

Índice

I. Artículos	3
1. El impacto de la "teoría del vínculo" en los beneficios fiscales aplicables a la adquisición de empresas familiares	3
2. La política de retribución del capital en las sociedades de capital de carácter familiar	6
3. Protección patrimonial por circunstancias personales: El Matrimonio	7
4. Las relaciones entre padres e hijos en la empresa familiar	10
II. Novedades	11
1. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 28 de mayo de 2013, sobre el devengo de una donación monetaria a los efectos del cumplimiento del requisito de su formalización en documento público para la aplicación de determinada bonificación en el ISD	11
2. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 17 de junio de 2013, sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos en el IRPF (persona y local) a los efectos de la consideración como sociedad patrimonial de una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles y maquinaria	11
3. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 18 de junio de 2013, sobre la posibilidad de que la hija de una empresaria, entre quienes existe convivencia, pueda cumplir los requisitos de persona contratada a los efectos de la consideración de la actividad de arrendamiento de inmuebles como económica	12
4. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 28 de junio de 2013, sobre si determinada operación de reducción de capital representa una minoración sustancial del valor de adquisición de la participación en una entidad a los efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento para la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD	12
5. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 2 de julio de 2013, sobre la forma de aplicación en el ISD de la "reducción por empresa familiar" a la participación en entidades. La reducción debe aplicarse de forma proporcional considerando el valor real de los activos afectos y no afectos a la actividad empresarial	13
6. Sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de julio de 2013, sobre cómputo de las retribuciones percibidas por funciones de dirección de varias entidades a efectos de la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD	13
7. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 16 de septiembre de 2013, sobre la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD a la donación de la participación en una entidad en la que el donante continúa perteneciendo al Consejo de Administración de la sociedad tras la donación	13

8. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 30 de septiembre de 2013, sobre la tributación de la aportación por uno de los cónyuges de la propiedad de un inmueble de carácter privativo a la sociedad de gananciales 14
9. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de octubre de 2013, sobre la práctica de liquidaciones provisionales en casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia aragonesa pendiente de ejecución 14
10. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 14 de noviembre de 2013, sobre el tratamiento de los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad a efectos de la aplicación de la reducción por parentesco y del coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente en el ISD 15
11. Sentencia del Tribunal Supremo, de 16 de diciembre de 2013, sobre el período de cómputo de la retribución por funciones directivas percibidas por miembros del grupo familiar distintos del causante, a efectos de aplicar la "reducción de empresa familiar" en el ISD 15
12. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 25 de noviembre de 2013, sobre la existencia de motivos económicos válidos (para la aplicación del "régimen de neutralidad fiscal") en la ejecución de una operación de reestructuración que tiene como objetivo simplificar la sucesión y facilitar el relevo generacional evitando conflictos entre los hijos 16
13. Consulta de la DGT de 4 de noviembre de 2013, sobre el régimen sancionador aplicable a la presentación extemporánea sin requerimiento previo del modelo 720 incluyendo un inmueble situado en el extranjero obtenido mediante la aceptación de una herencia. Repercusiones en el IRPF y en el IS de la presentación extemporánea del modelo 720 16
14. Consulta de la DGT, de 4 de junio de 2013, sobre la consideración de infracción de la inclusión en el modelo 720 de bienes que el obligado tributario no está obligado a declarar 17
15. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 13 de enero de 2014, sobre la inscripción de una modificación estatutaria relativa a la disolución de una sociedad de responsabilidad limitada en caso de fallecimiento de los socios 17
16. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2013, sobre responsabilidad de los administradores por incumplimiento del deber de instar la disolución de una sociedad en fase de cumplimiento de convenio concursal 17
17. Novedades en materia de Gobierno Corporativo de sociedades no cotizadas 18
 - 17.1 Propuestas de modificaciones normativas en materia de Junta General 18
 - 17.2 Propuestas de modificaciones normativas en relación con el órgano de administración 21

I. Artículos

1. ***El impacto de la "teoría del vínculo" en los beneficios fiscales aplicables a la adquisición de empresas familiares***

Autores: Alma Menéndez y Ana Espiniella

Como ya hemos tenido ocasión de señalar en *Newsletter* anteriores, en los últimos años se ha producido un endurecimiento, en muchas Comunidades Autónomas, del tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las transmisiones "inter-vivos" y "mortis-causa". Pero no sólo estamos asistiendo a un empeoramiento de dicho tratamiento por la vía de las modificaciones legislativas sino también por la interpretación restrictiva que de la normativa reguladora del tributo están realizando los órganos inspectores de la Administración Tributaria Autonómica en sus actuaciones de comprobación e investigación.

Sirva como claro ejemplo de esta nueva tendencia, la aplicación de la llamada "teoría del vínculo" para el acceso a los beneficios fiscales aplicables a la adquisición de las empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y que están realizando los Servicios de Inspección de las Comunidades Autónomas de Asturias, Andalucía y Galicia entre otros.

Al objeto de contextualizar y comprender adecuadamente la problemática que se genera por la aplicación de la citada teoría, haremos una breve referencia a la regulación de los requisitos que permiten acceder a los mencionados beneficios y, en particular, al que resulta objeto de controversia.

A este respecto, a pesar de las particularidades que existen en las normativas autonómicas, citaremos los requisitos exigidos por la normativa estatal, puesto que en última instancia la problemática que se plantea por la teoría del vínculo es la misma sea cual sea la normativa autonómica que resulte aplicable.

En la normativa reguladora estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está prevista una reducción del 95% aplicable sobre la base imponible del impuesto que se corresponda con el valor de las participaciones en entidades, tanto en los supuestos de adquisiciones *mortis causa* como *inter vivos*, siempre que se cumplan, entre otros requisitos que no citaremos en aras a la brevedad y por no resultar relevantes en esta exposición, que a las mismas les resulte de aplicación la exención regulada en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. A tal efecto, se han de cumplir los siguientes requisitos:

- La actividad principal de la entidad no podrá ser la mera gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- La participación del transmitente en el capital de la entidad deberá ser de al menos un 5% computado de forma individual, o de un 20% conjuntamente computado con el porcentaje que ostente determinado grupo de parentesco (cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado).
- El transmitente deberá ejercer 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 que obtenga por otras vías. En relación con este último requisito, cuando la participación en la entidad sea conjunta con las personas que integran el grupo de parentesco referido en el párrafo 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.

Pues bien, es en relación con el cumplimiento de este último requisito "ejercer funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50%" con el que surgen las discrepancias por aplicación de la mencionada teoría del vínculo.

Esta teoría nace en torno a la calificación del vínculo que los administradores, que ejercen además funciones de dirección y gerencia, tienen con la sociedad de la que son administradores y en la que ejercen funciones de dirección. Los pronunciamientos jurisprudenciales no son uniformes respecto a la posibilidad de subsistencia de ambos vínculos, el mercantil y el laboral; los tribunales del orden civil y social han tenido posturas discrepantes, existiendo pronunciamientos contradictorios dentro de cada uno de los órdenes jurisdiccionales.

La controversia fiscal sobre cuál es la naturaleza jurídica del vínculo que une a los administradores con las sociedades en las que ejercen igualmente funciones directivas surgió como consecuencia de dos sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de fecha 13 de noviembre de 2008 (comúnmente conocidas como caso Mahou) en las que se enjuiciaba la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones de los administradores. Las citadas sentencias establecen, en síntesis y por lo que aquí nos interesa, los siguientes criterios:

- El Alto Tribunal determina que, en la medida que la normativa mercantil se prevé la presunción de gratuidad del cargo, para que la remuneración de los administradores sea considerada gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades debe estar fijada en los estatutos, que han de instaurar un sistema y tipo de retribución que permitan determinar con certeza el *quantum* de la remuneración.
- El Tribunal Supremo propugna la incompatibilidad entre ser administrador y directivo de la sociedad y declara que prevalece la relación mercantil de administrador sobre la laboral (teoría del vínculo único) y por ello, para que la sociedad pueda deducir fiscalmente las retribuciones han de cumplirse los requisitos formales mercantiles previstos para las retribuciones de los administradores.

