



Roj: STS 2075/2016 - ECLI:ES:TS:2016:2075
Id Cendoj: 28079130022016100183
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2639/2014
Nº de Resolución: 1081/2016
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: MANUEL MARTIN TIMON
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

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

Esta Sala ha visto el recurso de casación número **2639/2014**, interpuesto por la Junta Comunidades de Castilla-La Mancha, representada por el Procurador de los Tribunales D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, bajo dirección letrada de D^a Antonia Gómez Díaz-Romo, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de fecha 12 de mayo de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 388/2011, en materia de liquidaciones del Impuesto de Sucesiones.

Han comparecido, y se han opuesto al recurso, D. Ernesto y D. Gervasio, representados por la Procuradora de los Tribunales D^a María del Valle Gili Ruiz

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- D. Ernesto y D. Gervasio presentaron en la Oficina Liquidadora de Illescas, de la Consejería de Economía y Hacienda, de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (modelo 650) correspondiente a la herencia de su madre, D^a Consuelo, fallecida el 7 de septiembre de 2006. Sobre una base imponible de 4.221.616,63 € se aplicaron la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, del Impuesto, por importe de 3.845.760,09 €, resultando una deuda a ingresar de 84.889,48 € para cada uno de los hermanos.

SEGUNDO .- Sin embargo, llevadas a cabo actuaciones inspectoras, concluyeron las mismas con formalización de actas de disconformidad que dejaron limitada la reducción en la base imponible a 223.964,97 €, dando lugar a unas cuotas tributarias de 1.281.898,90 € y unas deudas a ingresar, una vez deducido lo ingresado por autoliquidación e incluidos los intereses de demora, de 1.324.892,66 € para cada uno de los hermanos.

Consideraba la Inspección que los interesados no ostentaban participación alguna en la mercantil Cerámicas Espíritu Santo, S.A., el 50% de cuyo capital pertenecía a la causante, conjuntamente con su esposo, mientras que el otro 50% correspondía a los sobrinos de aquella, D. Rosendo, D. Jose Carlos y D^a Margarita, y, por otra parte, D. Juan Alberto, viudo de aquella, figuraba como jubilado desde el 31 de octubre de 2004, y de acuerdo con la normativa de la Seguridad Social, el disfrute de pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, sería incompatible con el trabajo del pensionista.

TERCERO .- Giradas las liquidaciones complementarias por el importe antes referido, los hermanos Ernesto Gervasio interpusieron reclamación económico-administrativa contra las mismas, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que, previa acumulación de las mismas, dictó resolución desestimatoria, de fecha 24 de febrero de 2011.

CUARTO.- La representación procesal de D. Ernesto y D. Gervasio, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, y la Sección Primera de dicho Órgano Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 388/2011, dictó sentencia, de fecha 12 de mayo de 2014, con la siguiente parte dispositiva "F A L L A M O S: que ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo entablado por los actores contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha veinticuatro de febrero de 2011, por la

que se desestimaron las reclamaciones económico- administrativas nº NUM000 y NUM001 , entabladas contra liquidaciones complementarias por el Impuesto de Sucesiones, tramitadas por la herencia de D^a. Consuelo , madre de los hoy recurrentes; actos administrativos que anulamos por disconformes a Derecho, reconociéndose la validez de las autoliquidaciones presentadas en su día por los actores y debido a este tributo. Sin expreso pronunciamiento en costas."

QUINTO. - La Letrada de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha preparó recurso de casación contra la sentencia y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en 1 de septiembre de 2014, en el que solicita que se proceda a su anulación y a la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

SEXTO .- Por Providencia de la Sección Primera de esta Sala de 13 de enero de 2015, se acordó poner de manifiesto a las partes para alegaciones, por plazo común de diez días, la posible causa de inadmisión del recurso siguiente: en relación con el motivo primero del recurso de casación, articulado con base en el artículo 88.1.d) LJCA , por su defectuosa preparación, por cuanto que en el escrito de preparación el juicio de relevancia gira en torno a una cuestión nueva -cumplimiento del primer requisito exigido en el artículo 4.8.c) Ley 19/1991 - que fue expresamente asumida por el TEAC y aceptada por la hoy recurrente en su escrito de contestación a la demanda (concretamente en el último párrafo de la página 7 y primero y segundo de la 8). (Artículo 89.2) LJCA).

