la transmisión del bien inmueble objeto de consulta, al carecer este de valor de referencia, la base imponible estará constituida por la mayor magnitud de las siguientes: valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada, la mayor de estas magnitudes será el valor declarado, valor que voluntariamente han declarado los interesados y, por lo tanto, no susceptible de rectificación.

APORTACIÓN GRATUITA DE UN INMUEBLE A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V1106-25 de 25/06/2025)

En el caso planteado por el consultante, al ser una operación lucrativa no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ni tampoco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no ser la sociedad de gananciales sujeto pasivo de dicho impuesto. Sí quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, dado que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1280 del Código Civil, los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles deben constar en documento público. Será sujeto pasivo la mujer del consultante por la parte que adquiere mediante la sociedad de gananciales y, al tratarse de un bien inmueble, la base imponible se deberá determinar conforme establece el artículo 10 del TRLITPAJD, aunque la operación resultaría exenta del mismo en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

No obstante, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto del modelo 600 como operación sujeta y exenta, ya que el artículo 51.1 del TRLITPAJD establece dicha obligación en general para todos los hechos impositivos, con independencia de que estén o no exentos del impuesto. Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 98 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo apartado 2 recoge diversas excepciones a la obligación de presentación de la declaración, sin que ninguna de ellas sea aplicable al supuesto planteado.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

DONACIÓN MORTIS CAUSA CON TRANSMISIÓN INMEDIATA DE ACUERDO CON EL CÓDIGO CIVIL DE CATALUÑA

(Consulta DGT V1188-25 de 01/07/2025)

Como ha señalado este Centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (entre ellas V1456-12, de 4 de julio de 2012 y V3067-19, de 31 de octubre de 2019): la donación «mortis causa», si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, constituye una donación de características especiales, ya que despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante. Por ello, la normativa del Impuesto la califica como título sucesorio –que constituye el hecho imponible recogido en el artículo 3.1.a) de la LISD– y no como negocio jurídico gratuito e «inter vivos» –hecho imponible contenido en la letra b) del citado artículo–. Esta calificación de la donación «mortis causa» como título sucesorio es determinante del tratamiento de dicha figura en el ISD, pues se aplicarán siempre las normas relativas a las adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a adquisiciones a título gratuito e «inter vivos», incluso en el caso de que algunos de sus efectos se produzcan antes del fallecimiento del donante.

Ahora bien, en las donaciones «mortis causa» a las que se refiere el supuesto objeto de consulta, en las que tiene lugar una transmisión inmediata y, por lo tanto, en vida del causante, el impuesto se devengará, de conformidad con el artículo 24.1 de la LISD, el día en el que se cause o celebre el contrato, es decir, en el momento de otorgarse la donación.

DETERMINACIÓN DEL PUNTO DE CONEXIÓN EN EL CASO DE DONACIÓN MORTIS CAUSA CON TRANSMISIÓN INMEDIATA DE ACUERDO CON EL CÓDIGO CIVIL DE CATALUÑA, REALIZADA POR UN RESIDENTE EN MADRID CON VECINDAD CIVIL CATALANA, EN FAVOR DE SUS HIJOS, UNO RESIDENTE EN MADRID Y EL OTRO EN CATALUÑA

(Consulta DGT V1449-25 de 29/07/2025)

Al tratarse de una adquisición "mortis causa", el punto de conexión será la Comunidad Autónoma donde resida el causante, que será la Comunidad Autónoma donde haya permanecido más tiempo de los últimos cinco años, a contar -hacia atrás- desde el día en que se realice el pacto sucesorio. De la información facilitada, parece que sería la Comunidad de Madrid.

Como conclusión, la donación "mortis causa" con transmisión inmediata de la propiedad es un título sucesorio que, como tal, tributa como transmisión "mortis causa"; el devengo se produce en el momento de la firma del contrato y se aplicará la tarifa y reducciones de las transmisiones "mortis causa", salvo la reducción que establece el artículo 20.2 c) de la LISD, ya que es condición indispensable para su aplicación que el causante sea una persona fallecida, cosa que no ocurre en presente caso.

