

Newsletter Empresa Familiar

España

GARRIGUES

Febrero 2022

ÍNDICE

1. ARTÍCULOS

- 1.1 **Planificación sucesoria: el dilema entre la adecuada preservación del patrimonio y el equilibrio familiar**
- 1.2 **BME Growth: un trampolín para la empresa familiar**
- 1.3 **Consecuencias para el donante del incumplimiento de los requisitos de la bonificación de empresa familiar**
- 1.4 **Qué aspectos de la reforma laboral pueden afectar a la empresa familiar**

2. SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

2.1 Mercantil y civil

- 2.1.1 Derecho de separación por falta de distribución de dividendo: el TS aclara la razón de ser del artículo 348 bis de la LSC y fija límites a su uso
- 2.1.2 Legado de participaciones sociales en una sociedad de responsabilidad limitada: momento en que se adquiere la condición de socio y se pueden ejercitar los derechos inherentes
- 2.1.3 En caso de enajenación forzosa del local, el arrendatario solo podrá exigir la continuación si el arrendamiento estaba inscrito en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la hipoteca ejecutada
- 2.1.4 Responsabilidad de administradores por deudas sociales: consecuencias de la falta de depósito de cuentas y fecha de nacimiento de la deuda abonada mediante un pagaré
- 2.1.5 Derecho de separación de socios: aprobar las cuentas anuales de varios ejercicios repartiendo beneficios tan solo del último para impedir el derecho de separación de los socios puede ser fraude de ley y abuso de derecho
- 2.1.6 Responsabilidad de administradores por deudas sociales: fecha del nacimiento de la deuda en caso de incumplimiento contractual
- 2.1.7 El defecto de convocatoria de la junta general puede ser irrelevante cuando los socios asistentes se dan por

convocados personalmente y aceptan la celebración de la reunión

- 2.1.8 Es admisible la cláusula estatutaria que prevé la retribución de los administradores por la prestación de servicios ajenos al cargo y la somete a los requisitos propios de la retribución del administrador
- 2.1.9 Cualquier socio podrá aportar a una sociedad bienes o derechos contingentes, anulables o litigiosos, siempre que estos tengan contenido patrimonial evaluable económicamente
- 2.1.10 Es posible reforzar la mayoría estatutaria para la adopción de acuerdos por la junta general en sede de una sociedad anónima, aunque se requiera, *de facto*, la unanimidad

2.2 Tributario

- 2.2.1 ISD. La reducción por adquisición 'mortis causa' de la vivienda habitual se aplica sobre el valor real del inmueble
- 2.2.2 ISD. La reducción de empresa familiar se puede aplicar sobre el valor de las participaciones correspondiente a los activos financieros de la entidad, si se prueba que están afectos al desarrollo de la actividad empresarial
- 2.2.3 ISD. El TSJ de Extremadura se aparta deliberadamente de la jurisprudencia, y el Tribunal Supremo se volverá a pronunciar sobre qué elementos se deben incluir en la presunción del 3% de la valoración del ajuar doméstico
- 2.2.4 ISD. Un no residente puede instar la nulidad de pleno derecho de una liquidación del ISD en la que no se le aplicó una bonificación autonómica, en contra del criterio del TJUE, aunque dicha liquidación haya devenido firme
- 2.2.5 IS.- A falta de previsión legal sobre el momento en el que deben cumplirse los requisitos para aplicar el régimen de sociedades patrimoniales, su cumplimiento debe analizarse en el momento del devengo del impuesto
- 2.2.6 IRPF. Un documento privado puede servir para acreditar el coste de adquisición de un inmueble arrendado a efectos de su amortización
- 2.2.7 ISD. Los créditos incobrables del causante no deben ser incluidos como activo en el caudal relicto

- 2.2.8 ISD. Existe una donación de un padre a su hijo por un préstamo que no se ha devuelto ni se ha prorrogado en la fecha de vencimiento
- 2.2.9 IP. Exención de participaciones: la denominación del contrato y la gratuidad del cargo de administrador es indiferente a efectos de acreditar el cumplimiento del requisito de realización de funciones directivas
- 2.2.10 IP. No procede la aplicación del recargo por declaración extemporánea a los sucesores que presenten fuera de plazo las autoliquidaciones del IP de las que era sujeto pasivo el causante
- 2.2.11 IP. Un sujeto pasivo no se podrá aplicar el régimen de empresa familiar si la persona que realiza funciones de dirección no se encuentra dentro del grupo de parentesco establecido por la ley
- 2.2.12 ISD. Las aportaciones realizadas por una 'holding' a una fundación a través de un convenio de colaboración empresarial o donaciones, ¿pueden suponer el incumplimiento del requisito de mantenimiento?
- 2.2.13 ISD. Los beneficiarios de una fundación panameña de interés privado deben tributar en concepto de donaciones por las cantidades recibidas que no procedan de retribución por su trabajo en dicha fundación
- 2.2.14 IRPF. La condonación de un préstamo entre dos sociedades participadas por los mismos socios no produce efectos fiscales para estos, salvo que de la operación efectuada pueda deducirse una calificación fiscal diferente
- 2.2.15 IP. En la aplicación del régimen de empresa familiar, la necesidad de la participación en una sociedad filial superior al 5% para una sociedad 'holding' es una cuestión de hecho que debe ser valorada por la Inspección
- 2.2.16 ISD. La conmutación del usufructo por la plena propiedad de bienes de la herencia tributa como negocio jurídico independiente

1. ARTÍCULOS

1.1 Planificación sucesoria: el dilema entre la adecuada preservación del patrimonio y el equilibrio familiar

María Fernández Viadas y Rufino Arce

El testador dispone de una serie de herramientas legales que le pueden permitir equilibrar los diversos intereses en juego a la hora de planificar su sucesión.

La planificación sucesoria, sobre todo cuando lo que está en juego es un patrimonio empresarial, puede llegar a convertirse en un camino tortuoso para quien considera que lo más equitativo o más deseable emocionalmente no es la solución más idónea para la adecuada gestión del patrimonio objeto de sucesión.

Además, quien afronta el proceso de íntima reflexión que precede a la adopción de decisiones sucesorias, suele hacerlo imbuido por la idea, generalmente extendida, de que el derecho sucesorio español es especialmente rígido.

Sin embargo, nuestro sistema ofrece herramientas que permiten equilibrar los distintos intereses en juego y flexibilizar la rigidez inicial del derecho sucesorio. Su conocimiento y adecuada previsión testamentaria facilitan la planificación patrimonial futura. Analizamos, a continuación, algunas de estas opciones.

1. **Sustitución fideicomisaria: decisión del testador sobre los destinatarios futuros de su patrimonio**

Se trata de un **mecanismo legal**, con origen en instituciones de raigambre en la tradición española (mayorazgos), previsto en el Código Civil (artículos 781 y siguientes), cuya principal ventaja es posibilitar al titular de un patrimonio **decidir y controlar, más allá de su muerte, a qué herederos, sucesivos en el tiempo**, lo adjudica.

Mediante su uso, el testador puede **vincular el patrimonio a un determinado sector de la familia que considere más apto** para su conservación, evitando diversos riesgos que, a menudo, se presentan en la práctica en caso de no haberse empleado este mecanismo:

- Riesgo de que pueda el patrimonio ser **dilapidado** por la siguiente generación;
- Riesgo de que el patrimonio pueda terminar en sectores de la familia de las siguientes generaciones, no deseados por el testador: herederos menos aptos para la gestión del patrimonio, familia política de los herederos u otros.
- Riesgo de que determinados o todos los herederos puedan fallecer sin descendencia.

La comprensión de este mecanismo exige diferenciar tres sujetos:

- El **fideicomitente**, que es el testador, y al que suceden, directamente, los herederos sucesivos que designe como beneficiarios a futuro de su patrimonio: el primer heredero (fiduciario) y el/los siguiente/s heredero/s (fideicomisario/s).

- El **fiduciario**, que es el primer heredero designado, hasta que se cumpla el término o condición fijado por el testador. Este primer heredero tendrá que entregar el patrimonio recibido al siguiente heredero designado (fideicomisario), salvo las particularidades propias del fideicomiso de residuos al que nos referiremos;
- El **fideicomisario**, como segundo o sucesivo heredero directo del testador (que no heredero del fiduciario), recibe los bienes del primer heredero cuando se cumpla el término o la condición ordenada por el testador. Su derecho nace ya desde la propia muerte del testador, aunque muera antes que el fiduciario (escenario en el que el derecho lo transmite, a su vez, a sus herederos, esto es, a los del fideicomisario).

La predeterminación del destino de todo o parte del patrimonio por el testador a través de la sustitución fideicomisaria, pese a sus notables ventajas, no es absoluta e indefinida en tanto que cuenta con algunas limitaciones

- (a) de carácter formal: su uso ha de ser expreso (artículo 783 del Código Civil);
- (b) de protección de derechos legitimarios: el ordenamiento limita la posibilidad de establecer sobre las legítimas -cuotas que el ordenamiento reserva a los herederos forzosos- el gravamen que la sustitución fideicomisaria supone. Así, existe una limitación absoluta respecto de la legítima estricta, salvo que se establezca en favor de los hijos del testador en situación de discapacidad; y una limitación relativa respecto del tercio de mejora, gravable únicamente en favor de descendientes (artículo 782 del Código Civil);
- (c) de carácter subjetivo: si no viven todos los herederos sucesivos (fideicomisarios) al tiempo de fallecer el testador, la ley solo valida dos llamamientos como máximo, esto es, dos fideicomisarios sucesivos (sin contar el primer heredero -fiduciario- que no es propiamente sustituto: la sustitución comienza con el primer fideicomisario).

