

LA TITULARIDAD DE PARTICIPACIONES SOCIALES POR LA PERSONA QUE EJERCE FUNCIONES DE DIRECCIÓN EN GRUPOS FAMILIARES A EFECTOS DE LA REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESAS EN ISD¹

Análisis de la STS de 26 de mayo de 2016 (rec. núm. 4027/2014)

Francisco Adame Martínez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla*

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia, de la que ha sido ponente el magistrado don Juan Gonzalo Martínez Micó, analiza si concurren los requisitos legales para la aplicación de la reducción en base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) del 99% del valor de las participaciones sociales de una sociedad limitada. Se trata de un pronunciamiento que trae causa de un recurso de casación para la unificación de doctrina y viene a sumarse a otros dictados en los últimos años sobre el alcance de los requisitos que han de concurrir para poder disfrutar de esta importantísima bonificación fiscal. No va a ser desde luego la última sentencia de nuestro Alto Tribunal que veamos porque la defectuosa regulación legal del tema, con jurisprudencia y doctrina contradictorias de los Tribunales Superiores de Justicia y de los Tribunales Económico-Administrativos, como después tendremos ocasión de comentar, está obligando al Tribunal Supremo a poner claridad y cordura en este ámbito.

Uno de los requisitos que se exigen para la aplicación de dicha reducción en el ISD es que las participaciones que se heredan tengan previamente consolidada la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP), conforme a lo previsto en el artículo 4.Ocho.Dos de la ley reguladora de este último tributo. Y para disfrutar de dicha exención es preciso, entre otros requisitos tal y como dispone la letra c) de dicho precepto, que en los supuestos de participación conjunta en entidades de un grupo familiar (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado por consanguinidad, afinidad o adopción), algún miembro del grupo ejerza funciones de dirección y que las remuneraciones obtenidas por el ejercicio de esas funciones representen más del 50% de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

¹ Este trabajo ha sido realizado en el marco del proyecto DER2014-57127-P, financiado por la Dirección General de Investigación Científica y Técnica del Ministerio de Economía y Competitividad.

La cuestión litigiosa que se debate en este caso es si para gozar de este beneficio fiscal previsto en el artículo 20.2 c) de la Ley del ISD, la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el precitado requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.

Se trataba de una herencia típica de empresa familiar, con dos herederos, que al presentar sus autoliquidaciones del ISD en agosto de 2007, con unos bienes y derechos valorados en algo más de un millón de euros, aplicaron la reducción por transmisión de participaciones sociales, por considerar que cumplían los requisitos para su disfrute. Se iniciaron las correspondientes actuaciones de comprobación por el Servicio de Gestión Tributaria del Departamento Territorial de Lugo de la Consejería gallega de Hacienda y en el curso de las mismas el Servicio de inspección de ese Departamento Territorial emitió informe denegando el beneficio fiscal solicitado por la transmisión de las participaciones. Ello dio lugar a que Gestión Tributaria finalmente girase liquidaciones rectificadas a los dos hijos de la causante sin aplicar la reducción.

Contra dichas liquidaciones los interesados formularon reclamaciones económico-administrativas alegando que procedía la aplicación de la reducción, ya que uno de los hijos de la causante ejercía funciones directivas, por las que percibía una remuneración que suponía más del 50% de la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dichas reclamaciones fueron desestimadas por Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Galicia de 26 de julio de 2013, por considerar que el heredero que ejercía funciones directivas «no era titular de ninguna participación social a la fecha del devengo y esa titularidad es un requisito imprescindible para gozar del derecho a la exención». Así pues, a juicio del TEAR de Galicia como el heredero no tenía la condición de socio, no procedía la aplicación de la reducción.

