

EL MOMENTO DE CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA LA REDUCCIÓN DEL 95% EN EL ISD EN DONACIONES DE PARTICIPACIONES: STS DE 9 DE DICIEMBRE DE 2024, REC. NÚM. 2347/2023

Jorge J. Milla Ibáñez

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

Valencia

(España)

Resumen

La sentencia 1933/2024, dictada por el Tribunal Supremo el 9 de diciembre de 2024, resuelve una cuestión clave en la aplicación de la reducción del 95% en la base imponible del ISD en casos de donaciones de participaciones en entidades mercantiles. El Tribunal establece que los requisitos para aplicar dicha reducción deben cumplirse en el momento exacto de la donación, y no en un momento posterior o anterior, como el 31 de diciembre del año en que se realiza la donación. Esta decisión refuerza la naturaleza de devengo instantáneo del ISD y aclara una controversia que ha generado divergencias en la práctica administrativa y judicial. La sentencia también realiza una interpretación finalista de la norma, destacando el objetivo de facilitar la transmisión de empresas familiares, pero subrayando que los requisitos deben cumplirse de manera estricta.

Palabras clave

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), reducción del 95%, donación de participaciones, devengo instantáneo, funciones de dirección, empresas familiares, interpretación finalista, Tribunal Supremo.

Abstract

The 1933/2024 ruling, issued by the Supreme Court on December 9, 2024, addresses a key issue in the application of the 95% reduction in the taxable base of the Inheritance and Gift Tax (ISD) in cases of donations of shares in commercial entities. The Court establishes that the requirements to apply this reduction must be met at the exact moment of the donation, and not at a later or earlier time, such as December 31 of the year the donation is made.

This decision reinforces the instant accrual nature of the ISD and clarifies a controversy that has generated divergences in administrative and judicial practice. The ruling also provides a finalist interpretation of the law, emphasizing the objective of facilitating the transfer of family businesses but underscoring that the requirements must be strictly met.

Keywords

Inheritance and Gift Tax (ISD), 95% reduction, donation of shares, instant accrual, management functions, family businesses, finalist interpretation, Supreme Court.

Cómo citar: Milla Ibáñez, J.J. (2025). El momento de cumplimiento de los requisitos para la reducción del 95% en el ISD en donaciones de participaciones: STS de 9 de diciembre de 2024, rec. núm. 2347/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 253-259.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia 1933/2024, dictada por el Tribunal Supremo el 9 de diciembre de 2024, aborda una cuestión de gran relevancia en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en particular en lo relativo a la aplicación de la reducción del 95% en la base imponible en casos de donaciones de participaciones en entidades mercantiles. La doctrina establecida por el Tribunal Supremo en esta sentencia clarifica el momento temporal en que deben cumplirse los requisitos para aplicar dicha reducción, resolviendo una controversia que ha generado divergencias tanto en la práctica administrativa como en la jurisprudencia de instancia.

El Tribunal Supremo reitera que el ISD es un impuesto de devengo instantáneo, lo que implica que los requisitos para aplicar la reducción del 95% deben cumplirse en el momento exacto en que se produce la donación, y no en un momento posterior o anterior, como podría ser el 31 de diciembre del año en que se realiza la donación. Esta interpretación se alinea con la jurisprudencia previa del Tribunal Supremo, que ya había establecido que, en casos de transmisiones mortis causa, los requisitos deben cumplirse en el momento del fallecimiento del causante.

La sentencia también realiza una interpretación finalista de la norma, destacando que el objetivo de la reducción del 95% es facilitar la transmisión de empresas familiares y evitar su liquidación para el pago del impuesto. Sin embargo, el Tribunal subraya que este objetivo no puede llevar a una interpretación extensiva de los requisitos, que deben cumplirse de manera estricta en el momento de la donación.