Asimismo, la sustitución fideicomisaria, que conviene adaptar a la situación patrimonial y personal del testador, puede adoptar diversas modalidades:

- Sustitución pura o condicionada: la primera ocurre cuando se cumple una fecha o término siendo el más habitual el fallecimiento del fiduciario; la segunda tiene lugar si se cumple una condición que libremente decida el testador como, por ejemplo, que el fiduciario fallezca sin descendencia.
- Fideicomiso de residuo: en esta modalidad, el testador permite al fiduciario que, en lugar de conservar entero el patrimonio para el siguiente heredero (fideicomisario), pueda aquel disponer de todo o parte de su patrimonio entregando al segundo, en el futuro, la parte del patrimonio no utilizada. El testador puede fijar criterios de uso al fiduciario: v. gr., qué parte del patrimonio puede usar, en qué supuestos y si debe o no justificarlo, etc.

En consecuencia, la sustitución fideicomisaria permitirá a las personas preocupadas por la preservación y conservación futura de su patrimonio vincular el destino de este a su voluntad. Complementariamente, es preciso tener en cuenta, cuando corresponda, las diferencias de tratamiento respecto de los testadores con vecindad en territorios de derecho civil foral o especial, así como las implicaciones de carácter tributario que, para los herederos sucesivos, pudiera tener la sustitución fideicomisaria.

2. Adjudicación de la empresa únicamente a determinados herederos (mecanismos de compensación al resto, incluso con patrimonio ajeno)

Al igual que el testamento permite al titular del patrimonio recurrir a instrumentos como el que hemos visto antes, posibilitándole decidir a qué herederos futuros, de varias generaciones, quiere encomendar la conservación de su patrimonio, también permite al testador servirse de instrumentos que, pensando exclusivamente en los herederos más inmediatos, permitan preservar el patrimonio, máxime si está afecto a una actividad empresarial.

Uno de estos instrumentos es la posibilidad que el ordenamiento ofrece al testador que, siendo titular de una empresa o explotación económica, tenga varios herederos y quiera que el control de la misma no se vea afectado por la pluralidad de sucesores. En este caso, puede ordenar que las participaciones sociales o acciones de la empresa se adjudiquen a determinado/s heredero/s con la obligación para éstos de pagar al resto, que no recibe participaciones o acciones, sus derechos sucesorios -incluso con efectivo extrahereditario y de forma aplazada hasta cinco años- (artículo 1.056 del Código Civil). De esta manera, el titular del patrimonio puede concentrar la empresa en los herederos que considere más capacitados para la administración empresarial, sin mermar, a la vez, los derechos legitimarios de los restantes.

Otro instrumento es el empleo de la figura del legado y, en particular, dentro de sus múltiples modalidades, **del legado de cosa ajena**, por el que se puede atribuir determinados bienes o activos, incluso de terceros, a determinados sucesores, lo que puede resultar interesante en aquellos supuestos en que, habiendo también pluralidad de sucesores, todo o gran parte del patrimonio esté integrado en una sociedad patrimonial y el titular -que solo dispone de las participaciones sociales o acciones- quiera conciliar la concentración en determinados herederos de dichas participaciones o acciones con la satisfacción de los derechos de los demás sucesores: mientras a aquellos les atribuye el control del patrimonio empresarial, a los últimos puede adjudicarles determinados bienes o activos de la sociedad (v. gr., inmuebles, muebles, derechos de crédito, etc.) o, en caso de imposibilidad, su justa estimación (artículo 861 del Código Civil).

Nuevamente, para la mejor articulación de estos instrumentos, así como de los restantes que están previstos en nuestra legislación, es preciso tener en cuenta las diferencias de tratamiento previstas en los territorios que disponen de derecho civil foral o especial, así como el régimen tributario aplicable a cada caso.

3. La imposición en testamento de cargas y/o condiciones como mecanismo de planificación sucesoria

La imposición de cargas o condiciones testamentarias que graven las adjudicaciones de herederos y/o legatarios son asimismo un instrumento de planificación patrimonial futura en manos del testador (artículos 858 y siguientes del Código Civil), con la limitación, claro está, de la prohibición de establecimiento de gravamen sobre las legítimas de los herederos forzosos.

Dicha posibilidad habilitaría, por ejemplo, el establecimiento de una renta periódica (vitalicia o no) a cargo de uno o varios herederos o legatarios en favor de cualesquiera otros, quienes, como perceptores de la renta, tendrían la condición de legatarios del testador, sin necesidad de asignación a su favor de un concreto patrimonio del causante. No es inusual el recurso a esta figura para dar satisfacción a la necesidad de protección patrimonial de concretas personas, a quienes el testador pretenda asegurar un determinado nivel de vida (es prototípico el caso de la constitución de renta vitalicia en

favor del cónyuge viudo), o a quienes el testador pretenda proteger, estableciendo un sistema de control del gasto, mediante la periodificación de la liquidez a percibir por el beneficiario de que se tratare.

De nuevo será preciso tener en cuenta el tratamiento especial de la figura y otras análogas propias del derecho civil foral o especial cuando este sea de aplicación, así como el régimen tributario aplicable.

Los instrumentos que hemos descrito, entre otros múltiples que ofrece la legislación, constituyen herramientas útiles y eficaces, especialmente si estamos en presencia de patrimonios de naturaleza empresarial, para encontrar un punto de equilibrio en la sucesión testamentaria entre la paridad de trato de los herederos y la toma de decisiones idóneas para garantizar la mejor gestión y protección de un determinado patrimonio, especialmente si este es una empresa, cuya continuidad y crecimiento están estrechamente ligados a la adecuada actuación de sus titulares.

1.2 BME Growth: un trampolín para la empresa familiar

Naiara Bueno Aybar

La admisión a cotización en el segmento de negociación BME Growth ofrece a la empresa familiar una magnífica oportunidad para mejorar su notoriedad, transparencia y acceso a nuevas vías de financiación para acelerar su crecimiento, sin renunciar a su ADN empresarial.

BME Growth, anteriormente conocido como Mercado Alternativo Bursátil (MAB), es un sistema multilateral de negociación orientado a la mediana y pequeña empresa, gestionado por BME bajo la supervisión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV). Las empresas familiares, con sus propios valores y cultura, así como su estructura financiera, típicamente diferenciada, pueden encontrar en BME Growth una fuente de financiación alternativa para permitir su expansión y crecimiento. Es una plataforma idónea para que empresas de reducida capitalización obtengan financiación a través de los mercados de capitales y acrezcan en notoriedad, prestigio y transparencia. A continuación, se destacan algunas de las ventajas de las que se benefician las empresas familiares que cotizan en BME Growth.

(i) Acceso a financiación

BME Growth viabiliza la colocación diversificada del accionariado de la empresa familiar, posibilitando que llegue a inversores nacionales e internacionales, instituciones y minoristas, sin perder la esencia de la empresa familiar; permite retener posiciones mayoritarias en el accionariado y mantener, por tanto, el control de la empresa, y obtener fondos suficientes para financiar su crecimiento y expansión, así como diversificar sus proyectos empresariales.

El acceso a las bolsas de valores estaba vinculado tradicionalmente al tamaño de la empresa, pero la aparición de mercados alternativos ha facilitado a la mediana y pequeña empresa –y también a aquellas grandes renuentes a los mercados de capitales– alcanzar la cotización pública de sus acciones. Es una vía, en definitiva, que posibilita obtener financiación mediante recursos propios tanto en el contexto del proceso de admisión a negociación a BME Growth –con la captación de fondos en el marco de ofertas públicas de suscripción o venta de acciones– como en el futuro desempeño de su actividad como sociedad cotizada, propiciando un mayor acceso a la comunidad inversora.

(ii) Regulación específica y menor coste

El marco normativo de BME Growth es una regulación a medida, que permite un acceso sencillo y claro. Si bien es cierto que es un mercado sometido al control de la CNMV y, por tanto, sujeto a la regulación general del mercado de valores, este mercado alternativo se rige a su vez por una normativa específica que equilibra las exigencias de transparencia con mayor flexibilidad, simplificando para las empresas el proceso de incorporación a negociación de sus acciones en BME Growth.

Por otra parte, las tarifas aplicables a las sociedades emisoras en BME Growth son asequibles y las obligaciones recurrentes son menores a las requeridas en mercados regulados. Lo anterior permite el acceso a los mercados de valores de empresas familiares que podrían carecer de recursos suficientes para cumplir con las obligaciones propias del mercado bursátil regulado.

(iii) Notoriedad, prestigio y transparencia

Con la incorporación a BME Growth, las empresas familiares ganan en transparencia, notoriedad y prestigio.

Por una parte, la propia normativa aplicable a este mercado exige a las empresas que acceden al mismo adquirir un elevado grado de control y organización, creando una estructura de gobierno corporativo más sofisticada y profesionalizada. La demanda de información y transparencia que la empresa debe aportar a los posibles inversores y al mercado en general suele implicar un cambio relevante en la manera de gestionar la información en empresas familiares, ayudadas en todo caso por las figuras del asesor registrado y los asesores legales que acompañan a las empresas en todo momento.

