

Roj: STS 3776/2016 - ECLI:ES:TS:2016:3776
Id Cendoj: 28079130022016100342

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 2330/2015

Nº de Resolución: 1776/2016

Procedimiento: CONTENCIOSO - APELACION

Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En Madrid, a 14 de julio de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el num. 2330/2015 ante la misma pende de resolución interpuesta por DOÑA Ofelia , representada por el procurador Don Antonio de Palma Villalon y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada con fecha 4 de julio de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num. 212/2012 en materia de liquidación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Han comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado y el Letrado de la Comunidad de Madrid en la representación que legalmente ostentan.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 21 de julio de 2005 se presentó ante la Dirección General de Tributos por los herederos de D^a Virtudes , fallecida en Madrid el día 23 de enero de 2005, declaración de bienes y autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de los obligados tributarios.

Que **el valor de los bienes y derechos** importa un total de 1.926.911,39 euros, correspondiendo a D^a Ofelia una **porción hereditaria individual** de 793.000,83 euros, habiendo declarado unas **deudas deducibles** por un total de 197.416,41 euros y una **reducción por adquisición de participaciones sociales** de 579.438,62 euros, dando lugar a un **importe a ingresar** de 4.488,72 euros.

SEGUNDO.- La *Oficina Gestora*, a la vista de la documentación presentada, tramitó expediente de verificación de datos, elevando el valor de los bienes y derechos declarados a 2.075.824,02 euros y disminuyendo las deudas deducibles a 95.040,32 euros así como la reducción por adquisición de participaciones sociales a 226.069,14 euros, dando lugar a un total a ingresar de 138.631,71 euros.

Dicha *propuesta* es notificada el 25 de febrero de 2009, dando plazo para realizar alegaciones.

Una vez solventado el trámite de audiencia y a la vista de las alegaciones efectuadas, la *Oficina Gestora* practicó la *liquidación provisional* en el mismo sentido de la propuesta, siendo notificada el 2 de julio de 2009.

TERCERO.- Contra la anterior liquidación se interpuso por la recurrente *reclamación económico-administrativa*, alegando, en primer lugar y respecto a las deudas deducibles, que las deudas consignadas en la autoliquidación por importe de 102.376,85 euros, que no han sido tenidas en cuenta por la Oficina Gestora, corresponden a la mitad de la deuda que mantenían ambos cónyuges frente a la sociedad *Ventana Producciones Cinematográficas, S.L.* , deuda documentada mediante contrato privado de préstamo suscrito entre ambos cónyuges y dicha compañía y que aparece reflejada y contabilizada en los libros de contabilidad presentados ante el Registro Mercantil de Madrid, en el apartado Créditos A Largo Plazo, por un importe de 204.752,17 euros, cumpliendo por tanto con lo prescrito en el artículo 1.227 del Código Civil en cuanto a la fecha que un documento privado consta respecto a terceros, no constando en la motivación de la propia liquidación razón alguna en cuanto a la reducción de dicha deuda.

En segundo lugar y en cuanto a la sociedad *Producciones a Modiño S.L.*, que, a juicio de la Inspección, no cumple con los requisitos exigidos por la norma para la **reducción del 95% del valor de las participaciones**

de dicha sociedad , " al no constar que las hijas de la causante fueran titulares de dichas participaciones en el momento del devengo , no formando parte del grupo familiar", considera que, tal y como ha entendido la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V0561-07, de 16 de marzo de 2007, cualquiera de los miembros del grupo familiar puede tener ese carácter.

Por último, manifiesta su disconformidad con el valor asignado a las 125 participaciones de la *sociedad "Producciones del Escorpión, S.L."*, no considerando fundados los baremos y criterios empleados por la Administración, al haberse utilizado criterios generalizados y abstractos.

El *Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid*, en resolución de 19 de diciembre de 2011, acordó estimar en parte la reclamación porque, examinado el expediente administrativo, no hay documento alguno que mencione las **razones precisas de rechazo de las deducciones**, limitándose a manifestar lo preceptuado en el artículo 13 de la Ley 29/1987 del Impuesto , no motivando, ante las alegaciones presentadas por la interesada, qué importes de los alegados son los que se admiten y en qué cuantías, argumentado o justificando más allá de los preceptos transcritos la discrepancia encontrada por la Oficina Gestora con las declaraciones de la interesada, por lo que, al ser la motivación de los actos administrativos una exigencia constante de nuestro ordenamiento jurídico que tiene por finalidad la que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos, forzoso es concluir que la **falta de motivación en cuanto a las deudas no admitidas**, conlleva a la estimación de dicha alegación por falta de motivación.

