

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078137

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 801/2020, de 18 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5159/2017

SUMARIO:**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Funciones de dirección. Participaciones indirectas.**

La cuestión debatida en el presente recurso hace referencia a uno de los requisitos exigidos para gozar de la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar, prevista en el art. 20.2 c) Ley ISD, en concreto, el relativo a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la empresa, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, en concreto, si del cómputo de la totalidad de los ingresos de la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar deben quedar excluidas las retribuciones que perciba de sociedades en las que participe indirectamente, a través de sociedades familiares exentas. Considera la Sala que solo la participación directa en el capital de sociedades exentas, y no la indirecta a través de personas jurídicas interpuestas, permite excluir las remuneraciones percibidas de las mismas a los efectos del cómputo del 50% de las remuneraciones percibidas de la empresa cuyas participaciones han sido objeto de transmisión mortis causa. De admitirse la participación indirecta, como pretenden los recurrentes, determinaría que la reducción del 95% para el ISD tuviera un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del IP ya que los supuestos de participaciones indirectas pasarían a incluirse dentro del ámbito de la reducción en aquel, impuesto sobre sucesiones, pero no podrían ser objeto de exención en este, impuesto sobre el patrimonio, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del art. 20.2.c) LISD que dispone que se aplique la reducción a aquellos supuestos a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 Ley IP. El Tribunal considera que a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas [Vid., en el mismo sentido, STS, de 18 de julio de 2013, recurso n.º 114/2009 (NFJ051717)]. [Vid., ATS, de 7 de marzo de 2018, recurso n.º 5159/2017 (NFJ069825) que plantea el recurso de casación que se desestima contra la STSJ de Madrid, de 6 de julio de 2017, recurso n.º 1135/2015 (NFJ069827), que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.2.c).

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.Ocho.Uno y Dos c).

RD 1629/1981 (Rgto. ISD), art. 3.

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP), arts. 4 y 5.

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 801/2020

Fecha de sentencia: 18/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5159/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/05/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5159/2017

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D.^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 5159/2017, interpuesto por el procurador don José Ramón Rego Rodríguez, en nombre y representación de DON Fabio, DON Sabino, DON Jose Francisco, DON Juan Antonio, DON Andrés, DOÑA Ana María, DON Casiano Y DON Emilio contra la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de julio de 2017, dictada en el recurso núm. 1135/2015, relativo a liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Han comparecido como partes recurridas la COMUNIDAD DE MADRID, representada y asistida por Letrado de su servicio jurídico; y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de julio de 2017, que desestimó el recurso formulado por don Fabio, don Sabino, don Jose Francisco, don Juan Antonio, don Andrés, doña Ana María, don Casiano y don Emilio, contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid -TEAR- de 29 de junio de 2015, que desestimaron las reclamaciones deducidas por aquéllos contra acuerdos de liquidación dictados por la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. Doña Caridad falleció el 10 de febrero de 2009, en estado de viuda, dejando ocho hijos, hoy recurrentes, don Fabio, don Sabino, don Jose Francisco, don Juan Antonio, don Andrés, doña Ana María, don Casiano y don Emilio.

La herencia se formalizó mediante escritura otorgada el 21 de junio de 2011.

2.2. Los herederos presentaron la correspondiente autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad de Madrid, aplicándose, al amparo del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD-, la reducción del 95% sobre el valor de las acciones que pertenecían a la causante en la sociedad AUTOCARES SAMAR SA, que representaban un 82,40% del capital social, ostentando sus hijos el restante 17,60% del capital de dicha empresa.

2.3. La Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid denegó la reducción citada por entender que no se cumplía por ninguno de los herederos el requisito exigido por el artículo 4.Ocho.Dos c) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP-, al que se remite el artículo 20.2.c) de la LISD, de que algunos de los adquirentes obtuviese retribuciones por importe superior al 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En este sentido, e interpretando el párrafo segundo del citado artículo 4.Ocho.Dos c) de la LIP, entendió que para el cómputo del citado 50%, las retribuciones percibidas por uno de los herederos, concretamente don Jose Francisco, de la empresa AUTOCARES SAMAR SA representaban solo un 36,47% del total de esas retribuciones, no aceptando, como pretendían los obligados tributarios, la exclusión del cómputo de ese 50% de las retribuciones percibidas de las entidades SAMAR TOURIST BUS SA y AERO SERVICE ETERSA SA, porque la participación en ellas de don Jose Francisco no era directa sino indirecta, a través de su participación en el capital de AUTOCARES SAMAR SA y LA VELOZ SA, accionistas de SAMAR TOURIST BUS SA (el 55% de su

capital pertenece a Autocares Samar SA y el 40% a La Veloz SA), por un lado, y de SAMAR TOURIST BUS SA, accionista de AERO SERVICE ETERSA SA, por otro, alcanzando además, en relación a esta última, únicamente una participación del tercio de su capital (33,33%).