Por otra parte, la pertenencia al BME Growth y la difusión de información corporativa al mercado aporta notoriedad y prestigio a las empresas emisoras, que transmiten una imagen de transparencia, buen gobierno corporativo y una estructura organizativa y sistema de control interno sólidos. Igualmente, la captación por parte de las empresas emisoras de financiación de la comunidad inversora traslada confianza al mercado. Un prestigio que acaba siendo conocido por los agentes externos, clientes, proveedores, acreedores y demás interlocutores, lo que facilita las relaciones y transacciones comerciales y corporativas de la empresa.

(iv) Liquidez y valoración

Uno de los principales atractivos de cualquier mercado de valores para los inversores es la facilidad para comprar y vender, es decir, la liquidez. A su vez, la liquidez permite a las empresas cotizadas fijar un precio de referencia de sus acciones obteniendo así una valoración continuada basada en la oferta y la demanda. De este modo, las empresas emisoras tienen adjudicado en todo momento un valor de mercado objetivo basado en sus expectativas de negocio y en su capacidad para materializarlas, lo que les facilita el acceso al mercado de deuda, les da una mayor visibilidad e incrementa el interés inversor.

La liquidez de BME Growth, la difusión por los emisores de información privilegiada, otra información relevante e información financiera semestral y anual, así como la valoración continuada de las acciones de los emisores constituyen factores clave para fomentar la confianza del mercado en los emisores y permitirles optar a mecanismos alternativos de financiación de su crecimiento inorgánico, tales como ofrecer acciones propias a sus contrapartes en operaciones corporativas como forma de pago. Dichas acciones podrían emitirse ad hoc en ampliaciones de capital futuras mediante compensación de créditos.

(v) Garantía de futuro

En consideración de lo anterior, BME Growth supone una gran alternativa para las empresas familiares que no pueden acceder, por dimensión y estructura, al mercado bursátil ordinario, ofreciéndoles notoriedad y un abanico de posibilidades de financiación y diversificación conservando el valor de su origen y legado familiar.

BME Growth es, por tanto, una plataforma que posibilita la sucesión generacional de la empresa familiar aportando adicional diversificación de accionistas y financiación para el crecimiento futuro de la empresa, constituyendo una estrategia de supervivencia a largo plazo, sin pérdida necesaria de control.

Por último, en este tipo de proyectos es imprescindible que la empresa familiar cuente con el asesoramiento adecuado, tanto durante el proceso de admisión a negociación de sus acciones en el segmento de negociación BME Growth, como posteriormente, para perseverar en el cumplimiento de las obligaciones exigidas, que son perfectamente asumibles y que no difieren de la disciplina exigible con carácter general a toda sociedad de capital.

1.3 Consecuencias para el donante del incumplimiento de los requisitos de la bonificación de empresa familiar

César Herreras Hernández

En el ámbito de la empresa familiar y de los beneficios tributarios a ella aplicables (básicamente, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), se plantea si se debe regularizar la situación del donante, cuando el donatario de la empresa familiar no cumple el requisito de mantenimiento de los bienes recibidos.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), establece, en su artículo 20.6, que, en los casos de transmisión de participaciones ínter vivos en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), la base liquidable se determinará aplicando una reducción del 95% sobre el valor de los bienes recibidos.

Para ello se deben cumplir diversos requisitos:

- (a) El donante debe tener sesenta y cinco o más años o estar en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. Además, deberá haber ejercido funciones de dirección antes de la donación y, tras esta, deberá dejar de ejercer dichas funciones y de recibir remuneraciones por ellas. Entre las funciones de dirección no se entiende comprendida la mera pertenencia al órgano de administración de la sociedad.
- (b) El donatario deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 10 años siguientes a la fecha de la donación (salvo que falleciera dentro de ese plazo). Además, no podrá realizar actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, den lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

La propia norma establece expresamente que, en el caso de que no se cumplan estos requisitos, el donatario deberá pagar la parte del ISD que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción, más los correspondientes intereses de demora.

Por su parte, la letra c) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), establece que se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 de la Ley del ISD. Además, en el artículo 36 del mismo texto legal se establece que, en dichas adquisiciones lucrativas, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes donados.

Es decir, para el caso de donaciones a las que sea de aplicación la reducción de empresa familiar, el legislador establece un régimen de diferimiento en el IRPF del donante, que no tributa por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos y su valor de adquisición. Este régimen de diferimiento de la tributación en el IRPF facilita el relevo generacional, esencial en el ámbito de la empresa familiar.

No obstante, como se ha indicado, el régimen de empresa familiar en el caso de donaciones está sometido a un plazo de mantenimiento por parte del donatario que parece muy elevado (10 años), por lo que no son extrañas las situaciones de incumplimiento de este requisito. Se

plantea, por tanto, si este tipo de incumplimiento (atribuible al donatario) afecta al diferimiento de tributación en el IRPF del donante. Es decir, qué ocurre si, aunque en el momento de la transmisión el donante cumplía todos los requisitos que estaban bajo su control, el donatario incumple posteriormente el requisito de mantenimiento durante 10 años de los bienes donados, con derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En concreto, las preguntas que cabe plantear son las siguientes:

- (i) ¿Es exigible al donante la tributación en el IRPF por el incumplimiento de un requisito sobre el que no tiene capacidad de actuación?
- (ii) ¿No debería bastar a estos efectos con la subrogación del donatario en los valores fiscales y fecha de adquisición de los bienes recibidos, de modo que será este el que, en caso de una posterior transmisión, tribute en su IRPF por la plusvalía diferida?
- (iii) En caso de que sí haya que regularizar la situación del donante ¿cuándo empieza a computar el período de prescripción a partir del cual la Administración tributaria no podrá regularizar la situación en sede del donante? ¿Desde el momento de la donación (en cuyo caso la prescripción se consolidaría a los 4 años), o desde el momento en que finaliza el período de mantenimiento de 10 años (en cuyo caso la prescripción se consolidaría a los 14 años)?

Si bien esta situación a día de hoy no ha sido resuelta por nuestros tribunales, la Dirección General de Tributos sí ha manifestado su criterio en una reciente resolución (V0193-21, de 8 de febrero de 2021), en la que, ante un incumplimiento como el indicado por los donatarios, manifiesta lo siguiente:

- (a) En el caso de transmisiones lucrativas inter vivos de participaciones en entidades se produce un diferimiento en la tributación en el IRPF de la ganancia o pérdida patrimonial hasta el momento en que el adquirente transmita las participaciones.
- (b) Este diferimiento está condicionado a que se cumplan los requisitos que determinan la aplicación de la reducción en la base imponible del ISD.
- (c) Los referidos requisitos se deben cumplir de forma absoluta. Es decir, los requisitos se cumplen o no se cumplen, no existiendo la posibilidad de un incumplimiento parcial, ni desde el punto de vista temporal, ni desde el punto de vista del importe de la base de la reducción. Por ello, si no se cumple con alguno de los requisitos:
 - El donatario perderá toda la reducción en el ISD. Esta pérdida de la reducción no se puede prorratear por el número de años en que se ha incumplido el requisito, o en función de la parte de las participaciones que hayan dejado de estar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.
 - El donante deberá tributar por toda la ganancia patrimonial generada con ocasión de la donación. En este caso, el donatario actualizará el valor de adquisición de las participaciones y su fecha de adquisición.
- (d) No obstante lo anterior, la Administración solo podrá regularizar la situación tributaria del donante durante los 4 años de prescripción de la Ley General Tributaria. Bien es cierto que, si bien el Tribunal Económico Administrativo Central se había pronunciado anteriormente en dos resoluciones (de 4 de mayo de 2018 y 9 de abril de 2019) indicando que dicho plazo podía comenzar hasta el momento en que finaliza el período

de mantenimiento de 10 años, la Dirección General de Tributos no se pronuncia expresamente sobre esta cuestión.

Esta conclusión está generando una importante litigiosidad que, a día de hoy, continúa pendiente de resolución por parte de nuestros tribunales y no se compadece del espíritu de la normativa, cuyo objeto es facilitar el relevo intergeneracional en la empresa familiar, al dejar en suspenso la posibilidad de tributación en el IRPF del donante en función de unas circunstancias que escapan a su control (lo que va en contra de su seguridad jurídica).

En cualquier caso, ello obliga a recomendar que se compruebe, en cada ejercicio, el cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma, porque las consecuencias pueden afectar, no solo a la aplicación de beneficios fiscales para el donatario en el ISD, sino también para el propio donante, en su IRPF.

1.4 Qué aspectos de la reforma laboral pueden afectar a la empresa familiar

María José Ramo Herrando

Contratación temporal, ERTE, convenios colectivos y subcontratación de servicios son los principales aspectos de la reciente reforma de la normativa laboral a los que deberán estar atentas las empresas familiares.

El pasado mes de diciembre, tras meses de negociación, el Gobierno alcanzó un acuerdo con los agentes sociales (las asociaciones empresariales CEOE y CEPYME y los sindicatos CCOO y UGT) para llevar a cabo la (tan anunciada) reforma laboral. En el Boletín Oficial del Estado del 30 de diciembre de 2021 se publicó el Real Decreto-ley 32/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma laboral, la garantía de la estabilidad en el empleo y la transformación del mercado de trabajo que modifica el Estatuto de los Trabajadores y otras normas más como la Ley General de la Seguridad Social.

A continuación analizamos las cuestiones de esta reforma que más relevancia pueden tener para la empresa familiar.

