



Newsletter Empresa Familiar

GARRIGUES

Febrero 2021

ÍNDICE

1. ARTÍCULOS

- 1.1 Los beneficios de la empresa que no se han distribuido no son bienes gananciales: el Tribunal Supremo sienta jurisprudencia
- 1.2 Derecho de separación del socio: el rol del experto independiente en la valoración de su participación
- 1.3 Vuelta de tuerca de la Administración a la deducibilidad de la remuneración de los administradores
- 1.4 País Vasco: ¿a qué debe estar atenta la empresa familiar en 2021 desde un punto de vista tributario?

2. SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

- 2.1 Mercantil y civil
- 2.2 Tributario

1. ARTÍCULOS

1.1 Los beneficios de la empresa que no se han distribuido no son bienes gananciales: el Tribunal Supremo sienta jurisprudencia

Alberto Guerra y Guillermo Arbulu

El Tribunal Supremo ha sentado jurisprudencia al posicionarse, por segunda vez, a favor de la tesis que entiende que los beneficios destinados a reservas no tienen naturaleza ganancial, dando así solución a la controvertida cuestión que había dividido la jurisprudencia menor y la doctrina. A la luz de esta premisa, se hace necesario un análisis del patrimonio, de los negocios y de la planificación económico-patrimonial y sucesoria de las familias, de forma que se determine el impacto que podría generar la tesis seguida y se adopten todas las medidas que se estimen necesarias para alinear la voluntad y previsiones de los integrantes de la familia con futuros acontecimientos como son el relevo generacional o la extinción de una relación conyugal.

La primera sentencia del Tribunal Supremo en esta línea llegó el 3 de febrero de 2020 (sentencia número 60/2020 del Pleno de la Sala Primera, de lo Civil) y la segunda, en la misma línea, unos meses después, el 15 de junio de 2020 (sentencia 298/2020 de la misma Sala). A ellas se suma la sentencia de la Audiencia Provincial de León, de 23 de junio de 2020 (número 191/2020), que reproduce y aplica la doctrina del Tribunal Supremo.

Estas líneas tienen como finalidad apuntar brevemente (a) cuáles han sido los pronunciamientos y opiniones que se han dado desde la publicación de la sentencia y (b) algunas de las muchas implicaciones que esta sentencia tendrá en la planificación patrimonial y sucesoria de las familias.

Algunas cuestiones prácticas

- (i) ¿La doctrina del Supremo será de aplicación en todo caso?

Como hemos adelantado, la doctrina del Tribunal Supremo podría ser aludida como jurisprudencia. No obstante, debemos advertir que las citadas sentencias del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2020 y de la Audiencia Provincial de León de 23 de junio parten del fundamento de hecho de que el cónyuge socio es titular privativo de una participación minoritaria (32,02% y 33,33%, respectivamente). Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2020 parte del supuesto de que cada cónyuge era titular con carácter privativo de una participación minoritaria y que la restante participación mayoritaria tenía carácter ganancial.

Únicamente queremos poner la atención en que las citadas sentencias dan solución y respuesta a supuestos de hecho concretos. No cabe duda de que las sentencias del Tribunal Supremo dan un criterio claro para determinar cuál ha de ser el tratamiento de los beneficios destinados a reservas, pero quizás no sirva para zanjar definitivamente las diferencias en los fallos de las Audiencias. El propio Tribunal Supremo entiende que deberá atenderse a las circunstancias concurrentes (y, en

particular, a la posición como socio único o mayoritario del cónyuge titular y la existencia de mala fe o de un comportamiento fraudulento) para determinar si el importe de dichas reservas debe incluirse como parte del activo de la sociedad de gananciales.

Por ello, resulta necesario llevar a cabo un análisis del patrimonio conyugal y familiar, y de la gestión que se ha hecho de las sociedades familiares (en particular, de la política de dividendos), de forma que se determine su composición y naturaleza, así como en qué medida la doctrina del Tribunal Supremo podría afectar en la planificación económico-familiar, en particular, en una potencial disolución y liquidación de la sociedad de gananciales o en el proceso sucesorio de los miembros de la familia.

- (ii) ¿Pueden los cónyuges determinar el tratamiento que quieren dar a los beneficios destinados a reservas?

Dentro de la normativa civil, existen ciertos instrumentos previstos que suponen una clara oportunidad para que los cónyuges pacten y estipulen el régimen económico de su matrimonio. Se trata de instrumentos que permiten predeterminar el tratamiento que debe darse a las reservas constituidas con cargo a beneficios durante la vigencia de la sociedad de gananciales. Claro ejemplo de estos instrumentos son las capitulaciones matrimoniales. Estos pactos entre cónyuges (que pueden ser otorgados tanto antes como después del matrimonio) son el negocio jurídico previsto en la normativa civil más adecuado para alcanzar este fin.

No parece existir impedimento legal para que los cónyuges pacten en capitulaciones matrimoniales, por ejemplo, que un determinado porcentaje (no necesariamente el 50%) de los beneficios obtenidos constante la sociedad de gananciales sean tenidos en cuenta a los efectos de la liquidación de esta última; o que, siendo el cónyuge socio titular de la totalidad del capital social de una sociedad, los beneficios obtenidos no sean integrados en el activo de la sociedad de gananciales como derecho de crédito y evitar así cualquier pretensión del cónyuge del socio de probar la existencia de ánimo defraudatorio en un potencial procedimiento judicial.

La complejidad de las capitulaciones matrimoniales dependerá de factores tales como el número de sociedades que integren el patrimonio ganancial y privativo, su estructura de propiedad, la existencia de socios externos al matrimonio, la existencia y la naturaleza de otros bienes familiares o el acuerdo que se quiera alcanzar.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la masa hereditaria del cónyuge fallecido dependerá de la calificación que se dé a las reservas existentes, en la medida en que se determina una vez ha sido liquidada la sociedad de gananciales. Siendo esto así, las familias deben analizar el impacto que tendrá la doctrina del Tribunal Supremo en su planificación sucesoria y, en su caso, sus miembros deberán modificar las disposiciones testamentarias en el sentido que estimen conveniente.

- (iii) ¿Qué aspectos societarios deben revisarse a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo?

Estas líneas no tienen como objeto entrar a analizar todas las implicaciones societarias de la titularidad con carácter ganancial de las participaciones sociales o acciones de una sociedad de capital (piénsese, por ejemplo, en la legitimación para ejercitar los derechos societarios que corresponden a los socios minoritarios). Únicamente pretendemos advertir de algunas implicaciones de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la cual nos pronunciamos en el presente artículo.

En primer lugar, en función del patrimonio de la familia y su naturaleza, su planificación económico-patrimonial y el negocio familiar, la política de aplicación de resultados y de dividendos debería replantearse y determinar, por ejemplo, en qué circunstancias y bajo qué condiciones debe procederse al reparto de dividendos y en cuáles los beneficios generados deben emplearse para aumentar los fondos propios de la sociedad. Con base en la decisión adoptada, deberá darse un marco estatutario o contractual (protocolo familiar) que regule los derechos económicos de los miembros de la unidad conyugal y sus familiares.

Por otro lado, teniendo en cuenta la argumentación del Tribunal Supremo, el proceso de adopción y consignación de acuerdos de aplicación del resultado debe ser cuidado con celo. En la medida en que el Tribunal Supremo fundamenta su decisión, al menos en parte, en el hecho de que la junta general es soberana de adoptar tales acuerdos en el sentido que estime oportuno en función de las necesidades de la sociedad, no cabe descartar que, en un procedimiento que analice la existencia de mala fe o ánimo defraudatorio del cónyuge que decidió votar en contra de repartir dividendos, se pueda acudir, entre otros, a los soportes documentales que recogen tales acuerdos (actas y cuentas anuales), a los efectos de probar y acreditar, en su caso, la existencia de necesidades concretas de la sociedad que fundamentaron tal decisión (autofinanciación, aumento de la solvencia, compensación de pérdidas previstas en ejercicios futuros).