En definitiva, la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en esta sentencia tiene un impacto significativo en la práctica tributaria, ya que clarifica un aspecto clave —como es el devengo— de la aplicación de la reducción del 95% en el ISD y refuerza la importancia de cumplir estrictamente con los requisitos establecidos en la normativa tributaria.

2. Supuesto de hecho

Los hechos que dan lugar a esta sentencia surgen de una donación de participaciones en una sociedad mercantil realizada por los padres, don Braulio y doña Penélope, a favor de su hijo, don Bartolomé, el 1 de julio de 2005. La donación se formalizó mediante escritura pública ante notario, y los donatarios presentaron las correspondientes autoliquidaciones del ISD, aplicando la reducción del 95% del valor de lo donado, tal como establece el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

Sin embargo, la Administración Tributaria consideró que no se cumplían los requisitos para aplicar dicha reducción, ya que don Bartolomé no había percibido retribuciones por funciones de dirección en la empresa familiar en el momento de la donación. Aunque posteriormente, en el mismo año, sí recibió retribuciones, la Administración argumentó que estas no se habían producido

en el momento exacto de la donación, por lo que no se cumplía el requisito establecido en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Bartolomé, considerando que los requisitos debían cumplirse en el ejercicio fiscal completo (es decir, el año 2005), y no necesariamente en el momento exacto de la donación. Sin embargo, el Tribunal Supremo revoca esta decisión, estableciendo que los requisitos deben cumplirse en el momento de la donación, ya que el ISD es un impuesto de devengo instantáneo.

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo basa su decisión en los siguientes fundamentos jurídicos:

1. Naturaleza del ISD como impuesto de devengo instantáneo: El Tribunal recuerda que el ISD es un impuesto de devengo instantáneo, tanto en su modalidad de transmisiones mortis causa como en las donaciones inter vivos. Por lo tanto, los requisitos para aplicar la reducción del 95% deben cumplirse en el momento en que se produce el hecho imponible, es decir, en el momento de la donación. Esta interpretación se basa en el artículo 24.2 de la LISD, que establece que, en las transmisiones lucrativas inter vivos, el impuesto se devenga el día en que se causa o celebra el acto o contrato.
2. Interpretación finalista de la norma: El Tribunal realiza una interpretación finalista de la norma, destacando que el objetivo de la reducción del 95% es facilitar la transmisión de empresas familiares y evitar su liquidación para el pago del impuesto. Sin embargo, para el Tribunal, este objetivo no puede llevar a una interpretación extensiva de los requisitos, que deben cumplirse estrictamente en el momento de la donación. El Tribunal cita la jurisprudencia previa, en particular la sentencia de 16 de diciembre de 2013 (Rec. 28/2010), en la que ya se había establecido que, en casos de transmisiones mortis causa, los requisitos deben cumplirse en el momento del fallecimiento del causante.
3. Requisitos del artículo 4 de la LIP: El Tribunal analiza los requisitos establecidos en el artículo 4 de la LIP, que exige que el donatario ejerza funciones de dirección en la entidad y perciba una remuneración que represente más del 50% de sus rendimientos totales. En este caso, se constata que don Bartolomé no había percibido retribuciones en el momento de la donación, por lo que no se cumplía este requisito. El Tribunal rechaza la argumentación del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que consideraba que los requisitos podían cumplirse en el ejercicio fiscal completo.
4. Jurisprudencia previa: El Tribunal hace referencia a su jurisprudencia previa, en particular a la sentencia de 16 de diciembre de 2013 (Rec.

28/2010), en la que ya se había establecido que, en casos de transmisiones mortis causa, los requisitos deben cumplirse en el momento del fallecimiento del causante. Esta doctrina se extiende ahora a los casos de donaciones inter vivos, reforzando la coherencia y seguridad jurídica en la aplicación de la normativa tributaria.