CUARTO.- Frente a la resolución del TEAR de Madrid de 19 de diciembre de 2011, D^a Ofelia promovió recurso *contencioso-administrativo* ante la Sala de la Jurisdicción del *Tribunal Superior de Justicia de Madrid* , que fue turnado a la Sección 9^a y resuelto en *sentencia num. 876/2014, de 4 de julio* , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: FALLAMOS

" Que desestimamos el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por Doña Ofelia , representada por el Procurador de los Tribunales Don Antonio de Palma Villalón contra la resolución de fecha 19 de diciembre de 2.011 del Tribunal Económico Administrativo Regional .

Se imponen a la parte actora las costas procesales causadas en esta instancia. Y quedan las costas fijadas en un máximo de mil euros (1.000 euros), de los que que corresponderá la mitad a la representación procesal de cada una de las dos Administraciones demandadas" .

QUINTO.- Contra la citada sentencia D^a Ofelia promovió *recurso de casación para la unificación de doctrina* directamente ante el Tribunal a quo, que ha sido tramitado procesalmente conforme a las prescripciones legales; y formulado por el Abogado del Estado y por el Letrado de la Comunidad de Madrid sus oportunos escritos de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala por providencia de 29 de junio de 2015 y se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 12 de julio de 2016, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La **sentencia recurrida** comienza, en el Primero de sus Fundamentos de Derecho, por recordar que la *liquidación de 5 de junio de 2009 de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid* tramitó expediente de verificación de datos elevando el valor de los bienes y derechos declarados a 2.075.824,02 € y disminuyendo las deudas deducibles a 95.040,32 € así como la reducción por adquisición de participaciones sociales a 226.069,14 €1 dando lugar un total a ingresar de 138.631,71 €.

Dicha liquidación es confirmada en parte por el *TEAR* en la resolución recurrida al **dejar sin efecto la disminución de las deudas por falta de motivación** pero mantiene el **rechazo de la aplicación de la reducción del 95% del artículo 20. 2. c) de la Ley 29/1987**, de 18 de diciembre , respecto a la sociedad *Producciones a Modiño SL* al no constar que la hijas del causante fueran titulares de las participaciones de la sociedad al momento del devengo y por tanto no formaban parte del grupo familiar así como la motivación de la comprobación de valores efectuadas.

Se señala por *la parte recurrente*, tras transcribir los artículos 20.2.c) de la Ley 29/1987 y 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio , que se aportó *prueba documental* que acredita que ambas hermanas eran gerentes de la compañía, percibían salario por ejercer dicha función y dichas retribuciones constituían el 100% de sus rendimientos anuales y ello en los años 2004 y 2005 lo que se corrobora, igualmente, a través de los modelos 190 de dichos ejercicios de la sociedad, las declaraciones de IRPF del año 2005 y pese a ello la liquidación se funda en que no eran titulares de participaciones de la sociedad en el momento del devengo, lo

que no es un requisito para la deducción dado que la empresa es familiar, siendo sus únicos socios el viudo y las dos hijas, sigue en funcionamiento y es de titularidad única de los recurrentes y herederos.

Según consta al folio 130 del expediente la *Subdirectora General de la Inspección de Tributos* emitió *informe*, adjunto a la propuesta de la liquidación provisional, en el que, tras transcribir los requisitos exigidos por la LIP en relación con las reducciones del artículo 20.2 c) de la LISD sobre participaciones en entidades, señala que no cumple con el requisito porque "según los datos obrante en el expediente y en la base de datos de la Agencia Estatal Tributaria, es la causante quien aparece como administradora y percibe rentas de la sociedad, pero los rendimientos percibidos por la sociedad no representan el 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal".

Con ocasión de la notificación y a la vista de las alegaciones y documentación aportada se emite *nuevo informe*, que se adjunta a la liquidación, en el que se vuelve a denegar la reducción porque, en este caso, "las hijas de la causante no eran titulares de participaciones en el momento del devengo del impuesto", siendo este el criterio recogido por la resolución del TEAR objeto de recurso y que la recurrente entiende que no es de aplicación.

Por lo que se refiere a la **reducción del 95% por empresa familiar** su regulación está prevista en el *art. 20. 2. c) de la Ley 29/1987*.

