



Roj: STS 2378/2016 - ECLI:ES:TS:2016:2378
Id Cendoj: 28079130022016100219

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 4027/2014

Nº de Resolución: 1198/2016

Procedimiento: CONTENCIOSO - APELACION

Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Mayo de dos mil dieciséis.

La Sala Tercera de este Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso casación para la unificación de doctrina num. **4027/2014**, promovido por la JUNTA DE GALICIA, representada y defendida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia dictada con fecha 23 de julio de 2014 por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 15.571/2013 en materia de liquidación por el Impuesto de Sucesiones.

Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida D. Evelio y D. Iván y D. Jeronimo , representados por la procuradora D^a Alicia Lodos Pazos y bajo la dirección técnica y jurídica de la letrada D^a Gloria Hernández López.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 2 de agosto de 2007 se presentó ante el Servicio de Gestión Tributaria del Departamento Territorial de Lugo de la Consejería de Hacienda relación de los bienes y derechos valorados en 1.018.150,07 €, que integraban la herencia de Doña Jacinta , fallecida intestada el 6 de mayo anterior, habiendo sido declarados herederos sus hijos Don Iván y Don Jeronimo , sin perjuicio del usufructo legal del viudo Don Evelio . En las autoliquidaciones formuladas los herederos consignaron bases imponibles de 490.126,43 € y de 66.215,97 € el viudo, sobre las que aplicaron reducciones por parentesco, vivienda habitual y participaciones sociales, resultando unas cuotas íntegras de 28.663,42 € y 637,12 € respectivamente.

Emitido *informe* el 14 de mayo de 2010 por el *Servicio de Inspección*, en el que se valoran las participaciones de la entidad LUALCO, S.L. en 728.711,18 € y se deniega el beneficio fiscal solicitado por la transmisión de las mismas, la oficina gestora notificó a los interesados entre los días 13 y 17 de septiembre de 2010 la apertura del trámite de audiencia, adjuntando propuestas de liquidación y concediendo plazo para alegaciones, que los interesados formularon mediante escrito de 24 siguiente en el que denunciaron defectos en la comprobación de valor de las participaciones sociales y señalaron la omisión impropcedente de las reducciones por vivienda habitual y por transmisión de las participaciones sociales de la entidad.

Por *acuerdos* fechados el 4 de noviembre de 2010, el *Servicio de Gestión Tributaria* finalizó el procedimiento y practicó las *liquidaciones* NUM000 por importe de 13.919,49 € y NUM001 y NUM002 por importe cada una de 101.829,85 €, la del viudo girada sobre una base imponible de 292.897,51 €, las de los herederos sobre iguales bases imponibles de 522 840,41 € sobre las que sólo se aplicó la reducción por parentesco, indicando que aunque proceda la reducción por adquisición de vivienda habitual por la casa situada en A Campiña, dicha reducción sólo se aplicaba en la liquidación del viudo porque en la escritura de 30 de abril de 2010 dicho inmueble se adjudica a Don Evelio ..

En corrección del resultado de la comprobación de valores, los interesados solicitaron la práctica de tasación pericial contradictoria. El citado procedimiento finalizó por acuerdo de 2 de febrero de 2011, en el que se señalaba que prevalecía la tasación del perito de parte por no exceder de los límites legales y se rectificaban las liquidaciones impugnadas que se giraban sobre bases imponibles de 113.159,02 € y 495.174,07 € (sobre

las que únicamente se aplicó la reducción por parentesco) y de las que resultaban importes a ingresar de 4.756,32 € y 87.174,97 €, respectivamente.

Contra las liquidaciones rectificadas, formularon los interesados *reclamaciones económico-administrativas* el día 10 de marzo de 2011, alegando, en síntesis, que procedía aplicar la reducción por transmisión de las participaciones sociales de la entidad "LUALCO, S.L.", de la que un hijo de la causante, por tanto dentro del grupo de parentesco, ejercía funciones directivas, por las que percibía una remuneración que suponía más del 50% de la base imponible del IRPF.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, en sesión celebrada en la ciudad de A Coruña el día 26 de julio de 2013, acordó desestimar las reclamaciones planteadas, confirmando los actos administrativos impugnados.

