

Newsletter Empresa Familiar

España

GARRIGUES

Noviembre 2024

ÍNDICE

1. ARTÍCULOS

- 1.1 **¿A quién corresponde nombrar o destituir al equipo directivo en una empresa familiar?**
- 1.2 **La fiscalidad de los incentivos vinculados a la desinversión en empresas familiares**
- 1.3 **Cautelas a tener en cuenta cuando se acude a la donación como un instrumento de sucesión empresarial**
- 1.4 **La empresa familiar ante la anunciada subida de los impuestos patrimoniales**

2. SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

2.1 Mercantil y civil

- 2.1.1 La separación de hecho seria y prolongada en el tiempo impide considerar los bienes adquiridos con posterioridad como gananciales
- 2.1.2 El “test de relevancia” y su aplicación en el contexto de la impugnación de acuerdos sociales por la vulneración del derecho de información
- 2.1.3 Los derechos del usufructuario no pueden quedar vacíos de contenido
- 2.1.4 A efectos de convocar junta general el envío por correo certificado y la remisión por burofax con certificación de texto y acuse de entrega se consideran vías absolutamente equivalentes
- 2.1.5 Reproducir parcialmente un artículo de la ley en los estatutos sociales y omitir un apartado de obligado cumplimiento no implica su exclusión automática
- 2.1.6 Para que un apoderado general pueda conferir facultades de sustitución el primer poderdante tiene que haberlo autorizado explícitamente en el poder originario

- 2.1.7 Cuando la sociedad no esté obligada a auditar las cuentas anuales, los administradores sociales podrán nombrar auditor voluntario sin menoscabar el derecho que asiste a la minoría a solicitar dicho nombramiento del registrador mercantil
- 2.1.8 La adición o supresión de una actividad supone una modificación sustancial del objeto social

2.2 Tributario

- 2.2.1 IP. – Si la Administración determina que los rendimientos obtenidos por una sociedad corresponden realmente a su socio, se debe modificar el valor de la sociedad en el IP por el principio de regularización íntegra
- 2.2.2 ISD. - Si no se ha presentado liquidación del ISD por la adquisición de la nuda propiedad, **sólo** se pueden aplicar las reducciones que correspondan a la consolidación del dominio
- 2.2.3 ISD. - La Administración no puede asumir unilateralmente la competencia de exacción del ISD sobre un contribuyente sin haber promovido el correspondiente cambio de domicilio fiscal del obligado tributario
- 2.2.4 ISD. - El ISD por la consolidación del dominio en bienes adquiridos por herencia se debe liquidar según la normativa vigente cuando se adquirió la nuda **propiedad**
- 2.2.5 IP. - El **Tribunal** Supremo resolverá si los contribuyentes por obligación real pueden aplicar el límite renta-patrimonio
- 2.2.6 ISD. - El **Tribunal** Supremo determinará cuál es la fecha de devengo del Impuesto sobre Sucesiones en una sucesión regida por un testamento ológrafo
- 2.2.7 ISD. - El Tribunal Supremo se pronunciará sobre cuál es el parentesco que se debe tener **en** cuenta en una sucesión, en la que aplica la sustitución vulgar por renuncia pura, simple y gratuita del legatario
- 2.2.8 ISD. - Aplicar la normativa autonómica en la sucesión de un no residente no es una opción tributaria y se puede solicitar mediante la rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada

- 2.2.9 ISD. - Es procedente la deducción por doble imposición internacional cuando se acredite que el pago del 'Estate Tax' estadounidense se hace a cargo de la herencia yacente
- 2.2.10 IS. - La concurrencia en la misma persona del cargo de administrador en la sociedad matriz y en sus sociedades participadas permite concluir que la sociedad matriz dirige y gestiona sus filiales
- 2.2.11 ISD. - No está sujeta por obligación real en España la tenencia de productos financieros extranjeros cuando una sociedad española actúa como intermediaria, sin que dichos productos financieros estén bajo su custodia en depósito
- 2.2.12 IP. – Aunque una sociedad de capital riesgo opte por cumplir el coeficiente obligatorio desde el inicio de sus operaciones, sus participaciones en otras entidades no se detentan para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias
- 2.2.13 IP. - Un fondo inmobiliario de tipo cerrado de origen y regulación portuguesa (FIC) que se dedica al arrendamiento de inmuebles puede realizar actividad económica, y no tener la consideración de valor
- 2.2.14 IP. - Para valorar un inmueble adquirido en dos herencias distintas se debe utilizar el valor asignado en cada herencia, y compararse con el valor catastral vigente en cada ejercicio
- 2.2.15 ISD. - La aportación a una 'holding' de unas participaciones adquiridas por donación no se considera incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que se mantenga su valor, y la exención en el IP
- 2.2.16 IP. – A efectos de aplicar el régimen de empresa familiar, no es condición 'sine qua non' que una entidad 'holding' forme parte del órgano de administración de su filial para considerar que dirige y gestiona su participación en ella
- 2.2.17 ISD. - A la transmisión de la nuda propiedad de participaciones mediante un pacto sucesorio de presente sujeto a derecho civil aragonés no le aplica la reducción de empresa familiar

1. ARTÍCULOS

1.1 ¿A quién corresponde nombrar o destituir al equipo directivo en una empresa familiar?

Ernesto Rey y Nicolás Cobo del Prado

El nombramiento y destitución del equipo directivo y las condiciones básicas de sus contratos son competencia exclusiva e indelegable del órgano de administración, incluso aunque se haya nombrado un consejero delegado profesional con amplias facultades.

En las sociedades familiares es común que los miembros de la familia quieran participar o incluso decidir acerca de quiénes tienen que ocupar los puestos clave al frente de la empresa. Y no hablamos exclusivamente de la condición de consejero delegado, sino también de los cargos directivos generales. Esto puede entrar en conflicto precisamente con la figura del consejero delegado, quien legítimamente puede tener interés en configurar su equipo directivo más cercano.

En nuestra práctica con sociedades en las que el consejo de administración está formado en su mayoría por personas que forman parte de la familia en convivencia con un consejero delegado profesional no familiar, se plantea la cuestión relativa a la competencia orgánica para designar y destituir al equipo directivo, así como para establecer las condiciones básicas de sus contratos de alta dirección –incluyendo, en particular, su retribución–; y más concretamente, si esta facultad puede ser ejercitada por el consejero delegado. La respuesta a esto último, como veremos a continuación, ha de ser negativa.

Competencia orgánica del consejo de administración

Como punto de partida, la designación y remoción del equipo directivo en la empresa familiar está comprendida en la gestión y la representación social, reservada por ley, como regla general, al órgano de administración, sea cual sea su estructura.

La cuestión se plantea cuando el órgano de administración adopta la forma de un consejo que, además, ha delegado algunas de sus facultades en una o varias de las personas que lo integran. En otras palabras, es frecuente que un consejo integrado en su mayor parte por personas que forman parte de la familia haya optado por nombrar un consejero delegado con facultades más o menos amplias según el caso. ¿Puede este consejero delegado, en muchas ocasiones profesional y ajeno a la familia, nombrar al equipo directivo y fijar sus condiciones básicas sin la aprobación del consejo?

En la práctica, la delegación de facultades del consejo puede realizarse con carácter general –comprendiendo todas las legal y estatutariamente delegables–. No obstante, la propia Ley de Sociedades de Capital (LSC) establece ciertos límites: (i) como es lógico, no pueden delegarse más competencias que aquellas cuya titularidad se ostenta, y (ii) no resultan delegables, por su naturaleza, las facultades personalísimas ni las legalmente indelegables.

Facultades indelegables: especial mención al nombramiento y destitución del equipo directivo

A partir de la reforma operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, la LSC incorpora en su artículo 249 bis un listado de facultades que el consejo de administración no puede delegar en ningún caso. Este listado incluye desde las más elementales (determinación de las políticas

y estrategias generales de la sociedad, o la propia organización y funcionamiento del órgano gestor), hasta otras facultades más concretas. Un total de 12 facultades que reflejan la importancia progresivamente mayor que a nivel legislativo ha ido adquiriendo esta materia, que ha evolucionado desde el régimen anterior que únicamente establecía como indelegables dos facultades –que, hoy en día, aún lo son–, como (i) la formulación de las cuentas anuales, y (ii) las facultades que la junta general hubiera delegado en el consejo de administración.