Habiendo sido cumplimentado el trámite por ambas partes el Auto de la propia Sección Primera, de 23 de marzo de 2015, acordó: "Admitir el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA contra la sentencia de 12 de mayo de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo (Sección primera) del T.S.J de Castilla-La Mancha, en el P.O. 388/2011 , debiendo a tal efecto remitirse las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala de conformidad con las normas sobre reparto de asuntos".

La fundamentación del Auto es la siguiente:

"PRIMERO.- La sentencia impugnada estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de don Ernesto y don Gervasio , contra la resolución del TEAC de 24 de febrero de 2011, que desestimó las reclamaciones económico administrativas deducidas contra los acuerdos de liquidación de fecha 30 de septiembre de 2008, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha -Servicios provinciales de Toledo-, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe de 1.324.892,66 euros.

SEGUNDO.- Reexaminada la causa de inadmisión puesta de manifiesto en la providencia de 13 de enero de 2015 no se aprecia su concurrencia pues la parte recurrente, en su escrito de preparación , al amparo del apartado d) del artículo 88.1) LJCA , anuncia que interpondrá su recurso, por infracción de los artículos 20.2.c de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre , en relación con el artículo 4.8 de la Ley 19/91, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio y el artículo 5.1.d) del RD 1704/1999, de 5 de noviembre , y, en realidad, no se plantea ninguna cuestión nueva pues, partiendo de los hechos declarados probados por la sentencia lo que cuestiona es la infracción de los preceptos citados por entender que exigen el cumplimiento de los dos requisitos, la participación en el capital de la entidad y el ejercicio de funciones de dirección con la correspondiente remuneración, no siendo suficiente con uno solo.

TERCERO.- Por otra parte, no pueden tener favorable acogida las causas de inadmisión del recurso opuestas por la parte recurrida en su escrito de personación, por falta de fundamento, pues, es criterio de esta Sala que, en el trámite de personación a que se refiere el artículo 90.3 de la Ley Jurisdiccional , la parte recurrida sólo puede oponerse a la admisión del recurso por las causas previstas en el artículo 93.2.a), no en los demás casos a que se refieren las letras b), c), d) y e) del citado artículo 93.2, es decir, porque el escrito preparatorio del recurso sea defectuoso, al no haberse observado los requisitos exigidos al efecto, o porque la resolución impugnada no sea susceptible de recurso de casación, toda vez que la posibilidad que el artículo 90.3 brinda a la parte recurrida para oponerse a la admisión del recurso, al tiempo de comparecer ante este Tribunal, es la consecuencia, como claramente se desprende de su texto, de la imposibilidad legal en que la misma se encuentra de reaccionar frente a la providencia que tenga por preparado el recurso de casación, contra la que dicha parte no puede interponer recurso alguno.

SEPTIMO. - La representación procesal de D. Ernesto y D. Gervasio se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado en 19 de junio de 2015, en el que solicita la confirmación de la sentencia impugnada, con imposición de costas a la parte recurrente.

OCTAVO.- Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo la audiencia del veintiséis de abril de 2016, en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timon, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La sentencia tiene la siguiente fundamentación jurídica:

"SEGUNDO: Dispone el art. 20 -base liquidable- de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de dieciocho de diciembre, en su apartado dos, letra c), que en las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

En los casos en los que en la base imponible de c) 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, 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 su parte, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Ley 19/1991, de seis de junio, declara en su artículo 4 como bienes y derechos exentos (apartado octavo, subapartado dos), los siguientes: la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 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.

c) 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.

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.

TERCERO.- A partir de aquí comienzan las discrepancias entre las partes contendientes, sobre el cumplimiento o no en la persona de los actores, o al menos en alguno de ellos, de los requisitos legales necesarios a fin de hacerse acreedores a la exención tributaria pretendida.

Es sobradamente conocido el carácter restrictivo que presentan las exenciones tributarias en nuestro ordenamiento jurídico, del que constituyen exponentes claros los siguientes preceptos de la LGT de 2003: art. 8.d), reserva de ley tributaria; art. 22, concepto funcional; y art. 14, prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