Argumentó el TEAR de Galicia que "los reclamantes pretenden tener derecho a la reducción porque las funciones directivas de la entidad LUALCO, S.L. las ejercía Don Iván, percibiendo por el ejercicio de dichas funciones unos rendimientos que superan los límites establecidos, pero, como señala la Inspección en el informe emitido el 14 de mayo de 2010, notificado a los interesados junto con las liquidaciones contra las que se promovió tasación pericial contradictoria, Don Iván 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. En consecuencia, no procede la reducción pretendida porque la persona que ejercía las funciones de dirección no tenía la condición de socio".

QUINTO.- Contra el acuerdo del TEAR de Galicia de 26 de julio de 2013, D. Evelio y D. Jeronimo y D. Iván promovieron recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que fue turnado a la Sección Cuarta y resuelto en sentencia de 23 de julio de 2014 cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: Que **ESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Jeronimo, D. Evelio y D. Iván contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 26 de julio de 2013, dictado en las reclamaciones NUM003, NUM004 y NUM005, acumuladas, sobre liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, expediente NUM006. En consecuencia, declaramos que dicho acuerdo es contrario a Derecho, anulándolo y haciendo lo propio con las liquidaciones de que trae causa, declarando el derecho de los demandantes al reconocimiento de la reducción de la base imponible solicitada. Con imposición de costas a la Administración demandada en la cuantía máxima de mil quinientos euros, comprensiva de derechos de representación y honorarios de defensa tanto de la Administración estatal demandada como de la codemandada personada en autos, en la cuantía máxima de mil quinientos euros (máximo 750 € para cada una de ellas).

SEXTO.- Contra la citada sentencia la Letrada de la Junta de Galicia interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante la Sala sentenciadora, la cual, una vez que admitió el recurso, dio traslado a D. Evelio y a D. Iván y D. Jeronimo para que pudiera formalizar su oposición al recurso.

EL Abogado del Estado compareció para manifestar que tenía interés en la estimación del recurso interpuesto por la Xunta de Galicia.

Formalizado que fue el escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 3 de mayo de 2016 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Dice la sentencia recurrida que la única cuestión litigiosa se refiere a la procedencia de la reducción en la base imponible del 99% del valor de las participaciones sociales correspondientes a la mercantil LUALCO, S.L. y de las que era propietaria la causante D^a Jacinta, madre y esposa de los demandantes.

Después de referir lo dispuesto en el art. 2.3 de la Ley 3/2002, de 29 de octubre, del Parlamento de Galicia, en el art. 4.ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y art. 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, la sentencia impugnada decía lo siguiente:

"Pues bien, no discutiéndose el cumplimiento de los restantes requisitos, la controversia se suscita en relación con el porcentaje de participación del heredero D. Iván, administrador de la mercantil, ya

que, carecía de participaciones sociales. Y, por tanto, versando la cuestión litigiosa sobre si, aun así, es posible la reducción que se pretende, la respuesta debe de ser afirmativa, como ya hicimos notar, entre otras, en la sentencia que invocan los recurrentes, de fecha 23/1/12, dictada en el recurso 16155/10 en la que señalamos que <<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>>. Situación idéntica a la que nos ocupa por lo que, en aplicación de los principios de igualdad y unidad de doctrina, procede igualmente la estimación del recurso. Se trata, con este criterio, de favorecer la transmisión de participaciones sociales de empresas de estricto carácter familiar, por las circunstancias en ellas concurrentes y que han sido apreciadas en la STS de 16 de diciembre de 2013 (Recurso número 28/2010) en cuanto que, señala: <<Ya nos hemos pronunciado sobre el alcance de la reducción del 95% en la base liquidable del impuesto sobre sucesiones contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987. Hemos dicho que, con el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, (BOE de 8 de junio), se 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)]. Se demuestra así una preocupación por la continuidad de las empresas familiares, manifestada por la propia Unión Europea, que en la recomendación 94/1069/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, número 385, p. 14), puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adoptaran 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, por lo que se justificaba que se dispensara un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento [sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 6739/04, FJ 4o)]."

Y desde luego esta finalidad se vería frustrada si se aceptan interpretaciones de la norma tan restrictivas como las que defienden las Administraciones demandadas, que no se acomodan al supuesto contemplado en esta Litis, como hemos señalado en nuestra sentencia de 18/6/14 (recurso 15165/13) en la que aplicábamos la doctrina anterior, si bien con relación a requisito diferente pero conexo con la reducción que se deniega y, asimismo, en relación con la transmisión de participaciones sociales de empresas de carácter familiar".