Como parte integrante de este nuevo listado, el artículo 249 bis de la LSC, apartado h), se refiere a la facultad para “[e]l nombramiento y destitución de los directivos que tuvieran dependencia directa del consejo o de alguno de sus miembros, así como el establecimiento de las condiciones básicas de sus contratos, incluyendo su retribución”.

La norma es clara, por tanto, al reservar al consejo, de forma exclusiva y sin posibilidad de delegación, la designación y cese de las personas integrantes del equipo directivo, así como la determinación de las condiciones esenciales de su relación profesional con la compañía, con especial mención a su retribución. Esta es una cuestión pacífica en la doctrina, y también se traduce en la práctica inexistencia de pronunciamientos judiciales que la aborden directa y detalladamente, siendo lo más habitual que los tribunales den por sentado que se trata de una facultad incuestionablemente indelegable.

Partiendo de lo anterior, el personal directivo de la empresa familiar encaja de pleno en el objeto del artículo 249 bis.h) de la LSC, en la medida en que su autonomía y responsabilidad “plenas” se ven limitadas por los criterios e instrucciones directas que reciben del consejo. A estos efectos, también resulta relevante el apartado a) del artículo 249 bis de la LSC, que reserva en todo caso al consejo de administración las labores de supervisión de la actuación tanto de los directivos que hubiera designado como del propio órgano delegado en sí mismo.

Es decir, siguiendo con nuestro ejemplo, aunque existiera una delegación genérica a favor de un consejero delegado profesional no familiar, subsistiría para el consejo, integrado por personas que forman parte de la familia, el deber de verificar que las actuaciones del consejero delegado se ajustan al estándar legalmente exigible, lo que en todo caso implicará el conocimiento sobre los asuntos que haya llevado a cabo en el desempeño de su cargo, pudiendo el consejo corregir cualquier desviación que pudiera advertirse (responsabilidad *in vigilando*). No obstante, ¿qué ocurre si el consejero delegado ya ha adoptado una decisión en esta materia sin pasar por el consejo? ¿Cabe alguna excepción a la regla de indelegabilidad?

Una excepción -a medias- en el régimen de las sociedades cotizadas

En el ámbito de las sociedades cotizadas podemos encontrar una excepción a la regla anterior que, en realidad, juega a favor de la idea de indelegabilidad en la generalidad de las sociedades familiares.

En este régimen especial, solo aplicable a las empresas familiares cotizadas, la LSC (artículo 529 ter) replica la prohibición de delegar las facultades del artículo 249 bis de la LSC e incorpora diez facultades adicionales. No obstante, llama la atención la previsión de una excepción que permite la toma de decisiones por un consejero delegado por razones de urgencia (artículo 529 ter, 2º): “Cuando concurren circunstancias de urgencia, debidamente justificadas, se podrán adoptar las decisiones correspondientes a los asuntos anteriores por los órganos o personas delegadas, que deberán ser ratificadas en el primer Consejo de Administración que se celebre tras la adopción de la decisión”.

Es decir, el legislador, pese a haber previsto en las sociedades cotizadas la posibilidad de que el consejero delegado pueda ejercitar facultades indelegables (incluido nombrar o cesar a las personas integrantes del equipo de dirección), cuando (i) concurren razones de urgencia, y (ii) dichas razones sean debidamente justificadas, ha supeditado en todo caso la excepción anterior al necesario conocimiento y ratificación (expresa aprobación) posterior por el primer consejo de administración que se celebre tras la adopción de la decisión.

Una aplicación sorprendente de este régimen especial lo encontramos en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia núm. 2115/2022, de 5 de mayo, que resuelve un supuesto donde el director general de una sociedad fue cesado de su cargo, adoptando esta decisión el presidente ejecutivo por razones de urgencia, e informándose al consejo en su siguiente reunión. En dicha resolución, la Sala desestima uno de los motivos del recurso fundamentado en la infracción del artículo 249 bis.h) de la LSC al entender que la decisión del presidente fue posteriormente sometida al consejo en la siguiente reunión, “sin que se hubiera dejado sin efecto por el consejo, por lo que se entiende que se confirmó”. Es decir, curiosamente la Sala se apoya en la excepción prevista en el artículo 529 ter, 2º de la LSC para las sociedades cotizadas que aplica en este caso a una sociedad anónima con acciones admitidas a negociación en un Sistema Multilateral de Negociación como es BME Growth (a las cuales no les resulta de aplicación el mencionado artículo 529 ter, conforme a la Disposición Adicional decimotercera de la LSC). Curiosidad esta que, en ningún caso, resulta contraria a la indelegabilidad general de la facultad del consejo que constituye el objeto de estas líneas.

En definitiva, se puede afirmar que el nombramiento y destitución del equipo directivo en una empresa familiar, así como la determinación de las condiciones básicas de sus contratos, incluyendo, en particular, su retribución –tanto fija como variable–, es competencia exclusiva e indelegable del órgano de administración; y ello incluso en aquellas sociedades donde se haya designado un consejero delegado profesional con amplias facultades. Por tanto, la decisión del consejero delegado de nombrar o destituir a las personas integrantes del equipo directivo no vinculará a la sociedad, estando dicha decisión en manos del consejo de administración sin excepción, a quien corresponde, además, en todo caso, la supervisión de la actuación del consejero delegado.

1.2 La fiscalidad de los incentivos vinculados a la desinversión en empresas familiares

Mónica Sevilla

Este tipo de incentivos se podrían beneficiar del tratamiento de rentas irregulares, en función del tiempo transcurrido entre su oferta a los directivos y el momento en que son exigibles; y su gasto es deducible en el Impuesto sobre Sociedades, según ha confirmado la DGT recientemente.

Los incentivos vinculados al valor de las compañías han dejado de ser una herramienta retributiva exclusiva de sociedades cotizadas o participadas por fondos de inversión.

Partiendo de las mejores prácticas retributivas, cada vez es más común que empresas familiares concedan incentivos a sus directivos vinculados al valor de la sociedad con el objetivo de aumentar su compromiso con el desempeño de la sociedad a largo plazo y alinear los intereses de los directivos con los de los accionistas.

El devengo del incentivo suele estar ligado a una operación corporativa, como la venta de la sociedad, la admisión a cotización de sus acciones en un mercado de valores o la incorporación al accionariado de un socio inversor. Ello permite maximizar el valor de la sociedad en un momento crucial tanto para la sociedad como para la familia y, además, permite medir objetivamente el incremento de valor de la sociedad, como base para calcular el importe del incentivo, compartiendo con los directivos parte de la liquidez obtenida en la operación.

No obstante, empieza a ser habitual que empresas familiares, sin tener previsto en el medio plazo una operación corporativa, concedan a sus empleados clave un incentivo que les permita participar del aumento de valor de la sociedad durante un determinado periodo de tiempo. En estos casos es fundamental establecer el método de cálculo del aumento de valor de la sociedad, así como evaluar si la sociedad dispondrá de la financiación necesaria para pagar el incentivo, dado que no se dispondrá de una valoración de la sociedad por un tercero y no se habrá realizado ninguna operación que genere liquidez con la que pagar a los directivos el incentivo devengado.

El diseño de este tipo de incentivos con antelación suficiente, estableciendo los términos y condiciones para tener derecho a su cobro, es clave para conseguir los objetivos perseguidos con su implantación.

Por su parte, una vez se reciba el incentivo, este tributará como rendimiento del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y estará sujeto a la correspondiente retención. Si el incentivo se hubiera concedido con más de dos años de antelación a la fecha en que resulte exigible, el directivo podrá aplicar una reducción del 30% de su importe, sobre una base máxima de 300.000 euros, siempre que:

- (i) en los cinco años anteriores no hubiera aplicado la reducción a otros rendimientos del trabajo generados en más de dos años (sin considerar a estos efectos las indemnizaciones por extinción de la relación laboral), y
- (ii) la totalidad del incentivo se cobre en un único período impositivo.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades estaremos ante un gasto deducible, tal y como ha reconocido reiteradamente la Dirección General de Tributos (DGT), entre otras, en sus recientes resoluciones vinculantes V2045-24, V2047-24 y V2049-24, de 25 de septiembre de

2024, en las que se analiza el caso de la deducibilidad de incentivos a largo plazo concedidos por una sociedad a sus directivos vinculados a la obtención de un precio mínimo de venta de la sociedad por parte de los accionistas en la fecha de concesión del incentivo y en los que se exigía a los directivos cumplir con un requisito de permanencia (requisito este cuyo cumplimiento, de hecho, abunda en la contribución del directivo en el incremento del valor de la sociedad, es decir, en el objetivo del incentivo); todo ello con independencia de que la deducción del gasto, por su importe, pueda llegar a generar bases imponibles negativas.