Posiciones tras la sentencia

Transcurrido un año desde la fecha de la primera de las sentencias del Tribunal Supremo sobre esta materia, resulta de especial interés analizar el sentido y contenido de los pronunciamientos judiciales y doctrinales sobre la misma. Empezando por estos últimos, si bien hay que reconocer que algunos autores asumen la posición y mantienen la misma opinión que la adoptada por el Tribunal Supremo, otros autores ya se han opuesto en mayor o menor medida a las conclusiones y fallo del Tribunal Supremo. Entre otras cuestiones, autores discrepantes han advertido de lo siguiente:

- El Tribunal Supremo hace pivotar su decisión sobre un análisis mercantil de la cuestión, pero no tanto civil, sin profundizar en el contenido de algunos artículos del Código Civil (CC) que podrían guardar relación con la cuestión debatida. Así, por ejemplo, el artículo 1.352.II del CC, en virtud del cual, si se emitieran acciones con cargo a los beneficios en el marco de una ampliación de capital, se habrá de reembolsar el valor satisfecho, pudiéndose deducir la ganancialidad de esos beneficios; o el artículo 1.675 del CC, que regula la sociedad universal de ganancias (como sociedad civil independiente), que comprende todo lo que adquieran los socios por su actividad industrial o trabajo mientras dure la sociedad y en virtud de la cual los bienes muebles o inmuebles que cada socio

posee al tiempo de la celebración del contrato, continúan siendo del dominio particular, pasando solo el usufructo a la sociedad.

- En cuanto a la aplicación analógica del régimen del usufructo contenido en la Ley de Sociedades de Capital, es claro que el usufructo y la sociedad de gananciales son figuras distintas, pero ello no impide que exista cierta identidad de razón entre ellos que justifique la analogía. Ambos supuestos contemplan una segregación entre el titular de las participaciones o acciones (nudo propietario y cónyuge socio) y el perceptor de los dividendos (usufructuario y sociedad de gananciales –entendiendo que se incluirán en su activo a efectos liquidatorios–).
- Para que los beneficios destinados a reservas generen un derecho de crédito a favor de la sociedad de gananciales, el cónyuge no titular se ve abocado a acudir a un procedimiento judicial y probar la existencia de mala fe o el comportamiento fraudulento de su cónyuge al no repartir dividendos, con independencia de las circunstancias que se den en el caso.
- La solución dada por el Tribunal Supremo es una solución teórica, pero no da una respuesta efectiva a un problema concreto familiar. Por ejemplo, piénsese en un supuesto en el que teniendo el socio titular una participación minoritaria, una vez disuelta la sociedad de gananciales, las reservas dotadas constante el matrimonio sean repartidas en su integridad.

El Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar, en su sentencia de 15 de junio de 2020, número 298/2020 (Sala Primera, de lo Civil), sobre idéntica cuestión, reproduciendo las conclusiones contenidas en su sentencia de 3 de febrero de 2020 y con misma decisión sobre la cuestión. Esta nueva sentencia resulta de especial relevancia por dos razones principales:

- En la medida en que ya existen dos sentencias del Tribunal Supremo sobre un mismo supuesto y con idéntico pronunciamiento, la doctrina del Tribunal Supremo puede ser considerada jurisprudencia y ayudar a la interpretación de las normas que sirvan de fundamento a las futuras decisiones que adopten los juzgados y tribunales en aquellos casos que sean sustancialmente similares.
- El Tribunal Supremo analiza el encaje del artículo 1.352.II del CC con la tesis que ha adoptado. Citando textualmente sus palabras, se desprende de su sentencia que lo dispuesto en tal artículo “no supone infracción de la doctrina de la sentencia del Pleno 60/2020, de 3 de febrero, en la que se determinaba el carácter no ganancial de las cantidades existentes destinadas a reservas al tiempo de la disolución de la sociedad de gananciales, mientras que, en este caso, se utilizaron para la creación y atribución de títulos privativos a los cónyuges vigente dicho régimen económico matrimonial”.

Finalmente, destacamos la sentencia de la Audiencia Provincial de León, de 23 de junio de 2020, número 191/2020, que reproduce y aplica la doctrina del Tribunal Supremo.

Contexto

Los pronunciamientos judiciales y la doctrina se hallan divididos respecto de cómo se han de calificar los beneficios destinados a reservas (y por tanto no repartidos como dividendos a los socios) de una sociedad cuyas participaciones o acciones son, total o parcialmente, titularidad privativa de uno de los cónyuges durante la vigencia de la sociedad de gananciales. La primera tesis les atribuye carácter ganancial, generando un derecho de crédito a favor de la sociedad de gananciales en el momento de su liquidación. La segunda tesis, adoptada por el Tribunal Supremo en dos sentencias consecutivas, concluye lo siguiente:

- Los beneficios destinados a reservas no adquieren la condición de bienes gananciales y permanecen integrados en el patrimonio de la sociedad, que cuenta con personalidad jurídica propia e independiente de la de sus socios.
- Los dividendos, cuyo reparto es decisión de la junta general, tienen naturaleza ganancial cuando el acuerdo es adoptado vigente la sociedad de gananciales, aunque su efectiva percepción se materialice tras su disolución (pensemos en divorcio, separación legal o fallecimiento de uno de los cónyuges).
- En los supuestos de presunto fraude de ley, cuando el cónyuge titular (en particular cuanto tenga la condición de socio único o mayoritario) adopte acuerdos sociales con la finalidad de que los beneficios se destinen a reservas para eludir el derecho a la percepción de dichas ganancias que, en concepto de frutos de bienes privativos, corresponderían a la comunidad ganancial, los beneficios no repartidos se podrán reputar incluidos en las operaciones de liquidación del haber ganancial.

Sin ánimo de entrar en exhaustivo detalle, el Tribunal Supremo se inclina por la segunda tesis con base en los siguientes fundamentos:

- El cónyuge socio únicamente cuenta con un derecho abstracto al dividendo sobre las reservas de la sociedad de la que es partícipe. El dividendo solo se integra en el patrimonio ganancial una vez se adopta un acuerdo de la junta general de reparto de dividendos (momento en el que se materializa un derecho concreto a percibir un dividendo). Hasta ese momento, las reservas pueden incluso llegar a desaparecer (por ejemplo, por compensación de pérdidas de ejercicios anteriores).
- La decisión de la junta general de dotar reservas con cargo a beneficios puede tener una concreta justificación (por ejemplo, el cumplimiento de disposiciones legales o estatutarias, la autofinanciación o el aumento de la solvencia de la sociedad).
- En caso de enajenación de las participaciones sociales, el cónyuge del socio enajenante no tendrá derecho a participar en el precio obtenido, que será de naturaleza privativa, si bien se habrá calculado teniendo en cuenta los beneficios retenidos como reservas.
- No procede la aplicación analógica del régimen establecido en la Ley de Sociedades de Capital para la liquidación del usufructo sobre participaciones sociales y acciones para la determinación y liquidación del patrimonio ganancial, en la medida en que el usufructo es un derecho real que tiene sus propias connotaciones y que lo aparta del régimen aplicable a la sociedad de gananciales.

1.2 Derecho de separación del socio: el rol del experto independiente en la valoración de su participación

Andrea Pérez Cid

Ante el ejercicio del derecho de separación de un socio, conviene tener en cuenta una serie de cuestiones para diseñar, tanto por parte de la sociedad como del socio, la mejor estrategia en protección de sus intereses. Una de esas cuestiones clave es la designación del experto independiente por parte del Registro Mercantil.

A lo largo de estos últimos años, el derecho de separación del socio está siendo uno de los protagonistas indiscutibles en el ámbito del Derecho de sociedades no cotizadas, y especialmente desde que el 1 de enero de 2017 se reactivase la vigencia del controvertido artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), que regula el derecho de separación del socio en caso de falta de distribución de dividendos, siendo objeto de numerosas contiendas administrativas y judiciales en empresas familiares o en sociedades con una alta conflictividad social entre grupos mayoritarios o de control y grupos minoritarios de socios.

Tres recientes sentencias del Tribunal Supremo (4/2021, de 15 de enero, 46/2021, de 2 de febrero, y 64/2021, de 9 de febrero) han venido a aclarar cuándo se pierde la condición de socio tras ejercer el derecho de separación, cuestión que había concitado opiniones diversas de la doctrina y la jurisprudencia y que, sorprendentemente, no ha sido abordada por el legislador, estableciendo que el socio que ejerce su derecho de separación mantiene su condición de tal hasta que se reembolse de manera efectiva el valor de su participación.