Como hemos adelantado, en los últimos tiempos, hemos asistido en el marco de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por diversos órganos de inspección autonómicos, a la aplicación de la teoría del vínculo para enjuiciar el cumplimiento del requisito relativo a la remuneración del socio que desempeña las funciones directivas, exigido para la aplicación de la reducción por adquisición de empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La traslación de dicha teoría a los referidos tributos se fundamenta básicamente en la Consulta de la Dirección General de Tributos V1848-09, de 6 de agosto de 2009, en la que se trataba sobre la incidencia de las Sentencias del Tribunal Supremo del caso Mahou en la exención del Impuesto sobre el Patrimonio por la tenencia de participaciones de empresas familiares, si bien sus conclusiones no eran nada claras.

En este sentido, hemos de destacar que la normativa aplicable exige única y expresamente que:

- Al menos, uno de los socios realice efectivamente funciones de dirección que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento. Se entenderán como funciones de dirección 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.

- Por el ejercicio de las funciones de dirección el socio que las desempeñe perciba en contraprestación una cuantía que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal que obtenga por otras vías.

Sin embargo, los órganos de inspección han interpretado restrictivamente el cumplimiento de estos dos requisitos en los supuestos en los que una misma persona ostente el cargo de administrador y de ejecutivo/directivo de la sociedad.

Entiende la Administración autonómica que ambos cargos son incompatibles en una misma persona primando, cuando concurren ambas circunstancias, la relación mercantil como administrador sobre la laboral y por tanto siendo por este cargo por el que ha de ser retribuido a efectos del cumplimiento de la segunda de las exigencias legales antes mencionadas.

El problema que surge en la práctica es que, en muchas ocasiones, el socio percibe sus retribuciones como consecuencia de su relación laboral con la sociedad por el cargo de ejecutivo/directivo (Director general, Gerente...) y no por el de administrador, cargo éste que desempeña a título gratuito según establecen los Estatutos sociales. En estos casos, los órganos de inspección consideran que las funciones de dirección que el socio *de facto* desempeña no están retribuidas aún cuando cobre como directivo en el marco de la relación laboral.

Así, somos conocedores de muchos supuestos en los que aún entendiendo la Inspección acreditadas el ejercicio de funciones directivas y existiendo retribuciones en la cuantía exigida por la norma, como el cargo de administrador no está expresamente retribuido en estatutos se niega la aplicación de la reducción del 95% aludida.

A nuestro juicio, este criterio adoptado por los órganos de inspección de la Administración autonómica es absolutamente equivocado y contrario a Derecho y contra él cabe esgrimir muchos argumentos tanto basados en la interpretación literal de los artículos reguladores de los beneficios fiscales de las empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio como en una interpretación finalista de los mencionados beneficios, vulnerándose con ella los principios generales del Derecho, tales como el de reserva de ley en materia tributaria, seguridad jurídica y confianza legítima, buena fe y buena administración e igualdad, principios que de conformidad con la Constitución y el Código Civil son reconocida fuente de Derecho e instrumentos informadores del ordenamiento jurídico, tras los cuales siempre subyace la búsqueda de la justicia material.

Pero a pesar de ello, y de que existen pronunciamientos administrativos (Informe de 7 de febrero de 2011 y las Consultas Vinculantes de 19 de abril de 2013 y 21 de junio de 2013 de la Dirección General de Tributos) y judiciales (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 2 de diciembre, 11 de noviembre y 5 de mayo de 2010 y de 15 de mayo de 2013 y la más reciente del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 23 de diciembre de 2013) en los que se niega rotundamente la aplicación de la teoría del vínculo a los requisitos exigidos en los beneficios fiscales de las empresas familiares, lo cierto es que, en el momento actual, en nuestro quehacer profesional diario, tenemos conocimiento y seguimos asistiendo a regularizaciones tributarias basadas en la aplicación de dicha teoría (y ello incluso por el Servicio de Inspección de la Comunidad Autónoma de Asturias, tras la publicación de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias del pasado mes de diciembre).

A la espera de que el Tribunal Supremo zanje la cuestión de modo definitivo, resulta, por tanto, imprescindible revisar el cumplimiento de los requisitos para el acceso a los beneficios fiscales de la transmisión de la "Empresa Familiar" a la luz de esta interpretación que, no por incorrecta y contraria a derecho, deja, como hemos visto, de ser aplicada por los órganos autonómicos de inspección.

El cumplimiento de los requisitos materiales y formales de acceso a los beneficios fiscales deben ser objeto de revisión periódica para con ello verificar que se adaptan no sólo al tenor literal de la normativa aplicable sino también y lo que es más importante a la cambiante y restrictiva interpretación administrativa de la citada normativa.

Sólo con una constante y permanente actitud crítica y revisora podremos contrarrestar la absoluta inseguridad jurídica que genera la situación aquí comentada.

2. La política de retribución del capital en las sociedades de capital de carácter familiar

Autores: Pedro Regojo y Carmen Tato

El diseño de una política retributiva del capital debe configurarse como uno de los principios esenciales a tener en cuenta en el seno de las sociedades de capital, en especial en aquellas de carácter familiar, con la finalidad de garantizar la cohesión, la unidad y la estabilidad de las relaciones entre todos los socios, evitando de este modo situaciones de conflicto en relación con esta cuestión, especialmente en el contexto actual, donde ha quedado en suspenso, hasta el próximo día 31 de diciembre de 2014, la aplicación del artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital, que regula el derecho de separación del socio para el caso de que la Junta General no acuerde el reparto de dividendos en unas determinadas condiciones.

En este sentido, y ante el vacío legal transitorio, la situación en este ámbito es de gran inseguridad jurídica: en la actualidad no existe como tal un derecho del socio al reparto de dividendos, si bien nuestra Jurisprudencia ha ido configurando una doctrina que considera abusivas e injustificadas las políticas continuadas de no reparto de dividendos, especialmente en aquellos supuestos en los que los socios mayoritarios de la compañía, que ostentan el control sobre el órgano de administración, rentabilizan su inversión a través de la remuneración que reciben como administradores, etc., llegando a declarar nulos en tales circunstancias los acuerdos adoptados por la Junta General de Socios que se pronuncian en sentido contrario al reparto de dividendos.

Por ello, y para evitar judicializar esta cuestión, esencial para el bienestar social, es recomendable, como apuntábamos, diseñar y regular de forma expresa, exhaustiva y clara la política de retribución del capital en el seno de la sociedad, a través de los instrumentos jurídicos al alcance de los socios (estatutos sociales, pactos *parasociales*, etc.) buscando, en todo caso, la proporcionalidad entre los diferentes intereses en juego, esto es, de una parte, la protección del derecho del socio a participar en las ganancias sociales, contemplando la figura del socio administrador frente al socio no gestor, y de otra parte, el interés social, mediante la retención de los beneficios en el seno de la sociedad para consolidar o fortalecer los estados financieros y desarrollar su plan de negocio:

- Establecimiento de un derecho del socio al reparto de un dividendo siempre y cuando, además de cumplirse los requisitos legales para ello, se cumplan una serie de requisitos adicionales que redundan en beneficio del interés social, conjugando ambos (a título meramente enunciativo):
 - Que, con carácter previo al reparto de dividendos, se destine una parte de los beneficios al cumplimiento del Plan de Negocio de la compañía.
 - Que los socios renuncien temporalmente a su derecho al reparto de dividendos en aquellos supuestos en los que **(i)** la compañía necesite firmar documentos de financiación bancaria o, en su caso, de refinanciación, para el desarrollo de su negocio que exijan por parte de la entidad financiera la inclusión de cláusulas de no reparto de dividendos, **(ii)** que la situación financiera y de liquidez que atraviesa la compañía sea

delicada, puesto que es posible que incluso en dicho supuesto se cumplan los requisitos que la Ley de Sociedades de Capital exige para el reparto de dividendos.