Recordemos que el gasto será deducible en el periodo impositivo en que se aplique la provisión contabilizada o se destine el gasto a su finalidad.

Es esencial, en cualquier caso, que, para alcanzar los objetivos deseados con la implantación de este tipo de incentivos, estos se diseñen adecuadamente, garantizando con ello la motivación, atracción y retención del talento, así como que los incentivos reciban (en la sociedad y el directivo) el tratamiento tributario que corresponda.

1.3 Cautelas a tener en cuenta cuando se acude a la donación como un instrumento de sucesión empresarial

Raquel Carrillo

La anticipación de la sucesión empresarial a través de una donación puede ser una solución adecuada, pero si queremos garantizar una sucesión sin conflictos es importante tener en cuenta las cautelas necesarias.

La donación puede ser un instrumento útil para anticipar la sucesión de la empresa familiar evitando así los posibles conflictos entre los herederos que puede generar la apertura de la herencia o la falta de continuidad en la gestión empresarial si no se involucra a tiempo a la siguiente generación. Sin embargo, esta figura jurídica puede plantear problemas si no se toman las precauciones necesarias, especialmente si el donante tiene otros hijos o descendientes que puedan tener derechos legitimarios o expectativas sucesorias sobre la empresa o el patrimonio donado.

Cuando el empresario se plantee la transmisión en vida de parte de su patrimonio a todos o a alguno de sus hijos a través de una donación, es preciso que no olvide que existe una compleja institución de derecho sucesorio en nuestro Código Civil (dejando a un lado los regímenes forales) por la que, el heredero legitimario que haya recibido una donación u otra liberalidad a título gratuito en vida del causante debe integrar en la herencia dichas atribuciones patrimoniales, que se considerarán en ese momento, salvo que el causante haya dispuesto lo contrario, recibidas a cuenta de su porción hereditaria. Esto significa que la donación realizada se considera siempre un anticipo de la herencia y se debe tener en cuenta a la hora de repartir el patrimonio entre todos los herederos, salvo que se haya dispuesto lo contrario -es la denominada institución de la colación-.

La finalidad de la colación es garantizar la igualdad entre los herederos forzosos y evitar el perjuicio de unos en beneficio de otros, impidiendo que a través de donaciones a los legitimarios-herederos se quiebre la igualdad entre ellos, no porque no puedan suceder desigualmente sino porque se presume que no es ésta la intención del causante-donante, es decir, se presume que la intención del testador, a pesar de haber favorecido por donación a alguno de sus hijos, en última instancia, era darle el mismo trato que a sus hermanos.

Dicho esto, puede que el donante quiera un trato no igualitario entre sus hijos, por lo que puede establecer una dispensa de la obligación de colacionar, que tendrá como límite siempre la prohibición del perjuicio de las legítimas que garantiza nuestro Código Civil, pues la dispensa de colación de la donación no obsta que se compute su cuantía para calcular la legítima de todos los herederos forzosos.

Ahora bien, esta dispensa de colacionar, como ha manifestado de forma reiterada nuestro Tribunal Supremo, ha de ser declarada con expresiones claras e indudables, pues si realmente el donante quiere beneficiar a uno de sus herederos debería expresar en los instrumentos jurídicos que están a su alcance (contrato de donación o testamento) el tratamiento que debe seguirse para determinar el efecto que dicha donación tendrá en el momento de la apertura de la sucesión. Se hace por tanto necesario exteriorizar dicha voluntad que habrá de ser respetada en todo caso en el momento de la sucesión. Ahora bien, exteriorizada la dispensa de colación, no puede olvidarse que dicha dispensa es revocable en cualquier momento.

Adicionalmente, cabe recordar que las normas sobre la colación no tienen carácter imperativo, por lo que el donante puede regular el funcionamiento de dicha institución de la manera que considere más conveniente en relación con los intereses buscados. Y esta regulación alcanza

no sólo a determinar el carácter colacionable o no de la donación, sino que pueden establecerse reglas concretas sobre la colación en sí misma, como, por ejemplo, i) el orden de los tercios respecto de los que debe detrarse la donación efectuada en el supuesto de que exista un exceso en la cuantía recibida, bien primero al de libre disposición y después al de mejora o al contrario, ii) la forma en la que debe abonarse el exceso en el caso de que lo hubiese (en metálico, entregando la misma cosa donada, etc.) o iii) la valoración de los bienes donados que han de colacionarse distinta de la establecida en el Código Civil.

Así llegamos a uno de los aspectos más relevantes y conflictivos de la colación que es la valoración de la cosa donada. Si el valor del bien donado no se determina correctamente, puede generar disputas entre los herederos que pueden ejercer el derecho a pedir la reducción de la donación por entender perjudicadas sus legítimas.

La regulación del Código Civil en este punto es bastante escueta y no da solución a muchos de los problemas que pueden plantearse en la valoración de una donación de empresa familiar. El único precepto que se refiere a esta cuestión es el artículo 1.045 que dispone lo siguiente: “No han de traerse a colación y partición los mismos bienes donados, sino su valor al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios”. Y añade que “el aumento o deterioro físico posterior a la donación y aun su pérdida total, casual o culpable, será a cargo y riesgo o beneficio del donatario”.

Se establece, por tanto, que la cosa donada se ha de estimar por el valor que tenga al tiempo en que “se evalúen los bienes hereditarios”, que, por regla general, coincide en el tiempo con la partición de la herencia. Por lo tanto, es importante tener en cuenta que no se colaciona el valor que tenía lo donado en el momento de la donación, sino que ha de colacionarse la cosa donada por su valor actual, pero se evaluará hoy tal y como se recibió entonces y, por tanto, sin tener en cuenta las transformaciones que haya podido experimentar desde aquel momento.

Centrándonos en el ámbito de la donación de una empresa familiar, la doctrina y la jurisprudencia sobre la materia suelen determinar que, si se produce un aumento de valor desde el momento de la donación debido al trabajo y esfuerzo del donatario, la plusvalía es en beneficio de éste, debiendo entender en ese supuesto que únicamente se trae a colación la valoración del bien al tiempo de la donación con la pertinente actualización financiera por el tiempo transcurrido desde entonces.

Donación de una empresa

En el caso de la donación de una empresa o de una parte de ella, la valoración puede ser muy compleja y controvertida, ya que depende de múltiples factores y puede variar significativamente entre el momento de la donación y el de la muerte del donante, por razones internas o externas a la actividad empresarial. Como no pasa desapercibido, probar que el incremento de valor se debe exclusivamente al esfuerzo del donatario y no a causas externas como la evolución del mercado o las perspectivas de crecimiento que ya pudieran existir en el momento de la donación, se hace una cuestión difícil que, sin lugar a duda, podrá provocar conflictos entre los herederos si no se han visto beneficiados igualmente por la donación.

Por ello, es conveniente que el instrumento de donación documente el valor de la empresa o de la parte donada en el momento de la donación con criterios objetivos y razonables, que puedan ser aceptados por los demás herederos o, en su caso, por los tribunales, pudiendo ser aconsejable igualmente que el donante prevea en el acto de la donación o en su testamento la forma de actualizar el valor de la empresa o de la parte donada al tiempo de su muerte, teniendo en cuenta las posibles variaciones que puedan afectar a su valoración.

Llegados a este punto, si por efecto de la colación el donatario supera la cuota que le corresponde en la herencia sin que existan en el caudal bienes suficientes para compensar al resto de herederos, debe procederse a la compensación por parte de aquel que ha tomado de más, restitución que puede hacerse *in natura*, con los mismos bienes donados, o con bienes de distinta naturaleza, incluido el metálico.

En esta obligación de pago de las compensaciones se pueden originar nuevamente graves disputas entre los herederos, por lo que cobran de nuevo especial relevancia las previsiones que al respecto pueda haber establecido el donante causante en los diversos instrumentos jurídicos que tiene a su alcance.