(i) Contratos temporales

La regulación de los contratos temporales es la materia donde los cambios tienen un mayor alcance, ya que el objetivo prioritario ha sido y es promover la estabilidad en el empleo y reducir la alta temporalidad que existe en España en comparación con otros países de la Unión Europea. Con esta finalidad desaparece el contrato por obra o servicio y se crea el contrato por circunstancias de la producción y el contrato por sustitución del trabajador (antigua interinidad). Además se penalizan los contratos temporales cuya duración sea inferior a 30 días, al incrementar su cotización a la Seguridad Social. Especial complejidad presenta el contrato por circunstancias de la producción que resulta aplicable cuando se den diferentes causas: (i) incrementos ocasionales e imprevisibles, (ii) oscilaciones que generen desajustes temporales (incluye las vacaciones anuales), e (iii) incrementos ocasionales, pero previsibles y de duración reducida. Como se puede ver, la norma está cargada de conceptos (ocasional, imprevisible, previsible, oscilación) que se prestan a la interpretación y que, por tanto, conllevarán una alta litigiosidad.

Otro aspecto destacable es el relativo a los nuevos límites de concatenación de contratos temporales que se introducen y que superarlos conlleva que el trabajador adquiera la condición de fijo, lo cual ocurrirá en dos supuestos distintos: (i) cuando el mismo trabajador en un periodo de 24 meses hubiera estado contratado durante un plazo superior a 18 meses, con o sin solución de continuidad, para el mismo o diferente puesto de trabajo con la misma empresa o grupo de empresas, mediante 2 o más contratos por circunstancias de la producción, directamente o a través de empresas de trabajo temporal; y (ii) cuando un puesto de trabajo haya estado ocupado con o sin solución de continuidad, durante más de 18 meses en un periodo de 24 meses mediante contratos por circunstancias de la producción, incluidos los contratos de puesta a disposición realizados con ETTs.

(ii) Contratos formativos

Se rediseñan los contratos formativos. Desaparece el contrato para la formación y el aprendizaje y el contrato de trabajo en prácticas y se crea el contrato de formación en alternancia (para compatibilizar la actividad laboral con los procesos formativos) y el contrato formativo para la obtención de práctica profesional (con una duración máxima de un año).

(iii) Contratos fijos discontinuos

Se pretende potenciar el contrato fijo discontinuo en detrimento de los contratos temporales, de tal forma que lo que antes se cubría con contratos de obra y servicio ahora se cubrirá en gran medida con los fijos discontinuos. Esta modalidad se podrá concertar para la realización de trabajos estacionales o vinculados a actividades de temporada (como se hacía anteriormente), pero también para el desarrollo de trabajos que no tengan dicha naturaleza estacional pero que, siendo intermitentes, tengan periodos de ejecución ciertos, determinados o indeterminados. Este tipo de contrato se puede utilizar también para la ejecución de contratos mercantiles o administrativas que, siendo previsibles, sean parte de la actividad ordinaria de la empresa.

(iv) Sanciones por contratación fraudulenta

Los nuevos tipos de contratos mencionados en los apartados anteriores entrarán en vigor el próximo 30 de marzo de 2022. En este sentido, los empresarios deben tener en cuenta que se endurecen las sanciones por la contratación temporal fraudulenta, al considerarse que se comete una infracción por cada trabajador, de tal forma que si una empresa tiene 50 trabajadores con contrato fraudulento, la sanción (que puede oscilar entre 1.000 y 10.000 euros) se impondrá por cada uno de esos 50 trabajadores.

(v) ERTE y Mecanismo RED

Tras la experiencia normativa vivida en tiempos del COVID-19, se modifica ahora la regulación de los ERTE (especialmente los de fuerza mayor) y se prioriza la reducción de jornada sobre la suspensión de los contratos de trabajo.

También se crea el denominado Mecanismo Red de Flexibilidad y Estabilización del Empleo con dos modalidades, la cíclica y la sectorial, que deberán activarse por el Consejo de Ministros cuando proceda, para permitir la reducción de jornada o suspensión de contratos

(vi) Convenios colectivos

Se mantiene la prioridad aplicativa del convenio de empresa respecto de los convenios sectoriales, salvo en lo relativo a la cuantía del salario. Se recupera ahora la ultraactividad indefinida del convenio, de tal forma que denunciado y concluida la duración del mismo, sin que haya acuerdo o solución para un nuevo convenio, se mantendrá su vigencia y las partes se someterán a los procedimientos de mediación establecidos en los acuerdos interprofesionales.

(vii) Subcontratación de servicios

La posible limitación a la externalización de los servicios era una de las principales reivindicaciones de los sindicatos durante la negociación, pero finalmente se ha mantenido en gran medida la normativa precedente. No obstante, se aclara que el convenio colectivo de aplicación para las empresas contratistas y subcontratistas será el del sector de la actividad desarrollada en la contrata o subcontrata, con independencia de su objeto social, salvo que exista otro convenio sectorial aplicable conforme a lo dispuesto en el Título III del ET.

En la Exposición de Motivos de la norma, el legislador califica esta reforma de ambiciosa. Sin embargo, algunos partidos políticos consideran totalmente insuficiente el alcance de la misma ya que, por ejemplo, no se contempla el incremento de las indemnizaciones por despido. Pese a la negativa de una parte importante de los partidos políticos, la reforma laboral salió adelante el pasado 3 de febrero de 2022, al ser convalidada (polémicas aparte) en el Congreso de los Diputados, tal cual fue acordada por los agentes sociales.

2. SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

2.1 Mercantil y civil

2.1.1 Derecho de separación por falta de distribución de dividendo: el TS aclara la razón de ser del artículo 348 bis de la LSC y fija límites a su uso

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) número 38/2022, de 25 de enero de 2022

El Tribunal Supremo analiza si procede o no el derecho de separación por falta de distribución de dividendos de un socio de una sociedad limitada (ex artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital), que, ante la negativa de la sociedad demandada de repartir dividendos en una primera junta, se niega a recibir los dividendos aprobados en una junta posterior, muy cercana en el tiempo. Es importante destacar que el socio disidente (que había votado en contra de la negativa a repartir dividendos en la primera junta) comunicó a la sociedad su intención de separarse de la sociedad cuando ya se había convocado la segunda junta que proponía el reparto de dividendos.

En primer lugar, comienza recordando el Tribunal Supremo que la ratio del referido artículo no es proteger el derecho del socio a separarse de la sociedad, sino el derecho al dividendo. Así, entiende que, en el presente caso, habiendo podido el socio disidente obtener con escaso margen temporal lo que supuestamente pretendía -el beneficio repartible- su actuación de negarse a recibir el dividendo y ejercitar su derecho de separación, ponía de manifiesto de forma palmaria que su intención real no era percibir tal dividendo, sino liquidar su cuota de participación y separarse de la sociedad en cualquier caso.

Considera además el Tribunal Supremo que, con carácter general, habiendo convocado los administradores una nueva junta en la que se proponía el reparto de dividendos en términos legales, el ejercicio posterior del derecho de separación resulta abusivo.

Pues bien, considerando todo lo anterior, y partiendo de la base de que es posible dejar sin efecto en una junta general (*i.e.*, la segunda que aprueba el reparto) lo acordado en una anterior previa (*i.e.*, la primera que había negado el reparto), ex artículos 204.2 y 207.2 de la Ley de Sociedades de Capital (sin perjuicio de los derechos a favor de terceros de buena fe), concluye el Alto Tribunal que el derecho de separación por parte del socio disidente se había ejercitado de forma abusiva y en contra de las exigencias de la buena fe y, por tanto, no podía tener amparo legal.

2.1.2 Legado de participaciones sociales en una sociedad de responsabilidad limitada: momento en que se adquiere la condición de socio y se pueden ejercitar los derechos inherentes

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) número 862/2021, de 13 de diciembre de 2021

El Tribunal Supremo aclara el momento en que el legatario de participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada adquiere la condición de socio de la misma y, por ende, puede ejercitar los derechos inherentes a tal condición (*e.g.*, derechos de asistencia y voto en junta general).

La cuestión litigiosa tiene su origen en la presentación de una demanda por las cotitulares de las participaciones adquiridas a través de legado, por la que solicitaban que se declarasen nulos los acuerdos sociales adoptados en dos juntas generales celebradas con anterioridad al fallecimiento del causante –socio mayoritario titular del 60% del capital social de la sociedad– en su ausencia, así como, y principalmente, se declarase el reconocimiento de su condición de socias desde el fallecimiento del causante.

En contra de los pronunciamientos dictados en primera y segunda instancia, que habían reconocido a las demandantes legatarias la condición de socias de la sociedad –y, en consecuencia, la posibilidad de ejercicio de los derechos que confiere tal cualidad– desde el momento del fallecimiento del causante, el Alto Tribunal considera que:

- conforme a la doctrina general sobre eficacia del legado de cosa cierta y determinada en el derecho común, aunque el legatario adquiere la propiedad de la cosa legada desde la muerte del causante (sin necesidad de previa aceptación), ello no le faculta para tomar posesión de la cosa legada, debiendo pedir su entrega y posesión al heredero o albacea, cuando este se halle autorizado para darla. Es decir, la entrega constituye un requisito complementario para la efectividad del legado, al mismo tiempo que una circunstancia *sine qua non* para que el legatario pueda disfrutar por sí mismo de la cosa legada; y
- de acuerdo con la legislación mercantil, para que la adquisición de las participaciones sociales por legado produzca efectos frente a la sociedad se han de cumplir conjuntamente los requisitos contenidos en la Ley de Sociedades de Capital, que exigen, no solo que esta conozca la transmisión, sino la solicitud de inscripción por el adquirente (legatario) en el libro registro de socios, a quien corresponde la carga de comunicar la transmisión a la sociedad.