Al tratarse de una adquisición "mortis causa", el punto de conexión será la Comunidad Autónoma donde resida el causante, en este caso de la información facilitada, parece que sería la Comunidad de Madrid.

PAGO AL CÓNYUGE DE LOS IMPORTES PENDIENTES DERIVADOS DE UN ACUERDO DE PREJUBILACIÓN, A CONSECUENCIA DEL FALLECIMIENTO DEL EXEMPLEADO

(Consulta DGT V1191-25 de 01/07/2025)

Lo dispuesto en el Artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe completarse con el desarrollo del hecho imponible previsto en los artículos 10.1.a) y 11.c) de su Reglamento:

"Art. 10. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. (...)".

"Artículo 11. Títulos sucesorios.

Entre otros, son títulos, sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...)".

Por otra parte, el artículo 14.1 del mismo Reglamento establece que:

"Artículo 14. Prestaciones periódicas.

1. La percepción de las cantidades a que se refieren la letra c) del artículo 10, las letras c) y d) del artículo 11 y la letra e) del artículo 12, estará sujeta al Impuesto, tanto si se reciben de una sola vez como si se reciben en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales. (...)".

De acuerdo con los preceptos transcritos, el consultante, por las cantidades percibidas como consecuencia del acuerdo alcanzado entre su esposa (como exempleada) y la entidad, y que las percibe en condición de heredero legal —por haber fallecido aquella antes de cumplir los 65 años—, deben tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme a lo previsto en los artículos 10.1.a) y 11.c) del Reglamento del Impuesto.

Por otra parte, conforme al artículo reproducido 14.1, tanto si se percibe como renta temporal o pago único, la prestación está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como derecho sucesorio.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO FORMANDO LOTES NO EQUIVALENTES SIN COMPENSACIÓN DE LAS DIFERENCIAS

(Consulta DGT V1319-25 de 15/07/2025)

En el caso planteado, de la descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por cien, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, ya sea la compensación en dinero o en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales. Ahora bien, en este caso, hay comuneros que van a recibir lotes bastante superiores a los lotes que van a recibir otros comuneros y que no se van a compensar ni con dinero, ni con otros bienes inmuebles, por lo que los comuneros que obtengan dicho exceso deberán tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donaciones por la parte que no compensan.

REDUCCIÓN PARTICIPACIONES. DONACIÓN POR UNA ENTIDAD DE PARTICIPACIONES A UNA PERSONA FÍSICA

(Consulta DGT V0971-25 de 05/06/2025)

En el caso planteado, no podrá aplicarse la reducción que establece el artículo 20.6 de la LISD, ya que el donante tiene que cumplir el requisito previo de tener la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), y la donación debe ser realizada al cónyuge, descendientes o adoptados, requisitos que no se cumplirían ya que las personas jurídicas no son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio, tal y como establece el artículo 5 de la LIP, y no tienen cónyuge, descendientes o adoptados. Tampoco cumpliría el requisito a) del artículo 20.6 ya que establece expresamente que el donante tuviera más de 65 años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez, ni el b), ya que no es el donante el que ejerce las funciones de dirección, sino el socio y administrador único, que es su padre, pero no es el donante.

REDUCCIÓN PARTICIPACIONES. DONACIÓN A LOS HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES SOCIALES

(Consulta DGT V1137-25 de 30/06/2025)

En el caso de que el donante cumpla todos los requisitos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, los donatarios podrán aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD a la donación de la nuda propiedad de las participaciones transmitidas siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el apartado 6 del artículo mencionado.

Del escrito de la consulta parecen entenderse cumplidas las condiciones previstas en los apartados a) y b), pues el donante tiene más de 65 años y, respecto a las funciones de dirección, el donante cesará en todos los cargos, que pasará a realizarlos la madre de los consultantes. En relación con el último de los requisitos para el acceso a la reducción, esto es, el previsto en la letra c), se entenderá cumplido siempre y cuando los donatarios mantengan lo adquirido y tengan derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la donación, salvo que fallecieran dentro de ese plazo. Al continuar la madre con las funciones de dirección, y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, todo el grupo familiar tendrá derecho a la exención en el mismo y, siempre que mantengan lo adquirido en los diez años siguientes desde la donación, cumplirán con los requisitos para tener derecho a la reducción.