Hechas o no todas las previsiones a las que nos hemos referido en el presente artículo, no podemos olvidar tampoco la figura del albacea como persona designada por el testador para cumplir su última voluntad y velar por la conservación y administración de los bienes hereditarios hasta que se entreguen a los herederos.

Una de las facultades que puede conferir el testador al albacea es la de intervenir en la colación de las donaciones, para resolver las dudas o controversias que puedan surgir entre los herederos sobre el valor de las cosas donadas, el modo de colacionarlas y la forma de compensarlas. Esta facultad puede ser útil para agilizar y facilitar el proceso de colación, evitando los litigios y los retrasos que pueden perjudicar al patrimonio hereditario y a la continuidad de la empresa.

Por ello, es importante que el testador delimite bien el alcance y los límites de la facultad del albacea en la colación, y que designe a una persona de su confianza, que tenga conocimientos y experiencia en el ámbito empresarial y que respete su voluntad y la legítima de los herederos.

1.4 La empresa familiar ante la anunciada subida de los impuestos patrimoniales

Jorge Gómez de Membrillera

El anunciado incremento del IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio (y, con ello, el Impuesto de Solidaridad de Grandes Fortunas) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (e incluso la posibilidad de implantación de un impuesto global mínimo sobre el patrimonio), puede hacer recomendable, entre otras actuaciones, la revisión del patrimonio familiar para garantizar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma para la aplicación de las exenciones de la empresa familiar.

La prensa española se ha hecho eco en las últimas semanas de la posible subida de los impuestos patrimoniales anunciada por el Gobierno de España, que podría consistir, según se viene anunciando, en lo siguiente:

- (a) El incremento de los tipos impositivos aplicables a los **tramos estatales de las bases general y del ahorro del IRPF**, lo que incrementaría la carga tributaria de todas las rentas en este impuesto (dividendos, intereses, plusvalías, rentas del trabajo o de la actividad económica, etc.).
- (b) La posible reducción del mínimo exento del **Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas -ISGF**. (y previsiblemente del **Impuesto sobre el Patrimonio -IP-** en aquellas comunidades autónomas que han replicado el mínimo exento del ISGF) que actualmente se encuentra fijado en tres millones de euros, lo que ampliaría notablemente el número de personas que deberían tributar por IP o ISGF.
- (c) Por otro lado, tras la convalidación del ISGF por el Tribunal Constitucional, parece que se podría utilizar este precedente para crear un **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) mínimo estatal**.

Recordemos que el ISGF es un impuesto estatal que, en la práctica, por su configuración, solo genera cuota a pagar en las comunidades en las que el Impuesto sobre el Patrimonio esté bonificado, lo que ha generado ajustes en distintas normativas autonómicas (por ejemplo, en Madrid, en Andalucía o en Murcia) para que la recaudación quedara en éstas. La armonización en el ISD podría consistir en el establecimiento de un tributo estatal similar al ISGF para herencias que superaran un determinado umbral (herencias que, excluida la vivienda habitual, superen un importe mínimo).

Además, en el ámbito internacional, Brasil, en su presidencia del G20, ha propuesto un impuesto global mínimo del 2% sobre la riqueza de determinados contribuyentes (aquellos con un patrimonio de más de 1.000 millones de dólares) para fomentar la redistribución fiscal y combatir la desigualdad económica mundial, complementando las negociaciones sobre la tributación de la economía digital y el impuesto corporativo mínimo del 15% para multinacionales.

Ante esta situación, parece prudente analizar si procede adoptar algunas de las siguientes medidas, siempre y cuando tengan sentido económico y sean compatibles con la situación de cada familia y/o entidad, más allá de las consecuencias tributarias que puedan derivarse de ellas:

- (a) En aquellos casos en los que proceda, revisar la estructura del patrimonio personal y empresarial para garantizar el cumplimiento de la exención prevista en la normativa del IP para la empresa familiar. Del cumplimiento de los requisitos de esta exención

depende, no solo la tributación de los socios de la empresa familiar en el IP (y, por tanto, en el ISGF) o en el ISD, sino también el mantenimiento de ciertos beneficios tributarios que se hubieran podido aplicar en el pasado (i.e. en las donaciones de participaciones en la empresa familiar). La realización de este análisis pormenorizado, adaptado a la empresa y a la familia, puede llevar a adoptar decisiones relacionadas, por ejemplo, con la propia estructura societaria, con las políticas de inversión, con las remuneraciones o con la distribución de dividendos, etc.

- (b) Analizar la posibilidad de anticipar la realización de determinadas donaciones, atendiendo a las circunstancias concretas de la familia, tomando en consideración también, entre otras cuestiones:
 - (i) La residencia de donantes y donatarios.
 - (ii) Las implicaciones en el IRPF del donante y en el ISD del donatario.
 - (iii) Los efectos en los límites renta-patrimonio de donantes y donatarios.

Y todo ello teniendo en cuenta la posible aceptación de las medidas que se adopten en el control de la empresa familiar.

- (c) Revisar la política de distribución de dividendos y obtención de rentas, tanto en sede de sociedades como en los socios personas físicas, sin perder de vista su potencial impacto en el límite conjunto renta-patrimonio.
- (d) Finalmente, analizar las reglas de integración y compensación de las rentas positivas y negativas en el IRPF, así como revisar la posibilidad de realizar actuaciones para aplicar las deducciones que reconoce la normativa de este impuesto (por ejemplo, por obras de mejora en eficiencia energética, por adquisición de vehículos eléctricos, por suscripción de acciones de empresas de nueva creación, etc.).

Sin duda, enfrentamos en el futuro próximo escenarios de incertidumbre que van más allá del ámbito tributario, y cualquier acción de entre las muchas posibles que pueda tener sentido desde el punto de vista tributario se deberá alinear necesariamente como con los objetivos personales, familiares y empresariales.

2. SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

2.1 Mercantil y civil

2.1.1 La separación de hecho seria y prolongada en el tiempo impide considerar los bienes adquiridos con posterioridad como gananciales

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) número 944/2024, de 3 de julio de 2024

El Tribunal Supremo analiza en esta sentencia la naturaleza privativa o ganancial de los bienes adquiridos por el esposo después de la separación de hecho y con carácter previo a que se decretase la separación matrimonial por sentencia de tribunal eclesiástico. A tal efecto, el Alto Tribunal expone amplia jurisprudencia de la sala que determina que, cuando media una separación de hecho seria y prolongada en el tiempo, no se integran en la comunidad bienes que conforme a las reglas del régimen económico serían gananciales, en especial en lo que respecta a bienes adquiridos con el propio trabajo de cada uno de los cónyuges y sin aportación del otro.

Sobre la base de lo anterior, el Tribunal Supremo, atendiendo a las circunstancias del caso, concluye que ha quedado acreditada la voluntad inequívoca de los esposos de poner fin a su relación matrimonial mediante una separación de hecho libremente consentida, mucho antes de que se dictara la sentencia canónica de separación matrimonial.

De igual modo, entiende el Alto Tribunal que el hecho de que el esposo enviara algunas cantidades de dinero para la esposa y las hijas o que estas viviesen en un piso propiedad del esposo no revela en modo alguno una voluntad de mantener una vinculación patrimonial con la esposa propia de la sociedad de gananciales.

Asimismo, el Tribunal Supremo considera que la constancia del estado civil del esposo en la escritura de adquisición del inmueble responde a la información contenida en la documentación tomada para el otorgamiento de las escrituras, no al deseo del esposo de continuar la relación económica matrimonial.

En consecuencia, los bienes adquiridos por el esposo tras la separación de hecho habrán de entenderse como bienes privativos de este.

2.1.2 El “test de relevancia” y su aplicación en el contexto de la impugnación de acuerdos sociales por la vulneración del derecho de información

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Civil, número 762/2024, de 29 de mayo de 2024

El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre un supuesto de impugnación de acuerdos sociales de aprobación de cuentas anuales, aplicación del resultado y aprobación de la gestión social adoptados por la junta general de una sociedad de responsabilidad limitada por presunta infracción del derecho de información de un socio al no habersele proporcionado las nóminas de los trabajadores y una relación de las ventas diarias que había solicitado con carácter previo a la junta. Resulta relevante destacar que el socio demandante -titular del 20% del capital social- se personó en las oficinas de la sociedad para examinar los soportes contables de las cuentas anuales objeto de aprobación, así como determinada información relacionada con la documentación solicitada.