En consecuencia, en la medida en que no se habían cumplido los requisitos anteriores, el Tribunal Supremo revoca el pronunciamiento de la sentencia de primera instancia, concluyendo a tal efecto que las legatarias no habían adquirido la condición de socias desde el fallecimiento del causante, por lo que tampoco podían ejercitar el derecho de impugnación de los acuerdos sociales (adoptados con anterioridad a la muerte del causante) inherente a tal condición.

2.1.3 En caso de enajenación forzosa del local, el arrendatario solo podrá exigir la continuación si el arrendamiento estaba inscrito en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la hipoteca ejecutada

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), número 783/2021, de 15 de noviembre

El Tribunal Supremo analiza un supuesto de arrendamiento para uso distinto de vivienda, en el que, tras un procedimiento de ejecución hipotecaria, la finca es adjudicada a una entidad bancaria, la cual interpone demanda de desahucio contra la mercantil arrendataria por falta de pago de la renta.

Entre otras cuestiones, para resolver la cuestión planteada el tribunal se pronuncia sobre la situación en la que queda la relación arrendaticia tras la enajenación forzosa del inmueble. A este respecto, cabe resaltar dos aspectos en el pronunciamiento del tribunal:

- En primer lugar, que la Ley de Arrendamientos no es de aplicación a este supuesto, porque (i) el artículo 29 de la ley únicamente se aplica a las enajenaciones voluntarias, y (ii) el régimen previsto en la ley para la enajenación forzosa de vivienda no es de aplicación analógica a los arrendamientos para uso distinto de vivienda; y

- en segundo lugar, en caso de ausencia de pacto contractual, por tratarse de una enajenación forzosa, hay que acudir al régimen común del Código Civil, artículos 1549 y 1571.1.

El resultado de lo anterior es que, salvo inscripción del arrendamiento en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la constitución de la carga de la que trae causa la ejecución, el nuevo propietario podrá optar entre continuar el arrendamiento o resolver el contrato. No obstante lo anterior, para que el contrato de arrendamiento se resuelva será necesario que el nuevo propietario comunique al arrendatario su deseo de no subrogarse en el arrendamiento.

2.1.4 Responsabilidad de administradores por deudas sociales: consecuencias de la falta de depósito de cuentas y fecha de nacimiento de la deuda abonada mediante un pagaré

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) número 652/2021, de 29 de septiembre de 2021

En el marco del ejercicio de una acción de responsabilidad por deudas sociales contra los administradores de una sociedad (ex artículos 363.1.e) y 367 de la Ley de Sociedades de Capital), el Tribunal Supremo se pronuncia sobre dos cuestiones controvertidas a los efectos de la responsabilidad de los administradores por deudas sociales, a saber: (i) si el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil (durante varios ejercicios) conlleva *per ser* la obligación de los administradores de responder por las deudas sociales; y (ii) cuál es el momento en que debe considerarse nacida la deuda instrumentada mediante un pagaré que no es abonado a su vencimiento.

Conviene destacar los hechos que dieron lugar al litigio en orden cronológico. La deuda reclamada deriva de la ejecución de un contrato de obra, para cuyo pago la empresa ejecutora de las obras expidió tres facturas fechadas entre noviembre y diciembre de 2013, pagando la sociedad demandada receptora del encargo la primera de ellas y entregando para el abono de las restantes dos pagarés cambiarios emitidos por un tercero, con fechas de vencimiento entre enero y febrero de 2014, pagarés que fueron impagados. Además, destaca el hecho de que la sociedad demandada no había depositado las cuentas anuales del ejercicio 2014 y siguientes en el Registro Mercantil, mostrando en las últimas cuentas depositadas (ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2013) pérdidas muy relevantes que le hacían incurrir en causa legal de disolución. En este contexto, se ejercita por la demandante una acción de responsabilidad del administrador por deudas sociales con base en el incumplimiento del administrador de su obligación de promover la disolución o la remoción de su causa.

Respecto de la primera de las cuestiones, el Alto Tribunal con cita a su sentencia de 28 de mayo de 2020, señala que, aunque la falta de depósito de cuentas no constituye una causa de disolución social ni determina que el administrador sea automáticamente responsable de las deudas sociales, opera, al menos, una inversión de la carga probatoria, de forma que traslada al administrador demandado la carga de probar que la sociedad no estaba incurso en causa de disolución.

En segundo lugar, en cuanto al momento en que debe considerarse nacida una deuda cuyo pago se instrumenta mediante un pagaré a efectos de la responsabilidad del administrador por deudas sociales, el Tribunal Supremo considera que la fecha de nacimiento de dicha obligación es el momento en que se contrae la deuda. Esto es, tratándose de un contrato de obra, cuando se entrega la misma (ex artículo 1599 del

Código Civil), que es cuando debe realizarse el pago, es decir, en el presente caso, en noviembre de 2013, y no la fecha de vencimiento de los pagarés entregados como medio de pago (*i.e.*, enero y febrero de 2014).

Una vez aclarado el momento del nacimiento de la deuda, el Alto Tribunal pasa a resolver si en dicho momento conocía o debía conocer el administrador la causa de disolución social por pérdidas, siendo, en consecuencia, responsable de las deudas sociales. A este respecto, concluye el Tribunal que, si bien como regla general dicho momento coincide con el cierre del ejercicio social, debe tenerse en cuenta que los administradores tienen una obligación de atención ininterrumpida a la evolución patrimonial y financiera de la sociedad, máxime cuando con los actuales sistemas de información la situación contable puede ser conocida.

Existiendo en el presente caso unos fondos negativos de tal magnitud que septuplicaban el capital social (como constaba en las cuentas cerradas a 31 de diciembre de 2013), concluye el Tribunal Supremo que no podía ignorarse por el tribunal la causa de disolución, ni cabía considerar que surgiera de manera sorpresiva y abrupta, sino que, al contrario, podía presumirse que era bastante anterior al momento en que nació la deuda social (*i.e.*, noviembre de 2013).

2.1.5 Derecho de separación de socios: aprobar las cuentas anuales de varios ejercicios repartiendo beneficios tan solo del último para impedir el derecho de separación de los socios puede ser fraude de ley y abuso de derecho

Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona número 1170/2021, de 14 de junio de 2021

En la presente sentencia, la Audiencia Provincial de Barcelona resuelve si procede o no el derecho de separación de un socio minoritario –al amparo del artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital– ejercitado contra una sociedad que en una misma junta (celebrada en 2018), aprobó las cuentas anuales de varios ejercicios (*i.e.*, 2014 a 2017), destinando la totalidad de los beneficios de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 a reservas y repartiendo únicamente los beneficios del ejercicio inmediatamente anterior a la junta (*i.e.*, 2017) en la cuantía mínima legalmente prevista para desactivar el derecho de separación.

Interesa destacar el contexto y los hechos que dieron lugar al presente conflicto. La sociedad demandada es una sociedad de carácter familiar, constituida por la socia demandante y tres socios más –su exmarido y otro matrimonio– (con un 25% del capital cada uno de ellos) que viene negando, con la disconformidad de la actora, el reparto de beneficios desde 1998, justificando dicha negativa en la necesidad de acometer inversiones y de dejar cierto patrimonio a los descendientes de los socios. Además, destaca el hecho de que desde 2003 no se formulan ni aprueban ni depositan las cuentas anuales, debido a –según la sociedad– las discrepancias entre los socios y administradores.

La sentencia de primera instancia desestima la demanda, debido a que –en línea con la jurisprudencia reciente (*vid.* sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021)–, a efectos del derecho de separación, únicamente debe tenerse en cuenta el ejercicio inmediatamente precedente a la junta que acuerda el no reparto de beneficios o el reparto en cuantía inferior a la mínima legalmente prevista, y en este caso se habían repartido los beneficios del ejercicio anterior (*i.e.*, 2017) en el mínimo que exige la ley para enervar el derecho de separación.

Si bien admitiendo dicho fundamento base, la Audiencia Provincial revoca la sentencia de primera instancia y reconoce el derecho de la socia demandante a separarse de la sociedad al considerar que, pese a la aparente legalidad formal del acuerdo, en el presente caso concurre un persistente abuso de derecho o fraude de ley en el comportamiento de la sociedad demandada, que, acogiéndose a la posibilidad –no querida pero “tolerada” por la normativa societaria– de celebrar juntas fuera de plazo y agrupar en una sola junta la aprobación de las cuentas de varios ejercicios, estaba impidiendo *de facto* que el socio pudiera acogerse a su derecho de separación, negando en diferentes ejercicios el reparto de beneficios, para que en el último de ellos, se acuerde un reparto mínimo que elimina la posibilidad de separarse de la sociedad.

2.1.6 Responsabilidad de administradores por deudas sociales: fecha del nacimiento de la deuda en caso de incumplimiento contractual

Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias número 517/2021, de 18 de mayo de 2021

Un particular ejercita una acción de responsabilidad contra los administradores de una sociedad promotora con quien había suscrito un contrato de compraventa de vivienda futura, a quienes se reclama la devolución o restitución del precio como consecuencia del incumplimiento por parte de la empresa promotora demandada de su obligación de entrega de la vivienda en el plazo pactado.

Con base en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2021, la Audiencia Provincial recuerda que, a efectos del régimen de responsabilidad por deudas del administrador, la fecha de nacimiento de la obligación de restitución del precio ante un incumplimiento contractual –en este caso, la entrega de una vivienda– es la del momento en que se suscribe el contrato, y no la del incumplimiento.