SEGUNDO.- 1. Dice el **recurso interpuesto por la Letrada de la Junta de Galicia** que la sentencia que recurre incurre en contradicción con la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 22 de enero de 2009, dictada en el recurso 644/2007.

La sentencia recurrida señala que no es necesario que el causahabiente que realiza funciones directivas fuese titular de participaciones sociales al momento del devengo del impuesto.

Por contra, la sentencia que se ofrece de contraste llega a la conclusión contraria: es necesaria la titularidad de participaciones sociales al momento del devengo del impuesto por quién ejercía las funciones de dirección. Concretamente se señala en la Sentencia de contraste que:

" Finalmente, debe indicarse que no concurren los requisitos previstos en el art. 4.Ocho.letra d), apartado Dos, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para que prospere la pretensión de reducción del 95% de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que las recurrentes no ejercían ni ejercen funciones directivas en la Sociedad al tiempo de la donación, que eran llevadas a cabo por Don Rubén, que a dicha fecha no era titular de participaciones en el capital social, sin que, por otra parte, se cumpla el requisito exigido por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio de que las personas que ejerzan las funciones directivas deben obtener de aquéllas el 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo personal, circunstancia ésta que no ha sido objeto de la prueba pertinente.

Por lo tanto, y pese a concurrir las circunstancias exigidas por el art. 1.7 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Cantabria, la misma no agota la totalidad de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para que opere la reducción del 95% pretendida, desestimándose en consecuencia dicho pedimento de la demanda".

Nos encontramos con litigantes en idéntica situación. En ambos casos uno de los obligados tributarios a quien se gira la liquidación ejercía funciones de dirección sobre la empresa cuyas participaciones sociales integran el caudal hereditario y en ambos casos tal obligado no era titular de participaciones sociales al momento de devengarse el impuesto.

En ambos casos la pretensión es idéntica, pues en ambos supuestos se solicita por los recurrentes que se anule la resolución del TEAR (TEAR de Galicia en el caso de la Sentencia recurrida y el TEAR de Cantabria en la que se ofrece de contraste) basándose en la procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 .

Finalmente, hay identidad en los fundamentos, pues en ambos casos, el fundamento de las pretensiones se basaba en la concurrencia de los requisitos contenidos en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio , reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, y el artículo 5 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 y que es desarrollo del anterior.

A pesar, sin embargo, de la identidad de supuestos, pretensiones y fundamentos, los pronunciamientos de las Sentencias son contradictorios:

- En la Sentencia recurrida (Sentencia del TSJ de Galicia dictada en el PO 15571/2013) considera la Sala de Galicia que no es necesario que quien ejerce las funciones de dirección ostente participaciones sociales en el momento del devengo del impuesto.

- Por contra, en la Sentencia de contraste se llega a la conclusión contraria: que es necesario que ese heredero de participaciones sociales que ejercía las funciones de dirección ostentase también la titularidad de participaciones sociales en el momento de devengarse el impuesto.

2. La Sentencia recurrida incurre en infracción de lo preceptuado en el artículo 20. 2. c) de la Ley 29/1987, en relación con el 2.3 de la Ley del Parlamento de Galicia 3/2002 que se cita a los meros efectos instrumentales y los artículos 4.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio y el artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre , a que antes nos hemos referido.

Pues bien, de los citados preceptos resulta que para que se pueda practicar la exención prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 es necesario que quien ejerce las funciones de dirección (en este caso D. Iván) sea también titular de participaciones en el momento en que se devenga el impuesto, lo que no sucedía en el presente caso.

La Sentencia recurrida parte de una premisa errónea, que es entender que los preceptos citados no exigen que quien ejerza funciones directivas y resulte a la postre heredero o donatario de participaciones sociales sea también titular de participaciones en el momento en que se devenga el impuesto, invocando para ello el favorecimiento de la transmisión de participaciones sociales en empresas familiares.

Y aunque ciertamente pueda ser así, ello no significa que no deban cumplirse los requisitos establecidos en la normativa para alcanzar la exención: que es necesario en este caso que el citado fuese titular de participaciones en el momento en que se produce el devengo del impuesto, como resulta de la Sentencia de contraste.

3. Dice la Administración autonómica recurrente que la doctrina correcta es la contenida en la Sentencia que trae de contraste y así se justifica con la indicación expresa que ha efectuado a la infracción legal que se comete en la Sentencia que recurre, de conformidad con lo señalado en el artículo 97.1 LJCA .