- Teniendo en cuenta la práctica habitual en las sociedades familiares, donde aparecen claramente delimitadas la figura del socio no gestor frente a la figura del socio administrador que recibe una remuneración por su cargo, dando lugar a una asimetría en la distribución de los derechos económicos en el seno de la empresa, podría resultar interesante la regulación de mecanismos que permitan compensar esa asimetría, garantizando el equilibrio de todas las ramas familiares en lo que se refiere al reparto de la rentabilidad obtenida del negocio (a título meramente enunciativo: creación de participaciones sociales sin voto, participaciones privilegiadas, etc. a favor del socio no gestor, de tal forma que pueda obtener un mayor margen en relación con los beneficios repartibles).

Al margen de la conveniencia de regular expresamente la política de distribución de dividendos, según lo expuesto en estas líneas, no podemos perder de vista que, si no se establece ninguna modificación al respecto, a partir del 31 de diciembre de 2014 volverá a entrar en vigor la aplicación del artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital, que articula un derecho del socio a separarse en caso de que la Junta General de Socios, a partir del quinto ejercicio a contar desde la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, no acordara la distribución como dividendo de, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.

Sin entrar ahora a valorar las dudas interpretativas que surgen en relación con el referido artículo 348 bis, y si bien la mayoría de la Doctrina entiende que dicho derecho de separación que se reconoce a favor de los socios no resulta derogable vía estatutos sociales, sí parece posible, dicho sea con todas las cautelas, puesto que no existe por el momento ningún pronunciamiento judicial al respecto, derogarlo o limitarlo en sede de un pacto *parasocial*, de tal forma que se tenga en cuenta, además del derecho del socio a participar en las ganancias sociales, el interés social, puesto que, de lo contrario, se podrían dar situaciones de abuso por parte de los socios en detrimento del interés social: la falta de distribución del dividendo no tiene por qué responder a una situación de abuso por parte de los socios mayoritarios frente a los minoritarios sino que en muchas ocasiones obedece a razones de interés social (acometer nuevas inversiones, ejecución del Plan de Negocio, etc.).

3. **Protección patrimonial por circunstancias personales: El Matrimonio**

Autora: Arantxa Tobaruela

Tal y como avanzamos en nuestro anterior artículo, determinados sucesos o acontecimientos vitales conllevan consecuencias patrimoniales y personales muy relevantes, sobretodo en el marco de la empresa familiar, que pueden ser moldeadas por la autonomía de la voluntad de la persona afectada.

El **matrimonio** es uno de estos acontecimientos, por lo que resulta fundamental reflexionar sobre el régimen económico aplicable al mismo, así como sobre las consecuencias económicas y patrimoniales de una eventual ruptura, y, en función de dicha reflexión, decidir otorgar o no capítulos matrimoniales, eligiendo, en su caso, el régimen económico matrimonial que se adecue más a nuestras necesidades.

Desde el momento en que existe el vínculo conyugal se pone en marcha el régimen económico matrimonial, que, de conformidad con el artículo 1315 del Código civil, será el que los cónyuges estipulen en capitulaciones matrimoniales.

A falta de elección expresa en capítulos matrimoniales, nuestra legislación establece cuál será el régimen supletorio (que varía en función de la ley aplicable a los efectos del matrimonio, que podrá ser bien el derecho común, o bien alguno de los derechos forales, en función de la vecindad civil de los cónyuges y de los restantes puntos de conexión del artículo 9.2 del Código Civil).

Si bien todavía no es práctica habitual en nuestra sociedad otorgar **capítulos matrimoniales** determinando expresamente el régimen que deberá regir las relaciones económicas y patrimoniales entre los cónyuges, es fundamental que esta práctica se afiance cuando uno de los cónyuges es empresario o, en nuestro caso, socio de una Empresa Familiar.

Cuando en la **Empresa Familiar**, la familia ha establecido como uno de los principios que deben regir su relación con la empresa, **el principio de consanguinidad**, esto es, que sólo puedan ser propietarios de las participaciones de la Empresa Familiar los miembros de la familia, debe analizarse el impacto que el matrimonio de uno de los miembros de la familia pueda tener en la propiedad de la empresa, y tomar las medidas oportunas para garantizar que ni el matrimonio ni una eventual ruptura del mismo romperán tal principio de consanguinidad, esto es, que ni el matrimonio ni la separación, divorcio o fallecimiento podrán hacer propietarios a los cónyuges de los socios familiares.

Como es obvio, dentro de los distintos regímenes económicos previstos por nuestro ordenamiento, el más adecuado para garantizar el cumplimiento del principio de consanguinidad en la Empresa Familiar es el régimen de separación de bienes.

El régimen de **separación de bienes** establece que pertenecerán a cada cónyuge los bienes que tuviese en el momento inicial del mismo y los que después adquiriera por cualquier título y que, asimismo corresponderá a cada uno la administración, goce y libre disposición de tales bienes. En este sentido, la adquisición de acciones o participaciones de la Empresa familiar por el socio familiar, bajo cualquier título, le pertenecerán únicamente al mismo, serán representadas y administradas por el mismo, y será este el titular único de los rendimientos de dicha participación. En este caso, la única precaución adicional que se recomendaría es establecer un pacto en capítulos matrimoniales por el que ambos cónyuges, en caso de separación o divorcio, renuncien a reclamar en pago de cualquier pensión o prestación compensatoria que les pueda corresponder, participaciones o acciones de la empresa familiar.

El régimen de separación de bienes, ha de haber sido expresamente pactado por los cónyuges en capítulos matrimoniales, salvo que la ley aplicable a los efectos del matrimonio sea la de uno de los territorios forales que ya tienen establecido dicho régimen como régimen legal supletorio (i.e. Cataluña, Baleares).

No obstante, gran parte de nuestro territorio se rige por el derecho común que establece como régimen económico matrimonial supletorio, el de la **sociedad de gananciales**, mediante el que se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos durante el matrimonio que les serán atribuidos por mitad al disolverse el régimen (ya sea por separación, divorcio o fallecimiento de uno de los cónyuges).

En aquellas Comunidades Autónomas en las que el régimen más habitual es el de sociedad de gananciales, (o cualquier otro régimen de comunidad), no es fácil plantear entre los cónyuges la elección expresa de un régimen de separación de bienes. A pesar de esta resistencia inicial, totalmente comprensible por razones históricas, se hace necesario conocer cuáles son los efectos de este régimen de comunidad en la propiedad de las acciones y participaciones, y su posible contradicción con el principio de consanguinidad en la Empresa Familiar.

En este sentido, en el régimen de la sociedad de gananciales, es fácil, que aún sin ser conscientes, el cónyuge del socio familiar pase a ser titular de las participaciones de la Empresa Familiar o a tener derechos sobre las mismas (en función de cuándo se hayan adquirido las participaciones por el socio familiar y bajo qué título). Por ello se hace necesario que, en caso de estar casado bajo este régimen, se analicen los títulos de adquisición de las participaciones y el momento de adquisición, y se sea especialmente cuidadoso a futuro y en todo momento. En este sentido, si bien es cierto que el hecho de que las participaciones de la Empresa Familiar se hayan podido adquirir por herencia o por donación (como puede ser habitual en las empresas familiares a partir de la segunda generación) reduce el riesgo de "entrada" en la propiedad de los cónyuges –dado que las participaciones así adquiridas tendrán carácter privativo y no ganancial, al igual que las que se adquieran en futuros aumentos de capital en los que se suscriban participaciones por el ejercicio del derecho de asunción preferente que otorguen las participaciones privativas- debe tenerse especial precaución en las operaciones mercantiles que se realicen con las participaciones en caso de estar casado bajo el régimen de Sociedad de Gananciales o cualquier otro régimen de comunidad.