Contra los acuerdos de liquidación dictados, los interesados promovieron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Madrid.

2.4. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Madrid ("TEAR"), en resoluciones de fecha 29 de junio de 2015, desestimó las reclamaciones interpuestas.

2.5. La Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -Sección novena-dictó sentencia el 6 de julio de 2017, aquí impugnada, que desestima el recurso formalizado contra las citadas resoluciones del TEAR. La sentencia razona, en síntesis, lo siguiente (FJ 3º y 4º):

"TERCERO. Para decidir esta cuestión debemos partir de que la ventaja fiscal controvertida se limita, en lo que nos interesa, a los casos en que la base imponible del impuesto de sucesiones incluya el valor de participaciones en entidades "a las que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991 [...]" (art. 20.2.c/ Ley del impuesto de sucesiones). La exención, según el número dos de ese apartado octavo, recae sobre "la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades" que se ajusten a ciertas condiciones, entre otras que esa participación alcance un determinado volumen (5% si es individual y 20% si lo es con el grupo de parentesco), que el sujeto pasivo ejerza de forma efectiva las funciones de dirección v que perciba por ello una remuneración superior al 50% de sus ingresos. Cuando la participación sea conjunta con otros miembros del grupo de parentesco, estas dos últimas condiciones pueden darse en el sujeto pasivo del impuesto o en otra de las personas del grupo. El Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, desarrolla tal determinación disponiendo en el art. 4.1 que quedan exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio "las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente" y añade "A estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad".

Para el cálculo del 50% de los ingresos del administrador se establecen determinadas reglas especiales. Por un lado, en virtud del art. 4.Ocho.Dos.c), segundo párrafo, no son computables los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de ese apartado, es decir, "las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades". Esta regla aparece especificada en el art. 5 del Reglamento, cuyo apartado 1.d) señala: "no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto", y el número 2 establece:

Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

No es difícil deducir que estas reglas tienden a evitar que sea un obstáculo para la exención la existencia de más de una empresa familiar que genere ingresos para el administrador, en concreto cuando los ingresos provienen de otras empresas también favorecidas por la exención, como literalmente prevé el art. 5.1.d) del Reglamento. Esta es la única solución que responde a la previsión del legislador de que el medio de vida principal provenga de esa clase de empresas. Nótese que, en cualquier caso, las sociedades participadas han de cumplir las condiciones del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del impuesto, lo que determinaría su exención. De todos modos, una de estas condiciones es que la participación del sujeto pasivo en el capital alcance la cuota del 5% en caso de participación individual y el 20% en caso de participación conjunta.

Al contrario de lo que sostienen los recurrentes, estima la Sala que estos porcentajes deben atribuirse a la participación directa, no a la participación indirecta. Por un lado, ya hemos visto que los arts. 4.1 y 5.2 se refieren a participación directa, único modo de ostentar la titularidad del capital que exige el primero de estos preceptos. El término participación, sin más especificaciones, se refiere a la intervención o titularidad inmediata o directa, no a la

indirecta o a través de personas o entidades interpuestas (precisión esta que debe hacer la Sección aunque disienta de la citada sentencia 1006/2015 de la Sección 5ª). A ello podría añadirse que el art. 5.1.a) del Reglamento, en su tercer párrafo, al contemplar la participación indirecta en entidades, establece la exención solo en favor de las participaciones en la entidad intermedia.