La parte recurrente entiende que no se dan los requisitos porque no se cumple con lo exigido en el art. 5.1.c) Real Decreto 1704/1.999 en relación con los otros preceptos citados, pues no es correcto que la participación conjunta pueda serlo aún en el caso de que el sujeto pasivo no tenga ninguna participación. Este artículo habla de "conjuntamente" en el sentido de considerar la suma de la participación individual del sujeto pasivo conjuntamente con la participación de otros parientes.

Si no se exigiese participación del sujeto pasivo y de sus parientes, el tenor literal del citado precepto sería otro, no emplearía el término "conjuntamente", sino que hablaría siempre de participaciones individuales.

Lo que dice la norma y a lo que se refiere es a la suma conjunta de la participación del sujeto pasivo con su cónyuge y ascendientes. De ello se deduce que se exige una mínima participación en el capital de la empresa por parte del sujeto pasivo para poder acceder al beneficio fiscal discutido.

Lógicamente, no ostentando esta participación o titularidad en el momento del devengo del impuesto, no procede aplicar la exención prevista en la Ley 29/1987.

Esta interpretación literal viene corroborada por el segundo párrafo del art. 5.1.d) RD 1704/1999 pues en el mismo, cuando habla de participación conjunta, excluye expresamente que las funciones de dirección deban recaer en todos los que conjuntamente acceden al 20% del capital, estableciendo expresamente que basta con que uno las ostente para que todos se beneficien de la reducción.

TERCERO.- Antes de entrar a analizar el problema de fondo - la reducción en la base imponible del 99% del valor de las participaciones sociales en los casos de transmisión de las participaciones sociales de empresas de mercado de carácter familiar - hay que dilucidar la inadmisibilidad del recurso de casación para la unificación de doctrina que opone la parte recurrida.

1. Dice la parte recurrida que la Sentencia que se recurre no es susceptible del recurso de casación para unificación de doctrina, respecto de D. Iván , toda vez que es requisito imprescindible que la cuantía computable individualmente supere la suma de 30.000,00 E.

En la demanda rectora, a medio de Otrosidigo Primero, esta parte hizo constar que la cuantía del recurso era:

- para el demandante D. Iván , la suma de 87.174,97 euros.
- Para el demandante D. Jeronimo , la suma de 87.174,97 euros.
- Para el demandante D. Evelio , la suma de 4.756,32 euros, siendo por lo tanto la cuantía total del recurso, la suma de las anteriores al haberse acumulado las tres reclamaciones en una, sin perjuicio de lo establecido en el art. 41.3 de la LJCA para el recurso de casación.

La consecuencia es que con respecto al demandante D. Evelio no cabe formular recurso de casación para unificación de doctrina al no cumplirse el requisito del art. 96.3 por no exceder el interés económico la suma de 30.000 C.

Así lo declara este Tribunal Supremo en supuestos en que a pesar de que la cuantía del recurso supere el límite establecido en la Ley para acceder al recurso de casación, las liquidaciones que se recurren consideradas individualmente no lo superan, dado que la acumulación no comunica a las de cuantía inferior al límite legal exigido para el recurso en cuestión. En este sentido decía muy claramente la sentencia de 14 de septiembre de 2006 de esta Sala que "...En aplicación de la regla contenida en el art. 41.3 de la LJCA 29/98, en los casos de acumulación - es indiferente que ésta se haya producido en vía administrativa o jurisdiccional - aunque la cuantía venga determinada, en la anterior instancia, por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquélla, tal acumulación no comunica a las de cuantía inferior al límite legal para el acceso al recurso la posibilidad de casación y, todo ello, con independencia de que las actas levantadas hayan dado lugar a uno o varios actos administrativos por cuanto debe entenderse que es la cuantía individualizada de cada liquidación y no la suma de las que la Administración decida en cada caso acumular en uno o en varios procedimientos administrativos, la que debe determinar objetivamente la cuantía del proceso contencioso-administrativo a efectos de casación (Auto de la Sección Cuarta de 20 de marzo de 1995 en recurso de casación - 6419/1993).

En consecuencia, no superando la cuota tributaria respecto a D. Evelio el límite legal de los 3.000.000 de ptas. establecido en el art. 96.3 de la LJCA para acceder al recurso de casación para unificación de doctrina, procede declarar la inadmisibilidad del presente recurso de casación en cuanto al Sr. Evelio por no ser susceptible de impugnación la resolución recurrida en virtud de la cuantía, y la firmeza de la sentencia recurrida.