CUARTO.- Pues bien, a partir del grupo normativo fundamentalmente aplicable, reseñado en el anterior fundamento jurídico y de la resolución del TEAC directamente impugnada, sabemos que la Inspección de Tributos denegó a los recurrentes la reducción en la base imponible del tributo porque, por un lado, ninguno de los actores ostentaba participación en la sociedad, por lo que no formaban parte del concepto "grupo familiar"; y, en segundo término, porque el padre de los actores figuraba como jubilado y no sería compatible percibir la pensión de jubilación con el trabajo en la empresa. A continuación, asumía el propio TEAC que la cuestión aquí controvertida debía ser analizada desde la perspectiva del grupo familiar, toda vez que - aspecto indiscutido por los recurrentes- ninguno de los Sres. Ernesto Gervasio poseían participación en la empresa, y concluía que el grupo familiar, formado en este caso por el padre y los dos hijos, demandantes de nuestro pleito, superaban la participación conjunta en la sociedad exigida por la ley, el 20%. Es éste, pues, un aspecto sobre el que no se exige mayor prueba, por ser admitido por la propia Administración (fundamento

jurídico cuarto, in fine, de la resolución del TEAC, y escrito de contestación a la demanda de la Administración Autonómica, fundamentalmente). Por último, aunque se asumía por el acto recurrido que el padre de los recurrentes ostentaba en la empresa funciones de dirección de forma personal, habitual y directa, lo que no concurría es que los rendimientos por actividades económicas del padre alcanzaran el 50% de sus rentas, en función de la declaración por IRPF. En este sentido, no cabría nunca admitir la pretendida liberalidad del padre respecto a sus hijos con las retribuciones a cobrar, porque no podrían vincular a un tercero, cualificado en este caso como la Hacienda Pública.

QUINTO.-A continuación habremos de analizar el único punto que entendemos resta por cumplir en los recurrentes para obtener la pretendida reducción en la base imponible, a saber, la posibilidad de que sea alguno de los dos recurrentes, en concreto D. Gervasio , quien ostentara las funciones de dirección y percibiera por ello las retribuciones superiores al 50% de sus rendimientos. El TEAC, primero, y las Administraciones demandadas, después, guardan silencio sobre esta cuestión, pese a que fue planteada frontalmente por los actores en la reclamación económico-administrativa y luego en el escrito de demanda. En el trámite de conclusiones, la parte actora reitera su planteamiento, y recuerda que la prueba practicada, sin haber sido impugnada, demuestra, en el caso del recurrente D. Gervasio citado, que no sólo ejerce funciones de dirección en la empresa (de la que forma parte desde 1994), sino que sus rendimientos económicos en diversos ejercicios provenían, exclusivamente, de la retribución por dichas tareas mencionadas. En el trámite de conclusiones, precisamente, la Defensa Letrada de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha realizó una sucinta mención a la improcedencia de acoger la interpretación formulada por la actora porque, se dice, no se correspondería con el tenor de la ley.

SEXTO.- Sin embargo, asiste la razón a los recurrentes en su planteamiento: las Consultas de la Dirección General de Tributos que se citan en su demanda y conclusiones, no vinculantes para esta Sala pero indicativas de la postura de la propia Administración Tributaria, ya indican que basta con que uno de los componentes del "grupo familiar" que nos ocupa ostente las funciones de dirección y cobre por ello las remuneraciones legalmente exigibles, sin que tenga que ser uno concreto de ellos (recuérdese, la ley dice "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", a partir de la reforma operada por ley 13/1996 de treinta de diciembre, anteriormente sí podía entenderse la necesidad de que no valiese con uno cualquiera de los miembros del grupo familiar); trasladado al caso cuyo estudio nos convoca, no tiene que ser el padre de los recurrentes quien realice las tareas directivas y cobre las retribuciones suficientes por ello, sino que puede ser uno cualquiera de los componentes del grupo de parentesco quien se sitúe en tal escenario y, sin embargo, propicie la reducción pretendida en la base imponible, como es nuestro caso. No otra cosa dijimos en los precedentes de esta Sala que se citan por la Administración Autonómica, aunque allí la tesis actora no prosperaba por no estar acreditado el sustento fáctico, a diferencia del supuesto actual."

SEGUNDO.- La representación procesal de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha articula su recurso de casación con dos motivos, ambos planteados por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción .

En el primero de ellos, se alega infracción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones , en relación con el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio y el artículo 5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre , por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones.

Se expone que el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 establece:

"2. En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

c) 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 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 , 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 otra parte, se indica que según el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, en la redacción dada por el artículo 4 de la Ley 62/ 2003, están exentos:

"Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad, sea al menos del cinco por ciento 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 1 de este apartado.