Este criterio se acomoda con mayor facilidad al fundamento de la exención y a la naturaleza de la empresa familiar como entidad en la que sus miembros o partícipes son las personas físicas comprendidas en un determinado círculo de parentesco. El Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, instauró la reducción con la finalidad de "aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión "mortis causa" de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones)", según la exposición de motivos. Después, tanto el epígrafe del capítulo como del artículo que recogen la reducción se refieren a la sucesión de la empresa familiar. A falta de otra definición de empresa familiar, el Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares, también en su preámbulo manifiesta que son empresas familiares "aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí". Esta idea coincide con el sentir de la jurisprudencia sobre el fundamento del beneficio fiscal (por ejemplo, en SSTs de 18 de marzo de 2009, rec. 6739/2004, y núm. 1198/2016, de 26 de mayo, rec. 4027/2014).

De admitir la participación indirecta, no tendría sentido exigir que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial exenta (arts. 4.Ocho.Uno de la ley del impuesto sobre el patrimonio y 3.1 del reglamento), ni tampoco que ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad (arts. 4.Ocho.Dos.c/ de la Ley y 5.1.d/ del Reglamento).

Cuarto.

- Como hemos anticipado, en este caso pretenden los actores calcular los ingresos del causahabiente administrador deduciendo, además de los ingresos de las otras sociedades también exentas, los recibidos de SAMAR TOURIST BUS SA y de AERO SERVICE ETERSA SA, pues, a su juicio, estas gozan de la cualidad de empresas familiares por estar participadas por otras que, a su vez, lo son. Si así fuera, entonces la reducción alcanzaría a AUTOCARES SAMAR.

Respecto de la citada SAMAR TOURIST BUS afirman que su capital pertenece en un 55% a AUTOCARES SAMAR, empresa familiar, en un 40% a LA VELOZ, empresa exenta, y el 5% a los causahabientes. Y en cuanto a AERO SERVICE ETERSA, el 33,33% pertenece a SAMAR TOURIST BUS. De este modo, las retribuciones por la Administración tienen su fundamento y origen en la participación en las empresas familiares.

Pero no es posible asignar ni a SAMAR TOURIST BUS ni a AERO SERVICE ETERSA la cualidad de empresas familiares, porque sus principales socios no son los integrantes del grupo de parentesco, sino otras sociedades entre cuyas características esenciales se encuentra la de poseer personalidad jurídica propia y diferente de sus miembros. Respecto de la última entidad indicada, la vinculación con el grupo familiar es más lejano aún, pues la participación de este tiene lugar a través de dos sociedades interpuestas de forma sucesiva (primero AUTOCARES SAMAR y luego SAMAR TOURIST BUS) y además tal participación alcanza únicamente a un tercio del capital, por lo que tampoco tal sociedad queda bajo el poder de decisión personal del causante o sus sucesores".

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don José Ramón Rego Rodríguez, en nombre y representación de los recurrentes en la instancia, ya reseñados, presentó el 25 de septiembre de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos procesales reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como artículos infringidos los siguientes: (i) 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISyD"]; 4.Ocho.Uno y Dos c) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) ["LIP"]; y (iii) 4.1 y 5.2 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 (BOE de 6 de noviembre) ["RD 1704/1999"].

2. La Sala de instancia, por auto de 3 de octubre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 7 de marzo de 2018, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 4.Ocho uno y Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; y 4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre".

2. El procurador don José Ramón Rego Rodríguez, en la representación ya indicada, por medio de escrito presentado el 22 de mayo de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso, en primer término, la infracción del artículo 4.Ocho.Uno y Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, pues si bien la sentencia impugnada niega que, en el caso concreto, la retribución que D. Jose Francisco percibe de AUTOCARES SAMAR SA represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos, lo que se debe a la interpretación que hace sobre cómo han de computarse las remuneraciones que se reciban de varias empresas, sin embargo la recurrente considera que todas las remuneraciones que percibe D. Jose Francisco del resto de entidades del grupo de empresas familiar -LA VELOZ SA, AUTOCARES SAMAR BUIL SA, SAMAR TOURIST BUS SA y AERO SERVICE ETERSA SA- han de quedar excluidas del cálculo de la proporción que representa la remuneración que percibe de AUTOCARES SAMAR SA respecto del total de sus rendimientos, dado que las remuneraciones que percibe de aquellas otras entidades son rendimientos de actividad empresarial excluidos expresa y literalmente del cómputo, concretando que la infracción del precepto por la sentencia consiste en la exigencia de que para dejar excluidas del cómputo las remuneraciones que se perciban de otras empresas, el receptor tenga que tener inexcusablemente participación directa en el capital de dichas empresas, lo que supone una infracción del precepto pues tanto las retribuciones de entidades participadas indirectamente, como las retribuciones de entidades participadas directamente, quedan excluidas del cómputo de retribuciones a tener en cuenta en los supuestos en que se trate de aplicar la reducción a negocios organizados a través de sociedades mercantiles, como el que nos ocupa.