Por su parte, *el apartado 2 del art. 4. Octavo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, al que el precepto anterior se remite, dispone que **estarán exentas las participaciones en entidades**, con o sin cotización en mercados organizados, **siempre que concurren determinadas circunstancias**, que señala.

Y en fin, *el art. 5.1 del RD 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**, establece que para que resulte de aplicación la **exención** analizada **en los supuestos de participaciones en entidades** deberán concurrir determinadas condiciones que especifica.

En este caso, la **bonificación** fue inicialmente denegada en la propuesta de liquidación porque la causante, administradora de la sociedad, percibía rentas de la misma que no alcanzaban el 50% de la totalidad de sus rendimientos. Al notificarse a los herederos esta propuesta, no discutieron tal argumento, sino que alegaron que este requisito debía entenderse cumplido no por la causante, sino por sus dos hijas ya que ambas eran gerentes de la sociedad y percibían, por esta razón, rendimientos superiores al 50% de la totalidad de sus rendimientos. La Administración respondió entonces que, aún así, la **bonificación** pretendida debía ser denegada porque no constaba que las dos hijas de la causante fueran titulares de participaciones de la sociedad en el momento del devengo, aunque fueran gerentes de la misma y percibieran por ello sus únicas retribuciones.

Considera la actora que la interpretación realizada por la Administración no se ajusta al espíritu de la norma reguladora del beneficio fiscal, pues en ningún momento dicha norma dice que las funciones de dirección deban realizarlas las personas que tengan participaciones, sino las que formen parte del grupo de parentesco (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado) y, obviamente, las hijas de la causante forman parte de tal grupo de parentesco. Por esta razón considera que si las hijas de la causante ejercen funciones de dirección de la sociedad al ser gerentes de la misma y perciben sus únicos ingresos por tal concepto, debe entenderse que se cumplen todos los requisitos para aplicar la **bonificación**.

La cuestión que se discute es, pues, **si para gozar de la bonificación fiscal analizada 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, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa**, respondiendo afirmativamente ambas Administraciones y negativamente el actor.

La *Sala de instancia* se inclina por acoger la tesis que había sentado ya al respecto el propio TSJ de Madrid, en su Sección 5ª, en sentencia nº 87/14, de 24 de enero de 2014, dictada en el recurso nº 879/11 : Considera la Sala que las funciones de dirección se deben desarrollar por quienes ostentan las participaciones de las entidades, que en este caso son el sujeto pasivo y su cónyuge.

Así pues, en este caso, careciendo la hija de la causante de participación alguna en la sociedad "*Producciones a Modiño, S.L.*", no procede otorgar a las participaciones de la causante en dicha empresa el beneficio pretendido.

En el último de los motivos se impugna el **aumento del valor de las 125 participaciones sociales de la sociedad "Las Producciones del Escorpión SL"** señalando que dicha entidad ni tiene activos que respalde el valor considerado por la Administración para sus participaciones, ni genera beneficios que permita contemplar una distribución de resultados a los socios, capaz de hacer atractiva la adquisición de su capital y, por tanto, asignarle un valor como el que ha determinado la Administración.

No constituye un motivo de anulación la fijación del importe de las acciones mediante el dictamen de perito de la Administración, método éste expresamente permitido por el art. 57 de la LGT vigente, peritaje en el que se ha tenido en cuenta el valor de las acciones, tomando como referencia el balance cerrado a 31 de diciembre de 2004, por ser el balance cerrado más próximo al momento del fallecimiento del causante.

Ahora bien, como destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2003, las tasaciones de los peritos de la Administración "no alcanzan la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia la carga de la prueba del art. 114 de la Ley General Tributaria rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional".

SEGUNDO.- Conviene recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sección, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye un cauce impugnativo « excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho » que tiene como finalidad la de « potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento » [entre muchas otras, Sentencia de 14 de febrero de 2006 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2764/2000), FD Quinto], y « exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiendo que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna » [entre las últimas, Sentencias de 4 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 62/2004), FD Quinto, y de 20 de mayo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 72/2003), FD Tercero].

TERCERO.- La recurrente entiende que la sentencia recurrida llega a pronunciamientos distintos de los dictados

- por el *Tribunal Superior de Justicia de Galicia*, (Sala de lo Contencioso Administrativo, Secc. 4^a) el 23 de enero de 2012

- por el *Tribunal Superior de Justicia de Galicia*, dictada el 21 de noviembre de 2011

- por el *Tribunal Superior de Justicia de Madrid*, dictada el 14 de diciembre de 2009

- por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla León, dictada el 27 de febrero de 2012

- En la *sentencia* alegada como *contradictoria*, de fecha 23 de enero de 2012, dictada por *Tribunal Superior de Justicia de Galicia*, el fondo de la cuestión era el mismo, es decir, el del cumplimiento de los requisitos necesarios para tener derecho a la reducción del 95%, pues las hijas no eran titulares de participaciones de la sociedad en el momento del devengo.