Como consecuencia de lo anterior y considerando que la causa legal de disolución de la sociedad había concurrido con posterioridad a la suscripción del contrato de compraventa suscrito, la Audiencia Provincial desestima las pretensiones del recurrente y confirma la sentencia de instancia que absolvía a los administradores demandados de ser responsables del pago de la deuda social inherente a la restitución de las cantidades entregadas por el particular a la sociedad.

2.1.7 El defecto de convocatoria de la junta general puede ser irrelevante cuando los socios asistentes se dan por convocados personalmente y aceptan la celebración de la reunión

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 13 de diciembre de 2021

Se analiza por la dirección general los siguientes defectos impuestos por la registradora mercantil que se había negado a inscribir escritura de elevación a público de ciertos acuerdos sociales en el seno de una sociedad de responsabilidad limitada: (i) no se indicaban expresamente las mayorías con las que fueron adoptados los acuerdos, constando únicamente que las decisiones se habían adoptado “sin oposición alguna”; y (ii) no constaba en la certificación protocolizada que el texto íntegro de la convocatoria se había remitido a la totalidad de los socios conforme al procedimiento previsto en los estatutos sociales y la antelación de la comunicación.

En relación con el primer defecto, el centro directivo recuerda que, si bien no es necesario que en la certificación protocolizada consten de manera directa y explícita las mayorías con que se hubieran adoptado los correspondientes acuerdos, ese dato debe deducirse con claridad de sus términos. En la medida en que en el presente caso únicamente consta que asistieron dos socios (de tres) –con un 20% y un 60%– y que los acuerdos se adoptaron “sin oposición alguna”, siendo imposible conocer, por tanto, si alguno de los socios votó en blanco o se abstuvo, se confirma la nota de calificación en relación con el primer defecto.

En relación con el segundo defecto, la dirección general reconoce la posibilidad de que un defecto de convocatoria pueda entenderse irrelevante si consta indubitadamente la aceptación a que la junta se lleve a cabo en términos que excluyan perjuicio a los derechos individuales de los socios. En este sentido, constando claramente en el caso enjuiciado que dos de los tres socios fueron citados personalmente y con anterioridad a la convocatoria, tomando parte en las decisiones sin manifestar oposición alguna (*i.e.*, sin denunciar ningún defecto de convocatoria) y el tercero, no asistente a la reunión, fue convocado por burofax, sin haberse producido perjuicio alguno para ninguno de los tres socios, la dirección general revoca el defecto.

2.1.8 Es admisible la cláusula estatutaria que prevé la retribución de los administradores por la prestación de servicios ajenos al cargo y la somete a los requisitos propios de la retribución del administrador

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 16 de noviembre de 2021

La dirección general considera inscribible en sede de una sociedad de responsabilidad limitada una cláusula estatutaria que, tras indicar que el cargo de administrador es gratuito, atribuye una retribución a los administradores por el ejercicio de otras prestaciones distintas de las indelegables o ajenas al cargo de administrador, sometiendo dicha retribución a los requisitos propios de la retribución del administrador.

El registrador mercantil había rechazado la inscripción de la referida cláusula estatutaria porque, a su juicio, no resultaba lo suficientemente claro el carácter retribuido o no del cargo de administrador, ni la forma de retribución, en su caso.

El centro directivo, sin embargo, revoca la calificación del registrador al entender que, si bien la cláusula podría ser más clara, es evidente que los estatutos, después de haber proclamado la gratuidad del cargo, pueden disponer la retribución del administrador por otros servicios o por su vinculación laboral para el desempeño de otras actividades ajenas al ejercicio de las facultades de gestión y representación inherentes a aquel cargo. Considera, además, que el sometimiento de esta retribución extragestora a los requisitos propios de la retribución del administrador (*i.e.*, fijación por la junta general del importe máximo o la distribución de la misma por acuerdo entre los propios administradores), no debía verse como un indicio de remuneración oculta por administrar, sino como una peculiaridad a la cual se han de someter los administradores que estén dispuestos a prestar esos otros servicios.

2.1.9 Cualquier socio podrá aportar a una sociedad bienes o derechos contingentes, anulables o litigiosos, siempre que estos tengan contenido patrimonial evaluable económicamente

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 29 de septiembre de 2021

La resolución analiza el acceso al Registro Mercantil de un acuerdo de ampliación de capital desembolsada por un socio divorciado mediante la aportación de una vivienda gravada con un derecho de uso atribuido por sentencia firme a sus hijos y a su excónyuge, sin contar con la previa autorización de este último que exige el artículo 96 del Código Civil.

La principal consecuencia de que la aportación carezca de consentimiento del excónyuge es que se trata de un negocio anulable a instancia del cónyuge cuyo consentimiento se omitió.

Sin perjuicio de lo anterior, la transmisión, aunque con eficacia claudicante, despliega sus efectos, por lo que es válida y por ello inscribible.

En el caso de una eventual anulación posterior, además de dar lugar a la responsabilidad del aportante en los términos previstos en los artículos 73 a 76 de la Ley de Sociedades de Capital, puede producir o bien (i) que la sociedad siga funcionando, porque no quede afectado el mínimo de capital requerido, o bien (ii) que la sociedad entre en un periodo de liquidación, pero no producirá la nulidad sobrevenida de la sociedad porque lo impide el artículo 56 de la Ley de Sociedades de Capital.

2.1.10 Es posible reforzar la mayoría estatutaria para la adopción de acuerdos por la junta general en sede de una sociedad anónima, aunque se requiera, *de facto*, la unanimidad

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 8 de septiembre de 2021

El registrador mercantil rechaza la inscripción de una escritura de elevación a público de acuerdos sociales de nombramiento de administradores mancomunados de una sociedad anónima porque dicho acuerdo había sido adoptado por una mayoría inferior (*i.e.*, 75%) a la reforzada prevista en los estatutos sociales de la sociedad, que exigían, con carácter general “una mayoría de más de un 75% de los votos emitidos, excepto en aquellos casos en que la Ley exigiera otro número determinado de votos”.

La sociedad recurre dicha calificación con base, entre otros, en el argumento de que el 25% del capital social que no había votado a favor del acuerdo estaba utilizando su participación como un derecho de veto, exigiendo *de facto* la unanimidad para la adopción del acuerdo, posibilidad vetada por la Ley de Sociedades de Capital.

El argumento es rechazado por la dirección general, en la medida en que al estar distribuido el 25% entre más de un accionista bastaba con que al menos uno de ellos votara a favor, para que, sin llegar a la unanimidad, el acuerdo fuera aprobado. Por otra parte, rechaza tal argumentación apoyándose en la resolución de la dirección general de 13 de enero de 1994 que dispuso al efecto que “el refuerzo de las mayorías no plantea problemas siempre que no alcance los aledaños de la unanimidad”. El artículo 201.3 de la Ley de Sociedades de Capital, al prever que los estatutos sociales puedan elevar las mayorías y los *quorums* de asistencia legalmente establecidos, a diferencia de lo que hace el artículo precedente

con referencia a las sociedades de responsabilidad limitada, no impide de manera expresa “llegar a la unanimidad”. No obstante, la imposición de ese límite resulta absolutamente innecesaria al ser la junta general el órgano encargado de decidir “por la mayoría legal o estatutariamente establecida” en los asuntos propios de su competencia (artículo 159.1 de la Ley de Sociedades de Capital), y resultar contraria a ello la exigencia de unanimidad. En definitiva, con la frontera indicada, los estatutos pueden reforzar las mayorías legalmente previstas, aunque, en una determinada coyuntura de distribución del capital, la adopción de acuerdos requiera el respaldo de todos los socios.

2.2 Tributario

2.2.1 ISD. La reducción por adquisición ‘mortis causa’ de la vivienda habitual se aplica sobre el valor real del inmueble

Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de septiembre de 2021

En esta sentencia se analiza si la reducción por adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual sobre el valor real de la vivienda debe aplicarse sobre el valor real del inmueble o, por el contrario, sobre el valor neto de la vivienda que se incluye en la base imponible del impuesto, una vez descontadas las deudas y gastos generales de la herencia.

El tribunal concluye que la magnitud sobre la que se ha de aplicar la reducción por vivienda habitual prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), del 95% de su valor, es la correspondiente a su valor real, que sólo debe verse reducido por las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidos sobre dicha vivienda habitual, con exclusión de la hipoteca que pese sobre la misma (según lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del ISD). Por lo tanto, a efectos de calcular la base de la reducción por la adquisición de la vivienda habitual, no se debe reducir su valor real por las deudas o gastos generales de la herencia.

2.2.2 ISD. La reducción de empresa familiar se puede aplicar sobre el valor de las participaciones correspondiente a los activos financieros de la entidad, si se prueba que están afectos al desarrollo de la actividad empresarial

Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de enero de 2022

El objetivo del recurso de casación planteado es determinar si, en la donación de participaciones en una entidad de un padre a su hijo, es procedente aplicar la reducción de empresa familiar en el ISD a la parte del valor de las participaciones que se corresponde con activos financieros que la entidad donada tiene en su balance.

La Inspección entendió que la reducción de empresa familiar no era aplicable sobre el valor de la entidad que se correspondía con las inversiones financieras de su activo, y ello en la medida en que la Ley del IRPF, a la que se remite la Ley del IP a estos efectos, establece que en ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a la actividad los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

El Tribunal Supremo, por el contrario, concluye que este tipo de activos sí se pueden considerar afectos a la actividad a estos efectos, siempre que se acredite su afectación a la actividad empresarial. En particular, entiende el tribunal que necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito pueden ser razones para considerar los activos financieros de una sociedad como afectos a su actividad empresarial.