Este importante pronunciamiento del Tribunal Supremo en la materia ayudará a solventar la problemática que se suscitaba, por ejemplo, en torno a la participación o no en los órganos sociales del socio que ha ejercitado su derecho de separación, con las relevantes implicaciones que, como fácilmente pueden adivinarse, se derivaban de la toma de una u otra posición.

Pero al margen de lo anterior, conviene tener presente que, una vez desencadenado el derecho de separación, no son pocas las dificultades hasta alcanzar una solución definitiva, llevando con mucha frecuencia a un largo peregrinaje judicial. Pasaremos a analizar algunas de ellas.

El socio que ejercita el derecho de separación ya sea con fundamento en la falta de distribución de dividendos prevista en el artículo 348 bis LSC, ya en cualquiera otra de las causas legales o estatutarias de separación, tiene derecho a obtener el valor razonable de sus participaciones o acciones en concepto de precio de las que la sociedad adquiere o de reembolso de las que se amortizan.

El papel del experto independiente

Pues bien, la LSC regula el procedimiento que ha de seguirse una vez que un socio ha ejercitado su derecho de separación, estableciendo que, en defecto de acuerdo entre la sociedad y el socio sobre el valor razonable (o sobre la persona o personas que hayan de

obtenerlo y el procedimiento a seguir para su cálculo), intervendrá un experto independiente designado por el registrador mercantil, a solicitud de la sociedad o de cualquiera de los socios titulares de las participaciones o acciones objeto de valoración.

Dicho experto independiente deberá realizar su trabajo en el plazo máximo de dos meses desde su nombramiento y su retribución correrá a cargo de la sociedad. Emitido el informe de valoración, el socio tendrá derecho a obtener el valor razonable de sus participaciones o acciones en el plazo de dos meses. Por su parte, los administradores de la sociedad procederán a otorgar escritura pública de reducción de capital o bien de compraventa, sin que resulte necesaria la intervención del socio separado.

Nuevos frentes abiertos

Sentado lo anterior, procederemos a abordar, en primer lugar, los interrogantes que se suscitan en relación con el nombramiento del experto independiente por el registrador mercantil.

Tal y como indicamos, ante la inexistencia de acuerdo, que será lo más habitual en la práctica, tanto la sociedad como los socios tienen legitimación para solicitar al Registro la designación del experto. En este escenario, el supuesto de hecho normalmente consistirá en que el socio que pretenda separarse se dirija al Registro solicitando la designación y que la sociedad se oponga, alegando que el socio no tiene derecho a separarse.

Así las cosas, cabría preguntarse cuál es el alcance de la competencia del Registro para dar trámite a dicho nombramiento o bien denegar la solicitud, o si puede decidir sobre la existencia misma del derecho de separación.

Del análisis de las diferentes resoluciones judiciales y de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (DGSJFP) existentes sobre la materia, puede desprenderse que la cuestión se encuentra abierta en la actualidad, no existiendo un criterio unánime al respecto. No obstante, la resolución que dicte el Registro Mercantil sobre el nombramiento de experto parece que debería ceñirse a dicha cuestión, sin entrar a valorar el fondo del asunto sobre la procedencia o no del derecho de separación, cuestión que debería quedar sometida al exclusivo escrutinio del juzgado competente.

En el marco de dicho expediente se regula un trámite de oposición por parte de la sociedad, en el que esta podrá alegar que no hay lugar al derecho de separación, por lo que el registrador tendrá que realizar un examen de esa cuestión, pero a los únicos efectos de dilucidar si procede o no la designación del experto independiente. Así pues, se trataría de una suerte de análisis preliminar. Ciertamente es que la práctica pone de manifiesto que, en ocasiones, no resulta sencillo acotar los límites de ese examen preliminar, existiendo en este punto un cierto margen de incertidumbre.

Al respecto, téngase en cuenta que la resolución de nombramiento del experto independiente será susceptible de impugnación judicial, previo paso por la DGSJFP, si bien su pronunciamiento deberá limitarse, única y exclusivamente, a revisar la conformidad o no a Derecho de la decisión de designación del experto, sin entrar en el fondo del asunto.

Así pues, el pronunciamiento sobre la existencia o no del derecho de separación es competencia exclusiva de los tribunales. Pero entonces, ¿puede tener algún valor el pronunciamiento del Registro Mercantil en el marco de ese procedimiento judicial?

La respuesta parece clara, no tendrá ningún efecto vinculante. El juez decidirá con plena libertad en función de las alegaciones de las partes y la prueba que se practique, de manera que la previa decisión del registrador mercantil y los argumentos que, en su caso, hayan servido para fundamentar la misma, serán un elemento más que se tendrá en cuenta por el juez.

Por otra parte, cabe destacar igualmente la posibilidad de impugnar judicialmente la valoración del experto independiente, ya que se considera que tiene la condición de un arbitrador, si bien es ciertamente complicado revocar dicha valoración, ya que se concede mucha libertad y subjetividad al experto en el desempeño de su cometido. Así pues, salvo en los supuestos en los que se pueda acreditar que el experto ha incumplido la Lex Artis, la impugnación es muy difícil que prospere. En este sentido, conviene tener presente que la jurisprudencia mayoritaria viene considerando, por aplicación analógica del artículo 1690 del Código Civil, que el plazo para ejercitar la acción de impugnación del informe de valoración sería de tres meses, fijándose el cómputo de dicho plazo en la fecha en la que socios tienen pleno y cabal conocimiento del informe.

Ahora bien, la práctica pone de manifiesto que, con mucha frecuencia, las partes se verán abocadas a acudir a un procedimiento judicial, porque aun en el caso de que el registrador mercantil nombrase al experto y este emita su informe, la sociedad en no pocas ocasiones se negará al pago del importe y el socio que pretenda separarse no tendrá más remedio que acudir a los tribunales para que se le reconozca su derecho de separación y se condene a la sociedad al pago del valor razonable por sus participaciones o acciones.

Se produce así un peregrinaje registral y judicial que provoca dilaciones en el tiempo e importantes gastos, especialmente, en los casos en que se emite el informe del experto independiente y después se declara en vía judicial que no había lugar al derecho de separación. Así sucederá cuando el socio se dirige en primer lugar al Registro Mercantil para solicitar la designación del experto y finalmente tiene que acudir a un procedimiento judicial contra la sociedad para intentar hacer valer su derecho.

En resumen y para concluir, a la hora de afrontar el camino que se inicia como consecuencia del ejercicio del derecho de separación, resulta imprescindible planificar adecuadamente la estrategia a seguir, ya sea desde la perspectiva de la sociedad o del socio, para lograr la mejor defensa de sus respectivos intereses.

1.3 Vuelta de tuerca de la Administración a la deducibilidad de la remuneración de los administradores

Mónica Sevilla

La resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 hace necesario volver a analizar la deducibilidad de la remuneración de los directivos que formen parte del órgano de administración de las sociedades.

La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la remuneración de los miembros del órgano de administración de las empresas es una cuestión compleja y cambiante en los tribunales y analizada en detalle por la Administración tributaria y parece que no se ha solucionado con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre –LIS–), tal y como la ha interpretado recientemente el TEAC, en su resolución de 17 de julio de 2020.

Según el artículo 15.e) de la vigente LIS, no se considerarán liberalidades “las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”. Por lo tanto, parece que la LIS no establece ningún requisito para la deducibilidad de estas retribuciones.

Sin embargo, el TEAC ha concluido en su resolución que la deducibilidad de estas retribuciones depende del cumplimiento de la normativa mercantil. Es decir, mantiene, para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 (en los que está en vigor la actual LIS), la doctrina del Tribunal Supremo para ejercicios anteriores (cuando la ley del Impuesto sobre Sociedades no decía nada sobre la deducibilidad de estas retribuciones). Para esos ejercicios anteriores, el Tribunal Supremo ha venido concluyendo que, cuando no se cumple escrupulosamente la normativa mercantil, estamos ante una liberalidad y, por tanto, ante un gasto no deducible.