El Tribunal, después de reproducir los preceptos aplicables de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre el Patrimonio, sostiene la siguiente argumentación para apreciar el recurso de la demanda:

La denegación de la reducción pretendida toma como referente el informe del actuario en el cual tras apreciar que el cumplimiento de los requisitos de participación y porcentaje de titularidad individual o conjunta lo son del causante, termina por negar la reducción entendiendo que aunque la Sra. ... "ejerciese funciones de dirección remuneradas seguiría sin cumplirse la condición establecida en la Ley de que dichas funciones se ejerzan por alguno de los miembros del grupo de parentesco que ostente el 20 por cien del capital de la entidad".

Planteada la cuestión en tales términos, lo primero que debe señalarse es que los requisitos de referencia vienen exigidos en concurrencia con el sujeto pasivo, sin que de ninguna de las normas acotadas se desprenda la necesidad de que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar titularidad alguna distinta de la que corresponda, no tanto por la sucesión, sino por la titularidad conjunta con el grupo de parentesco a que la normativa se refiere y en porcentaje mínimo del 20 por cien. En consecuencia, concurriendo tal porcentaje, incluso superior, como es el caso, no puede denegarse la reducción por tal circunstancia.

- Igualmente contradictoria es la *Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 4ª del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 21 de noviembre de 2011*, y a su tenor:

"Comencemos por recordar la finalidad que subyace en esta reducción de la base imponible. Como la STS de 23/9/10 (recurso 6794/2005) recuerda "resulta evidente que con el beneficio fiscal en cuestión, (...) el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. (...). Como señalamos en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 6739/2004), en relación con el (...) art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento.

A la hora de resolver sobre la cuestión, lo que importa es la finalidad de la reducción, ligada a los requisitos que se contemplan, tanto en el artículo 20.2, c) de la Ley 29/1987, como en el artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio; régimen legal éste del que no se desprenden diferencias de trato en la reducción según quién sea - el causante o un familiar - el que haya desarrollado las funciones directivas.

- Igualmente contradictoria es la *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 22 de febrero de 2010*, siendo que en dicha sentencia se anulaba la liquidación por no haberse observado lo dispuesto en el principio general que se establece en el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, 14 en la nueva redacción, que señala: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o **bonificaciones**", lo que, a sensu contrario, impide que en el concreto supuesto que se examina, consistente en la aplicación de una reducción, la Administración exija requisitos no contemplados por la norma fiscal reguladora del beneficio fiscal...

No obstante, ante la duda, siempre se ha de estar a *la interpretación finalista de la norma*, de manera que si lo que se pretende es 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, lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad.

- En parecidos términos se pronuncia en *Tribunal Superior de Justicia de Madrid* en sentencia de 14 de febrero de 2009 .

También contraria es la tesis del *Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León* en Sentencia de 27 de febrero de 2012 , que nos recuerda la sentencia de la Sala de Galicia de 21 de Noviembre del 2011 (recurso: 15515/2010).

La **contradicción entre las sentencias citadas y la impugnada** aparece como manifiesta, y así:

a) En cuanto a los litigantes, en uno y otro caso se trata de diferentes litigantes aunque en idéntica situación,

b) En cuanto a los hechos: en el supuesto de hecho a que se refiere el presente recurso se gira una liquidación a la recurrente por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, determinándose la base imponible sin observar la reducción establecida en el artículo 20. 2 c) de la ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

c) En cuanto a los fundamentos de derecho, en la sentencia recaída en el presente recurso se confirma la liquidación complementaria, entendiéndose que no es de aplicación el artículo 20.2. c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , en tanto que en los fundamentos de derecho de las sentencias comparadas se declara contraria a derecho la liquidación por ser de preceptiva aplicación el citado artículo.

d) Y en cuanto a las pretensiones formuladas, coinciden en ambos supuestos al tratarse de pretensiones de anulación de las liquidaciones, en base a una defectuosa determinación de la base imponible.