Reducción por adquisición de empresa familiar prevista en el artículo 20.6 de LISD

(Consulta DGT V1361-25 de 21/07/2025)

Se consulta sobre la transmisión a favor de la hija el derecho de usufructo vitalicio que ostenta sobre inmuebles afectos a la actividad económica de arrendamiento, consolidándose, en consecuencia, el pleno dominio en la nuda propiedad por causa distinta al fallecimiento de la usufructuaria.

Conforme al artículo 26.c) de la LISD, en la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución. En el supuesto planteado en el escrito de consulta, tal y como establece al artículo 51.4 del RISD, al producirse la consolidación del dominio en el nudo propietario por una causa distinta a la muerte del usufructuario, se deberá comparar la cantidad pendiente de liquidación producida por el desdoblamiento del dominio, con la correspondiente al negocio jurídico que se produce actualmente, la donación del usufructo. A estos efectos, ha de estarse al tipo vigente del impuesto en el

momento de la donación, aplicándolo en función del valor actual del inmueble y de la edad actual de la usufructuaria donante. En función de qué valor sea mayor, deberá tributar por el concepto de sucesiones o por el concepto de donaciones.

En cuanto a la posibilidad de aplicar la reducción por adquisición de empresa familiar prevista en el artículo 20.6 de LISD, esta únicamente sería posible en la liquidación correspondiente a la donación del usufructo, pero no en la correspondiente a la parte pendiente por desmembración del dominio, ya que, según se desprende de la información facilitada en el escrito de consulta, en el momento de la desmembración del dominio por la adquisición mortis causa no se ejercía una actividad económica en los inmuebles. Por lo tanto, en la liquidación correspondiente a la adquisición mortis causa no sería aplicable la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD.

En consecuencia, en el presente caso, si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 20.6 de la LISD, entre ellos, la exención previa de la donante en el Impuesto sobre el Patrimonio en los términos recogidos en el artículo 4.Ocho.Uno de la LIP, la liquidación correspondiente a la donación del derecho de usufructo sobre los bienes inmuebles por el concepto de donación podrá beneficiarse de la reducción recogida en el mencionado precepto. Ahora bien, a efectos de tributación de la operación por la mayor de las dos liquidaciones, al comparar la tributación por donación del usufructo con la pendiente por la consolidación del dominio no sería posible aplicar la reducción por empresa familiar a esta última liquidación, por no haberse cumplido los requisitos para la aplicación de esta reducción en el momento de la adquisición hereditaria.

DONACIÓN DE DINERO DEPOSITADO EN UNA CUENTA CORRIENTE EN ESPAÑA EN FAVOR DE UN NO RESIDENTE EN ESPAÑA

(Consulta DGT V1515-25 de 19/08/2025)

Conforme a la normativa expuesta, en el caso de transmisión “inter vivos”, al tener el dinero la consideración de bien mueble, el consultante, residente fiscal en Australia, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha.

Por otra parte, al no ser el consultante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).

Por último, cabe señalar que la Comunidad Autónoma cuya normativa autonómica pueda resultar de aplicación puede haber establecido normas sobre reducciones, escalas y deducciones y bonificaciones. Estas normas, conforme a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la LISD, pueden resultar aplicables, si el obligado tributario opta por ello. A este respecto, cabe advertir que, si el obligado tributario ejercita dicha opción, resultarán de aplicación todas las normas aprobadas por la comunidad autónoma en cuestión, sin que el contribuyente pueda aplicar solo parte de ellas.

ACUERDO DE REPARTO DE DIVIDENDOS NO PROPORCIONAL A LA PARTICIPACIÓN SOCIAL

(Consulta DGT V1525-25 de 21/08/2025)

Por lo que respecta al reparto de los dividendos, el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE de 3 de julio), establece lo siguiente:

“Artículo 275. Distribución de dividendos.

1. En la sociedad de responsabilidad limitada, salvo disposición contraria de los estatutos, la distribución de dividendos a los socios se realizará en proporción a su participación en el capital social.
2. En la sociedad anónima la distribución de dividendos a las acciones ordinarias se realizará en proporción al capital que hubieran desembolsado”.