Asimismo, es relevante considerar que en caso de que además de socio de la Empresa Familiar se ocupen cargos en el órgano de administración que pueden conllevar responsabilidad patrimonial personal e ilimitada, el hecho de estar casados bajo el régimen de la sociedad de gananciales u otros regímenes de comunidad pueden poner en peligro la totalidad o la mayor parte de los bienes conyugales.

En consecuencia, en la medida en que estando casado bajo el régimen de la sociedad de gananciales puede romperse fácilmente, e incluso involuntariamente, el principio de consanguinidad en la empresa familiar, y además llegar a poner en riesgo la totalidad o parte sustancial del patrimonio conyugal, es muy relevante, valorar la opción de modular el régimen de sociedad de gananciales mediante pacto expreso; someterse a otro régimen económico, ya sea éste el de separación de bienes, ya comentado, o bien a un régimen mixto como podría ser el régimen de participación en ganancias que pueden dar mayor seguridad en la empresa familiar pero cubrir igualmente las expectativas económicas del cónyuge que no sea socio familiar.

En este sentido, el **régimen de participación en ganancias** establece que cada uno de los cónyuges adquiere derecho a participar en las ganancias obtenidas por su consorte durante el tiempo en que dicho régimen haya estado vigente, si bien durante el régimen, a cada cónyuge le corresponde la administración, el disfrute y la libre disposición tanto de los bienes que le pertenecían en el momento de contraer matrimonio como de los que pueda adquirir después por cualquier título. Esto es, de forma muy generalista podríamos decir que el régimen de participación en ganancias, mientras dure el matrimonio funciona como el régimen de separación de bienes (manteniendo en todo caso la titularidad de las participaciones de la Empresa Familiar en el cónyuge familiar), pero en caso de extinción (por separación, divorcio, fallecimiento o voluntad de los cónyuges) el cónyuge que haya incrementado en menor cuantía su patrimonio tendrá derecho a una parte del incremento patrimonial del otro cónyuge, pudiendo asimismo pactar los cónyuges la forma de tal participación (excluyendo, por ejemplo, en su caso, el pago en participaciones de la Empresa Familiar).

Como este ejemplo de régimen mixto, existirían algunos otros en el marco de los derechos forales.

Todo lo anterior nos lleva a considerar que combinando las posibilidades que nos otorgan los distintos regímenes económicos contemplados en nuestro ordenamiento jurídico y el principio de libertad de pacto entre los cónyuges, se puede dar satisfacción a las expectativas patrimoniales y necesidades económicas de los cónyuges que no sean socios familiares, así como preservar los intereses de la empresa familiar y, en particular, preservar el cumplimiento del principio de consanguinidad tan intrínseco a la misma.

4. Las relaciones entre padres e hijos en la empresa familiar

Autor: Manuel Pavón

En las familias somos padres e hijo, pero en la empresa.... ¿padre e hijo también?. Un hecho común en las empresas familiares, es la superposición de los roles familiares con los empresariales. Con frecuencia, esta situación puede generar problemas, sobre todo en algunas etapas de la vida de los padres, que suelen coincidir con momentos especiales en el desarrollo de los hijos.

En estos puntos, la relación familia-empresa se hace muy importante y si no es gestionada con éxito, puede significar una fuente de malestar familiar y una amenaza para la supervivencia de la empresa.

Este artículo tiene como principal objetivo presentar una reflexión general sobre un aspecto de la dinámica familiar que influye considerablemente en la vida de la empresa familiar: las relaciones entre padres e hijos.

Entre las relaciones de padres e hijos en la empresa familiar podemos destacar, entre otros, los siguientes temas: El compromiso hacia la empresa familiar, reconocimiento de las aportaciones de ambas partes, relaciones con los directivos, expectativas de los padres hacia los hijos, expectativas de los hijos hacia los padres, la visión sobre el negocio y como gestionar la empresa.

El compromiso hacia la empresa familiar, es la dedicación, según el código propio de cada familia, que se espera de aquellos hijos que se incorporan a la empresa familiar.

El reconocimiento por ambas partes, hace referencia a un tema básico. Mientras los padres esperan ser vistos y reconocidos por sus hijos, por su dedicación y sacrificio hacia ellos, los hijos esperan el mismo reconocimiento por su dedicación al proyecto.

Las relaciones con los directivos de la empresa familiar, tanto por parte de los hijos como por los padres, son en muchas ocasiones un punto de desencuentro. Cada una de las partes, mantiene su afinidad hacia los directivos de su propia generación. Es habitual que las divergencias entre directivos afines a los padres y los hijos incorporados a la compañía.

Expectativas de los padres hacia los hijos, se centran sobre su capacidad de liderar en un futuro la empresa familiar, su dedicación y lealtad. Y, las expectativas de los hijos hacia los padres, se orientan hacia su retribución, aceptar su vocación y reconocimiento.

Y, para, finalizar, la visión sobre el negocio y como gestionar la empresa, suele convertirse en un "punto resumen", ya que recoge un poco de todos los aspectos comentados anteriormente, añadiéndole además, las expectativas personales, ciclo vital de cada uno, concepción del riesgo, gestión de la estrategia, y la innovación. Para cualquier miembro de una empresa familiar que lea este artículo y en especial este último párrafo, coincidirá conmigo en que, una de las principales controversias, lo son sobre del cómo gestionar la empresa y las perspectivas empresariales. Nuestra conclusión al respecto, es que, precisamente estas controversias son excelentes oportunidades para llevar a cabo, algo vital en el cambio generacional de las empresas familiares, la renovación estratégica de acuerdo a un modelo de comunicación abierto y soportado en el Consejo de Familia.

II. Novedades

1. ***Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 28 de mayo de 2013, sobre el devengo de una donación monetaria a los efectos del cumplimiento del requisito de su formalización en documento público para la aplicación de determinada bonificación en el ISD***

En el artículo 3.Cinco.2 de la Ley 4/2006, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, se establece una bonificación en el ISD para las adquisiciones *inter vivos* por sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco siendo requisito, entre otros, para su aplicación, la formalización de la donación en escritura pública.

El TSJ de Madrid en este supuesto, en el que el donante realizó una transferencia bancaria a su hija en enero de 2008, otorgando escritura pública de aceptación por la donataria en marzo y presentando la autoliquidación por el ISD en abril del mismo año, concluye:

- (i) que el devengo del ISD en este supuesto se produce, de acuerdo con la regulación de la donación establecida en el Código Civil, en el momento en que se perfecciona la donación una vez que el donante conoce la aceptación del donatario, y;
- (ii) que la transferencia de dinero puede tener lugar sin conocimiento previo ni simultáneo del donatario.

Por tanto, establece el Tribunal, no resulta asumible la tesis que mantuvo la Comunidad de Madrid fijando la fecha de devengo del impuesto el día de la realización de la transferencia.

Ahora bien, matiza la sentencia que, siendo la aceptación requisito necesario para el devengo del ISD, ello no implica que el devengo del impuesto quede indefinidamente abierto a voluntad del donatario pudiendo llegar a eludir sus obligaciones por el simple expediente de no aceptar la donación expresamente. De esta forma, la donación también se deberá entender aceptada cuando así se desprenda de actos inequívocos y concluyentes, básicamente, por la disposición de los fondos donados o exigencia legal de conocer dicho ingreso y no haberlo rechazado para el cumplimiento de obligaciones tributarias en la declaración anual de IRPF.

2. ***Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 17 de junio de 2013, sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos en el IRPF (persona y local) a los efectos de la consideración como sociedad patrimonial de una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles y maquinaria***

El TSJ de Murcia en su sentencia se alinea con la tesis sostenida por la Administración al establecer que la sociedad demandante no ha acreditado que cumpla los requisitos establecidos en la normativa del IRPF para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica (persona y local exclusivamente afectos a la actividad) ni que más de la mitad de su activo estuviera afecto a actividades empresariales.

Entre otros argumentos, señala el Tribunal que no aprecia que en el garaje de 14 m² de un chalet, que además estaba cerrado en las dos ocasiones en que fue visitado por la inspección, pueda desarrollarse una actividad económica.