El Alto Tribunal recuerda que, tras la reforma operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, la posibilidad de impugnar acuerdos sociales fundada en la infracción del derecho de información se restringe a aquellos casos en que la información incorrecta o no facilitada “hubiera sido esencial” para el ejercicio razonable por el accionista o socio medio del derecho de voto o demás derechos de participación (ex artículo 204.3 b) de la Ley de Sociedades de Capital).

A efectos de determinar qué ha de entenderse por información esencial, el Tribunal Supremo aplica el “test de relevancia” (construcción de origen jurisprudencial), conforme al cual, resumidamente, la información no proporcionada (i) no solo tiene que ser necesaria, entendiendo por tal aquella racionalmente útil o relevante para condicionar el comportamiento del socio respecto del ejercicio de sus derechos, (ii) sino que, además, el socio impugnante tiene que probar que la información era esencial, entendida esta como aquella que habría que conocer para deliberar y votar los acuerdos aprobados. En este sentido, recuerda que puede haber información racionalmente útil o relevante para la tutela de los derechos del socio que no sea esencial para el ejercicio de sus derechos de participación, en cuyo caso, la denegación de la información no justificaría la impugnación de los acuerdos afectados.

Conforme a lo anterior y atendiendo a las circunstancias del caso enjuiciado, el Tribunal Supremo concluye que la información suministrada y la que podía haber extraído el socio al personarse en las oficinas de la sociedad y examinar los soportes contables, no permite apreciar que la falta de entrega de las nóminas y de la relación de ventas diarias suponga una infracción del derecho de información esencial en el que pueda fundarse la impugnación de los acuerdos de la junta general.

2.1.3 Los derechos del usufructuario no pueden quedar vacíos de contenido

Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona número 518/2024, de 19 de julio de 2024

El litigio versa sobre la falta de distribución de dividendos al usufructuario de unas participaciones sociales, cuestión que ya había sido resuelta en dos procedimientos anteriores con el fallo a favor del usufructuario y el reconocimiento del derecho de este a participar de los beneficios que en otros ejercicios se habían destinado a reservas. Ocurre que, en el procedimiento objeto de comentario, la no distribución de dividendos fue acompañada por una serie de operaciones societarias que resultaron en una reducción del usufructo del actor a un porcentaje insignificante.

La demandada, persona física primera titular de la nuda propiedad de las participaciones gravadas con el usufructo, creó una sociedad *holding*, codemandada en este procedimiento, a la que aportó las participaciones gravadas, adquiriendo esta sociedad, así, la nuda propiedad de dichas participaciones sociales. Por otra parte, durante el periodo objeto de litis, se realizaron diversas ampliaciones de capital en las sociedades cuyas participaciones se encontraban gravadas con el usufructo.

En este contexto, la audiencia provincial concluye que (i) las obligaciones de las partes no se extinguen con la transmisión de un derecho real (nuda propiedad con reserva de usufructo), sino que tal negocio jurídico obliga a todas las consecuencias que sean conformes a la buena fe; (ii) la decisión de no repartir beneficios no es conciliable con el principio de buena fe y no puede vaciar de contenido patrimonial el derecho de usufructo del actor; (iii) al ser la demandada la socia mayoritaria de la sociedad matriz del *holding*, debe entenderse que las actuaciones de las codemandadas obedecen a una misma

voluntad, y (iv) el entramado societario es claramente contrario a la buena fe (no tanto por la no distribución de dividendos, sino por la actuación de la nuda propietaria al no llevar a cabo una política activa para el cumplimiento de las obligaciones contraídas con el usufructuario) y con efectos defraudatorios por lo que resulta de aplicación la doctrina del levantamiento del velo y la condena solidaria de las dos codemandadas.

2.1.4 A efectos de convocar junta general el envío por correo certificado y la remisión por burofax con certificación de texto y acuse de entrega se consideran vías absolutamente equivalentes

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 28ª, número 108/2024, de 5 de abril de 2024

La audiencia provincial analiza un supuesto de impugnación de los acuerdos sociales adoptados por la junta general por un socio que alegaba defectos en la convocatoria y la vulneración de su derecho de información, por habersele remitido ésta a su domicilio mediante burofax con certificado de contenido y acuse de recibo a través del servicio de Correos, sin ajustarse a la forma prevista en los estatutos sociales, que exigía la remisión por correo certificado con acuse de recibo.

En primera instancia se desestimó la demanda, argumentándose que la convocatoria se había realizado conforme a los requisitos legales y estatutarios, y que el demandante no ejerció su derecho de información a pesar de haber sido debidamente notificado.

Por su parte, la audiencia provincial confirma la sentencia desestimatoria al entender que el envío por correo certificado y la remisión por burofax con certificación de texto y acuse de entrega son vías absolutamente equivalentes, y que el espíritu del artículo estatutario no era otro que el de establecer un régimen de comunicación personal entre el socio y la sociedad, mediante remisión al domicilio del socio por conducto del servicio de Correos y bajo la forma de acreditación con acuse de recibo emitido por ese servicio. Por lo tanto, el envío de la convocatoria por burofax cumple los requerimientos esenciales de la previsión estatutaria.

2.1.5 Reproducir parcialmente un artículo de la ley en los estatutos sociales y omitir un apartado de obligado cumplimiento no implica su exclusión automática

Resolución de la DGSJFP, de 9 de julio de 2024

La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (DGSJFP) resuelve si es o no inscribible una previsión estatutaria en virtud de la cual se reproduce parcialmente un precepto de la ley.

En concreto, el precepto de la Ley de Sociedades de Capital parcialmente reproducido es el artículo 175, referido al lugar de celebración de la junta general, que dispone que, “[s]alvo disposición contraria de los estatutos, la junta general se celebrará en el término municipal donde la sociedad tenga su domicilio. Si en la convocatoria no figurase el lugar de celebración, se entenderá que la junta ha sido convocada para su celebración en el domicilio social”.

En particular, se pretende introducir en los estatutos de una sociedad el párrafo segundo del artículo 175 de la Ley de Sociedades de Capital, omitiéndose el párrafo primero.

El registrador califica como defectuosa esta previsión estatutaria, al entender que la omisión del párrafo primero del mencionado artículo implicaría su exclusión, extralimitándose la sociedad, al pretender excluir una previsión imperativa que permitiría a los administradores celebrar las juntas generales en cualquier lugar dentro del territorio nacional, en lugar de tan solo en el ámbito geográfico del término municipal en el que radique su domicilio social.

La DGSJFP dispone que, si bien la reproducción en los estatutos de disposiciones legales de carácter imperativo es innecesaria, por superflua, ello no obsta para su inscripción, incluso cuando se trate de una incorporación parcial, siempre y cuando ello no provoque la exclusión de la norma imperativa o genere confusión en las personas que consulten.

En este particular supuesto, la DGSJFP considera que los estatutos no permiten a los administradores convocar las reuniones de la junta general en cualquier lugar que estimen oportuno dentro del territorio nacional. Mediante la reproducción parcial del precepto legislativo simplemente se está enfatizando lo dispuesto en ese concreto párrafo de la norma. Es decir, que, en caso de que en la convocatoria no figure el lugar de celebración de la reunión de la junta, se entenderá que esta ha sido convocada para su celebración en el domicilio social. Pero no por ello la sociedad estaría permitiendo incumplir lo previsto en el apartado omitido del artículo de la norma.

De este modo, el hecho de reproducir parcialmente un artículo de la ley en los estatutos sociales y omitir un apartado de este de obligado cumplimiento no implica, *per se*, su exclusión, máxime cuando los propios estatutos establecen que en todo lo no previsto, se estará a lo dispuesto en la Ley de Sociedades de Capital.

2.1.6 Para que un apoderado general pueda conferir facultades de sustitución el primer poderdante tiene que haberlo autorizado explícitamente en el poder originario

Resolución de la DGSJFP, de 26 de junio de 2024

La DGSJFP confirma la nota de calificación impuesta por una registradora en un caso en el que se suspende la inscripción de un apoderado general debido a que se incluían facultades de subapoderamiento, cuando el poderdante no estaba expresamente autorizado por el consejo de administración de la sociedad para otorgar dichas facultades.