Por lo tanto, con carácter general la distribución de dividendos a los socios en una sociedad de responsabilidad limitada se realiza en proporción a su participación en el capital social, admitiéndose la posibilidad de que los estatutos sociales establezcan criterios diferentes a esta proporcionalidad.

Conforme a los preceptos transcritos, en el presente caso, para que los dividendos que reciba el consultante conforme al pacto acordado, que supone un reparto no proporcional al porcentaje de participación en la entidad, puedan considerarse como tales, y por lo tanto, tributen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de capital

mobiliario conforme al artículo 25.1 a) de la LIRPF, es necesario que este criterio de reparto acordado entre los socios esté previsto en los estatutos de la sociedad.

Si no existiera esta previsión, la recepción de cantidades por el consultante en la cuantía que exceda a la correspondiente a su porcentaje de participación en la entidad, realizada con ánimo de liberalidad, tendrá la consideración de incremento patrimonial a título gratuito, constituyendo uno de los hechos imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme a lo previsto en el artículo 3.1b) de la LISD.

Procede determinar si en la cuestión planteada concurren los presupuestos que configuran este hecho imponible; para ello es necesario analizar si la recepción de estas cantidades cumple los requisitos del negocio jurídico gratuito e «inter vivos». En concreto, la concurrencia del ánimo de liberalidad, es decir, del «animus donandi».

Este ánimo de liberalidad es esencial para la configuración del hecho imponible. Tal es su importancia que el Tribunal Supremo ha señalado en STS, Sala de lo Civil, 906/1992 (20 de octubre de 1992, recurso 1750/1990; ROJ: STS 7834/1992) que «el “animus donandi” no se presume» –jurisprudencia asumida por la Sala de lo Contencioso en sentencias de 5 de mayo de 2014 (recurso 1511/2013; ROJ: STS 1880/2014); de 8 de noviembre de 2006 (recurso 4367/2001; ROJ: STS 7132/2006); de 6 de noviembre de 2006 (recurso 6412/2001; ROJ: STS 8179/2006); de 14 de junio de 2006 (recurso 5168/2001; ROJ: STS 4981/2006)–.

Este ánimo de liberalidad no sólo no se presume, sino que debe constar de forma indiscutible, STS, Sala de lo Civil, 282/2012 (30 de abril de 2012, recurso 282/2012; ROJ: 2957/2012) (FJ 3º) «el «animus donandi» del donante y el «animus accipiendi» del donatario, esto es, el acuerdo de voluntades sobre la gratuidad, alcance y condiciones de la transferencia, y que esto sea puesto de relieve de forma indiscutible y auténtica».

De acuerdo con los preceptos transcritos, siempre que exista “animus donandi” por parte de los órganos de administración de la entidad –que por tratarse de una cuestión de apreciación fáctica no puede ser objeto de respuesta por este Centro Directivo–, la recepción de cantidades por el consultante en la cuantía que exceda a la correspondiente a su porcentaje de participación estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, siendo el sujeto pasivo el donatario, en este caso el consultante.

RECEPCIÓN DE CANTIDADES COMO BENEFICIARIO DE UNA FUNDACIÓN

(Consulta DGT V1121-25 de 26/06/2025)

Conforme a los preceptos transcritos, no cabe duda de que la recepción de cantidades por el consultante como beneficiario de la fundación, realizada con ánimo de liberalidad, constituye uno de los hechos imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Procede determinar si en la cuestión planteada concurren los presupuestos que configuran este hecho imponible; para ello es necesario analizar si la recepción de cantidades cumple los requisitos del negocio jurídico gratuito e «inter vivos». En concreto, la concurrencia del ánimo de liberalidad, es decir, del «animus donandi».

Este ánimo de liberalidad es esencial para la configuración del hecho imponible. Tal es su importancia que el Tribunal Supremo ha señalado en STS, Sala de lo Civil, 906/1992 (20 de octubre de 1992, recurso 1750/1990; ROJ: STS 7834/1992) que «el “animus donandi” no se presume» –jurisprudencia asumida por la Sala de lo Contencioso en sentencias de 5 de mayo de 2014 (recurso 1511/2013; ROJ: STS 1880/2014); de 8 de noviembre de 2006 (recurso 4367/2001; ROJ: STS 7132/2006); de 6 de noviembre de 2006 (recurso 6412/2001; ROJ: STS 8179/2006); de 14 de junio de 2006 (recurso 5168/2001; ROJ: STS 4981/2006)–.