Indica además el Tribunal que: (i) el hecho de que la sociedad acreditara que dicho local es utilizado en régimen de arrendamiento nada significa si éste estaba cerrado, y (ii), que la aportación como prueba de un acta notarial y fotografías del local sólo demuestran que éste

estaba abierto el día en que lo visitó el notario, como es lógico, dado que lo hizo a instancias del actor.

Por último, el TSJ de Murcia resalta que es evidente que de haber citado la Administración al interesado para que le acompañara a hacer la visita al local, la investigación habría carecido de eficacia, ya que el actor habría procurado que en ese momento el local estuviera abierto.

3. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 18 de junio de 2013, sobre la posibilidad de que la hija de una empresaria, entre quienes existe convivencia, pueda cumplir los requisitos de persona contratada a los efectos de la consideración de la actividad de arrendamiento de inmuebles como económica

A los efectos de la aplicación del "régimen de empresa familiar" a los inmuebles afectos a una actividad de arrendamiento desarrollado por una comunidad de bienes, analiza el TSJ de Valencia si la hija de una comunera (causante), entre quienes existe convivencia, puede cumplir los requisitos de persona contratada a los efectos de que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica.

El Tribunal, alineándose con las tesis del Tribunal Supremo, establece que el Estatuto de los Trabajadores excluye, en principio, de la legislación laboral a los trabajadores familiares (hasta segundo grado por consanguinidad, afinidad o adopción, en los casos en que concurra además el requisito de convivencia con el empresario) salvo que se demuestre que dichas personas tienen la condición de asalariado.

Así, en el caso planteado, concluye el Tribunal que las pruebas aportadas (contrato de trabajo y nóminas) no son suficientes para destruir la presunción de no laboralidad que establece la norma para el caso de la relación mantenida entre la comunidad de bienes de la causante y la hija de ésta, mediando convivencia entre ambas.

4. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 28 de junio de 2013, sobre si determinada operación de reducción de capital representa una minoración sustancial del valor de adquisición de la participación en una entidad a los efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento para la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD

Considera la DGT que no resulta posible, al guardar silencio la Ley, dar un criterio apriorístico sobre lo que debe entenderse por "minoración sustancial del valor de adquisición" a los efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento exigido para la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD.

Por ello, establece la consulta que habría que acudir a una apreciación puntual, según el sentido usual de la expresión, en función de las circunstancias concurrentes en cada entidad. No obstante, no debe considerarse como minoración sustancial del valor aquellas minoraciones porcentuales que por su entidad, no plantearían duda. En este sentido, una reducción del capital que representa el 1,9% del valor teórico contable y de adquisición mortis causa de la participación en una entidad no constituye, según la consulta, una minoración sustancial del valor de adquisición y, por tanto, no afecta al cumplimiento del requisito de mantenimiento del valor que exige la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD.

5. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 2 de julio de 2013, sobre la forma de aplicación en el ISD de la "reducción por empresa familiar" a la participación en entidades. La reducción debe aplicarse de forma proporcional considerando el valor real de los activos afectos y no afectos a la actividad empresarial

La consulta de la DGT plantea si a efectos de la aplicación de la "reducción de empresa familiar" prevista en el ISD para transmisiones lucrativas inter vivos y mortis causa es de aplicación la regla de proporcionalidad prevista para la exención por empresa familiar en el IP (según la cual la cuantía exenta se corresponde únicamente con la parte proporcional del valor que corresponda a aquellos activos menos pasivos afectos a la actividad económica) y de ser así, si para aplicar dichas reducciones se han de tomar en consideración los valores contables o los valores reales de los elementos que formen parte del activo social.

Concluye la DGT en su consulta que, dado que para aplicar la reducción en el ISD es condición *sine qua non* la exención en el IP de los elementos transmitidos por el causante o donante, parece lógico entender que el vínculo entre ambos impuestos lleva consigo que la proporcionalidad en el IP surta también efectos en el ISD. Por tanto, considera la consulta que el porcentaje de reducción en el ISD debe de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate, si bien tomando en consideración no el valor contable sino el valor real de los mismos, pues éste es el que se toma en consideración en el ISD.

6. Sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de julio de 2013, sobre cómputo de las retribuciones percibidas por funciones de dirección de varias entidades a efectos de la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD

Frente a la tesis sostenida por el Abogado del Estado que entiende que en el cómputo de la principal fuente de renta a los efectos de la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD han de incluirse las cantidades percibidas en todas las entidades, el Tribunal Supremo establece que, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades en las que concurren las condiciones para la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el IP, el cómputo de la principal fuente de renta por la realización de funciones directivas se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

Concluye el Tribunal, refiriéndose de nuevo al artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, que 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.

7. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 16 de septiembre de 2013, sobre la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD a la donación de la participación en una entidad en la que el donante continúa perteneciendo al Consejo de Administración de la sociedad tras la donación

Resuelve la DGT en su consulta que la mera pertenencia del donante al Consejo de Administración de la entidad, una vez realizada la donación, sin desempeño de funciones directivas ni percepción de remuneraciones no supone un obstáculo para la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD a la donación, siempre que se cumplan el resto de los requisitos establecidos en la normativa.

8. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 30 de septiembre de 2013, sobre la tributación de la aportación por uno de los cónyuges de la propiedad de un inmueble de carácter privativo a la sociedad de gananciales

La Dirección General de Tributos analiza la tributación correspondiente a ésta aportación según sea onerosa o lucrativa.

Cuando la aportación del bien tiene naturaleza onerosa, bien por existir contraprestación instantánea o bien por generarse un crédito frente a la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución, la aportación de bienes está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aunque resultará exenta por tratarse de una aportación a la sociedad conyugal.

En el caso de que la aportación del bien tenga naturaleza lucrativa, concluye la DGT que se trata de una donación sujeta al ISD sin que la normativa estatal de dicho tributo recoja bonificación alguna para esta operación. En este supuesto, al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del ISD, la atribución de un bien privativo a la sociedad de gananciales supone la transmisión de una parte de la propiedad de dicho bien, es decir el 50% que recibe el cónyuge no aportante ya que el otro 50% ya pertenecía al donante. Por ello, la base imponible del ISD estará formada solamente por el 50% del valor del bien aportado, siendo el sujeto pasivo del impuesto el cónyuge beneficiado.

9. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de octubre de 2013, sobre la práctica de liquidaciones provisionales en casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia aragonesa pendiente de ejecución

La presente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio presentado por el Director General de Tributos del Gobierno de Aragón frente a la resolución del TEAR de Aragón que determina que, anulado el artículo 54.8 del RISD, que establecía la práctica de liquidaciones provisionales en casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia aragonesa pendiente de ejecución, el precepto autonómico regulador del procedimiento a seguir para la práctica de estas liquidaciones ha quedado sin objeto de aplicación y la liquidación provisional que hubiera sido practicada procede ser anulada.

Concluye el TEAC en su resolución confirmando el criterio expresado por el TEAR de Aragón y estableciendo que los preceptos legales autonómicos reguladores del procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, han quedado desprovistos del fundamento normativo que permitía su aplicación y, por tanto, no procede la práctica de la liquidación provisional en ellos dispuesta.

El Tribunal, no obstante, deja claro en su resolución que no le compete pronunciarse sobre la aplicación de la nueva redacción dada a los artículos 131.4 y 133.2 Real Decreto Legislativo 1/2005 por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (reguladores de la práctica de una "liquidación a cuenta" en casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia aragonesa pendiente de ejecución) concerniendo su pronunciamiento en exclusiva a la normativa autonómica que permaneció vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

10. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 14 de noviembre de 2013, sobre el tratamiento de los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad a efectos de la aplicación de la reducción por parentesco y del coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente en el ISD

El Tribunal Económico-Administrativo Central analiza si en el ISD, a efectos de la reducción por parentesco y el coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente, cabe distinguir entre consanguinidad y afinidad dentro de los colaterales de segundo y tercer grado para su encuadramiento en el Grupo III o el Grupo IV de parentesco, aplicando la reducción y el coeficiente que corresponda a este Grupo.