Este acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo fue recurrido en vía contencioso-administrativa por los interesados, siendo resuelto su recurso por Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 de julio de 2014, recurso núm. 15571/2013 (NFJ055782). En ella la Sala concluye que dicho acuerdo del TEAR es contrario a Derecho y declara el derecho de los recurrentes a la aplicación de la reducción en base imponible del ISD solicitada. No conforme con esta interpretación, la representación legal de la Xunta de Galicia decidió interponer recurso de casación para la unificación de doctrina por considerar que dicha sentencia incurre en contradicción con la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, dictada en el recurso núm. 644/2007 (NFJ034619). A juicio de la letrada recurrente nos encontramos con litigantes en idéntica situación, la pretensión es la misma (en ambos casos se solicitaba la anulación de la resolución del TEAR por considerar que era procedente la aplicación de la reducción) y existe además identidad en los fundamentos.

La discrepancia radicaba en que mientras que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia recurrida señala que no era necesario que el causahabiente que realizase funciones directivas fuese titular de participaciones sociales al momento del devengo del impuesto, la sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria concluía todo lo contrario, es

decir, que sí era necesaria la titularidad de participaciones sociales al momento del devengo del impuesto por quien ejercía las funciones de dirección.

Veamos a continuación cómo resuelve el asunto el Tribunal Supremo para después pasar a formular algunas observaciones críticas.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La cuestión clave que debía dilucidar el Tribunal Supremo es cómo interpretar lo dispuesto en el artículo 4.Ocho.Dos, b) y c) en su último párrafo de la Ley del IP y en el artículo 5.1, apartados c) y d) del Real Decreto 1704/1999, 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 IP. Una vez cumplidos los requisitos exigidos para la exención en el IP, las transmisiones *inter vivos* o *mortis causa* de las participaciones o acciones se podrán beneficiar de las reducciones previstas en los apartados 2 c) y 6 del artículo 20 de la Ley del ISD. Es precisamente, como bien apunta el tribunal el trasplante de la normativa del IP al ISD lo que «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».

Recordemos primero lo que dicen los preceptos que debían interpretarse. El artículo 4.Ocho. Dos, b) de la Ley del IP establece: «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 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». Por su parte, el apartado c) de dicho precepto en su último párrafo de la Ley del IP dispone 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».

Por su parte, el Real Decreto 1704/1999, que desarrolla reglamentariamente la ley en este punto, no añade en sus artículos 5.1, c) y d) en su párrafo segundo ninguna novedad respecto de lo dispuesto en los dos preceptos de la ley antes reproducidos. Tan solo se advierte una diferencia entre ambas redacciones, que se debe a la no actualización de dicho real decreto –que desde luego resulta incomprensible–, pues al referirse al porcentaje de participación computado de forma individual en los grupos de parentesco sigue exigiendo el 15 %, en lugar del 5 % previsto en la Ley del IP (porcentaje que fue modificado por la disp. adic. 11.ª de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre).

A juicio de los letrados de la Xunta de Galicia cuando la Ley del IP se refiere en estos preceptos a las condiciones de la exención para el caso de grupo de parentesco lo que viene a exigir es que todos los parientes que formen parte del grupo tengan participación en el capital. En su opinión, si la intención del legislador reglamentario era no exigir participación en el capital del sujeto pasivo y de sus parientes, es decir, de todos los miembros del grupo, no se habría emplea-

do en dicho precepto el término «conjuntamente», sino que hablaría simplemente de participaciones individuales. El precepto se refiere a una suma conjunta de la participación de todos los miembros del grupo, por lo que de no concurrir una participación mínima de todos y cada uno de ellos en el capital de la empresa, no procedería la aplicación de la exención en el IP y tampoco de la reducción en ISD por transmisión de empresa.

Para resolver el recurso el Tribunal Supremo, a mi juicio con buen criterio, se distancia de la interpretación literal de las normas que regulan la exención en IP y las reducciones en ISD por transmisión de acciones y participaciones, que no son desde luego un ejemplo de lo que debe ser la redacción de las normas jurídicas desde la perspectiva de las Directrices de técnica normativa y se decanta por una interpretación finalista de la norma. En palabras del tribunal «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 [...] lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad».

Comienza el tribunal recordando, como ya dijo en su Sentencia de 23 de septiembre de 2010 [rec. núm. 6794/2005 (NFJ040654)], 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».