La DGSJFP señala que la naturaleza misma del apoderamiento implica que la facultad de sustitución no puede considerarse a su vez susceptible de sustitución, dado que el poderdante original ha otorgado dicha facultad de forma exclusiva al apoderado en quien ha depositado su confianza. Por lo tanto, para que esta facultad pueda ser ejercida de manera sucesiva (con o sin limitaciones), es necesario que dicha posibilidad sea expresada de manera absolutamente clara y explícita. A este respecto, de conformidad con la doctrina mantenida por la DGSJFP, recuerda que los poderes han de ser interpretados de manera estricta, atendiendo, sin extralimitaciones, a lo que verdaderamente constituye su contenido.

Considerando lo anterior, concluye la DGSJFP que un poderdante que tiene inscrita la facultad de “otorgar poderes o apoderamientos total o parcialmente y dentro de los límites que se le han conferido, a la persona o personas que libremente estime conveniente y libremente revocar los apoderamientos que haya podido conferir”, no tiene la facultad para conceder de nuevo al apoderado que designe la facultad de conceder poder.

2.1.7 Cuando la sociedad no esté obligada a auditar las cuentas anuales, los administradores sociales podrán nombrar auditor voluntario sin menoscabar el derecho que asiste a la minoría a solicitar dicho nombramiento del registrador mercantil

Resolución de la DGSJFP, de 21 mayo de 2024

La DGSJFP revoca la calificación del registrador mercantil que rechaza la inscripción de la designación de auditor por el órgano de administración, antes del fin del ejercicio social a auditar, en una sociedad no obligada a verificar sus cuentas.

Reiterándose en su doctrina anterior, la DGSJFP recuerda que las sociedades no obligadas a auditar sus cuentas anuales pueden nombrar auditor voluntario, en cualquier momento, antes o después del cierre del ejercicio social, y por el periodo de tiempo determinado que resulte del contrato suscrito con el auditor sin sujetarse a un periodo mínimo. Además, este nombramiento podrá llevarlo a cabo tanto la junta general como el órgano de administración, debido a que el artículo 160 de la Ley de Sociedades de Capital otorga esta facultad a la junta para que la ejercite “en su caso”, no existiendo inconveniente para que, en casos como el analizado, sea el órgano de administración quien proceda con el nombramiento. Es decir, en estos casos no existe atribución competencial exclusiva a favor de la junta general.

La DGSJFP recuerda también su dilatadísima doctrina en materia de designación de auditores a instancia de socios minoritarios, en cuya virtud sólo es posible desestimar esta solicitud por existir designado ya un auditor voluntario por parte de la sociedad cuando se garantice el derecho del socio a la efectiva emisión del informe de auditoría, lo que solo puede lograrse mediante la inscripción del nombramiento en el Registro Mercantil, mediante la entrega al socio del referido informe o bien mediante su incorporación al expediente.

Esta doctrina se ha plasmado ahora en el artículo 279 de la Ley de Sociedades de Capital que determina la obligatoriedad de depositar, junto a las cuentas anuales, el informe de verificación tanto en sociedades obligadas por ley a la auditoría de sus cuentas anuales, como en sociedades obligadas como consecuencia de la solicitud de un socio minoritario, o en sociedades no obligadas que han designado un auditor de forma voluntaria y han inscrito el nombramiento.

En tal sentido, si la sociedad que ha designado auditor voluntario e inscrito en el Registro Mercantil el nombramiento pretende revocarlo posteriormente en perjuicio de socios que podrían haber ejercitado el derecho del artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital, la DGSJFP ha afirmado que no resulta posible la inscripción de la revocación.

En definitiva, la regulación legal y la doctrina de la DGSJFP permiten concluir que el derecho que a los socios reconoce el artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital no queda menoscabado por el hecho de que la sociedad no obligada a verificación contable

haya designado, por medio de su órgano de administración, un auditor voluntario siempre que dicho nombramiento sea debidamente inscrito en el Registro Mercantil antes o después del cierre del ejercicio social.

2.1.8 La adición o supresión de una actividad supone una modificación sustancial del objeto social

Resolución de la DGSJFP, de 13 mayo de 2024

Se rechaza la inscripción de una escritura pública de modificación del objeto social de una sociedad anónima deportiva, al considerar la registradora que se trataba de una modificación sustancial del objeto social sin que se hubieran cumplido las obligaciones de comunicación y publicidad del acuerdo en cuestión y sin que los socios hubieran podido ejercitar el derecho de separación que les correspondía.

La sociedad, un equipo de fútbol de primera división, recurre la calificación argumentando que no se da una modificación sustancial del objeto social en tanto que la modificación supone una mera concreción de la actividad que desde su constitución venía desarrollando la sociedad y que, por consiguiente, la modificación no suponía un cambio de los presupuestos objetivamente determinantes que habrían llevado a los accionistas a adherirse a la sociedad.

La DGSJFP hace un repaso de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo y de diversas resoluciones de la DGSJFP que interpretan el sentido que ha de darse a la expresión “sustitución o modificación sustancial del objeto social” y concluye que, con independencia de cuáles hayan sido los motivos que hayan llevado a la sociedad a modificar el contenido del objeto social, en todo caso, la adición o supresión de actividades merece la categorización de “sustitución o modificación sustancial”. Por ello, estima que no procede llevar a cabo la inscripción si no se acredita que se ha cumplido lo establecido en los artículos 348 y 349 de la Ley de Sociedades de Capital y en el artículo 206 del Reglamento del Registro Mercantil.

2.2 Tributario

2.2.1 IP. – Si la Administración determina que los rendimientos obtenidos por una sociedad corresponden realmente a su socio, se debe modificar el valor de la sociedad en el IP por el principio de regularización íntegra

Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de julio de 2024

En este caso, la Administración regulariza el IRPF del socio único y administrador de una sociedad, atribuyéndole los rendimientos obtenidos por ésta al concluir que la sociedad no desarrolla una verdadera actividad económica.

Por este motivo, la Administración concluyó también que a la sociedad no le era aplicable la exención de empresa familiar en el IP y regularizó la declaración que presentó el socio, pero sin alterar el valor declarado por la sociedad en dicho impuesto.

El TS establece que, en la medida en que la administración ha concluido que los rendimientos obtenidos por la sociedad son realmente atribuibles a su socio, la aplicación del principio de regularización íntegra obliga a recalcular el valor por el que la sociedad debe declararse en el IP del socio, aplicando este mismo criterio.

Así, el TS ordena la retroacción de actuaciones para que la Administración determine el nuevo valor por el que la sociedad debe declararse en el IP de su socio, considerando que los rendimientos declarados por ésta se deben atribuir y computar directamente a su socio y, por lo tanto, ello debe reducir los resultados y el valor teórico contable de la sociedad.

2.2.2 ISD. - Si no se ha presentado liquidación del ISD por la adquisición de la nuda propiedad, sólo se pueden aplicar las reducciones que correspondan a la consolidación del dominio

Tribunal Supremo. Sentencia de 24 de junio de 2024

El TS concluye que, si en el momento de adquirir la nuda propiedad de determinados bienes por herencia no se presentó la autoliquidación de ISD, no procede aplicar el total de las reducciones no aplicadas en dicha autoliquidación cuando se produzca la extinción del usufructo sobre los bienes.

Argumenta el tribunal que, si en estos casos la práctica de la liquidación se fracciona en dos partes (i.e. primero, en la adquisición de la nuda propiedad, y después, en la consolidación del dominio), ello quiere decir que en la primera liquidación ya es procedente aplicar el importe de las reducciones.

2.2.3 ISD. - La Administración no puede asumir unilateralmente la competencia de exacción del ISD sobre un contribuyente sin haber promovido el correspondiente cambio de domicilio fiscal del obligado tributario

Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de junio de 2024

En este caso, el causante tenía su domicilio fiscal en Cantabria desde 2003, presentando desde entonces sus declaraciones de IRPF ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cantabria.

Tras su fallecimiento en el año 2012, sus herederos presentaron declaraciones por el Impuesto sobre Sucesiones ante la Diputación Foral de Bizkaia (DFB).