2.2.3 ISD. El TSJ de Extremadura se aparta deliberadamente de la jurisprudencia, y el Tribunal Supremo se volverá a pronunciar sobre qué elementos se deben incluir en la presunción del 3% de la valoración del ajuar doméstico

Tribunal Supremo. Auto de 20 de octubre de 2021

El Tribunal Supremo estableció jurisprudencia, en sus sentencias de 10 de marzo de 2020, de 11 de junio de 2020 y de 21 de septiembre de 2021, todas ellas con el voto particular de dos magistrados, sobre cómo debe interpretarse la presunción del 3% de valoración del ajuar doméstico prevista en el artículo 15 de la Ley del ISD.

De acuerdo con la citada jurisprudencia, el Tribunal Supremo concluye que no es correcta la idea de que la valoración del ajuar doméstico, que se fija como presunción en el 3% del valor del caudal relicto (artículo 15 de la Ley del ISD), comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino solo aquellos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

En particular, el Tribunal Supremo entendió que las acciones y participaciones sociales, por no integrarse en tal concepto de ajuar doméstico, no pueden tomarse en cuenta para aplicar la presunción legal de valoración del 3% del ajuar doméstico.

El TSJ de Extremadura, en su sentencia de 28 de septiembre de 2020 y en su auto complementario de 5 de noviembre de 2020, se aparta de forma deliberada de esta jurisprudencia. En particular, este tribunal concluye que “la jurisprudencia no constituye fuente del Derecho ni obliga a esta Sala, que además es totalmente conforme en que no constituyen ajuar doméstico los títulos valores, cuestión distinta es su determinación en el porcentaje del 3% para su fijación como manifestación de la capacidad económica y presunción de la valoración del aquel ajuar doméstico”.

Por ello, de acuerdo con el auto del Tribunal Supremo, resulta conveniente un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo que reafirme, refuerce o preserve la jurisprudencia.

2.2.4 ISD. Un no residente puede instar la nulidad de pleno derecho de una liquidación del ISD en la que no se le aplicó una bonificación autonómica, en contra del criterio del TJUE, aunque dicha liquidación haya devenido firme

Audiencia Nacional. Sentencia de 20 de septiembre de 2021

Se analiza en esta sentencia si es procedente una solicitud de devolución de ingresos indebidos, instada por un no residente, frente a una liquidación del ISD en la que no se aplicó el mínimo exento que establecía la normativa andaluza por el hecho de que el sujeto pasivo no residía en España.

La base de esta solicitud se encuentra en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, que declaró discriminatoria la normativa española en materia de sucesiones entre residentes y no residentes, al no permitir aplicar a estos últimos la normativa autonómica del ISD.

Sobre la base de dicha sentencia del TJUE, la Audiencia Nacional considera que la falta de aplicación a un no residente del sistema de bonificación establecido por la normativa autonómica es discriminatoria y contraria al Derecho de la Unión Europea. Ello implica que la liquidación del ISD, en la que no se aplique la normativa autonómica que corresponda, sea nula de pleno derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 217.1.a de la LGT,

siendo la solicitud de devolución de ingresos indebidos un cauce apropiado a efectos de satisfacer el principio de efectividad del Derecho europeo.

2.2.5 IS.- A falta de previsión legal sobre el momento en el que deben cumplirse los requisitos para aplicar el régimen de sociedades patrimoniales, su cumplimiento debe analizarse en el momento del devengo del impuesto

Audiencia Nacional. Sentencia de 25 de octubre de 2021

Se debate sobre la interpretación del requisito de aplicación del régimen de las sociedades patrimoniales que contiene el artículo 61 del Real Decreto Legislativo 4/2004, en una liquidación referida al IS de 2006. Según el apartado segundo de este precepto, cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales, no será aplicable el régimen de sociedades patrimoniales. Esta exclusión no está supeditada a ningún requisito temporal, por lo que la controversia gira en torno al momento en el que se debe analizar el cumplimiento de esta exclusión.

El tribunal considera que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21 de la LGT, la fecha de devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley (en este caso del IS) disponga otra cosa. Por ello, dado que la exclusión no está supeditada a ningún requisito temporal, la fecha del devengo es la adecuada para juzgar si se daban las condiciones para el cumplimiento de la exclusión para aplicar el régimen de sociedades patrimoniales analizada en esta sentencia.

2.2.6 IRPF. Un documento privado puede servir para acreditar el coste de adquisición de un inmueble arrendado a efectos de su amortización

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 8 de septiembre de 2021

La cuestión controvertida consiste en la acreditación del valor de adquisición de cuatro inmuebles arrendados y, por tanto, la base del cálculo de la amortización a efectos de determinar los rendimientos del capital inmobiliario a declarar en el IRPF del arrendador.

Sin obviar que la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados recae sobre el contribuyente (artículo 105 de la LGT), el tribunal considera debidamente acreditado el valor de adquisición contenido en el documento privado (en particular, documento de adquisición de una participación en una comunidad de bienes por el que se le adjudican los citados inmuebles) y anula la liquidación impugnada, pese a que no se haya otorgado escritura pública de compraventa de los inmuebles.

En concreto, los indicios sobre los que se sustenta tal consideración consisten, por un lado, en que los metros útiles contenidos en el documento privado coinciden con los indicados en el Registro de la Propiedad y en el resto de la documentación existente y, por otro, en que el precio de adquisición que figura en dicho documento coincide con los pagos efectuados por el demandante y con el importe del préstamo hipotecario que recae sobre los inmuebles.

2.2.7 ISD. Los créditos incobrables del causante no deben ser incluidos como activo en el caudal relicto

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 27 de octubre de 2021

Se analiza en esta sentencia si se ha acreditado o no el carácter incobrable de los créditos de los que era titular el causante. Según el tribunal, en caso de acreditarse suficientemente la incobrabilidad de los créditos a la fecha de devengo del ISD, no procede incluirlos en el caudal relicto porque su valor real es cero, sin perjuicio de su ulterior liquidación en el caso de que se terminasen percibiendo los importes de tales créditos.

Ante la ausencia de previsión normativa al respecto, una interpretación extensiva de las normas tributarias (IRPF, IS e IVA), que atiende al principio de capacidad económica, lleva a considerar que se tiene por acreditado el carácter incobrable de los créditos en aquellos casos, como el enjuiciado, en los que se constate la insolvencia de la entidad deudora (por el transcurso de cierto tiempo desde el vencimiento sin haber cobrado, como se establece en la Ley del IRPF, en la Ley del IS y en la Ley del IVA, por no haber presentado las cuentas anuales de la sociedad deudora desde 2011, y por existir diligencia de embargo de la AEAT a la sociedad que no se atendió).

2.2.8 ISD. Existe una donación de un padre a su hijo por un préstamo que no se ha devuelto ni se ha prorrogado en la fecha de vencimiento

Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias. Sentencia de 11 de junio de 2021

En este caso, unos padres han concedido a su hijo tres préstamos de dinero a tipo de interés cero por un plazo inicial de dos años. Los préstamos fueron formalizados correctamente ante los Servicios Tributarios. No obstante, cuando los préstamos llegan a su vencimiento, ni se devuelve el principal, ni se formaliza ningún documento privado de prórroga para su presentación ante el Ente Público de Servicios Tributarios competente.

Concluye el tribunal en esta sentencia que, a efectos del ISD, como los préstamos ni fueron devueltos, ni se formalizó correctamente su prórroga en el momento del vencimiento, se ha producido una condonación de la deuda y, en consecuencia, existe una donación sujeta al ISD por el importe pendiente de devolución de dichos préstamos a la fecha de su vencimiento.

2.2.9 IP. Exención de participaciones: la denominación del contrato y la gratuidad del cargo de administrador es indiferente a efectos de acreditar el cumplimiento del requisito de realización de funciones directivas

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 23 de noviembre de 2021

En esta resolución se analiza si para el cumplimiento del requisito relativo al ejercicio de funciones directivas retribuidas, para aplicar la exención de empresa familiar en el IP a las participaciones en una entidad, es posible que los rendimientos percibidos por el ejercicio de las funciones directivas deriven de un contrato de prestación de servicios con la misma persona que ostenta la condición de administrador de la compañía, en un caso en el que el cargo de administrador no constaba como retribuido en los estatutos de la sociedad.

Entiende el TEAC que, una vez demostrada la existencia de una relación remunerada de prestación de servicios en exclusiva entre la sociedad y el obligado tributario, que además ejerce efectivamente funciones directivas, debe entenderse cumplido materialmente este requisito legal para aplicar el régimen de empresa familiar, sin que quepa su exclusión por el hecho de que los estatutos sociales prevean la gratuidad del cargo de administrador.

2.2.10 IP. No procede la aplicación del recargo por declaración extemporánea a los sucesores que presenten fuera de plazo las autoliquidaciones del IP de las que era sujeto pasivo el causante

Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. Resolución de 22 de diciembre de 2021

En este caso, el obligado tributario fallece en 2016 sin haber presentado las autoliquidaciones del IP de los ejercicios 2013 y 2014. Sus sucesores presentan dichas autoliquidaciones de forma extemporánea, y se plantea si resulta conforme a Derecho girar a los sucesores el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, regulado en el artículo 27 de la LGT.