Y en este repaso por las razones que justifican la existencia de esta reducción se invoca el primer documento europeo que insistió en la necesidad de introducir por parte de los Estados miembros medidas fiscales para garantizar el tránsito generacional de las pequeñas y medianas empresas (no habla de grandes empresas) afirmándose a este respecto:

«Como señalamos en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 [...] 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 todos 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».

Resulta muy interesante y aclaratorio el detenido análisis que realiza el Tribunal Supremo en su fundamento de derecho tercero sobre el alcance de los requisitos exigidos para gozar de la reducción por transmisión de empresas. Sobre todo nos parece elogiable la claridad con la que el tribunal dice que «el hecho de que la empresa, el negocio o las participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, demuestra –como ha dicho la Sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2016 (cas. 2639/2014)– que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros. En

ningún lugar –concluye el Alto Tribunal– se exige que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria». Conviene hacer notar, en relación con el recurso de casación n.º 2639/2014 (NFJ063172), que si acudimos a la base de datos del CENDOJ la fecha de la Sentencia que resuelve dicho recurso no es 28 de abril de 2016 (imagino que la confusión deriva de que fue ese día cuando deliberó la Sala) sino 12 de mayo de 2016. Después volveremos sobre ella.

Respecto al requisito del ejercicio de funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% del total de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, el tribunal llega por primera vez en una sentencia a la conclusión de que «tampoco resulta la obligación de que el sujeto pasivo que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer estas al grupo familiar».

En esta línea se añade que en los supuestos de existencia de un grupo de parentesco como era el del supuesto analizado en esta sentencia –padres e hijos– las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma «pueden 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».

En el caso enjuiciado estamos, en palabras del tribunal, ante el «supuesto más típico» de transmisión por herencia de participaciones sociales de una empresa familiar, en la que los padres tenían el 100% de las participaciones sociales en la empresa y una vez producido el fallecimiento de uno de ellos, los dos hijos y en este caso el viudo de la causante siguen manteniendo dicho porcentaje. Además, se cumple el requisito de ejercicio por uno de los hijos de las funciones directivas, superando las remuneraciones percibidas por tal concepto más del 50% del total de sus ingresos. El fundamento jurídico tercero no puede concluir de forma más contundente cuando se afirma que «siendo para este caso, el que está pensado los beneficios fiscales que favorezcan dicha transmisión evitando así el cierre del negocio familiar».

Con base en lo anterior, el tribunal concluye desestimando el recurso de casación planteado por los letrados de la Xunta de Galicia y declarando que en casos de participación conjunta en el capital no es necesario para disfrutar de la reducción por transmisión de empresa en el ISD que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones sociales al momento del devengo del impuesto.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La reducción por transmisión de empresas en el ISD es un beneficio fiscal que viene generando muchísima litigiosidad. Es mucho el dinero que está en juego, dado que la reducción es como mínimo del 95% aunque en muchos casos se eleva hasta el 99% de la base imponible. Los contribuyentes que heredan acciones o participaciones, lógicamente, intentan por todos los medios aplicar esta bonificación. Muchas veces se encuentran de frente con la negativa de la Administración autonómica correspondiente que considera que no se cumplen los requisitos exigidos para el

disfrute de la exención en el IP y de la reducción en el ISD y al final las liquidaciones terminan en los Tribunales Económico-Administrativos. Contra sus resoluciones en multitud de ocasiones se plantean los correspondientes recursos contencioso-administrativos de los contribuyentes o de los propios servicios jurídicos de las comunidades autónomas ante los Tribunales Superiores de Justicia y cuando el fallo no es estimatorio de sus pretensiones y si la cuantía lo permite se venía acudiendo a la casación, aprovechándose del río revuelto al que se refiere el refrán castellano.

Esta elevada litigiosidad deriva de la defectuosa regulación legal de la exención en el IP y de la reducción por transmisión de empresas en el ISD. Las normas reguladoras de ambos impuestos son antiguas y muchos de sus preceptos, entre ellos los que regulan este tema, necesitan una revisión importante de su redacción. No entiendo cómo el legislador, después de tantos años que lleva vigente esta reducción y de la infinidad de conflictos que ha generado, con doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos, Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Tribunal Económico-Administrativo Central y con jurisprudencia de Tribunales Superiores de Justicia contradictorias, no ha reformado ya los preceptos que la regulan. Y desde luego no supone una exageración afirmar que este es uno de los temas en los que más inseguridad jurídica existe para contribuyentes y también para sus asesores. Dificilmente se puede orientar fiscalmente a un cliente sobre qué debe hacer para poder disfrutar de la reducción por transmisión de empresas si partimos de una regulación legal poco clara y de una doctrina administrativa a menudo tan favorable para la Administración.