Acude el TEAC a lo dispuesto en el artículo 15.f) de la LIS, en virtud del cual no serán gastos fiscalmente deducibles “los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”; porque, según el TEAC, son gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico las remuneraciones por funciones ejecutivas de los administradores y consejeros si la sociedad no cumple con la normativa mercantil en materia de remuneraciones. El TEAC aplica, por tanto, la regla general del artículo 15.f) sobre la regla especial del artículo 15.e).

En la práctica, esta área está siendo objeto de comprobaciones por parte de la Administración tributaria, lo que parece que se ha intensificado a partir de la referida resolución del TEAC.

Por este motivo, conviene revisar cómo ha interpretado el Tribunal Supremo la normativa mercantil. En su sentencia de 28 de febrero de 2018 (sala de lo civil), referida a una sociedad no cotizada, el tribunal interpretó (de forma muy resumida) que el sistema de remuneración de los administradores “en su condición de tales” de las sociedades no cotizadas debe estar previsto en los Estatutos sociales. Además, la cuantía máxima anual a pagar a todos los administradores debe ser aprobada por la Junta; y el órgano de administración (salvo que la Junta determine otra cosa) debe decidir cómo se distribuye esta remuneración entre sus miembros. Finalmente, en el caso de consejeros con funciones ejecutivas, el órgano de administración debe aprobar un contrato en el que se detallen los conceptos retributivos por dichas funciones ejecutivas.

Entiende el Tribunal Supremo en esa sentencia que cuando un consejero tiene funciones ejecutivas, toda su retribución deriva de “su condición de tal”. Aplica, pues, la conocida como “teoría del vínculo”. El TEAC, siguiendo esta teoría, entiende en su resolución que la retribución de un consejero con funciones ejecutivas solo será deducible si se cumplen los tres requisitos anteriores.

Lo cierto es que el Tribunal Supremo, en su reciente sentencia de 8 de febrero de 2021 (en recurso de casación 3071/2019), al analizar otra cuestión, ha afirmado que el concepto de gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico se debe interpretar de forma restrictiva porque, en su opinión “esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares”.

Sin perjuicio de los matices de esta cuestión según el caso (y de si se puede defender la existencia de doble vínculo, por ejemplo), conviene revisar la situación de las empresas desde el punto de vista mercantil, fiscal y laboral, para adoptar las medidas que procedan para garantizar la deducibilidad de las remuneraciones.

1.4 País Vasco: ¿a qué debe estar atenta la empresa familiar en 2021 desde un punto de vista tributario?

Joseba Sáez

Las empresas y grupos familiares con sede en el País Vasco no experimentarán modificaciones significativas en su situación tributaria, al menos, para 2021. No obstante, conviene repasar algunas de las medidas con transcendencia para la empresa familiar en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades.

El inusual momento y contexto económico en el que nos encontramos hacen recomendable prestar especial atención a todos los cambios legislativos aprobados o en tramitación y, entre ellos, la empresa familiar debe permanecer especialmente atenta a los eventuales cambios que puedan producirse en el ámbito tributario. En particular, se deberá vigilar que las modificaciones en materia tributaria no afecten a los planes y necesidades financieras derivados de su actividad ordinaria pero, además, que esos eventuales cambios no afecten a los beneficios o incentivos propios de la empresa familiar, ya que para este tipo de empresas ello podría representar un efecto mucho más perjudicial.

Pues bien, en el ámbito del País Vasco, las modificaciones tributarias introducidas por cada una de las diputaciones forales, así como las previstas para 2021, no son de gran transcendencia. Así, hasta el momento, el legislador foral ha optado por “no tocar” la situación general de los principales impuestos y, por lo tanto, mantener los regímenes tributarios y tipos de gravamen vigentes.

Visto de otra forma, ante el complejo contexto económico, las administraciones forales han optado por no introducir cambios impositivos que recaigan sobre los contribuyentes personas físicas y jurídicas. De hecho, las medidas adoptadas tratan de favorecer, o al menos no dificultar, la recuperación del normal desenvolvimiento de la actividad económica.

A modo enunciativo y no limitativo, a continuación comentamos algunas de las medidas con transcendencia para la empresa familiar:

En el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

Se mantiene la actual estructura y tipos de gravamen (en la que el tipo marginal máximo asciende a un 2% en Vizcaya y a un 2,5% en Guipúzcoa y Álava), así como la regulación vigente en materia de exención por participaciones en la empresa familiar.

Además, se ha introducido una medida, con efectos exclusivos para el año 2020, en virtud de la cual no tendrá la consideración de activo no necesario para el ejercicio de la actividad económica a efectos de la determinación de los bienes y derechos exentos en el IP, la parte del activo equivalente a los préstamos obtenidos para paliar los efectos del COVID-19 (procedentes de determinados organismos así como de entidades financieras con base en las líneas de avales de Elkargi y del Instituto de Crédito Oficial).

Por su interés, en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, el anteproyecto de medidas tributarias para 2021 contemplaba una medida mucho más relevante, como era la consideración de activos necesarios para la actividad de los equivalentes al importe de los beneficios no distribuidos de los últimos 10 años, en la medida en que dichos beneficios tuvieran su origen en actividades económicas, sin poder exceder aquellos del 75% del activo. Es decir, con esta medida, la regla de patrimonialidad sobrevenida, aplicable para acceder a la exención, se veía de alguna manera extendida también para determinar el alcance de esta.

Esta medida ha quedado finalmente fuera del proyecto de norma foral, actualmente en tramitación, sin perjuicio de que la propia administración foral decida retomarla en un momento posterior. Si esta medida sale adelante, representará una magnífica noticia para la empresa familiar.

En el ámbito del IRPF

Al igual que lo expuesto en relación con el IP, en el ámbito del IRPF se ha optado por mantener la actual estructura y tipos de gravamen (donde el marginal máximo asciende a un 49%), así como la regulación vigente en materia de exenciones relacionadas con la transmisión de participaciones en la empresa familiar.

Al margen de otros incentivos (sobre todo relacionados con los efectos producidos por el COVID19), cabe recordar la nueva deducción extraordinaria relacionada con la inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas.

De nuevo en el ámbito de Guipúzcoa, destaca una medida (novedosa, aunque ya aprobada también para la autoliquidación del IRPF 2019) conocida como “carry back”, mediante la cual las personas físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas podrán compensar las pérdidas de 2020 con los beneficios de 2019. La compensación se garantizará mediante una deducción extraordinaria, que generará una devolución total o parcial de la cuota ingresada en 2019.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades

En línea con lo que venimos comentando, también en el IS se ha optado por mantener la actual estructura general y tipos de gravamen de dicho impuesto (24% con carácter general y 20% para pequeñas y microempresas).

Aunque en territorio común (y en el territorio foral de Navarra) se ha introducido una modificación que ha supuesto la limitación al 95% de la exención para evitar la doble imposición de dividendos o plusvalías derivados de la tenencia o transmisión de participaciones cualificadas en otras sociedades, esta medida no ha sido adoptada, ni por el momento tampoco propuesta, en los territorios forales del País Vasco.

Si bien es cierto que la exención por doble imposición vigente en el País Vasco impone algunos requisitos adicionales respecto a su equivalente en territorio común, que el legislador foral haya optado por no modificar esta exención es una buena noticia ya que, cuando menos, no representará ninguna variación o preocupación adicional en esta materia para los empresarios familiares.

Al margen de lo anterior, se han introducido varias medidas tendentes a la recuperación de la actividad e inversión empresarial: incremento de la deducción por creación de empleo, libertad de amortización/amortización acelerada para nuevas inversiones, ampliación general de plazos respecto a compromisos pendientes, deducción extraordinaria para inversiones en inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas... La empresa familiar deberá tener en cuenta estos incentivos en su estimación y autoliquidación del IS correspondiente a los ejercicios 2020 y 2021.

2. SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

2.1 Mercantil y civil

El TS aclara cuándo se pierde la condición de socio una vez ejercitado el derecho de separación y qué ocurre en sede concursal con el valor de su participación pendiente de reembolso

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 4/2021, de 15 de enero de 2021

Establece esta sentencia del Tribunal Supremo que para que se produzcan los efectos propios del derecho de separación ejercitado por un socio (con base en el artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital), es decir, la extinción del vínculo entre el socio y la sociedad, debe haberse liquidado la relación societaria y ello únicamente tiene lugar cuando se paga al socio el valor de su participación. En otras palabras, solo cuando la sociedad devuelve íntegramente al socio el valor correspondiente a su participación, este deja de serlo.

La conclusión anterior tiene diversas consecuencias en el plano jurídico. Así, en el ámbito del concurso, el Tribunal Supremo aclara qué calificación corresponde al crédito del socio separado. A tal efecto, el Alto Tribunal fija la fecha del ejercicio del derecho de separación (cuando la sociedad recibió la comunicación de separación) como dies a quo del nacimiento de su crédito y determina que dicho crédito ha de calificarse como subordinado puesto que es ese momento su titular todavía tenía la cualidad de persona especialmente relacionada con el deudor. Por otro parte, si la comunicación del derecho de separación fue anterior a la declaración de concurso, el crédito del socio separado es concursal.

Por último, cabe destacar un voto particular de uno de los magistrados que sostiene con una extensa fundamentación que el momento de la pérdida de la condición de socio debería haberse fijado *“en la fecha en que la comunicación del socio de su voluntad de ejercer el derecho de separación llegó a la sociedad o, a más tardar, en la fecha en que la sentencia que declaró el derecho de separación y condenó a la sociedad al pago de ese crédito devino firme”*, considerando en consecuencia que el crédito del socio ya separado no debería ser calificado como subordinado.

El TS hace una interpretación no estricta del derecho de separación por falta de distribución de dividendos prevista en la primera redacción del artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 663/2020, de 10 de diciembre de 2020

En una junta general universal de socios celebrada en octubre de 2011 se aprobó, entre otras cuestiones, el acuerdo relativo a la aplicación del resultado del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2010, que se destinó a reservas. Ante esta situación, en noviembre del mismo año algunos de los socios comunicaron a la sociedad el ejercicio del (por aquel entonces) recién aprobado derecho de separación por falta de distribución de dividendos, habida cuenta de que el reparto de dividendos fue solicitado en la junta referida por dichos socios sin que se aprobase en tal sentido. Destaca el hecho de que, en la citada junta, los socios que ejercitaron el derecho de separación votaron en contra del acuerdo de aplicación del resultado a reservas y dejaron constancia de su deseo de destinar el importe del resultado a dividendo.

Entre otras cuestiones, se discute, en primer lugar, si el derecho de separación previsto en el artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital, introducido por el artículo primero, apartado dieciocho, de la Ley 25/2011, de 1 de agosto (vigente entre el 2 de octubre de 2011 y el 23 de junio de 2012) puede ser ejercitado en relación con el referido acuerdo adoptado por la junta general de socios celebrada en octubre de 2011 al referirse a la aplicación del resultado del ejercicio 2010 (ejercicio en el que el derecho de separación no estaba previsto ni regulado en la normativa mercantil). El Tribunal Supremo confirma la correcta aplicación de este precepto.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo recuerda la interpretación que debe hacerse del citado precepto en su redacción vigente en el período reseñado, concretamente, sobre el requisito de que el socio *“votase a favor”* de la distribución de beneficios sociales. En este sentido, dice el tribunal que *“pese a la literalidad del precepto, no se trata tanto de que vote a favor de que se distribuyan los dividendos (posibilidad que puede que no contemple como tal el orden del día), como de que vote en contra de que el resultado se aplique a otros fines diferentes a la distribución de dividendos”*. En consecuencia, al haber votado los socios que finalmente ejercitaron el derecho de separación en contra de la aplicación de resultados a reservas voluntarias y habiendo manifestado su deseo de que se distribuyesen dividendos, el Alto Tribunal entiende que dichos socios sí que estaban legitimados para el ejercicio del derecho de separación.

Titularidad del derecho al dividendo: ¿corresponde a la comunidad de bienes o al socio copropietario?**Sentencia del Tribunal Supremo n.º 601/2020, de 12 de noviembre de 2020**

El Tribunal Supremo aclara que en el caso de una comunidad de bienes constituida sobre la totalidad del capital social de una sociedad de responsabilidad limitada la condición del socio la ostenta cada socio copropietario de la comunidad, y no esta última. La cuestión no resulta baladí cuando, como es el caso, se discute quién tiene derecho a percibir una serie de dividendos acordados por la sociedad a lo largo de varios ejercicios sociales durante la pertenencia a dicha comunidad de bienes de la socia copropietaria demandante.

El Tribunal Supremo llega a la conclusión anterior sobre la base de las siguientes consideraciones:

- (i) La comunidad que recae sobre la totalidad de las participaciones sociales del capital de la sociedad es de carácter ordinaria, proindivisa o romana al haberse formado a raíz de una serie de donaciones y transmisiones hereditarias.

Dice el tribunal en este sentido que “ni existe un ente dotado de personalidad jurídica, plena o limitada, ni estamos en presencia de un patrimonio autónomo con un titular transitoriamente indeterminado, como en el caso de las herencias yacentes, o sometido a un régimen de titularidad colectiva que se proyecte sobre una masa patrimonial en su totalidad, y no sobre cada uno de los bienes derechos o elementos patrimoniales que la integren”.

- (ii) Pese a que la norma contenida en el artículo 126 de la Ley de Sociedades de Capital (i.e. ejercicio de los derechos del socio y régimen de responsabilidad en situaciones de copropiedad de participaciones sociales o de acciones) es imperativa, su propósito es limitativo.
- (iii) Por lo que respecta a este caso concreto, la sociedad vino reconociendo con su propia conducta el derecho de crédito de la demandante por el importe de los dividendos aprobados a favor de esta por una doble vía: “(i) al haber procedido a practicar e ingresar en la Hacienda pública la retención fiscal por el IRPF a cada uno de los tres socios comuneros, no a la comunidad, tomando como base de cálculo las cantidades individuales correspondientes a cada uno de ellos; y (ii) segundo, por alegar el pago por compensación de los respectivos importes adeudados en concepto de dividendos de los tres ejercicios controvertidos [...]”.

Aspectos a tener en cuenta a la hora de constituir una comunidad de bienes (para que no se califique como una sociedad mercantil irregular)**Sentencia del Tribunal Supremo n.º 662/2020 de 10 de diciembre de 2020**

Si bien es cierto que esta sentencia centra el análisis en una cuestión eminentemente procesal como es la legitimación pasiva de un miembro de lo que inicialmente parecía una comunidad de bienes, resulta interesante en la medida en la que da algunas de las pautas por las que una comunidad de bienes puede considerarse una sociedad mercantil (y entra a analizar las diferencias en cuanto al litisconsorcio pasivo necesario se refiere de los miembros/socios).

La cuestión surge a raíz de una demanda derivada del impago de una cantidad interpuesta por una empresa que había mantenido relaciones comerciales de suministro de materiales con una comunidad de bienes formada por cinco hermanos cuya principal actividad era la “agricultura y ganadería y la transformación de sus productos, así como la venta en general de productos alimenticios”. La referida demanda se dirigió contra la comunidad de bienes y contra los cinco hermanos y solo fue contestada por uno de ellos alegando la falta de legitimación pasiva. La empresa demandante solicitó el despacho de ejecución únicamente contra el hermano que se opuso a la demanda sobre la tesis de que el demandado era socio de una sociedad mercantil irregular, por tener la comunidad de bienes en cuestión esta naturaleza y, por tanto, ser el demandado responsable solidario de la deuda reclamada.

El Tribunal Supremo confirma la interpretación de la empresa demandante considerando que lo que los cinco hermanos llamaban comunidad de bienes (cuyo carácter es estático y su destino es la mera administración de bienes, con la finalidad de aprovechamiento y conservación) era, en verdad, una sociedad mercantil (cuyo carácter es dinámico) al ser su destino la explotación económica de un negocio de transformación y venta de todo tipo de productos alimenticios. La sociedad era irregular al no haber sido inscrita en el Registro Mercantil.