Este ánimo de liberalidad no sólo no se presume, sino que debe constar de forma indiscutible, STS, Sala de lo Civil, 282/2012 (30 de abril de 2012, recurso 282/2012; ROJ: 2957/2012) (FJ 3º) «el «animus donandi» del donante y el «animus accipiendi» del donatario, esto es, el acuerdo de voluntades sobre la gratuidad, alcance y condiciones de la transferencia, y que esto sea puesto de relieve de forma indiscutible y auténtica».

De acuerdo con los preceptos transcritos, siempre que exista “animus donandi” por parte de los órganos de administración de la fundación –que por tratarse de una cuestión de apreciación fáctica no puede ser objeto de respuesta por este centro directivo–, la recepción de cantidades por el consultante como beneficiario de la fundación estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, siendo el sujeto pasivo el donatario, en este caso el consultante, al que se le exigirá el impuesto por obligación personal al tener establecida su residencia habitual en territorio español. A la hora de calcular la cuota tributaria se aplicará el coeficiente multiplicador correspondiente al grupo IV de parentesco, el correspondiente a un extraño.

TRANSMISIÓN POR UNA MERCANTIL DE UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR ENCLAVADA EN UN TERRENO DE 15.000 METROS CUADRADOS. LA VIVIENDA HA SIDO OBJETO DE UTILIZACIÓN POR LA MERCANTIL TRANSMITENTE

(Consulta DGT V1410-25 de 24/07/2025)

La transmisión de la vivienda objeto de consulta se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto si su entrega tuviese la consideración de segunda o ulterior entrega por haber sido utilizada de forma ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo, según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto.

Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio de que el transmitente renuncie a la aplicación de la exención en las condiciones establecidas en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

En todo caso, si la referida transmisión constituye una primera entrega de edificación efectuada por su promotor en las condiciones señaladas su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, el consultante manifiesta que la vivienda se halla enclavada en un terreno de más de 15.000 metros cuadrados de superficie.

A estos efectos, debe señalarse que, según dispone el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto, la superficie que exceda de 5.000 metros cuadrados no tiene la consideración de terreno urbanizado accesorio a la edificación, por lo que la exención solo ampara la entrega de la vivienda y los terrenos accesorios hasta un límite de 5.000 metros cuadrados.

Sin embargo, quedará sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido el exceso sobre estos 5.000 metros cuadrados de los terrenos urbanizados que van a ser objeto de transmisión y tributarán al tipo general del 21 por ciento.

Este mismo criterio ha sido mantenido por este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 23 de octubre de 2017, número V2688-17.

TRANSMISIÓN DE VIVIENDA EN CONSTRUCCIÓN, CUANDO LOS PROMOTORES TENÍAN LA INTENCIÓN DE DESTINARLA A SU UTILIZACIÓN POR LOS MISMOS COMO VIVIENDA

(Consulta DGT V1493-25 de 12/08/2025)

Según manifiesta la consultante, la vivienda que va a ser transmitida se encuentra en construcción y la misma iba a ser construida para su uso como vivienda habitual de las personas físicas que iniciaron dicha construcción sin que tuviesen intención de destinarla a su venta y sin que las mismas ejercitasen ningún tipo de actividad inmobiliaria.

En estas circunstancias y sin otros medios de prueba disponibles, no parece que los transmitentes hubieran adquirido la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la referida vivienda ni que la misma integre un patrimonio empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

En este sentido, debe señalarse que, según doctrina reiterada de esta Dirección General, a los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

No obstante, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 12 de abril de 2011, número V0971-11, para un supuesto análogo al consultado, "no debe ser calificado de empresario o profesional el particular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio aunque, posteriormente, decida venderla a un tercero".