2. Arguye también la parte recurrida la exigencia de que en el escrito de formalización del recurso se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia.

El art. 97.1 de la LJCA dispone imperativamente que el recurso de casación para la unificación de la doctrina 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.

Ha de ponerse particular cuidado en razonar que esos presupuestos efectivamente se dan en el caso que se somete al Tribunal de casación.

Al conocer de este tipo de recursos, nuestra Sala tiene que empezar por determinar si existe igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones (art. 96.1), para lo cual el Letrado de la parte recurrente ha de poner exquisito cuidado en razonar, de forma "precisa y circunstanciada", que se dan las tres clases de identidades sustanciales que exige ese precepto: en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones, sin que basten meras afirmaciones genéricas de que esos presupuestos concurren en el caso. Y es éste Tribunal el que luego, y a la vista de esos razonamientos y de las sentencias de contraste, que testimoniadas con expresión de su firmeza se acompañen, decidirá si, tal como dice la parte recurrente, se dan esas identidades en cuyo caso pasará a analizar si hay o no contradicción en la doctrina.

En resumen, en el recurso de casación para la unificación de doctrina es tan importante razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los arts. 96.1 y 97.1 (presupuestos de admisión) como la identidad de doctrina (cuestión de fondo). Sin la concurrencia de esas identidades sustanciales en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones no hay lugar a entrar a analizar el problema de fondo, o sea, la contradicción de doctrina(sentencia de 4 de julio de 2013, casación 2645/2012).

En el caso que nos ocupa dice la parte recurrida que no se hace mención de la identidad que debe existir entre hechos, fundamentos y pretensiones de la sentencia dictada y la de contraste.

No podemos compartir en este punto la tesis de la parte recurrida pues la Administración recurrente se ocupa de la identidad de situación de los litigantes, de la identidad de pretensiones y de la identidad en los fundamentos a los folios 8 y 9 de su escrito de recurso.

Con todo es verdad que en el recurso que nos ocupa un hijo de la causante- D. Iván -, por tanto dentro del grupo de parentesco, ejercía funciones directivas en la empresa familiar Lualco S.L., por las que percibía una remuneración que suponía más del 50% de la base imponible del IRPF. En la sentencia aportada de contraste los recurrentes- D^a Guillerma y D^a Juana - no ejercían funciones directivas en la sociedad al tiempo de la donación que eran llevadas a cabo por D^o Aurelio que, a la fecha de la donación, no era titular de participaciones en el capital social.

En el caso de autos D. Iván percibía por las funciones directivas el 100% de sus rendimientos, no dedicándose a ninguna otra actividad fuera de la empresa familiar. En el caso de la sentencia de contraste las personas que ejerzan las funciones directivas deben obtener de aquéllas el 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo personal, circunstancia ésta que no fue objeto de la prueba pertinente, según decía la propia sentencia aportada de contraste.

TERCERO.- 1. Se refiere el presente recurso 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 29/198, 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.**

No se nos oculta que la cuestión ha recibido una respuesta que dista de ser unánime en los distintos Tribunales Superiores de Justicia.

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*".

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 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, 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, 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 23/9/10 (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 ".

En consecuencia, ante 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 concurren 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 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. 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 los dos hijos y al esposo de la fallecida en cuanto al usufructo viudal, siendo uno de ellos el que ejerce desde hace mucho tiempo las funciones directivas, y el rendimiento que percibe constituye más del 50% de sus ingresos, 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, los dos hijos y el viudo siguen ostentando el 100% de las mismas, siendo uno de ellos el que ejerce las funciones de dirección desde la jubilación de su padre hacía ya años. 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, el que está pensado los beneficios fiscales que favorezcan dicha transmisión evitando así el cierre del negocio familiar.

CUARTO.- En atención a todo lo expuesto no ha lugar a admitir el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 93.5, en relación con el artículo 139 , ambos de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA señala en 3.000 € la cuantía máxima de condena en costas por todos los conceptos.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar a admitir el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la JUNTA DE GALICIA contra la sentencia dictada, con fecha 23 de julio de 2014, por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso núm. 15571/2013 , sentencia que queda firme; con imposición de las costas causadas a la parte recurrente, con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos 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 Exmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia, certifico.