Para llegar a esta conclusión, el Tribunal Supremo tiene en cuenta, principalmente, el propio objeto social de la sociedad irregular (que incluía actividades claramente mercantiles como la venta general de productos alimenticios) y algunas de las menciones incluidas en el contrato de constitución de la comunidad de bienes (i.e. utilización indistinta de expresiones como “comunidad de bienes” y “sociedad civil”, sujeción de la duración indefinida de la comunidad a la “rentabilidad” de la explotación, concreción de las aportaciones al “capital”, etc.).

A efectos prácticos, al ser considerada la comunidad de bienes una sociedad irregular con actividad mercantil son de aplicación las reglas de la sociedad colectiva respecto de terceros y los pactos entre los socios. En consecuencia, (i) los cinco hermanos responden por las operaciones efectuadas por quien tenía no solo el poder para administrar, sino la legitimación general para contratar en nombre de la sociedad; y (ii) no se puede negar la legitimación pasiva del único hermano demandado alegando que existe un litisconsorcio pasivo necesario y que todos los comuneros deben ser demandados al dirigirse la demanda contra la comunidad.

Si la redacción de los estatutos sociales es clara, no cabe obligar a la sociedad a expulsar al socio que ha incumplido su prestación accesoría

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid n.º 371/2020, de 17 de julio de 2020

La Audiencia Provincial de Madrid hace suyo el principio de “in claris non fit interpretatio” frente a un socio que impugna la no aprobación del acuerdo social por el que se decidía sobre su propia expulsión por incumplimiento de una prestación accesorias. El socio discordante argumentó que la sociedad estaba obligada a acordar dicha expulsión según la intención fundacional de los propios socios.

En opinión de la Audiencia (al igual que en instancia), el texto estatutario es claro cuando construye la expulsión del socio por incumplimiento de prestación accesorias como una posibilidad –se hacía expresa referencia al verbo “poder” – y no como una obligación.

Además, de nada sirve al demandante alegar que, de facto, se habían creado dos tipos de participaciones sociales: las suyas, las cuales y pese al texto estatutario –que disponía que todas las participaciones sociales llevaban aparejadas obligaciones accesorias– no exigían el cumplimiento de obligación accesorias al haber consentido la sociedad en no haber exigido al actor su cumplimiento; y las de los restantes socios, las cuales sí llevaban aparejadas prestaciones accesorias. Sobre este aspecto, entiende el tribunal que para que se hubiese producido una liberación de las participaciones sociales del actor era requisito indispensable el acuerdo de la junta general en tal sentido, acuerdo que nunca llegó a existir.

Una sentencia obliga a una sociedad de capital a repartir el 100% de los beneficios obtenidos en un ejercicio (aún cuando esta había acordado el reparto parcial de dichas ganancias)**Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona n.º 2540/2020 de 30 de noviembre de 2020**

Esta sentencia entra a valorar, en apelación, la impugnación por infracción del interés social de un acuerdo social en el que se acordaba repartir dividendos correspondientes al 35% de los beneficios obtenidos en un ejercicio social (2015). Debe tenerse en cuenta que, inicialmente, la sociedad, con el voto de dos de los socios y el voto contrario del socio impugnante, había aprobado no repartir los beneficios de ese ejercicio. El acuerdo fue impugnado judicialmente y declarado nulo, ante lo cual la sociedad acordó distribuir como dividendos el 35% de los beneficios, en sustitución del acuerdo anulado.

La impugnación se centra en dilucidar si un pacto social por el que se acuerda repartir dividendos que representan el 35% de los beneficios obtenidos durante un ejercicio es contrario al interés social por imponerse de forma abusiva por la mayoría en perjuicio de la minoría en atención a las circunstancias concurrentes. Así, el tribunal analiza si al actuar de tal forma la junta lo hizo exclusivamente (o sustancialmente) impulsada por el ánimo de causar al socio minoritario un perjuicio o bien pretendía tutelar el interés social; en definitiva, si existe causa justificada para privar al socio del reparto de los beneficios, aunque sea en parte.

En el supuesto analizado, el tribunal entiende que el acuerdo impugnado es nulo por ser contrario al interés social, y para resolver la cuestión la Audiencia Provincial trae a colación los siguientes elementos: (a) la reiteración en el proceder de la sociedad de no repartir la totalidad de las ganancias; (b) el hecho de que los socios que integran la mayoría puedan estar beneficiándose de la distribución de los beneficios de manera indirecta, a diferencia del socio que integra la minoría, a través de la retribución que disfrutan como administradores; y (c) la existencia de un importante y prolongado conflicto social entre los socios. Asimismo, la Audiencia Provincial destaca que, en el momento de la adopción del acuerdo, existía efectivo notable, no había una necesidad de atender gastos extraordinarios, no existía la necesidad de adquirir nuevos inmuebles (se trata de una sociedad familiar cuya actividad consiste en el alquiler de inmuebles), la sociedad tenía ingresos regulares y no se habían planeado proyectos de inversión.

Finalmente, la sentencia reconoce que la función judicial al revisar si los acuerdos sociales se acomodan a la ley y a los estatutos o no infringen el interés social es una actividad de carácter esencialmente declarativa: no le compete al juez sustituir la voluntad de los socios modificando el contenido de los acuerdos para adaptarlos a lo que exige la ley, los estatutos o la tutela del interés social. Sin embargo, concluye que tal regla debe ceder en algunos casos, particularmente cuando se constate que con tal proceder no se pueda ofrecer una tutela adecuada a los derechos de los socios vulnerados por el acuerdo considerado nulo.

Así, cuando se trata de la nulidad del acuerdo de reparto de los beneficios, apunta que la forma de proceder más común ha de ser la de remitir la decisión de nuevo a la junta de socios, que es el órgano que tiene la competencia para hacerlo. No obstante, cuando pueda considerarse, como era el caso juzgado, que el proceder de la junta constituye una reiterada violación de los derechos del socio minoritario, tal solución no ofrece una respuesta adecuada a los intereses en conflicto, pues la tutela del socio se convertiría en ilusoria o ficticia. En estos supuestos, la sentencia establece que está justificado que el juez, de forma excepcional, deba adoptar medidas que impidan que tal abuso pueda persistir. Por ello, la sentencia declara la nulidad del acuerdo adoptado y, además, de forma excepcional, impone a la sociedad la obligación de sustituir el acuerdo anulado por otro en el que se acuerde el reparto del 100% de los beneficios del ejercicio, que han de ser repartidos entre los socios en la proporción que corresponda.

La exclusión de un socio de una sociedad no sujeta a auditoría no elimina la obligación de depositar el informe de auditoría voluntario solicitado por aquel

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 22 de enero de 2021

La Dirección General es clara al afirmar que una sociedad no obligada a auditar tiene que presentar el informe de auditoría de aquellas cuentas sobre las que un socio ha solicitado la auditoría (y así consta en la hoja registral), sin perjuicio de que este socio haya sido excluido de la sociedad en un ejercicio posterior a aquellos para los que se solicitó la auditoría voluntaria. En este sentido, recuerda que “el momento para apreciar la cualidad de socio es aquel en el que se inicia el procedimiento de designación de auditor por la minoría”.

En la misma resolución, el centro directivo aprovecha para recordar que no puede efectuarse el depósito de las cuentas anuales de una sociedad cuando aún no conste efectuado el depósito del ejercicio inmediatamente precedente.

¿Puede una sociedad mercantil constituirse sin ánimo de lucro?

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 17 de diciembre de 2020

Pese a que uno de los elementos diferenciadores de las sociedades de capital (i.e. sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones) es el ánimo lucrativo de sus accionistas/socios, la Dirección General admite la inscripción de una sociedad de responsabilidad limitada en la que su objeto social excluía expresamente el referido “ánimo de lucro”.

Concretamente, el objeto social de la mercantil decía lo siguiente: “La sociedad carece de ánimo de lucro y tiene por objeto la actividad de promoción, educación y rehabilitación de personas con discapacidad a fin de lograr su integración laboral y social promoviendo y gestionando programas de formación profesional, Centros especiales de empleo, Centros ocupacionales o cualquier otro tipo de forma idónea de promoción laboral de personas con discapacidad que pudiera quedarse en el futuro, Residencias, Instituciones, Fundaciones y, en general, todo lo preciso para el más adecuado y eficaz cumplimiento de sus objetivos y fines”.