Pese a las identidades entre ambas sentencias, el pronunciamiento a que se ha llegado en cada caso es diferente, estimando correcta la interpretación que realizan las sentencias aportadas como contradictorias, puesto que aplica correctamente el artículo 20.2, c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

CUARTO.- Dice el Letrado de la Comunidad de Madrid que la cuestión objeto de este recurso consiste en determinar si es necesario que, además del requisito de parentesco y de la exigencia del ejercicio de funciones de dirección por las que obtenga un porcentaje superior al 50% de sus ingresos laborales o empresariales, concurra en el sujeto pasivo el de participación en la entidad familiar.

La doctrina de las Sentencias del *Tribunal Superior de Justicia de Madrid* mencionadas por la recurrente (de 14 de diciembre de 2009 y 22 de febrero de 2010), ha quedado superada en la actualidad por otra que es diametralmente opuesta a la mantenida por la interesada: la de 24 de enero de 2014 , Sección 5ª, que mantiene la misma tesis que la *sentencia de 5 de diciembre de 2013* , Sección 5ª , del Tribunal Superior de Justicia de Madrid : resulta indispensable acreditar la realización de las funciones de administración, gestión y representación, prueba que resulta más relevante, si cabe, cuando nos encontramos ante una sociedad familiar en la que los datos referidos al desempeño de funciones que dan lugar a un beneficio fiscal (en este caso una exención) tienen que quedar plenamente corroborados con pruebas que pongan de manifiesto sin duda alguna que concurre el supuesto que regula la norma, ya que lo contrario supondría dejar a la voluntad del propio contribuyente y del grupo familiar la determinación de sus obligaciones fiscales, pues bastaría el empleo de una simple designación nominal para obtener la ventaja prevista en la ley aunque no existiese correspondencia entre esa denominación voluntarista y las funciones realmente desempeñadas en la sociedad por una concreta persona, todo ello *en armonía* con lo establecido en el art. 5.1 del *Real Decreto 1704/1999* , que exige que el desempeño del citado cargo "implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa".

QUINTO.- El Abogado del Estado, por su parte, dice que el recurso se refiere a **la cuestión de si para gozar de la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar prevista en el art. 20. 2. c) de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones , 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, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa**, respondiendo afirmativamente ambas Administraciones y negativamente el actor.

Para el defensor de la Administración, la interpretación conjunta y sistemática de los apartados c) y d) del artículo 4 Octavo, apartado dos, de la Ley del impuesto sobre el Patrimonio, con las que se integran los requisitos de la **bonificación** del art. 20. 2. c) de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones , exigen que las funciones de dirección sean ejercidas por quienes ostentan la propiedad de las participaciones para que pueda disfrutar la **bonificación** del 95%.

SEXTO.- 1. Le corresponde ahora a esta Sala fijar su posición, reiterando que se refiere a **la cuestión de 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, del Impuesto de Sucesiones, **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, **debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.**

Sobre el alcance de la reducción del 95% en la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones contemplada en el art. 20.2 c) de la ley 29/1987 ha tenido esta Sala oportunidad de pronunciarse, entre otras, en las sentencias de 18 de marzo de 2009(casación 6739/04), 23 de septiembre de 2010(casación 6794/05) y 31 de marzo de 2014 (casación 4203/2010), y más recientemente en las dos sentencias de 18 de enero de 2016 (casación unificación doctrina 2316 y 2319/2015), 12 de mayo de 2016 (casación 2639/2014), 26 de mayo y 13 de julio de 2016 (casación unificación doctrina 4027 y 316/2015).

2. La normativa que regulaba la reducción del 95% por empresa familiar es la siguiente:

a) El artículo 20, apartado 2, letra c), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, establece la siguiente reducción: " 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, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo".

Por tanto, y como hemos dicho en la sentencia de 12 de mayo de 2016 (casación 2639 /2014) " según se deduce del precepto transcrito, en la medida en que la empresa, sociedad o participación goce 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.

Pues bien, 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, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros".

b) Por su parte, el apartado 2 del art. 4. Octavo de la Ley del Impuesto del Patrimonio, Ley 19/1991, de 6 de junio, al que el precepto anterior se remite, dispone que estarán exentas las participaciones en entidades con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren determinadas circunstancias, y entre ellas, y por lo que aquí interesa: (...)

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

c) Y en fin, e l art. 5.1 del RD 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, establece** , en lo que aquí interesa, **que para que resulte de aplicación la exención analizada en los supuestos de participaciones en entidades deberán concurrir determinadas condiciones** y entre ellas:

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

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

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva".