La controversia nace porque la Agencia Cántabra de la Administración Tributaria (ACAT) solicitó la remisión de fondos a la DFB al considerarse competentes para la exacción del impuesto, por situarse la residencia del causante en dicho territorio.

Al ratificarse la DFB en su competencia, la ACAT planteó conflicto ante la Junta Arbitral del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Sin entrar a valorar si el domicilio fiscal del fallecido se encontraba en territorio foral o común, y basándose (i) en las presunciones de certeza de las declaraciones de IRPF presentadas por el causante, y (ii) en el hecho de que la DFB no instó el necesario procedimiento de cambio de domicilio fiscal del territorio común al territorio foral para poder asumir la competencia sobre la exacción del impuesto; el Tribunal Supremo afirma que la vivienda habitual radicaba en territorio común, siendo por tanto la ACAT competente para la exacción del ISD.

2.2.4 **ISD. - El ISD por la consolidación del dominio en bienes adquiridos por herencia se debe liquidar según la normativa vigente cuando se adquirió la nuda propiedad**

Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de febrero de 2024

En este caso, al fallecer su padre (usufructuario), el hijo practicó la liquidación del ISD por la extinción del usufructo y la consolidación del dominio sobre los bienes que había adquirido, en nuda propiedad, en la herencia de su madre.

En dicha liquidación el hijo aplicó una bonificación del 99% de la cuota íntegra. No obstante, la administración consideró que esta bonificación no era aplicable porque, aunque se encontrara vigente en el momento del fallecimiento de su madre, había quedado derogada antes del fallecimiento de su padre.

El TS anula la liquidación de la Administración, considerando procedente la bonificación del 99%, y concluye que la normativa aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad por la extinción del derecho de usufructo es la vigente en el momento de adquisición de la nuda propiedad, sin que los cambios normativos posteriores deban tenerse en cuenta para determinar la tributación de la consolidación del dominio.

2.2.5 **IP. - El Tribunal Supremo resolverá si los contribuyentes por obligación real pueden aplicar el límite renta-patrimonio**

Tribunal Supremo. Auto de 19 de septiembre de 2024

La cuestión con interés casacional sobre la que resolverá el TS es si los contribuyentes no residentes, que tributan por obligación real, pueden aplicar el límite IRPF/IP en sus declaraciones del IP.

En particular, el TS se pronunciará sobre si la residencia habitual fuera de España que tienen los contribuyentes por obligación real es suficiente para justificar que no les aplique el citado límite y, por lo tanto, que dichos contribuyentes reciban un tratamiento diferente al de aquellos que tienen su residencia habitual en España y tributan por obligación personal, que sí pueden aplicar el límite IRPF/IP.

2.2.6 ISD. - El Tribunal Supremo determinará cuál es la fecha de devengo del Impuesto sobre Sucesiones en una sucesión regida por un testamento ológrafo

Tribunal Supremo, Auto de 12 de septiembre de 2024

En este caso, el causante falleció el 13 de julio de 2010 habiendo instituido herederos mediante testamento ológrafo. El día 16 de enero de 2015 se otorgó ante notario acta de protocolización del testamento ológrafo.

La Administración inició actuaciones inspectoras el 24 de abril de 2018, y emitió liquidación por el ISD el 28 de septiembre de 2018.

En la sentencia recurrida el Tribunal Superior de Justicia de Madrid estableció, en contra del criterio de la Inspección y del TEAC, que en este caso el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria había prescrito, dado que el *dies a quo* del plazo de prescripción debía fijarse en la fecha de fallecimiento del causante (2010), y no en la fecha de protocolización del testamento ológrafo (2015).

En esta situación, el TS determinará en su sentencia el momento del devengo del ISD cuando la institución de heredero se haya hecho por testamento ológrafo, y precisará la relevancia que tiene la protocolización del testamento a los efectos de fijar el comienzo del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria por parte de la Administración.

2.2.7 ISD. - El Tribunal Supremo se pronunciará sobre cuál es el parentesco que se debe tener en cuenta en una sucesión, en la que aplica la sustitución vulgar por renuncia pura, simple y gratuita del legatario

Tribunal Supremo. Auto de 12 de junio de 2024

En este auto, se analiza un caso en el que la causante nombra herederos y legatarios a sus hijos, sustituyéndoles vulgarmente por sus descendientes por estirpes.

Uno de los hijos acepta la herencia, pero renuncia pura y simplemente al legado, operando la sustitución vulgar a favor de sus descendientes.

La normativa del ISD establece reglas de determinación del parentesco distintas en los casos de renuncia pura y simple, y en los casos de sustitución vulgar. De esta forma:

- En el caso de renuncia pura y simple: se tendrá en cuenta el parentesco del beneficiario de la renuncia con el causante, salvo que el parentesco del renunciante con el causante fuera superior, en cuyo caso se aplicará este último.
- En el caso de sustitución vulgar: se entenderá que el sustituto hereda del causante, y se tendrá en cuenta su parentesco con éste.

En el supuesto analizado por el TS opera la sustitución vulgar, pero lo hace como consecuencia de la renuncia pura y simple del legatario a su correspondiente legado.

Por ello, el TS determinará si, en este caso, para la determinación del grado de parentesco: (i) se debe aplicar la regla de sustitución vulgar, o (ii) se debe aplicar la regla de renuncia pura y simple al legado.

2.2.8 ISD. - Aplicar la normativa autonómica en la sucesión de un no residente no es una opción tributaria y se puede solicitar mediante la rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada

Audiencia Nacional. Sentencia de 21 de junio de 2024

En este caso, el heredero de un causante no residente presentó la autoliquidación del ISD aplicando los incentivos previstos en la normativa estatal.

Tras el plazo voluntario de declaración del impuesto, el heredero solicitó la aplicación de los incentivos de la normativa catalana, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional segunda de la Ley del ISD, mediante la rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada.

La administración denegó la rectificación, sobre la base de que la aplicación de la normativa catalana constituía una opción tributaria y, por tanto, se debería haber ejercitado dentro del plazo voluntario de declaración.

La Audiencia Nacional, en contra del criterio del TEAC y de la Administración, considera en su sentencia que (i) la disposición adicional segunda de la Ley del ISD confiere un derecho para el contribuyente a aplicar la legislación autonómica, y no una opción tributaria, y (ii), por ello, el heredero puede ejercitar este derecho mediante la rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada en la que no se hubiera aplicado la normativa autonómica, siempre dentro del plazo de prescripción.

2.2.9 ISD. - Es procedente la deducción por doble imposición internacional cuando se acredite que el pago del 'Estate Tax' estadounidense se hace a cargo de la herencia yacente

Audiencia Nacional. Sentencia de 12 de abril de 2024

La Administración negó la posibilidad del heredero de aplicar la deducción por doble imposición internacional por el impuesto sucesorio abonado en EE.UU. (*Estate Tax*), sobre la base de que no constaba que el pago de dicho impuesto hubiese recaído en el heredero, sino en la herencia yacente.

Sobre la base de la consulta de la DGT V0010-10, la Audiencia Nacional concluye que la aplicación de la deducción por doble imposición regulada en el artículo 23.1 de la Ley del ISD requiere que el impuesto pagado en el extranjero se trate de un impuesto similar al español, y que haya dado lugar a un pago tributario efectivo, en el país de que se trate, sin condicionarlo a ningún elemento subjetivo sobre quien debe realizar dicho pago

Por lo tanto, continúa la Audiencia Nacional, no se aprecia ninguna dificultad interpretativa al considerar procedente la deducción cuando, como en este caso, el impuesto sucesorio en EE.UU. es satisfecho con cargo y por cuenta de la herencia yacente, e ingresado no por los herederos sino por los "executors".

2.2.10 IS. - La concurrencia en la misma persona del cargo de administrador en la sociedad matriz y en sus sociedades participadas permite concluir que la sociedad matriz dirige y gestiona sus filiales

Audiencia Nacional. Sentencia de 22 de diciembre de 2023

La Inspección consideró que la entidad *holding* no cumplía con los requisitos para ser considerada como sociedad patrimonial a efectos del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, dado que la mayor parte de su activo estaba constituido por participaciones en entidades que otorgaban al menos el 5% de los derechos de voto y se poseían con la finalidad de dirigir las y gestionarlas, contando para ello con la correspondiente organización de medios materiales y personales.