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

Por último, se señala que el artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, al establecer las condiciones de la exención en los supuestos de participación en entidades, exige la concurrencia de las siguientes condiciones:

"...c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada 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 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."

(Conviene precisar que el precepto transcrito concluye con el siguiente criterio:

"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 .")

Tras transcribir los indicados preceptos se sostiene que "para la pretendida exención resulta exigible la concurrencia simultánea de dos requisitos en el sujeto pasivo: participación en el capital de la entidad y ejercicio de funciones de dirección con la correspondiente remuneración. Si bien los preceptos transcritos establecen expresamente la suficiencia de que el último requisito sea cumplido por una de las personas integrantes del grupo de parentesco, ninguna excepción semejante se recoge en relación con la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad. En consecuencia, para que proceda la reducción pretendida, el sujeto pasivo debe poseer participación en el capital de la entidad y al menos una de las personas del grupo familiar debe cumplir las dos condiciones". Por ello, "resultando acreditado e indiscutido que ninguno de los demandantes, hijos de la fallecida, poseen participación en el capital social de la empresa, la Inspección procede a analizar el cumplimiento de los requisitos en el cónyuge de la causante. En relación con los requisitos del cónyuge, en el procedimiento tramitado se constata que D. Juan Alberto , si bien posee participación en el capital social de la entidad, se encuentra en situación de jubilación desde 31 de octubre de 1994 y <<sólo percibía percepciones en concepto de rendimientos de trabajo con cargo al Instituto Nacional de la Seguridad Social en su condición de pensionista>>."

Se aduce que la sentencia reconoce como probado, por no haber sido discutido por los recurrentes, que ninguno de los hoy recurridos (Hermanos Gervasio Ernesto) tenía participaciones en la empresa, lo que resulta suficiente según la normativa para la aplicación de la pretendida reducción o, lo que es lo mismo, "si ninguno de ellos posee participación en la mercantil, es indiferente la realización de funciones directivas de su parte".

Se recuerda que la exigencia de los dos requisitos ha sido requerida por la jurisprudencia de esta Sala, citándose las Sentencias de 17 de febrero de 2011 -recurso de casación 2124/2006 - y 23 de septiembre de 2010 -recurso de casación 6794/2005 -.

En el segundo motivo se alega infracción de los mismos preceptos antes indicados, pero desde otra óptica. En concreto desde la perspectiva del padre de los recurridos, que, a diferencia de ellos, si bien participa en el capital de la empresa, no ejerce funciones directivas en las que obtenga más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Por su parte, la representación procesal de D. Ernesto y D. Gervasio oponen al primer motivo que a través de él se pretende que los mismos tengan la condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las acciones heredadas, lo que resulta contradictorio con el hecho de la sucesión.

La tesis de los recurridos, que les lleva a solicitar la inadmisión del motivo por carencia manifiesta de fundamento, es la de que desconoce la recurrente el argumento esencial empleado por la sentencia, en el sentido de existir un grupo familiar, integrado por los propios recurrentes y su padre, cuya participación conjunta en la sociedad es superior al 20%, lo que implica, como subraya la sentencia, que la controversia debe ser planteada y analizada desde la perspectiva del grupo familiar, bastando que, como dice claramente el artículo 4.8.2.d) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , cualquiera de los integrantes del grupo familiar o partícipes conjuntos ostentaran funciones de dirección en la sociedad y percibiera por ello retribuciones superiores al 50% de sus rendimientos, para que todos los integrantes del grupo familiar que sean sujetos pasivos gocen de la correspondiente exención, añadiéndose que el hecho de la percepción de retribuciones por encima del indicado límite se declara probado en la sentencia respecto de D. Gervasio .

Se invoca la Sentencia de esta Sala de 16 de junio de 2014 .

En lo que respecta al segundo motivo de casación, la representación procesal de los recurridos, se expone la íntima dependencia respecto del primero, indicándose que es difícil comprender el argumento de la contraparte, pues una cosa es que el requisito del artículo 4.8.Dos.d) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio no concorra en el padre de aquellos y otra es que si concurren en su hijo D. Gervasio , añadiendo que la sentencia declara expresamente que el requisito de titularidad de las acciones de CERASA si concurre en el grupo familiar y su titularidad conjunta.

TERCERO .- Comenzamos nuestra respuesta al recurso de casación, poniendo de manifiesto que la controversia que llega hasta nosotros pone el foco de atención sobre la interpretación que debe darse a dos de los requisitos exigidos por el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio , al que se remite artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones , para gozar

de la reducción en la base imponible, en el caso de transmisión hereditaria de participaciones en sociedades familiares.