4. Análisis

El pronunciamiento examinado presenta una incuestionable importancia, al clarificar un aspecto clave en la aplicación de la reducción del 95% en el ISD en casos de donaciones de participaciones en entidades mercantiles. Sin embargo, esta decisión también plantea importantes desafíos prácticos y cuestiones interpretativas que merecen un análisis detallado. No surge de manera aislada, sino que se enmarca dentro de una línea jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la aplicación de beneficios fiscales en el ISD y el principio de devengo instantáneo del tributo. Uno de los antecedentes más relevantes es la STS de 16 de diciembre de 2013 (Rec. 28/2010), en la que el Tribunal Supremo determinó que, en las transmisiones mortis causa, los requisitos para la reducción del 95% deben cumplirse en el momento del fallecimiento del causante y no en un momento posterior, como el cierre del ejercicio fiscal. Con esta decisión, el Tribunal estableció un criterio restrictivo respecto a la temporalidad en la verificación de los requisitos del beneficio fiscal. La STS 1933/2024 extiende ahora este criterio a las donaciones inter vivos, reafirmando que el ISD es un impuesto de devengo instantáneo, por lo que los requisitos para la aplicación de la reducción deben cumplirse en el momento exacto en que se formaliza la donación. Esta decisión se alinea con otras resoluciones previas del Tribunal Supremo, como la STS de 17 de febrero de 2011 (Rec. 2124/2006) y la STS de 26 de octubre de 2012 (Rec. 6745/2009), en las que ya se establecía que, en transmisiones mortis causa, los requisitos para acceder a reducciones fiscales deben verificarse en el momento de devengo del impuesto.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña había sostenido en su sentencia 4668/2022 que los requisitos para la aplicación de la reducción podían verificarse a lo largo de todo el ejercicio fiscal en que se realizaba la donación, permitiendo que se acreditaran al cierre del año natural. Esta interpretación se basaba en la necesidad de coordinar el ISD, un impuesto instantáneo, con otros tributos de devengo periódico como el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Sin embargo, la STS 1933/2024 rechaza esta postura y revoca la decisión del TSJ de Cataluña, estableciendo que los requisitos deben cumplirse en el momento exacto de la donación. Con esta decisión, el Tribunal Supremo refuerza la seguridad jurídica al fijar un criterio unificado, pero también genera nuevos desafíos en la planificación fiscal de las donaciones de participaciones en empresas familiares.

El criterio adoptado por el Tribunal Supremo introduce una serie de implicaciones prácticas que los contribuyentes deberán considerar cuidadosamente. Dado que el cumplimiento de los requisitos debe darse en el momento exacto de la donación, los contribuyentes que deseen beneficiarse de la reducción del

95% deben asegurarse de que el donatario esté ejerciendo funciones de dirección y percibiendo una retribución adecuada antes de formalizar la donación. La exigencia de acreditar la percepción de retribuciones en un momento concreto puede generar dificultades, ya que el IRPF y el IP tienen un devengo anual, lo que podría llevar a situaciones en las que la reducción no pueda aplicarse a pesar de que se cumplan los requisitos en el ejercicio fiscal completo. La interpretación estricta del Tribunal Supremo podría dar lugar a nuevas controversias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, especialmente en casos donde el cumplimiento de los requisitos sea cuestionado debido a la fecha exacta de la donación.

Ante la inseguridad jurídica que puede generar esta interpretación estricta, una posible solución sería una reforma legislativa que armonizara la aplicación de la reducción del 95% con los tributos periódicos. Algunas opciones podrían ser modificar el artículo 20.6 de la LISD para permitir que los requisitos se cumplan dentro del ejercicio fiscal en que se realiza la donación, en lugar de exigir su verificación en el momento exacto del acto; introducir una regla de transición o flexibilización que permita acreditar el cumplimiento de los requisitos dentro de un plazo razonable posterior a la donación; o clarificar la relación entre el ISD, el IP y el IRPF para evitar que los contribuyentes se enfrenten a situaciones contradictorias en la aplicación de beneficios fiscales.