Teniendo en cuenta el absurdo requisito de cuantía que hemos tenido para poder acceder a la casación en España –a diferencia de la situación en otros países de nuestro entorno como Francia e Italia donde no existía ese mínimo de cuantía–, muchos recursos contra liquidaciones que denegaban la aplicación de esta reducción no han podido llegar al Tribunal Supremo. Esta situación afortunadamente puede cambiar tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que subjetiviza la admisión del recurso de casación, en cuanto que será el tribunal de casación quien decidirá si concurre o no «interés casacional objetivo» para la formación de jurisprudencia. Pero mientras entra en vigor esta reforma que va en la línea, con ciertas modulaciones, del *writ of certiorari* del Tribunal Supremo de Estados Unidos, nuestro Alto Tribunal ha tenido que pronunciarse por razón de su cuantía sobre algunos asuntos de relevancia. Así ocurre en la sentencia objeto de nuestro comentario que viene a poner orden definitivamente en un tema que siempre debería haber sido pacífico.

La cuestión sobre la que versa esta sentencia, recordemos, es si para gozar de la bonificación fiscal por transmisión de empresas es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.

El tribunal sienta jurisprudencia sobre este tema porque en el fallo que estoy comentando se llega a la misma conclusión que en una segunda Sentencia del propio Tribunal Supremo también de 26 de mayo de 2016 en el recurso núm. 4098/2014 (NFJ063234), de la que también ha sido ponente el magistrado don Juan Gonzalo Martínez Micó. Por tanto, queda claro que a partir de estas dos sentencias del Supremo los órganos gestores de las comunidades autónomas ya no po-

drán denegar la reducción por transmisión de empresas en los grupos familiares cuando la persona que ejerza funciones de dirección no sea titular de alguna participación en el capital de la empresa.

En esta segunda Sentencia de 26 de mayo de 2016, se enjuiciaba la legalidad de la liquidación girada por la Oficina Gestora de la Comunidad de Madrid a dos herederas disminuyendo el importe de la reducción por adquisición de participaciones sociales desde 579.438,62 euros a 226.069,14 euros. La Inspección tributaria de Madrid había considerado que no se cumplían los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción «al no constar que las hijas de la causante fueran titulares de dichas participaciones en el momento del devengo, no formando parte del grupo familiar», invocando al respecto la Consulta vinculante V0561/2007, de 16 de marzo (NFC025500), de la Dirección General de Tributos. Contra dicha liquidación una de las herederas interpuso reclamación económico-administrativa y el TEAR de Madrid, en su Resolución de 19 de diciembre de 2011, confirmó el criterio de que debía denegarse la reducción porque para disfrutar de ella era preciso tener la titularidad de alguna de las participaciones sociales. Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de julio de 2014 [rec. núm. 214/2012 (NFJ063230)]. Finalmente contra este fallo se interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina por considerar que la interpretación realizada por la Administración no se ajustaba al espíritu de la norma reguladora del beneficio fiscal, ya que en ningún momento dicha norma dice que las funciones de dirección deban realizarlas las personas que tengan participaciones, sino las que formen parte del grupo de parentesco y obviamente las hijas de la causante formaban parte de tal grupo de parentesco. La recurrente aportó como Sentencias de contraste dos del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 21 de noviembre de 2011 [rec. núm. 15515/2010 (NFJ045660)] y 23 de enero de 2012 [rec. núm. 16155/2010 (NFJ046662)] y otra del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 27 de febrero de 2012 [rec. núm. 567/2010 (NFJ047026)].