En consecuencia con lo expuesto, la transmisión de la vivienda en construcción no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su posible sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE EXPLOTADO COMO APARCAMIENTO PÚBLICO CONJUNTAMENTE CON EL EQUIPAMIENTO Y MAQUINARIA VINCULADOS A LA ACTIVIDAD, ASÍ COMO, LA SUBROGACIÓN EN LOS CONTRATOS DEL PERSONAL EMPLEADO EN LA MISMA

(Consulta DGT V1411-25 de 24/07/2025)

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, dado que puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al IVA, la transmisión del inmueble que forma parte de dicho patrimonio empresarial quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD tal y como establece el artículo 7.5 del TRLITPAJD y no quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, dada la incompatibilidad de las dos modalidades.

ADQUISICIÓN DE LOS DERECHOS DE CRÉDITO DE LOS FONDOS DE TITULIZACIÓN MEDIANTE UNA CESIÓN DE LOS DERECHOS

(Consulta DGT V1508- 25 de 18/08/2025)

En el análisis de esta cuestión es preciso tener en cuenta la reciente resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de septiembre de 2021, en donde se analizaban si los fondos de inversión deben incluirse en el Registro de Grandes Empresas.

Las conclusiones del TEAC son concluyentes:

“Así pues, de acuerdo con lo anterior, no ejerciendo los Fondos de inversión una actividad empresarial por cuenta propia y con ordenación de los medios de producción, al tiempo que no intervienen en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que son un patrimonio separado e independiente de las entidades que los promueven y gestionan, careciendo de personalidad jurídica, con una regulación tributaria específica, cuya propiedad es de los partícipes, si bien es gestionada por la entidad gestora contratada al efecto, por cuya actividad recibe una retribución, y procediendo sus ingresos únicamente de los intereses, dividendos o variaciones patrimoniales de su propio patrimonio, que no participan de la naturaleza de actividad económica, no podemos sino estimar las pretensiones actoras al respecto, siendo plenamente aplicable al caso que nos ocupa el criterio establecido por este Tribunal en la citada resolución de 21-06-2021 (RG 3722/18-DYCTEA).”.

Pues bien, en el caso de los fondos titulización, su naturaleza se caracteriza por ser un patrimonio común de unos inversores cuyo objetivo es canalizar financiación de forma directa o indirecta a empresas, siendo una fórmula de inversión sin personalidad jurídica, que administra dicho patrimonio a través de una Sociedad Gestora, que tampoco es la propietaria de los fondos, sino la que los gestiona bajo los principios previstos en la Ley 5/2015, todo lo que resulta difícilmente conciliable con la premisa de que el fondo de titulización asuma el riesgo inherente al desarrollo de toda actividad empresarial.

Por todo lo anterior puede concluirse que los fondos de titulización que cumplan los anteriores requisitos y sus ingresos sean pasivos y no impliquen la realización de una actividad económica, no tienen la condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, aquellos fondos de titulización que por su estructura realicen alguna actividad empresarial en los términos previstos en la normativa prevista en el Impuesto sobre el Valor Añadido tendrán la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

A la vista de los citados preceptos la transmisión de los derechos de crédito realizada por quien no ostente la condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) constituye una operación sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la modalidad de modalidad de Transmisiones Patrimo-

niales Onerosas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 apartados 1 y 5 del TRLITPAJD.

No obstante, esta operación quedaría exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).15 del TRLITPAJD, que prevé expresamente la aplicación de la exención a la transmisión posterior de los títulos que documenten los préstamos. Esta calificación supone un cambio de criterio respecto de lo manifestado por la Dirección General de Tributos con anterioridad en la consulta vinculante V1081-12, de 17 de mayo.

Por lo tanto, la transmisión de los derechos de crédito por quien no tiene la condición de empresario o profesional en el IVA estaría sujeta y exenta del ITPAJD en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS40

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA40

- . Aportación de inmuebles por una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles a otra sociedad en el marco de una ampliación de capital 40
- . Gastos de reforma como mayor precio de adquisición para la determinación del incremento de valor 40
- . Valor de adquisición de una vivienda para la determinación del incremento de valor producido en su venta.. 41
- . Disolución de condominio..... 41

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

APORTACIÓN DE INMUEBLES POR UNA SOCIEDAD DEDICADA AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES A OTRA SOCIEDAD EN EL MARCO DE UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL

(Consulta DGT V0972-25 de 06/06/2025)

Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

La definición de rama de actividad se encuentra recogida en el apartado 4 del artículo 76 de la LIS de la siguiente manera:

“Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.”