Siguiendo los criterios jurisprudenciales establecidos por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 18 de marzo de 2003, 14 de julio de 2011 y 12 de diciembre de 2011, el Tribunal Económico-Administrativo Central concluye estableciendo que la sobrina carnal del cónyuge del causante (colateral de tercer grado por afinidad) debe encuadrarse en el Grupo III de parentesco.

11. Sentencia del Tribunal Supremo, de 16 de diciembre de 2013, sobre el período de cómputo de la retribución por funciones directivas percibidas por miembros del grupo familiar distintos del causante, a efectos de aplicar la "reducción de empresa familiar" en el ISD

El Tribunal Supremo analiza en su sentencia cuál debe de ser el período del cómputo del requisito de percepción de una retribución que constituya la principal fuente de renta a los efectos de aplicar el "régimen de empresa familiar" en el ISD a las adquisiciones *mortis causa* de participaciones en entidades.

Uno de los requisitos que debe cumplirse para la aplicación del "régimen de empresa familiar" en el ISD es que al menos una persona incluida dentro de grupo de parentesco (formado por cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya sean consanguíneos, afines o adoptados), con participación en la entidad, perciba de ésta una retribución por la realización de funciones directivas que suponga más del 50 por 100 de sus rendimientos del trabajo y actividades económicas.

Como ya hiciera el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 26 de octubre de 2009, el Tribunal Supremo establece que, con independencia de que sea el propio causante u otra persona del grupo de parentesco la que cumpla el requisito de la percepción de su "principal fuente de renta" de la entidad, el período impositivo que ha de tenerse en cuenta para verificar el cumplimiento de este requisito es el del fallecimiento del causante.

De esta forma, en el caso de que la retribución por funciones directivas la perciba una persona distinta del causante deben computarse las retribuciones percibidas desde el inicio del período impositivo hasta la fecha del fallecimiento. Todo ello con independencia de que para quien realiza las funciones directivas el fallecimiento del causante no suponga la conclusión anticipada del período impositivo en su IRPF.

12. Consulta de la Dirección General de Tributos, de 25 de noviembre de 2013, sobre la existencia de motivos económicos válidos (para la aplicación del "régimen de neutralidad fiscal") en la ejecución de una operación de reestructuración que tiene como objetivo simplificar la sucesión y facilitar el relevo generacional evitando conflictos entre los hijos

La Dirección General de Tributos analiza en esta consulta si existen motivos económicos válidos para aplicar el régimen fiscal especial de operaciones de reestructuración (régimen previsto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS) en el caso de llevar a cabo la escisión total de una empresa familiar cuya actividad es el alquiler de inmuebles, resultando beneficiarias del patrimonio escindido tres sociedades cuyos socios serán los actuales de la sociedad extinguida (el matrimonio consultante).

El objetivo de la operación es que cada uno de los tres hijos del matrimonio asuma la dirección de una sociedad manteniendo el matrimonio consultante la titularidad de las participaciones hasta el fallecimiento de los consultantes, momento en el que se transmitirán a cada hijo en función de la sociedad que estuvieran dirigiendo.

Establece la DGT que la intención de los consultantes de simplificar la sucesión futura y facilitar el relevo generacional, evitando conflictos entre los hijos de forma que cada sociedad beneficiaria sea dirigida por un hijo, y transmitir posteriormente por vía testamentaria la propiedad de cada sociedad a los respectivos hijos gestores en un futuro incierto, constituyen motivos económicos válidos para la aplicación del "régimen de neutralidad fiscal" en el IS.

13. Consulta de la DGT de 4 de noviembre de 2013, sobre el régimen sancionador aplicable a la presentación extemporánea sin requerimiento previo del modelo 720 incluyendo un inmueble situado en el extranjero obtenido mediante la aceptación de una herencia. Repercusiones en el IRPF y en el IS de la presentación extemporánea del modelo 720

La DGT establece que la presentación del modelo 720 fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración resultará sancionada, en principio, con 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros.

No obstante la DGT en su consulta se remite al artículo 183.1 de la Ley General Tributaria (que establece como "infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley") concluyendo que la valoración de la concurrencia de los elementos determinantes de la existencia de una eventual infracción, objetivos y subjetivos, solo puede efectuarse en cada caso concreto y por la Administración gestora.

En el ámbito del IRPF y del IS, la declaración en el modelo 720 presentado de forma extemporánea sin requerimiento previo de la tenencia, de forma lícita, de un inmueble situado en el extranjero tendrá las siguientes implicaciones:

- (i) IRPF: se considerará, salvo que el contribuyente acredite que la titularidad del inmueble se corresponde con rentas declaradas o bien con rentas obtenidas en periodos en los que no era contribuyente por el IRPF, que la tenencia del inmueble constituye una ganancia de patrimonio no justificada integrable en la base imponible general del último periodo no prescrito.

- (ii) IS: se considerará, salvo que el contribuyente acredite que el inmueble ha sido adquirido con cargo a rentas declaradas o con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este impuesto, que el inmueble ha sido adquirido con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización.

La aplicación de lo dispuesto en cualquiera de los dos casos anteriores determinará la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con un 150 por ciento de la cuota íntegra resultante de la aplicación de lo detallado en los respectivos impuestos. Para la determinación de la cuota íntegra a efectos de esta sanción no se tendrán en cuenta las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de periodos anteriores o correspondientes al propio ejercicio regularizado.

14. Consulta de la DGT, de 4 de junio de 2013, sobre la consideración de infracción de la inclusión en el modelo 720 de bienes que el obligado tributario no está obligado a declarar

La DGT establece que la literalidad de la normativa sobre tipificación de conductas infractoras que implican un incumplimiento de la obligación de información no se puede extraer un pronunciamiento expreso sobre si es infracción la declaración de un bien que no debía incluirse en el modelo 720. No obstante indica la DGT que la mera incorporación a la declaración de este bien podría determinar la existencia de una información cuando menos inexacta que podría constituir, eventualmente, infracción tributaria, impidiendo la redacción de la norma que, en principio, se pueda excluir la responsabilidad infractora.

De nuevo la DGT, por remisión a la Ley General Tributaria, establece que la valoración de la concurrencia de los elementos determinantes de la existencia de una eventual infracción, objetivos y subjetivos, solo puede efectuarse en cada caso concreto y por la Administración gestora.

15. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 13 de enero de 2014, sobre la inscripción de una modificación estatutaria relativa a la disolución de una sociedad de responsabilidad limitada en caso de fallecimiento de los socios

La Dirección General analiza la licitud de una previsión estatutaria en cuya virtud se establece como causa de disolución de la sociedad de responsabilidad limitada la muerte de todos los socios actuales y cónyuges de los mismos. La Dirección General entiende que no existe ninguna cuestión estructural que impida que la duración de la sociedad de responsabilidad limitada se condicione a la vida de sus socios o de otras personas. El principio de autonomía de la voluntad, salvado el imprescindible contenido imperativo, permite que los socios refuercen, como es este caso, el carácter personalista de la sociedad al extremo de que la desaparición de los socios y sus cónyuges suponga la disolución de la misma.

16. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2013, sobre responsabilidad de los administradores por incumplimiento del deber de instar la disolución de una sociedad en fase de cumplimiento de convenio concursal

El Tribunal Supremo analiza la supuesta responsabilidad de los administradores por las deudas sociales derivada del incumplimiento de su obligación de instar la disolución de una sociedad dentro del plazo de cumplimiento del convenio aprobado en el seno del concurso, al concurrir

una situación en la que las pérdidas habían dejado reducido el patrimonio neto de la sociedad a una cantidad inferior a la mitad del capital social.