De nuevo recurre aquí el Tribunal Supremo, a mi juicio con acierto, a la finalidad que subyace en esta reducción de la base imponible que según diversos documentos europeos, en particular la precitada Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2014, es el otorgamiento de un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones a las pequeñas y medianas empresas que facilite en lo posible su transmisión y pervivencia en el tiempo siempre y cuando la empresa siga en funcionamiento después de dicha transmisión.

El tribunal estima el recurso de casación para la unificación de doctrina basándose en un argumento tan simple como que en ningún sitio se dice en la ley que el sujeto pasivo que ejerza funciones de dirección en los supuestos de grupo de parentesco tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer estas al grupo familiar.

Aunque no es este el lugar para enumerar todos los informes o resoluciones elaboradas por las instituciones europeas instando a los Estados a la adopción de medidas fiscales que garanticen la pervivencia en el tiempo de las pequeñas y medianas empresas, sí que me parece conveniente citar los dos últimos documentos publicados hasta la fecha sobre el tema a fin de que quede claro que este sigue siendo un tema prioritario en el ámbito europeo. El primero de ellos es la Resolu-

ción del Parlamento Europeo de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa. Tras destacar la importancia que tienen las empresas familiares para la economía y el empleo y recordar que la mayoría de las empresas familiares son pequeñas y medianas empresas, el Parlamento insta a los Estados a que garanticen que sus sistemas fiscales apoyen la financiación mediante fondos propios de estas entidades, eliminando cualquier discriminación fiscal que pueda existir al respecto. Especial importancia tiene su apartado 19 en el que se pide a los Estados miembros «que simplifiquen los procedimientos administrativos y los sistemas fiscales, teniendo especialmente en cuenta los problemas específicos de las empresas familiares y las pequeñas y medianas empresas». Más adelante, en su apartado 28 dentro del epígrafe que lleva por título «Perspectivas», esta resolución del Parlamento Europeo pide a la Comisión que examine la legislación vigente que tiene un impacto en las empresas familiares, con el fin de identificar los problemas y los obstáculos al crecimiento. En este mismo epígrafe, en su apartado 29 se insta a la Comisión a que le proponga una definición viable desde el punto de vista estadístico a escala europea del concepto de empresa familiar, establecida en colaboración con Eurostat y que tenga en cuenta las distintas circunstancias de los Estados miembros. Por último, el Parlamento en el apartado 33 de esta resolución pide a la Comisión que cree un grupo de trabajo permanente interno y defina su mandato para ocuparse de manera especial de las necesidades y especificidades de las empresas familiares.

El segundo documento europeo que quiero citar es el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo «La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo», de 17 de septiembre de 2015 (publicado en el Diario Oficial, Serie C, de 15 de marzo de 2016). En este dictamen el Comité Económico y Social pide a la Comisión Europea que ponga en práctica una estrategia para fomentar las buenas prácticas en el ámbito de la empresa familiar en los Estados miembros de la Unión Europea. El informe propone diversas medidas específicas, entre las que destacan:

- Elaborar una normativa sobre las empresas familiares, en la que se fije una definición de empresa familiar. A juicio del Comité consensuar una definición común en los países europeos posibilitaría la recogida de datos cuantitativos, lo que a su vez permitiría crear estadísticas sobre estas empresas, una vez agregados los datos.
- Incluir la categoría de empresa familiar en las estadísticas europeas (Eurostat) y que las oficinas nacionales de estadística recojan datos sobre las empresas familiares de manera eficaz.
- Mejorar la legislación sobre la transmisión intergeneracional de las empresas familiares, en particular desde una perspectiva fiscal, con vistas a reducir el grado de exposición de estas empresas a los problemas de liquidez.
- Examinar la cuestión de la planificación de las sucesiones y respaldar medidas que faciliten la transmisión de empresas, por ejemplo en el contexto del Derecho sucesorio o mediante incentivos fiscales que apoyen estas transmisiones.
- Crear exenciones fiscales sobre los beneficios reinvertidos y dar a estas empresas oportunidades de aumentar su capital sin conceder derechos de voto.

- Activar la cooperación a nivel de la Unión Europea con las organizaciones que representan a las empresas familiares, por ejemplo, en el marco de un grupo de expertos permanente.