La argumentación que lleva a la Dirección a la conclusión anterior es que, a pesar de que, como hemos referido, la sociedad carecía de ánimo lucrativo “subjetivo” según su objeto social –esto es, la obtención de ganancias repartibles; el lucro personal de los socios– sí que disponía de ánimo de lucro “objetivo” –en otras palabras, la obtención de ganancias o ventajas patrimoniales que no se reparten entre los socios sino que se destinan a un fin común, social, que es ajeno al enriquecimiento de sus socios– con base en otras previsiones contenidas en los estatutos e interpretando las cláusulas estatutarias las unas por otras. Concretamente y sobre este último aspecto, los estatutos sociales recogían la exigencia de reinvertir de forma íntegra los beneficios para la creación de oportunidades de empleo para personas con discapacidad.

La representante de la comunidad hereditaria del accionista fallecido puede ser nombrada por cooptación consejera y presidenta de una mercantil en determinados casos**Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 10 de diciembre de 2020**

Entre otras cuestiones que son objeto de calificación en este caso, la Dirección General con base, precisamente y entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 601/2020, de 12 de noviembre de 2020, objeto de resumen en esta Newsletter, admite el nombramiento por cooptación como consejera y presidenta del consejo de administración de una sociedad anónima efectuado a favor de la representante de una comunidad hereditaria de un accionista fallecido.

Para llegar a esta conclusión, el Centro Directivo considera el hecho de que: (i) en el acta que fue posteriormente elevada a público constase que la consejera elegida se nombraba no “uti singuli” sino “en representación de la comunidad hereditaria de su fallecido padre”; y (ii) en la reunión en la que se adoptó el acuerdo de nombramiento, el vicepresidente del consejo de administración admitiera la intervención de la nueva consejera y su nombramiento de administradora como representante de la comunidad hereditaria –que, con base en distintos fallos del Tribunal Supremo que analizan la tipología y características de la comunidad hereditaria, es la que ostenta la cualidad de accionista–.

Se fijan los límites a la autonomía de la voluntad a la hora de configurar un derecho de adquisición preferente para el caso de embargo de participaciones sociales**Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 23 de noviembre de 2020**

La Dirección General deniega la inscripción de una cláusula estatutaria relativa al régimen de transmisión forzosa de participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada por la que se establecían las siguientes tres reglas: (i) un derecho de adquisición preferente parcial a favor de la sociedad y, en su defecto, de los socios, a ejercitar una vez notificado el embargo de las participaciones sociales a la sociedad por el juez o autoridad administrativa que lo decreta; (ii) el pago aplazado del precio de la transmisión dentro de un plazo máximo de cinco años; y (iii) una remisión a un pacto extraestatutario en materia de exclusión de socios, en caso de que ni la sociedad ni los socios ejercitasen el referido derecho.

En este sentido, si bien el Centro Directivo admite la posibilidad de regular en estatutos un derecho de adquisición preferente para el caso de embargo de las participaciones sociales, considera inadmisibles:

- (i) Prever una adquisición parcial de las participaciones embargadas pues, conforme a la norma societaria, es nula cualquier cláusula por la que un socio que ofrezca la totalidad o parte de sus participaciones quede obligado a transmitir un número diferente al de las ofrecidas.

- (ii) Establecer que su valor/precio razonable sea pagado de forma aplazada (i.e. en un plazo máximo de cinco años) al ser contrario a la norma legal supletoria en materia de transmisiones forzadas (i.e. que establece que, si el adquirente de las participaciones embargadas se subroga en la posición del rematante o, en su caso, del acreedor, aquel debe, entre otras cuestiones, aceptar expresamente la consignación íntegra del importe del remate o, en su caso, de la adjudicación al acreedor). Además, entiende que las previsiones legales en materia de derecho de exclusión son aplicables por analogía a la transmisión forzosa de participaciones, en especial, por lo que respecta a la imposibilidad de imponer a los socios dilaciones a la hora de realizar el valor patrimonial de sus participaciones.
- (iii) Prever que, en el caso de que no se ejercite el derecho de adquisición preferente por la sociedad o por ninguno de los socios, “se estará a lo dispuesto en el pacto de socios en materia de exclusión”, porque únicamente cabe excluir al socio por las causas legalmente tasadas o por las establecidas expresamente en los estatutos.

El administrador mancomunado superviviente puede convocar la junta general a los solos efectos de modificar la estructura del órgano de administración

Resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 12 de noviembre y de 22 de octubre de 2020

La Dirección General admite nuevamente la validez de un acuerdo de cambio del órgano de administración (de administración mancomunada a administrador único) adoptado por una junta general de una sociedad de responsabilidad limitada –en cuyos estatutos se preveía la posibilidad de optar entre diversos órganos de administración alternativos, sin necesidad de modificación estatutaria– que había sido convocada por uno solo de los dos administradores mancomunados, al haber fallecido el otro.

Sobre este aspecto, el centro directivo recuerda que, en caso de fallecimiento de uno de los dos administradores mancomunados, el administrador superviviente puede convocar la junta general a los solos efectos de aprobar el cambio de estructura del órgano de administración, sin modificación de estatutos sociales, a favor del sistema de administrador único, siempre y cuando, cumpliendo con los requisitos generales de convocatoria, se respete el derecho de información de los socios a través de la fijación de este asunto en el orden del día.

Pese a la admisión anterior, en la resolución de 12 de noviembre el centro directivo no procede a inscribir esta modificación de la estructura del órgano de administración ya que la sociedad administrada tenía su hoja registral cerrada por falta de depósito de cuentas. En este sentido, aclara la Dirección que, aunque la modificación del órgano de administración y la identidad del nuevo administrador único no puedan tener acceso al registro por esta causa, el nombramiento de este último surte efecto desde su aceptación.

La inscripción de un acuerdo de ampliación de capital instrumentado mediante aportación de un inmueble por socio divorciado no exigirá la manifestación del aportante de que no constituye vivienda familiar

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 29 de octubre de 2020

En el presente supuesto, la Dirección General resuelve el recurso interpuesto contra la decisión del registrador mercantil de suspender la inscripción de un acuerdo de ampliación de capital instrumentada mediante aportación no dineraria de la mitad indivisa de una vivienda que al socio divorciado le pertenecía por adjudicación en la liquidación de la sociedad de gananciales. Dicha suspensión se basa en la “falta de constancia de la manifestación del transmitente de que la finca transmitida no constituye la vivienda familiar, o caso de constituirlo, falta del consentimiento del otro cónyuge”.

En concreto, la resolución se fundamenta en la protección que se le otorga en nuestra legislación a la vivienda familiar, concretamente en el artículo 1.320 del Código Civil, al establecer que “para disponer de los derechos sobre la vivienda habitual y los muebles de uso ordinario de la familia, aunque tales derechos pertenezcan a uno solo de los cónyuges, se requerirá el consentimiento de ambos o, en su caso, autorización judicial”. Este precepto es reforzado por el artículo 91 del Reglamento Hipotecario al exigir, para la inscripción de un acto dispositivo que recaiga sobre un bien susceptible de ser vivienda habitual familiar, bien la justificación de que el inmueble no tiene el carácter de vivienda habitual de la familia, bien que el disponente así lo manifieste.

El centro directivo, tras un extenso análisis doctrinal y jurisprudencial sobre dichas normas, concluye que los referidos preceptos no son aplicables cuando se trata de actos dispositivos realizados por persona divorciada, del mismo modo que tampoco se puede exigir dicha manifestación cuando la aportación es realizada por persona soltera, viuda o legal o judicialmente separada.

El comportamiento de los socios durante la reunión de la junta general puede resultar clave para subsanar una convocatoria defectuosa

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 22 de octubre de 2020

La Dirección General reconoce la validez de los acuerdos adoptados por una junta general que había sido defectuosamente convocada por dos de los tres administradores mancomunados al haber asistido todos los socios (y ello, con independencia del carácter universal de la junta) y al recogerse en el acta que ninguno de ellos expresó reserva o protesta alguna sobre su convocatoria y celebración, y no derivarse perjuicio alguno para ninguno de ellos.