La sociedad alega que dichas participaciones no se poseían con la finalidad de dirigir las y gestionarlas, al carecer de los medios necesarios para ello, por lo que la sociedad *holding* sí debería considerarse entidad patrimonial a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, la Audiencia Nacional no acepta esta alegación, utilizando como principal argumento que, al concurrir en la misma persona el cargo de administrador en la matriz y en tres de las cuatro participadas, se considera que la matriz tenía la capacidad de gestión y dirección de dichas empresas. Además, la falta de medios de la matriz no se puede basar en que los servicios contables y de gestión de esta compañía fueron externalizados.

2.2.11 ISD. - No está sujeta por obligación real en España la tenencia de productos financieros extranjeros cuando una sociedad española actúa como intermediaria, sin que dichos productos financieros estén bajo su custodia en depósito

Dirección General de Tributos. Consulta vinculante V1156/2024, de 23 de mayo de 2024

En este caso, entre los bienes del causante se encuentran unos bonos del tesoro y unos fondos extranjeros en los que una entidad financiera española ha actuado como intermediaria en las operaciones, si bien dichos activos financieros no se encuentran bajo su custodia en depósito.

En esta consulta, la DGT concluye que estos productos financieros no estarán sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real.

2.2.12 IP. – Aunque una sociedad de capital riesgo opte por cumplir el coeficiente obligatorio desde el inicio de sus operaciones, sus participaciones en otras entidades no se detentan para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias

Dirección General de Tributos. Consulta vinculante V1153/2024, de 23 de mayo de 2024

Una sociedad de capital riesgo (SCR) ha optado por no aplicar la dispensa de cumplir con el coeficiente obligatorio de inversión que se establece en el artículo 17.1.a) 1º, de la Ley 22/2014, reguladora de las entidades de capital riesgo.

Esta dispensa permite a las SCR incumplir el coeficiente obligatorio de inversión durante los tres primeros años a partir de su inscripción en el registro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

En su contestación, la DGT se remite al criterio de su consulta V0322-20, de 11 de febrero de 2020, y establece que dicha opción manifestada por la SCR no tiene ninguna trascendencia a los efectos de aplicar el régimen de empresa familiar.

Así, durante el plazo de tres años desde la inscripción de la SCR en la CNMV, las participaciones de las que sea titular la SCR en otras entidades no se poseerán para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. Por lo tanto, las participaciones en estas entidades tendrán la consideración de valores, salvo que cumplan los requisitos establecidos en alguno de los restantes preceptos de la Ley del IP para no tener tal consideración.

2.2.13 IP. - Un fondo inmobiliario de tipo cerrado de origen y regulación portuguesa (FIC) que se dedica al arrendamiento de inmuebles puede realizar actividad económica, y no tener la consideración de valor

Dirección General de Tributos. Consulta vinculante V1044/2024, de 21 de mayo de 2024

La DGT analiza la posibilidad de aplicar el régimen de empresa familiar a la inversión en una sociedad *holding* que, a su vez, participará en un fondo inmobiliario de tipo cerrado de origen y regulación portuguesa ("FIC") que se dedica al arrendamiento de inmuebles.

En este caso, el FIC contrata directamente al empleado o a los empleados, a jornada completa, que se encargan de la actividad de arrendamiento inmobiliario.

Por ello, y entre otros asuntos, la DGT concluye que el FIC cumple los requisitos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica y, de esta forma, las participaciones que la sociedad *holding* tenga en el FIC podrán no tener la consideración de valores, a efectos de aplicar el régimen de empresa familiar, siempre que se cumplan el resto de los requisitos previstos para ello en la normativa del IP.

2.2.14 IP. - Para valorar un inmueble adquirido en dos herencias distintas se debe utilizar el valor asignado en cada herencia, y compararse con el valor catastral vigente en cada ejercicio

Dirección General de Tributos. Consulta vinculante V0891/2024, de 23 de abril de 2024

El consultante pregunta sobre la valoración que se debe dar en el IP a un inmueble adquirido por herencia en dos momentos temporales diferentes, una primera mitad en 2019, y la otra en 2024.

En concreto, se pregunta si deben sumarse los valores que se utilizaron para las liquidaciones del ISD por la adquisición de cada mitad y compararlos con el valor catastral total; o si debe compararse cada mitad individualmente con el valor catastral correspondiente al 50% de la propiedad y sumar los mayores valores resultantes.

La DGT resuelve que, para calcular el valor del inmueble a efectos del IP, se debe tomar el mayor valor entre el catastral y el valor que se utilizó en las liquidaciones del ISD. Para ello, la DGT entiende que se sumarán los valores asignados a cada mitad del inmueble adquirida en 2019 y 2024, y ese total se comparará con el total del valor catastral vigente en 2024.

2.2.15 ISD. - La aportación a una 'holding' de unas participaciones adquiridas por donación no se considera incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que se mantenga su valor, y la exención en el IP

Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V0731/2024, de 16 de abril de 2024

Se consulta si la aportación de las participaciones en una entidad, recibidas por el contribuyente en donación, a una sociedad *holding*, supone el incumplimiento del requisito de mantenimiento para aplicar a la donación el régimen de empresa familiar.

La DGT concluye que no se incumplirá el requisito de mantenimiento siempre que (i) se mantenga el valor de las participaciones aportadas a la *holding* por el que se practicó la reducción de empresa familiar en la donación, y (ii) se mantenga el derecho a la exención en el IP respecto de las participaciones de la sociedad *holding* que se reciban en la aportación.

2.2.16 IP. – A efectos de aplicar el régimen de empresa familiar, no es condición 'sine qua non' que una entidad 'holding' forme parte del órgano de administración de su filial para considerar que dirige y gestiona su participación en ella

Dirección General de Tributos. Consulta vinculante V0654/2024, de 15 de abril de 2024

En este supuesto, los contribuyentes, socios de una entidad *holding*, preguntan sobre la aplicación del régimen de empresa familiar a las participaciones que dicha *holding* posee en una filial.

En particular, preguntan si para entender que la *holding* dirige y gestiona su participación en la filial, y por lo tanto entender que ésta no tendrá la consideración de valor, es necesario que la sociedad *holding* forme parte del órgano de administración de la sociedad participada, o si, por el contrario, esto no se considera condición *sine qua non* para ello.

La DGT concluye que el ejercicio por la *holding* de sus derechos y obligaciones derivadas de la condición de socio en la sociedad filial es suficiente para entender cumplido el requisito de que disponga de una estructura organizativa y medios adecuados para dirigir y gestionar la participación en su filial.

No obstante, matiza la DGT que no procede mayor concreción sobre el cumplimiento de dichos requisitos en el caso concreto ya que, al tratarse de una cuestión de índole fáctica, deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran, lleve a cabo la correspondiente apreciación y valoración.

2.2.17 ISD. - A la transmisión de la nuda propiedad de participaciones mediante un pacto sucesorio de presente sujeto a derecho civil aragonés no le aplica la reducción de empresa familiar

Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V0653/2024, de 15 de abril de 2024, y V0593/2024, de 9 de abril de 2024

La DGT analiza en ambas consultas la tributación en el ISD de transmisiones lucrativas efectuadas mediante pactos sucesorios con entrega de presente, sujetas al derecho civil aragonés.

La DGT concluye que estos pactos sucesorios con entrega de presente son títulos sucesorios y, por lo tanto, constituyen una adquisición *mortis causa*. En consecuencia, entiende que la adquisición de las participaciones estará sujeta al ISD por el concepto *mortis causa*, y no como adquisición *inter vivos*. Por ello, no será de aplicación la reducción de empresa familiar prevista para transmisiones *inter vivos*.

No obstante, añade la DGT que, en los supuestos de transmisiones *mortis causa*, la normativa del ISD exige que exista fallecimiento del causante para aplicar la reducción de empresa familiar.

En consecuencia, en la medida en que en el pacto sucesorio con entrega de presente no se habría producido fallecimiento del causante en el momento de realizarse la transmisión de las participaciones, la DGT concluye que tampoco cabría aplicar la reducción prevista en el ISD estatal para transmisiones *mortis causa*.

Más información:

[Empresa Familiar](#)

Síguenos en:



GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,
sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© **J&A Garrigues, S.L.P.**, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación,
reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra,
sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3
28001 Madrid España
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08

garrigues.com