Volviendo de nuevo a la sentencia objeto de este comentario, recuerda el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho tercero de esta segunda sentencia que el beneficio fiscal que estamos comentando fue introducido por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, con el fin de «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.

Me gustaría advertir de que si bien esa era la intención del legislador cuando introdujo este importante beneficio fiscal, después con ocasión de la modificación introducida en el artículo 20.6 de la Ley del ISD por el artículo 9 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, se amplió considerablemente el ámbito de posibles beneficiados al extender una reducción prevista inicialmente solo para pequeñas y medianas empresas, a todo tipo de empresas, incluidas las grandes. Y lo mismo hizo la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, en relación con la exención en el IP para las acciones y participaciones con cotización en mercados oficiales.

Hay incluso una tercera sentencia del Tribunal Supremo reciente, concretamente de 12 de mayo de 2016 [rec. núm. 2639/2014 (NFJ063172)], a la que antes me he referido y de la que fue ponente el magistrado don Manuel Martín Timón, que también estima el recurso interpuesto. En ella se desestima la casación planteada por los Servicios Jurídicos de Castilla-La Mancha contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de dicha comunidad de 12 de mayo de 2014 y se confirma el derecho de los herederos a la aplicación de la reducción. Estos no ostentaban ninguna participación en la empresa familiar, pero conjuntamente con el grupo familiar formado por los recurrentes con su padre (que era el único titular de participaciones) tenían una participación superior al 20%. Además, uno de ellos ejercía funciones directivas en la empresa, por lo que el tribunal entiende cumplido los requisitos para el disfrute de la reducción del artículo 20.2 c) de la Ley del ISD. Por tanto, el tribunal acoge también aquí la doctrina de que el sujeto pasivo que ejerce funciones de dirección en los supuestos de grupo de parentesco no tiene por qué ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer estas al grupo familiar.

Antes de concluir me gustaría dejar apuntado que tal vez convendría volver, en la línea del Derecho comparado, a restringir el ámbito de aplicación de esta importante reducción fiscal solo a las empresas familiares pequeñas y medianas. A tal efecto, sería necesario definir con precisión, porque hasta ahora no se ha hecho, qué se entiende por empresa familiar y fijar un límite de importe neto de la cifra de negocios para que resulte aplicable la reducción, en la línea de lo aprobado recientemente en Alemania (donde el Tribunal Constitucional por Sentencia de 17 de diciembre de 2014 declaró inconstitucional la regulación de su reducción por transmisión de empresas).

Evidentemente esta tarea no le corresponde al Tribunal Supremo, sino al legislador. Pero mientras este no modifique aquellos aspectos de la reducción por transmisión de empresas defectuosamente regulados, tendrá que ser nuestro Alto Tribunal quien siga enderezando el rumbo a golpe de sentencia.

Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F. D. [2014]: *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Pamplona.

- [2014]: «Reducción por transmisión de participaciones en ISD. Remuneraciones por ejercicio de funciones de dirección por miembro del grupo familiar principal fuente de renta», *RCyT. CEF*, núm. 373, págs. 165-172.

CALVO VÉRGEZ, J. [2006]: *Régimen fiscal de la empresa familiar*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor.

LUCHENA MOZO, G. M. [2007]: *Fiscalidad de la empresa familiar*, Atelier.

NAVARRO EGEA, M. [1999]: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2015]: «Los bienes integrantes de la empresa familiar y su afeción a la actividad empresarial a efectos de la aplicación de la bonificación por transmisión sucesoria», *RCyT. CEF*, núm. 393, págs. 133-138.

- [2015]: «Las cuentas corrientes del empresario y su calificación fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 13.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. [2005]: *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, CISS, Valencia.

ROCA LÓPEZ, M. [2000]: *Principales beneficios para la empresa familiar*, Colección Empresa Familiar, CISS, Valencia.

TOVILLAS MORÁN, J. M. [2002]: *Exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio*, Marcial Pons, Madrid.

VÁQUERA GARCÍA, A. [2004]: *Régimen Tributario de la Empresa Familiar*, Dykinson, Madrid.