En segundo lugar, infracción de los arts.4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre.

En último término, infracción de la doctrina jurisprudencial recogida en las siguientes sentencias del Tribunal Supremo: STS 4273/2013, de 18 de julio de 2013, recurso de casación 114/2009; STS 16/2016, de 18 de enero de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2319/2015; STS 2378/2016, de 26 de mayo de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 4027/2014 y STS 3776/2016, de 14 de julio de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2330/2015.

Termina solicitando a la Sala que, con estimación del recurso y anulación parcial de la sentencia, se reconozca a los recurrentes su derecho a la reducción del 95% sobre el valor de las acciones que pertenecían a la causante en la entidad AUTOCARES SAMAR S.A., dejando sin efecto las liquidaciones giradas.

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 18 de julio de 2018, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria, confirmando la de instancia aquí recurrida.

El Letrado de la Comunidad de Madrid presentó escrito de oposición el 3 de septiembre de 2018, con la misma pretensión desestimatoria, fijando como doctrina jurisprudencial en relación con el supuesto enjuiciado que, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba directamente de aquéllas, sin que tales retribuciones puedan extenderse a otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas.

Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 4 de octubre de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 24 de febrero de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 12 de mayo de 2020, fecha en la que no se pudo llevar a efecto tal trámite procesal, como consecuencia de la suspensión de los plazos judiciales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 -RDAE-. Por tal razón, se pospuso la celebración de tales actos procesales hasta el día 9 de junio de 2020, fecha en la que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por la representación procesal de don Fabio, don Sabino, don Jose Francisco, don Juan Antonio, don Andrés, doña Ana María, don Casiano y don Emilio, es o no conforme a Derecho, y, en concreto, dar respuesta al interrogante que formula el auto de admisión del recurso, consistente en determinar si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos recordar los siguientes hechos del litigio que son relevantes para su resolución:

1. Doña Caridad falleció el 10 de febrero de 2009, en estado de viuda, dejando ocho hijos, hoy recurrentes, don Fabio, don Sabino, don Jose Francisco, don Juan Antonio, don Andrés, doña Ana María, don Casiano y don Emilio.

La herencia se formalizó mediante escritura otorgada el 21 de junio de 2011.

2. Los herederos presentaron la correspondiente autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad de Madrid, aplicándose, al amparo del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD-, la reducción del 95% sobre el valor de las acciones que pertenecían a la causante en la sociedad AUTOCARES SAMAR SA, que representaban un 82,40% del capital social, ostentando sus hijos el restante 17,60% del capital de dicha empresa.

3. La Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid denegó la reducción citada por entender que no se cumplía por ninguno de los herederos el requisito exigido por el artículo 4.Ocho.Dos c) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP-, al que se remite el artículo 20.2.c) de la LISD, de que algunos de los adquirentes obtuviese retribuciones por importe superior al 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En este sentido, interpretando el párrafo segundo del citado artículo 4.Ocho.Dos c) de la LIP, entendió que para el cómputo del citado 50%, las retribuciones percibidas por uno de los herederos, concretamente don Jose Francisco, de la empresa AUTOCARES SAMAR SA representaban solo un 36,47% del total de esas retribuciones,

no aceptando, como pretendían los obligados tributarios, la exclusión del cómputo de ese 50% de las retribuciones percibidas de las entidades SAMAR TOURIST BUS SA y AERO SERVICE ETERSA SA, porque la participación en ellas de don Jose Francisco no era directa sino indirecta, a través de su participación en el capital de AUTOCARES SAMAR SA y LA VELOZ SA, accionistas de SAMAR TOURIST BUS SA (el 55% de su capital pertenece a Autocares Samar SA y el 40% a La Veloz SA), por un lado, y de SAMAR TOURIST BUS SA, accionista de AERO SERVICE ETERSA SA, por otro, alcanzando además, en relación a esta última, únicamente una participación del tercio de su capital (33,33%).