Con fundamento en los principios de justicia material, buena fe y proporcionalidad, el TEAR anula la liquidación dado que la fecha de devengo del recargo es la de presentación extemporánea de la autoliquidación, posterior al fallecimiento del causante, por lo que este recargo no se les puede girar a los sucesores, que responden únicamente de lo devengado pendiente a fecha de fallecimiento del causante. Tampoco puede exigírsele el recargo al causante, puesto que ya falleció antes de su devengo.

2.2.11 IP. Un sujeto pasivo no se podrá aplicar el régimen de empresa familiar si la persona que realiza funciones de dirección no se encuentra dentro del grupo de parentesco establecido por la ley

Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V2546-21 de 20 de octubre de 2021

Los consultantes son hermanos y disponen de más de un 5% de participación en una entidad. El resto de participaciones hasta el 79,742% lo ostentan el padre y los tíos de los consultantes. Ninguno de los consultantes (hermanos) realiza funciones de dirección en la entidad ni percibe remuneración alguna por dichas funciones. El miembro de la familia que cumple ambos requisitos es un tío de los consultantes.

Se pregunta si los consultantes pueden aplicar la exención de empresa familiar en IP y, en particular, si se entiende cumplido el requisito de realización de funciones directivas por una persona del grupo de parentesco.

La consulta establece, en línea con otras consultas anteriores, que para determinar el cumplimiento de los requisitos necesarios para aplicar la exención de las participaciones en el IP se podrá tomar en cuenta cualquier sujeto pasivo de referencia. No obstante, matiza la DGT, para determinar los integrantes del grupo de parentesco del que forma parte el sujeto pasivo de referencia deberán respetarse los grados establecidos en la ley, esto es, cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, ya sea por consanguinidad, afinidad o adopción.

Concluye la DGT que, fijando como sujeto pasivo de referencia al padre de los consultantes, este sí podrá aplicar la exención de empresa familiar, ya que forma parte del mismo grupo de parentesco que los tíos de los consultantes (colaterales de segundo grado). No obstante, los consultantes y sus tíos no formarán parte del mismo grupo de parentesco, ya que el grado de parentesco entre ellos excede del establecido en la ley (colaterales de tercer grado), y por lo tanto los consultantes no podrían aplicar la exención de empresa familiar en el IP.

2.2.12 ISD. Las aportaciones realizadas por una 'holding' a una fundación a través de un convenio de colaboración empresarial o donaciones, ¿pueden suponer el incumplimiento del requisito de mantenimiento?

Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V2330-21, del 18 de agosto de 2021

Dos hermanos han adquirido vía donación el 100% de participación en una entidad *holding*. A la donación le fue de aplicación la reducción de empresa familiar en el ISD.

Ambos consultantes van a constituir una fundación y pretenden dotarla de recursos económicos suficientes para realizar su actividad, para lo que realizarán aportaciones desde la sociedad *holding*, desde una sociedad participada por esta, o desde ambas entidades. Las aportaciones se realizarían vía donación o mediante la firma de un convenio de colaboración empresarial, y supondrían una minoración de los fondos propios de la sociedad *holding* inferior al 5% del valor por el que se aplicó la reducción de empresa familiar.

La DGT concluye que, en relación con el cumplimiento del requisito de mantenimiento para aplicar la reducción de empresa familiar en el ISD, la ley exige el mantenimiento del valor por el que se aplicó la reducción en la donación de la sociedad *holding*, y que la realización de aportaciones a la fundación por esta sociedad no supone, por sí misma, el incumplimiento de este requisito.

No obstante, la DGT matiza que las donaciones realizadas por las entidades no deben suponer una "minoración sustancial" del valor por el que se aplicó la reducción de empresa familiar. Esta "minoración sustancial", continúa la consulta, es un concepto jurídico indeterminado, que constituye una cuestión de hecho y, por tanto, debe ser valorada por la Administración gestora del impuesto a la vista de todas las circunstancias que incidan en dicha minoración.

2.2.13 ISD. Los beneficiarios de una fundación panameña de interés privado deben tributar en concepto de donaciones por las cantidades recibidas que no procedan de retribución por su trabajo en dicha fundación

Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V2407-21 de 24 de agosto de 2021

La hermana de los consultantes les designó como beneficiarios, en el momento de su fallecimiento, de una parte del patrimonio de una fundación que ella fundó en Panamá. Se pregunta sobre la tributación de las cantidades que vayan a percibir los consultantes procedentes de la fundación.

Según la DGT, las cantidades que reciban los beneficiarios que no sean retribución o salario por el trabajo que desarrollen en la fundación, al existir un claro *animus donandi* por parte del Consejo Fundacional, y al ser los beneficiarios residentes en España, estarán sujetas al ISD por el concepto de donaciones, debiendo tributar los beneficiarios por obligación personal.

Adicionalmente, a la hora de obtener la cuota tributaria del ISD en esta donación se aplicará, según el criterio de la DGT, el coeficiente multiplicador correspondiente al grupo IV de parentesco, es decir, el correspondiente a un extraño. Por último, añade la consulta que el plazo de presentación de la liquidación del ISD será de 30 días hábiles a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato. Es decir, existirá un hecho imponible cada vez que los beneficiarios reciban donaciones por parte de la fundación.

2.2.14 IRPF. La condonación de un préstamo entre dos sociedades participadas por los mismos socios no produce efectos fiscales para estos, salvo que de la operación efectuada pueda deducirse una calificación fiscal diferente

Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V2916-21, de 18 de noviembre de 2021

Los consultantes son socios de dos sociedades, y tienen el mismo porcentaje de participación en cada una. Una de las sociedades ha realizado un préstamo a la otra, que ahora se plantea condonar.

Concluye la DGT que, sin perjuicio de que de los hechos concurrentes en cada caso concreto pueda deducirse otra calificación jurídica diferente a la formalmente atribuida por las partes intervinientes, con carácter general la condonación de un préstamo realizado por una sociedad a la otra no produce efectos en el IRPF de los socios, al ser estos ajenos al préstamo efectuado entre las dos compañías.

No obstante, matiza la DGT, habrá que tener en cuenta los hechos concurrentes en cada caso concreto y las causas específicas que motivan cada operación, a efectos de determinar la posible existencia de una calificación diferente.

Según la DGT esto ocurriría, por ejemplo, cuando la condonación no fuera una operación aislada, al formar parte de una operación compleja en la que la condonación tiene la naturaleza de contraprestación a favor de los socios por entregas de bienes o prestaciones de servicios, o en aquellos casos en los cuales la condonación es un instrumento indirecto para la realización de trasvases patrimoniales entre los socios con distinta participación en una y otra sociedad.

2.2.15 IP. En la aplicación del régimen de empresa familiar, la necesidad de la participación en una sociedad filial superior al 5% para una sociedad 'holding' es una cuestión de hecho que debe ser valorada por la Inspección

Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V2490-21 de 30 de septiembre de 2021

El consultante es titular del 100% de las participaciones en una entidad *holding*, que posee el 33% de otra sociedad. Se pregunta si al valor de las participaciones en la entidad *holding* le puede ser de aplicación la exención de empresa familiar en el IP.

La DGT establece que, a efectos del acceso a la exención, no se computarán como valores las participaciones que la entidad posea en la sociedad participada, siempre que supongan al menos el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones. A estos efectos, la entidad *holding* debe disponer de medios materiales y personales suficientes para dirigir y gestionar la participación, y la entidad participada no debe tener la consideración de “patrimonial”. La consulta concluye que estas circunstancias constituyen una cuestión de hecho que debe ser valorada por la administración tributaria competente.

La DGT también establece que, en su caso, la exención solo alcanzará al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad. En este sentido, añade que la apreciación puntual de esta necesidad es cuestión que se escapa a sus facultades interpretativas, debiendo de ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección que puedan llevarse a cabo.

2.2.16 ISD. La conmutación del usufructo por la plena propiedad de bienes de la herencia tributa como negocio jurídico independiente

Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V2072-21, de 9 de julio de 2021

Una persona lega a su cónyuge el usufructo universal y vitalicio de sus bienes, nombrando herederos a sus hijos y haciendo constar en el testamento que, si los herederos no estuvieran conformes, lega a su cónyuge el tercio de libre disposición en pleno dominio.

Se pregunta sobre la tributación de la conmutación de todo o parte del usufructo universal del cónyuge por bienes concretos recibidos en nuda propiedad por los herederos. Esta opción no estaba expresamente prevista en el testamento de la causante.

La DGT concluye que la liquidación de la herencia debe realizarse en proporción al haber hereditario que corresponda a cada heredero y legatario, en función de lo que establezca el testamento y las reglas de la sucesión. De esta forma, el artículo 57 del Reglamento del ISD (posibilidad de conmutación del usufructo tributando solo por ISD como adquisición en plena propiedad) solo sería aplicable en los supuestos en los que la conmutación del usufructo afecte a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos *ex lege*, como legítima a herederos forzosos, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil.

Así, según la DGT, en el caso analizado en la consulta se producirán dos negocios jurídicos independientes: (i) la aceptación de la herencia que tributará por el ISD, en el que el cónyuge viudo adquiere el usufructo de los bienes y los herederos universales la nuda propiedad, y (ii), con posterioridad, la permuta de la nuda propiedad por usufructo y viceversa. Por este último negocio jurídico, los herederos universales consolidarán el dominio sobre determinados bienes, tributando por la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente a la permuta de la nuda propiedad y el usufructo, y el cónyuge viudo tributará en el ITPyAJD por la adquisición de la nuda propiedad de los bienes que se adjudique.

Más información:
Departamento Empresa Familiar
Síguenos:



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