3. Es de recordar la finalidad que subyace en esta reducción de la base imponible ligada a los requisitos que se contemplan, tanto en el precitado artículo 20.2, c) de la Ley 29/1987 , como en el artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio ; régimen legal éste del que no se desprenden diferencias de trato en la reducción según quién sea -el causante o un familiar- el que haya desarrollado las funciones directivas.

Como la *STS de 23 de septiembre de 2010* (recurso 6794/2005) recuerda, " resulta evidente que con el beneficio fiscal en cuestión, (...) el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades".

" Como señalamos en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 6739/2004), en relación con el (. . .) art. 20.2 c) de la Ley 29/1987 , la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento ".

En consecuencia, ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es 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 lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad.

La preocupación por la continuidad de las empresas familiares se manifestó ya, en nuestra legislación, con el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio (BOE de 8 de junio), que quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. En la propia Exposición de Motivos de la citada norma, que introdujo el apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987 , se señala que el objetivo era aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido [sentencia de 23 de septiembre de 2010 (casación 6794/05 , FJ 3º)].

4. Tanto para supuestos de transmisión mortis causa como intervivos de participaciones en entidades, los apartados 2. c y 6, respectivamente, del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , establecen como requisito previo para la aplicación de la reducción que

en ambos apartados se prevé la exención de tales participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio del causante o donante según proceda.

Esa condición previa significa la necesidad de que concurran respecto a tales participaciones los requisitos que establece el artículo 4. Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio .

El **primer requisito** es la necesidad de 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 los parientes que la Ley considera incluidos en el grupo familiar (en el Impuesto sobre el Patrimonio, cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción).

El trasplante de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio al Impuesto 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.**

El precepto legal citado 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, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ..., para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor" ,.... (en defecto de estos parientes, la Ley llama al beneficio a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado).

Por tanto, y según se deduce del precepto transcrito, en la medida en que la empresa, sociedad o participación goce 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.

Pues bien, 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 - como ha dicho la *sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2016* (Casación 2639/2014) - 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 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.

El segundo requisito es el que hace referencia a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones que impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la empresa cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, (STS 18 de enero de 2016; casación unificación doctrina 2316/2015), percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. La reducción disvenida debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios preveen la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejercer efectivamente funciones directivas y la sociedad.

De este segundo requisito tampoco resulta la obligación de que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar.

Ahora bien, en supuestos de existencia de un grupo de parentesco- en este caso, padres e 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. Se trata de un problema que viene resuelto por la propia Ley 19/1991 del Impuesto del Patrimonio, cuyo artículo 4.8 Dos. d), último párrafo, indica 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".

5 . *En el caso presente* estamos ante un supuesto de transmisión por herencia de participaciones sociales de una empresa familiar a las dos hijas y al esposo de la fallecida en cuanto al usufructo viudal, siendo las dos hermanas las que ejercen desde hace mucho tiempo las funciones directivas y el rendimiento que perciben constituye el 100% de sus ingresos anuales, y asimismo, estando el 100% de las participaciones sociales en el núcleo familiar.

Antes del fallecimiento de la causante, su esposo y ésta tenían el 100% de las participaciones sociales en la empresa familiar y las mismas estaban exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, y, una vez acaecido, las dos hijas y el viudo siguen ostentando el 100% de las mismas, siendo las dos hijas las que ejercen las funciones de dirección.

En consecuencia, está claro que es el supuesto más típico de transmisión de empresa familiar a los hijos y viudo de la causante, siendo para este caso para el que están pensados los beneficios fiscales que favorezcan dicha transmisión evitando así el cierre del negocio familiar. En esta situación debemos estar a la doctrina sentada en las sentencias de esta Sala citadas anteriormente, que resulta acorde con la invocada por la recurrente.

SÉPTIMO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina y, por las mismas razones, estimar el recurso contencioso administrativo promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 19 de diciembre de 2011, que se anula, así como la liquidación que confirma, al resultar procedente la reducción del 95% del valor de las participaciones de la sociedad Produccions a Modiño, S.L. Sin costas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : 1- Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina, interpuesto por Doña Ofelia contra sentencia de 4 de julio de 2014 , que se anula. 2- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 19 de diciembre de 2011, que se anula, así como la liquidación que confirma, al resultar procedente la reducción del 95% del valor de las participaciones de la sociedad Produccions a Modiño, S.L. 3- No imponer las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martinez Mico, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.