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que los bienes inmuebles aportados por la consultante a otra entidad se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la sociedad aportante.

GASTOS DE REFORMA COMO MAYOR PRECIO DE ADQUISICIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR

(Consulta DGT V0977-25 de 09/06/2025)

Para determinar la existencia o inexistencia de incremento de valor del terreno a efectos del IIVTNU, la comparación ha de hacerse entre los valores de transmisión y de adquisición, sin tener en cuenta otras circunstancias, gastos o inversiones producidos durante ambas fechas. En consecuencia, en el caso objeto de consulta, los importes de las reformas en la construcción no se tendrán en cuenta para la determinación del valor de adquisición del terreno.

VALOR DE ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA PARA LA DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR PRODUCIDO EN SU VENTA.

(Consulta DGT V1213-25 de 04/07/2025)

Se adquirió a título gratuito mortis causa un legado consistente en la citada vivienda (con todos sus muebles y enseres) y una plaza de garaje, por un valor global.

En aquellos casos en los que en los títulos que documenten la adquisición o la transmisión, o en la respectiva declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se contenga el desglose del valor de adquisición o de transmisión de los distintos bienes o el desglose del valor del haber hereditario entre los distintos bienes y derechos que lo componen, deberá procederse al desglose del valor global entre los distintos bienes y derechos adquiridos o transmitidos, de acuerdo con un método lógico y admitido en Derecho, como pudiera ser la proporción entre el valor catastral de un inmueble y la suma de los valores catastrales de todos los inmuebles en la fecha correspondiente, y aplicando dicha proporción al valor global.

(...)

Por tanto, el ajuar doméstico de la vivienda adquirida por legado por el consultante, comprensivo de los bienes muebles afectos al servicio de dicha vivienda o al uso personal del causante, debió incluirse en el apartado de “ajuar doméstico” de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, computándolo en un tres por ciento del importe del caudal relicto del causante legado al consultante.

De lo que resulta, que en el valor global por 800.000 euros, que se declaró en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes inmuebles legados al consultante (vivienda y plaza de garaje), no se incluye el valor del mobiliario y enseres de la vivienda, ya que este valor consta en el apartado de “ajuar doméstico” de la declaración.

En el valor de adquisición declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones solo se dispone de un valor global para la vivienda y la plaza de garaje, por importe de 800.000 euros. Para determinar el valor de adquisición del terreno correspondiente a la vivienda, en primer lugar, debería calcularse la proporción del valor catastral de la vivienda en la fecha de adquisición y la suma de los valores catastrales de ambos inmuebles (vivienda más garaje) y dicha proporción se aplicaría al valor global de adquisición de 800.000 euros, de esta forma se obtendría un valor de adquisición para la vivienda. Y una vez obtenido este valor de adquisición de la vivienda se aplicaría lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 104.5 del TRLRHL, que establece:

“Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.”

De esta forma, se obtendría el valor de adquisición y de transmisión del terreno correspondiente a la vivienda, a los efectos de constatar la posible inexistencia de incremento de valor del terreno para la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o la aplicación del método de determinación de la base imponible del impuesto del artículo 107.5 del TRLRHL.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO

(Consulta DGT V1220-25 de 04/07/2025)

Tres hermanos son cotitulares por terceras partes indivisas de 15 inmuebles urbanos y de una sexta parte indivisa de la propiedad y de una sexta parte indivisa de la nuda propiedad sobre otros dos inmuebles urbanos. Se produce la disolución total del condominio sobre cada uno de dichos inmuebles, mediante la formación de tres lotes de inmuebles y la adjudicación de la plena propiedad de uno de los lotes a cada uno de los comuneros.

Si la adjudicación a los tres hermanos cumple los requisitos señalados de indivisibilidad del bien o desmerecimiento de su valor en caso de división, y la formación de los lotes se hace de la forma más equitativa posible, compensando en metálico los posibles excesos de adjudicación que pudieran darse, no se producirá la sujeción al IIVTNU.