Contra los acuerdos de liquidación dictados, los interesados promovieron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Madrid.

4. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Madrid ("TEAR"), en resoluciones de fecha 29 de junio de 2015, desestimó las reclamaciones interpuestas.

5. La Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -Sección novena- dictó sentencia el 6 de julio de 2017, aquí impugnada, que desestima el recurso formalizado contra las citadas resoluciones del TEAR.

Segundo. Preceptos objeto de interpretación.

La normativa que regula la reducción del 95% por empresa familiar es la siguiente:

1. Artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD- que dispone que:

"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 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, 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".

Según se deduce del precepto transcrito y tal y como ha declarado esta Sala en sentencia de 12 de mayo de 2016 (casación 2639 /2014), entre otras, en la medida en que la empresa, sociedad o participación goce de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, la transmisión por herencia de la misma o de las acciones en que esté representada tendrá una reducción del 95% en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones del adquirente, siempre que éste último se encuentre en el ámbito subjetivo del grupo de parentesco delimitado por la Ley.

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.

2. Artículo 4.Ocho.Uno y Dos c) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP- que dispone que estarán exentos de este impuesto:

"Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

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:

(...) 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.

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.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora".

3. Asimismo, el artículo 4.1 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, establece que:

"Quedarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente.

A estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad".

Dispone también el artículo 5.2 que:

"Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades".

Tercero. *Sentencia de la Sala Tercera de 26 de mayo de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 4027/2014 , y precedentes del Tribunal Supremo.*

En relación a la finalidad que subyace en esta reducción de la base imponible 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, se ha pronunciado esta Sala en sentencia de 26 de mayo de 2016 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 4027/2014, entre otras, en los siguientes términos:

"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 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 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 vital, 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".

A su vez, la sentencia de la Sala de 18 de julio de 2013 (rec. casación 114/2009) se pronuncia respecto al modo de computar el 50% de las retribuciones percibidas por el administrador en relación con la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, declarando lo siguiente:

"(...) No hay duda de que en el eje de la controversia están los preceptos que han de ser interpretados por nosotros, así como el modo de computar el 50% de las retribuciones percibidas por el administrador en relación con la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

De este modo, la cuestión esencial es interpretar los preceptos discutidos. El artículo 20, apartado 2, letra c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en su redacción dada por la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, aplicable durante el año 1999, establecía: "En los casos en los que la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de una 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 o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a 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 falleciese el adquirente dentro de ese plazo."

Por tanto, los requisitos para que las acciones de una sociedad gocen de exención en el IP de un sujeto pasivo, son los siguientes:

- Artículo 4. Ocho 2 a) y b) de LIP: que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y no sea una sociedad transparente fiscal.

- Artículo. Ocho 2 c) de la LIP: que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15%, computado de forma individual o del 20% 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.

- Artículo. Ocho 2 d) de la LIP: 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.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos procedentes de entidades cuyas participaciones gocen de la exención en el IP.

Cuestión litigiosa.

A.- Preceptos reguladores de la controversia además de los citados, el 5.2 del Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre, que establece: "Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades."

(...)

La temática del litigio radica en decidir cómo se computa el 50% a que se refiere el apartado 2 párrafo d) del número 8 del artículo cuarto de la Ley 19/1991.

Para el Abogado del Estado en el cómputo de ese 50% han de incluirse las cantidades percibidas en todas las entidades. La Junta de Extremadura no cuestiona esta problemática y se refiere en su escrito de oposición al recurso a un problema que no es el controvertido en casación.

Finalmente, los recurrentes con cita de una resolución de la Dirección General de Tributos y el artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre sostienen que el cómputo del meritado 50% ha de llevarse a cabo entidad por entidad, y, por tanto, sin tener en cuenta otros ingresos que los que provienen de la entidad controvertida, ya expuestos.

C.- Decisión del debate:

Con los datos referidos es necesario estimar la pretensión de los recurrentes pues el Decreto 1704/1999 mencionado, en el artículo 5.2 establece: "Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades".

La claridad del último inciso parece excluir toda discusión".

Cuarto. Cuestión debatida.