El Alto Tribunal absuelve a los administradores fundamentando su decisión en que, encontrándose el procedimiento concursal en fase de cumplimiento del convenio, no procede la aplicación de la normativa societaria en cuanto al deber de instar la disolución de la sociedad (normativa sobre la que basa su acción la demandante), siendo de aplicación la legislación concursal que es la que debe regir vigente el concurso. Así pues, de conformidad con dicha legislación, sólo si el deudor conoce la imposibilidad de cumplir los pagos comprometidos y las obligaciones contraídas con posterioridad a la aprobación del convenio, deberá solicitar la apertura de la fase de liquidación, la cual tendrá como efecto legal la disolución de la sociedad y, la eventual responsabilidad en que, en su caso, pudieran haber incurrido los administradores por no hacerlo, se dilucidaría en el seno de la sección de calificación del concurso.

Asimismo, el Tribunal Supremo aprovecha para reiterar que, concurriendo al mismo tiempo la situación de insolvencia; la cual origina el deber de instar la declaración de concurso; y la situación en la que las pérdidas dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social; la cual origina el deber de instar la disolución de la sociedad; prevalecerá aquélla sobre ésta.

17. Novedades en materia de Gobierno Corporativo de sociedades no cotizadas

En diciembre de 2013 se aprobó el Anteproyecto de ley por el que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo ("Anteproyecto"). Este Anteproyecto trae causa del Estudio sobre propuestas de modificaciones normativas de la Comisión de Expertos en materia de Gobierno Corporativo ("Informe de Expertos"), emitido con fecha 14 de octubre de 2013.

Si bien el referido Informe de Expertos contiene propuestas que en buena medida están formuladas para ser aplicadas a sociedades cuyas acciones cotizan en un mercado secundario oficial de valores, en relación con determinadas materias, amplía el ámbito subjetivo de su aplicación y extiende sus propuestas a sociedades no cotizadas.

Las propuestas de modificaciones normativas más relevantes que el Anteproyecto hace extensibles a la sociedad no cotizada afectan básicamente a la regulación de la junta general y del órgano de administración en este tipo de entidades, siendo estos los ámbitos en los que se plantean los problemas clásicos de gobierno corporativo.

17.1 Propuestas de modificaciones normativas en materia de Junta General

17.1.1 Modificaciones estatutarias

(i) Competencia de la junta general en asuntos de gestión

Se extiende a todas las sociedades de capital la facultad de la junta general de intervenir en la gestión social prevista hasta el momento, con carácter exclusivo, para las sociedades de responsabilidad limitada. En concreto, la propuesta de nueva redacción del artículo 161 de la Ley de Sociedades de Capital permitirá, salvo disposición contraria en los estatutos sociales:

- (a) Impartir instrucciones al órgano de administración.
- (b) Someter a su autorización la adopción de determinadas decisiones o acuerdos relativos a la gestión social por parte del referido órgano.

De esta forma, se pretende reforzar la función de la junta y fomentar el "activismo accionarial". Por consiguiente, aquellas sociedades, bien sean anónimas o limitadas, que quieran evitar la señalada intervención de la junta en la administración social, deberán contemplar expresamente en sus estatutos sociales una prohibición en este sentido.

(ii) Conflicto de intereses

El Anteproyecto propone extender la regulación vigente en materia de prohibición de derecho de voto en situaciones de conflicto de interés, prevista sólo para sociedades de responsabilidad limitada (artículo 190 de la vigente Ley de Sociedades de Capital), a las sociedades anónimas. Así, el socio no podrá hacer efectivo su derecho de voto cuando se trate de adoptar un acuerdo que tenga por objeto, entre otros, autorizarle a transmitir acciones o participaciones sujetas a una restricción legal o estatutaria, excluirle de la sociedad, liberarle de una obligación, etc.

(iii) Impugnación de acuerdos sociales

La propuesta de nueva redacción del artículo 206 de la Ley de Sociedades de Capital determina que estarán legitimados para impugnar los acuerdos sociales los socios que reúnan al menos el uno por ciento (1%) del capital social.

Los estatutos sociales podrán reducir el porcentaje de capital indicado y, en todo caso, los socios que no lo alcancen tendrán derecho al resarcimiento del daño que les haya ocasionado el acuerdo impugnado.

17.1.2 Otras novedades que no entrañan modificaciones estatutarias

(i) Votación separada de las propuestas de acuerdo

El Anteproyecto propone la incorporación de un nuevo artículo 201 bis a la Ley de Sociedades de Capital que tiene por objeto permitir a los socios expresar su voto de forma diferenciada respecto de aquellas materias que sean sustancialmente independientes y, en especial, los acuerdos relativos al nombramiento, ratificación, reelección o separación de cada administrador y, en los supuestos de modificación estatutaria, la votación autónoma de cada artículo o grupo de artículos no dependientes entre sí.

De esta forma, se trataría de poner fin a las distorsiones que pueden producirse en el ejercicio del derecho de voto en la junta como consecuencia de la agrupación de materias autónomas dentro de un mismo punto del orden del día.

(ii) Más novedades en materia de conflicto de intereses

Para supuestos de conflictos de interés distintos de los previstos en la propuesta de nueva redacción del artículo 190 de la Ley de Sociedades de Capital, se determina una presunción iuris tantum, es decir, salvo prueba en contrario, de infracción del

interés social en los casos en que el acuerdo social haya sido adoptado con el voto determinante del socio o socios incurso en dicho conflicto de interés.

Corresponderá a la sociedad o, en su caso, al socio afectado por el conflicto la carga de probar que el acuerdo es conforme con el interés social y al socio impugnante acreditar el conflicto de intereses.

De esta regla se exceptúan, entre otros, los acuerdos relativos al nombramiento, revocación y exigencia de responsabilidad de los administradores.

(iii) Adopción de acuerdos

En relación con el criterio de interpretación de las mayorías para la adopción de los acuerdos en las sociedades anónimas, la nueva redacción opta por el criterio general de la mayoría simple (el Informe de Expertos decía "mayoría relativa"). Por consiguiente, el señalado cómputo deberá efectuarse teniendo en cuenta únicamente los votos a favor frente a los adversos, lo que permite respetar plenamente la voluntad de los accionistas que, pese a asistir a la junta, deciden no participar en la adopción de la correspondiente decisión (bien porque se abstienen bien porque votan en blanco).

No obstante, como excepción al referido criterio de la mayoría simple, en los acuerdos a los que se refiere el artículo 194 de la Ley de Sociedades de Capital, si el capital presente o representado superase el 50%, bastará con que se apruebe por mayoría absoluta, esto es, los votos a favor deben representar más de la mitad de los votos presentes o representados en la junta general o, en otros términos, deben superar la suma de los votos en contra, los votos en blanco, las abstenciones y los votos nulos.

(iv) Derecho de información en la sociedad anónima

La propuesta de nueva redacción del artículo 197 de la Ley de Sociedades de Capital pretende concretar aquellos supuestos en los que facilitar información puede perjudicar el interés social. Así, cuando la información solicitada resulte innecesaria para la tutela de los intereses del accionista o existieran razones fundadas para considerar que el ejercicio del derecho de información responde a fines extrasociales o bien, circunstancias en las que la publicidad de determinada información perjudica a la sociedad o a las sociedades vinculadas.

Por otro lado, se establecerá que la vulneración del derecho de información durante la celebración de la junta no será causa de impugnación de la misma pero facultará al accionista a exigir el cumplimiento de las garantías derivadas del derecho de información y los demás perjuicios que se le hayan podido causar.

Por último, se hace responsable al accionista de los daños y perjuicios que pudieran derivarse del ejercicio abusivo o perjudicial de la información solicitada.

(v) Impugnación de acuerdos sociales

(a) Desaparece la distinción entre acuerdos nulos y anulables.

(b) Se incluye una nueva causa de impugnación consistente en la infracción de los reglamentos de la junta general o del consejo de administración.