Nos referimos en concreto a 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) y a la 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.

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.

Pues bien, debemos partir de que la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones, tal como viene manteniendo esta Sala, 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"* (Sentencias de 18 de marzo de 2009 -recurso de casación 6739/2004 - y de 18 de enero de 2011 -recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015 -).

A esta finalidad responde que en el precepto legal se disponga 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, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo"* (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 la 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, como acaece en el presente caso, en el que los recurridos participan juntamente con su padre en el capital de Cerámica Espíritu Santo, S.A.

En este punto, no está de más poner de relieve que la resolución del TEAC llegaba a la misma solución a través del criterio del grupo de parentesco, si bien que pasando previamente por la adquisición hereditaria por parte de los hermanos Gervasio Ernesto .

En efecto, se argumentaba en la misma:

"La Inspección deniega la mencionada reducción, por dos razones, en primer lugar, porque los recurrentes *"no ostentaban participación alguna en la mercantil Cerámica Espíritu Santo, S.A, por lo que no forman parte del concepto jurídico de grupo familiar"* Y en segundo lugar porque *"De la documentación obrante resulta que D. Juan Alberto figura como jubilado desde 31 de octubre de 2004 y de acuerdo a la normativa de la Seguridad Social, el disfrute de la pensión de jubilación en su modalidad contributiva, sería incompatible con el trabajo de pensionista."* Y además, añade que *"Del estudio de sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2005-2006, Juan Alberto sólo recibe percepciones en concepto de rendimientos de trabajo con cargo al Instituto Nacional de la Seguridad Social en su condición de pensionista."*

No existe ningún género de duda que los hijos de la causante, los hoy recurrentes pueden aplicarse la reducción del artículo 20.2. c) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como adquirentes mortis causa de una participación en una empresa individual como descendientes de la causante, siempre que cumplan los requisitos que exige el legislador. En este caso concreto, los requisitos que debemos analizar son los contenidos en los apartados c) y d) del artículo 4.8 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los recurrentes no ostentaban ninguna participación en la empresa familiar, por tanto ésta debe ser analizada desde la perspectiva del Grupo Familiar, es decir, la participación de los sujetos pasivos computando conjuntamente con la participación en la empresa individual con sus descendientes, exigiendo la Ley en este caso una participación conjunta superior al 20%. Requisito que cumple el grupo familiar formado por los recurrentes con su padre D. Juan Alberto.

El segundo requisito es el que hace referencia a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la entidad y perciba por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En este caso, la resolución del TEAC, entendió que no aparecía cumplido por D. Juan Alberto, viudo de la causante, y no tanto por razones de incompatibilidad dada su condición de jubilado -con invocación entre otras razones de la Sentencia de esta Sala de 12 de marzo de 2009-, sino porque no logró probar a través de sus declaraciones del IRPF de los ejercicios 2005 y 2006, que sus retribuciones por la referida función superaran el 50% de sus rentas, sin que sea suficiente, tal como puso de relieve la propia resolución del TEAC, la alegación de que los ingresos no fueron documentados para no perder la pensión.

Ahora bien, la sentencia considera probado que sí cumplía el referido requisito D. Gervasio, que ejercía funciones directivas en la empresa, en la que prestaba servicios desde 1994, siendo sus únicas retribuciones en diversos ejercicios las correspondiente a las referidas tareas.

Pues bien, bajo dicha premisa ha de entenderse cumplido el segundo requisito, pues el artículo 4.8.Dos.d), último párrafo, de la Ley 19/1991, del Impuesto del Patrimonio, establece que "*Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.*"

Lo anteriormente expuesto nos lleva a la desestimación de los motivos alegados y con ello del recurso de casación.

CUARTO. - Procede la imposición de costas a la Administración recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3, limita los derechos de la parte recurrida por este concepto, a la cantidad máxima de 8.000 euros.

FALLAMOS

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1. - DESESTIMAR el presente recurso de casación, número **2639/2014**, interpuesto por la Junta Comunidades de Castilla-La Mancha, representada por el Procurador de los Tribunales D. Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, bajo dirección letrada de D^a Antonia Gómez Díaz-Romo, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de fecha 12 de mayo de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 388/2011.

2. - CONDENAR en costas a la Administración recurrente, si bien que con la limitación indicada 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 **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.