La cuestión debatida en el presente recurso hace referencia a uno de los requisitos exigidos 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, en concreto, el relativo a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en 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, rec. 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, en concreto, si del cómputo de la totalidad de los ingresos de la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar deben quedar excluidas las retribuciones que perciba de sociedades en las que participe indirectamente, a través de sociedades familiares exentas.

Considera la Sala que solo la participación directa en el capital de sociedades exentas, y no la indirecta a través de personas jurídicas interpuestas, permite excluir las remuneraciones percibidas de las mismas a los efectos del cómputo del 50% de las remuneraciones percibidas de la empresa cuyas participaciones han sido objeto de transmisión mortis causa, y ello por las siguientes razones.

1. En primer lugar, considera la Sala, coincidiendo con la sentencia impugnada, que la participación indirecta no se compadece con los términos del artículo 4.Ocho.Uno de la LIP y artículo 3.1 del Reglamento, en cuanto que exige que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial exenta, ni con los términos del art. 4.Ocho.Dos c) de la LIP que exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad.

2. En segundo lugar, esta interpretación es la que mejor se acomoda al fundamento de la exención y a la naturaleza de la empresa familiar.

En efecto, ya se ha expuesto por esta Sala 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", siendo la reducción prevista en el precepto - art. 20.2 c) de la Ley 29/1987- 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 puso 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.

También resulta más ajustada a la naturaleza de las empresas familiares que, como recoge la sentencia impugnada, son "aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí" y que, por tanto, sus miembros son personas físicas y como tales sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que se corrobora por el hecho de que el desarrollo de la actividad debe ejercerse de forma habitual y directa por el sujeto pasivo, persona física, como dispone el artículo 4.Ocho.Uno, primer inciso, de la LIP.

3. En tercer lugar, atendiendo a una interpretación finalista de la norma, que pretende amparar la titularidad directa de las participaciones de los miembros, personas físicas, de la empresa familiar, no de las participaciones de esos miembros en otras empresas participadas.

4. En cuarto lugar, atendiendo a la claridad de los términos del Real Decreto 1704/2009, cuyo artículo 4.1 dispone que "quedarán exentas en el IP las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente", añadiendo el artículo 5.2 que "Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades".

La claridad de estos preceptos, en principio, excluiría mayor discusión.

Frente a ello, no cabe cuestionar la aplicabilidad de los preceptos reglamentarios referidos al impuesto sobre sucesiones, pues el artículo 4 de la LIP, al que se remite expresamente el artículo 20.2.c) de la LISD, contiene, a su vez, una remisión expresa al desarrollo reglamentario para determinar los requisitos que deben cumplir las participaciones en entidades para poder ser objeto de exención, al señalar el apartado Ocho.Tres del precepto que:

"Tres. Reglamentariamente se determinarán:

...

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades".

A su vez, el Capítulo II del Real Decreto 1704/1999, del que forman parte los artículos 4.1 y 5.2 aplicados por la sentencia impugnada, tiene por título el de "Participaciones en entidades".

En consecuencia, si el artículo 20.2.c) LISD declara aplicable la reducción únicamente a aquellos supuestos "a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991", y dicho apartado Octavo del artículo 4, en su punto Tres, se remite expresamente al desarrollo reglamentario para determinar las condiciones que han de cumplir las participaciones en entidades, es obvio que los artículos 4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, aplicados por la Sala de instancia, resultan aplicables al Impuesto sobre Sucesiones.

5. Por último, de admitirse la participación indirecta, como pretenden los recurrentes, determinaría que la reducción del 95% para el impuesto sobre sucesiones tuviera un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del impuesto sobre el patrimonio, ya que los supuestos de participaciones indirectas pasarían a incluirse dentro del ámbito de la reducción en aquel, impuesto sobre sucesiones, pero no podrían ser objeto de exención en este, impuesto sobre el patrimonio, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del artículo 20.2.c) LISD que dispone, como se ha expuesto, que se aplique la reducción a aquellos supuestos "a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991".

Quinto. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

""[...] Determinar si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas.

Sexto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

Séptimo. *Pronunciamiento sobre costas.*

*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo.

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don José Ramón Rego Rodríguez, en nombre y representación de don Fabio, don Sabino, don Jose Francisco, don Juan Antonio, don Andrés, doña Ana María, don Casiano y don Emilio, contra la sentencia núm. 466, de fecha 6 de julio de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 1135/2015, relativo a liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.