- (c) La lesión del interés social, como causa de impugnación, tendrá lugar cuando un acuerdo, aun no causando daño al patrimonio social, se impone de manera abusiva por la mayoría para obtener un beneficio propio en detrimento injustificado de los demás socios.
- (d) Se incluyen los casos en los que no procederá la impugnación de acuerdos. Así, entre otros, cuando el acuerdo haya sido dejado sin efecto o sustituido válidamente por otro adoptado antes o después de interpuesta la demanda de impugnación, la infracción de requisitos no esenciales procedimentales para la convocatoria o constitución del órgano o para la adopción del acuerdo, incorrección o insuficiencia de información no esencial, etc.
- (e) Conforme a la propuesta de nueva redacción del artículo 205 de la Ley de Sociedades de Capital, la acción de impugnación caducará en el plazo de un (1) año, de manera que se amplía el plazo de cuarenta (40) días previsto en la redacción vigente. Quedan exceptuados de esta regla los acuerdos que por sus circunstancias, causa o contenido resultaren contrarios al orden público, que no caducarán ni prescribirán.
- (f) Se especifica que estarán legitimados para impugnar los acuerdos sociales los socios que hubieran adquirido la condición de tales con anterioridad a la convocatoria de la junta.

17.2 Propuestas de modificaciones normativas en relación con el órgano de administración

17.2.1 Modificaciones estatutarias

(i) Frecuencia de las sesiones

Se propone la introducción de un nuevo apartado 3 en el vigente artículo 245 de la Ley de Sociedades de Capital, estableciendo un mínimo de cuatro (4) reuniones anuales para los consejos de administración de las sociedades de capital.

(ii) Remuneración

El Anteproyecto propone la introducción de modificaciones en la regulación de la remuneración de los administradores de las sociedades de capital (artículos 217, 218 y 219 de la Ley de Sociedades de Capital) que inciden (i) en su adecuación al mercado en el que opera y la situación económica de la sociedad "en cada momento"; (ii) en el procedimiento para la adopción del acuerdo correspondiente que prevenga el eventual conflicto de intereses de los que intervengan y (iii) en la transparencia de la remuneración.

Así, de acuerdo con el Informe de Expertos, se propone la inclusión de referencias programáticas que deberán inspirar las decisiones sobre la remuneración de los administradores, en concreto, en cuanto a que debe ser razonable, acorde con la situación económica de la sociedad y con las funciones y responsabilidades atribuibles a los consejeros. En particular, se propone la distinción entre el sistema de remuneración de los administradores por sus funciones como administradores y el de aquellos que, además, desempeñen funciones ejecutivas (por ejemplo, consejero delegado).

El Anteproyecto, haciéndose eco de la propuesta del Informe de Expertos, plantea, entre otras, las siguientes modificaciones que deberán plasmarse en los estatutos sociales si el cargo de administrador no es gratuito:

- (a) La remuneración de los administradores por su condición de tales deberá:
- Guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables.
 - Estar orientada a promover la rentabilidad, sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos o la recompensa de malos resultados.
 - Incluir los conceptos retributivos que los administradores deberán percibir y que podrán consistir, entre otros, en una asignación fija, dietas, participación en beneficios, etc.
 - Limitarse a la cantidad máxima anual aprobada por la junta general.
 - Distribuirse entre los distintos administradores mediante acuerdo entre ellos, y, en el caso del consejo de administración, por decisión del órgano, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.
 - Limitarse al porcentaje máximo establecido en los estatutos sociales en caso de que el sistema de retribución contemple la posibilidad de una remuneración mediante participación en beneficios.
- (b) Remuneración de administradores con funciones ejecutivas

El Informe de Expertos, dada la trascendencia del régimen de retribución de los administradores que desempeñen funciones ejecutivas en el consejo de administración, ha considerado necesario que se prevea una regulación específica en la que se introduzcan las cautelas apropiadas, como la exigencia de mayoría reforzada o la abstención de los consejeros interesados y la previsión de que el consejo de administración se circunscriba necesariamente en su actuación a las decisiones que, en su caso -ya que su intervención no es obligatoria en sociedades no cotizadas-, adopte la junta. El Anteproyecto ha acogido esta sugerencia pero, dado que no implicará necesariamente una modificación estatutaria, se analiza con más detalle en el apartado siguiente.

17.2.2 Otras novedades que no entrañan modificaciones estatutarias

(i) Deber de diligencia

El Anteproyecto completa la regulación vigente, contenida en el artículo 225 de la Ley de Sociedades de Capital, estableciendo que es necesario aplicar el deber de diligencia de manera diferenciada en atención a la naturaleza del cargo y a las funciones encomendadas a cada administrador. A tal efecto, los administradores deberán tener la dedicación adecuada y adoptar las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad.

Asimismo, se prevé explícitamente el deber de los administradores de exigir y el derecho de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que les sirva para el cumplimiento de sus obligaciones.

Por último, se incluye un nuevo artículo 226 de la Ley de Sociedades de Capital que tiene por objeto proteger la discrecionalidad empresarial en el ámbito estratégico y en las decisiones informadas (business judgement rule).

(ii) Deber de lealtad

El Anteproyecto plantea también una reforma en el catálogo de obligaciones derivadas del deber de lealtad y las conductas desleales. Asimismo, la sanción por la infracción de este deber se extiende a la obligación de devolver a la sociedad el enriquecimiento injusto obtenido por el administrador.

Por otro lado, explicita que el régimen de este deber de lealtad y la responsabilidad por su infracción es imperativo y, por lo tanto, no serán válidas las disposiciones estatutarias que lo limiten, sin perjuicio de que, con carácter excepcional, se puedan acordar dispensas de las prohibiciones contempladas en la Ley de Sociedades de Capital.

Por último, cabe destacar que se establece que, al margen de la acción de responsabilidad, la infracción del deber de lealtad podrá acarrear el ejercicio de las acciones de impugnación, cesación, remoción de efectos y, en su caso, anulación de los actos y contratos celebrados por los administradores.

(iii) Responsabilidad de los administradores

- (a) Se incluye dolo o culpa como presupuesto para la responsabilidad de los administradores. La culpabilidad se presumirá una vez que se haya probado la ilicitud de la conducta.
- (b) Se define la figura del administrador de hecho como la persona que en la realidad del tráfico desempeña sin título, con un título nulo o extinguido o con otro título, las funciones propias del administrador, o como, en su caso, aquella persona bajo cuyas instrucciones pudieran estar acostumbrados a actuar los administradores de la sociedad (administrador oculto).
- (c) Se extiende el régimen de responsabilidad de los administradores cuando no haya delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, a la persona que tenga atribuidas facultades de alta dirección de la sociedad o a la persona física designada como representante del administrador persona jurídica. En este caso, la persona física responderá solidariamente con la persona jurídica.
- (d) Se facilita la interposición de la acción social de responsabilidad reduciendo la participación necesaria para obtener legitimación y permitiendo, en los casos de infracción del deber de lealtad, su interposición directa, sin necesidad de esperar a que se pronuncie sobre ello la junta general.
- (e) La acción de responsabilidad contra los administradores, sea social o individual, prescribirá a los cuatro (4) años, a contar desde el día en que hubiera podido ejercitarse.

(iv) Facultades indelegables

Se establece un listado de facultades indelegables del consejo de administración, correspondiendo las mismas a las decisiones relativas al núcleo esencial de la gestión y supervisión de la sociedad.

(v) Contrato en caso de delegación de facultades del consejo de administración

Se propone la modificación del artículo 249 de la Ley de Sociedades de Capital para establecer que se celebre un contrato entre la sociedad y el miembro del consejo de administración que ha sido nombrado como consejero delegado o a quien han sido atribuidas funciones ejecutivas en virtud de otro título.

El contrato de referencia debería ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras (2/3) partes de sus miembros, incorporándose como anejo al acta de la sesión. En el contrato se deberían detallar todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluida, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en sus funciones y las cantidades que abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro.

Más información:

Juan Luis Falcón

Socio responsable del grupo de
Empresa Familiar
juan.luis.falcon@garrigues.com
T +34 91 514 52 00

Manuel Pavón

Socio responsable de Consultoría de
Empresa Familiar
manuel.pavon@garrigues.com
T +34 93 253 37 00