Sobre la convocatoria de junta general efectuada por dos de los tres administradores mancomunados, la Dirección General recuerda que, en caso de administración mancomunada, todos los administradores deben realizar la convocatoria de manera

conjunta y no solo el número –menor– que establezcan los estatutos para poder representar a la sociedad. Lo anterior, claro está, sin perjuicio de la posibilidad de incorporar a los estatutos una regla específica que permita la convocatoria por ese número menor de administradores mancomunados, no sirviendo a tales efectos la previsión de que la representación de la sociedad “corresponderá a dos de los administradores mancomunados conjuntamente, en la forma que determine la junta general”.

2.2 Tributario

IRPF. - La compra de autocartera por una sociedad que tiene reservas voluntarias tributará en el IRPF de los socios en parte como ganancia patrimonial y en parte como rendimiento del capital mobiliario

Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de noviembre de 2020.

En esta sentencia se analiza un supuesto en el que los socios personas físicas de una sociedad anónima transmiten parte de sus acciones a la sociedad, que las adquiere en autocartera sin proceder a su amortización posterior (es decir, sin reducir su capital). La operación de autocartera se realizó de forma proporcional a las acciones de los socios, por lo que estos mantuvieron estable su participación en el capital social.

Los socios declararon la renta obtenida en la transmisión como ganancia de patrimonio en su IRPF, aplicando coeficientes de abatimiento.

La administración consideró que la operación de adquisición de participaciones propias por la sociedad era meramente instrumental, y que el fin principal de la operación era una distribución de dividendos a los socios. En consecuencia, determinó que (i) el rendimiento obtenido por los socios debía calificarse en su IRPF como rendimiento del capital mobiliario, y (ii) que la sociedad debió practicar retención por la parte de la renta correspondiente a las reservas repartidas.

En su sentencia, el Tribunal Supremo concluye que, en esta operación, en la que la entrega a los socios incluye una cantidad procedente de las reservas voluntarias de la sociedad, la renta obtenida debe tener una doble calificación a efectos del IRPF:

- (i) Rendimiento de capital mobiliario, por la parte de las reservas repartidas a los accionistas.
- (ii) Ganancia de patrimonio, por el resto de la renta obtenida en la operación.

ISD. - En las donaciones realizadas mediante transferencia bancaria el derecho a liquidar prescribe a los 4 años desde el final del plazo de declaración**Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de noviembre de 2020.**

En esta sentencia se analiza desde qué momento debe computarse el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en una donación realizada mediante transferencia bancaria. Esta donación únicamente ha quedado reflejada en el correspondiente apunte bancario.

De acuerdo con el artículo 48.2 del Reglamento del ISD, en las donaciones formalizadas en documentos privados, el plazo de prescripción comenzará a contar desde el día de su inscripción en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los firmantes o desde el día en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio (remisión al artículo 1.227 del Código Civil).

No obstante, el Tribunal Supremo argumenta en su sentencia que esta norma supone alterar, por una vía reglamentaria, el régimen general de inicio del plazo de prescripción previsto en la Ley General Tributaria. De acuerdo con esta ley, el inicio del plazo de prescripción se sitúa en el momento del devengo del impuesto y al final del plazo de declaración o autoliquidación que se inicia con dicho devengo.

Por ello, el Tribunal Supremo concluye que, en una donación acreditada mediante transferencia bancaria que únicamente se ha reflejado en los correspondientes apuntes bancarios, el inicio del plazo de prescripción tiene lugar al día siguiente del fin del plazo de liquidación de dicha donación. Es decir, con carácter general, el día después de los treinta días hábiles posteriores a la fecha en que fue efectuada la transferencia bancaria.

IP. - No es necesaria la autorización de la comunidad autónoma para que la inspección estatal compruebe el IP**Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de noviembre de 2020.**

Se discute si es necesario que la inspección estatal, en el marco de un procedimiento de inspección conjunto de IRPF e Impuesto sobre Patrimonio (IP), obtenga acuerdo o autorización previa de la comunidad autónoma correspondiente para poder inspeccionar el IP, en la medida en que la competencia inspectora de este impuesto le corresponde a las comunidades autónomas.

El Tribunal Supremo entiende, en aplicación de la Ley Reguladora del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, que las actuaciones de comprobación del IP de la Administración estatal pueden llevarse a cabo:

- (i) en el marco de una inspección conjunta del IRPF y del IP, y;
- (ii) cuando se extiendan, únicamente, a los extremos que deriven directamente de la inspección del IRPF.

El Tribunal Supremo concluye que, en ese caso, no es necesario que exista un acuerdo expreso con la comunidad autónoma correspondiente, o una previa autorización expresa de esta, para que la Administración estatal compruebe el IP con ocasión de las actuaciones inspectoras que esté llevando a cabo en relación con el IRPF.

ISD-IRPF. - Las disposiciones de saldo realizadas por un hijo autorizado de la cuenta corriente de su madre se presume que son a título gratuito

Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 4 de mayo de 2020.

Un contribuyente realiza disposiciones de saldo de una cuenta titularidad de su madre en la que figura como autorizado.

La inspección y el TEAR consideraron que estas disposiciones constituían ganancias patrimoniales no justificadas del hijo, sujetas al IRPF como renta general, al no quedar demostrado el animus donandi de su madre.

No obstante, el TSJ argumenta que, de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las transmisiones realizadas entre determinados familiares, como es el caso de las transmisiones de madre a hijo, se presumen realizadas a título gratuito. Por ello, en este caso, las disposiciones realizadas por el hijo como autorizado de la cuenta de su madre no están sujetas al IRPF, sino al ISD en concepto de donaciones.

Para alcanzar la conclusión de que existió un ánimo de liberalidad en las disposiciones que realizó el hijo sobre las cuentas bancarias de su madre, el tribunal toma en consideración, además, la situación familiar concreta en la que se encontraba el contribuyente. En particular, el TSJ resalta en su sentencia que el autorizado carecía de otros ingresos y era el hijo único de la transmitente, la cual le había instituido heredero universal de todos sus bienes y le había otorgado poderes generales sobre su patrimonio.

ISD. - Puede aplicarse la reducción de empresa familiar en una donación de participaciones gananciales aunque uno de los cónyuges donantes tenga menos de 65 años

Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 5 de octubre de 2020.

El TSJ de Murcia analiza una donación de participaciones de una empresa familiar de padres a hijos. Las participaciones donadas tenían carácter ganancial.

Por tratarse de un bien ganancial, la administración consideró que existían dos donaciones diferentes, una por cada uno de los cónyuges donantes. En este caso, a los efectos de aplicar la reducción de empresa familiar en el ISD, el padre cumplía el requisito de tener al menos 65 años en el momento de la donación. No obstante, este requisito no se cumplía en la donación correspondiente a la madre, ya que en ese momento tenía menos de 65 años.

El TSJ realiza una interpretación finalista de la norma, apoyándose para ello en la jurisprudencia del TS, y concluye que, en este caso, procede aplicar la reducción de empresa familiar a la donación de las participaciones de la sociedad de gananciales (es decir, de ambos cónyuges).

Todo ello, argumenta el TSJ, por cuanto las participaciones estaban exentas en el IP del grupo familiar, el titular del ejercicio de la actividad era el padre (quien sí cumplía con los requisitos exigidos) y resulta evidente, a juicio del tribunal, que el objetivo de la donación fue incrementar el porcentaje de participación de los descendientes en la entidad.

IP. - No tributa por obligación real la participación en una entidad no residente que es a su vez socia de una entidad española cuyos activos mayoritarios son inmuebles en España

Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 3 de diciembre de 2020.

En este caso, se analiza la tributación en el IP por obligación real de una persona física residente en Alemania. Esta persona, es propietaria de una entidad alemana que participa en el 100% de otra entidad, residente en España, cuyo activo está compuesto, en más de un 50%, por inversiones inmobiliarias en España.

De acuerdo con la Ley del IP, únicamente quedan sujetas a imposición por obligación real las personas físicas no residentes en España por los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Por ello concluye la sentencia que, con independencia de que este contribuyente tenga la titularidad indirecta de inmuebles en España a través de la filial española, en la medida en que su participación directa se produce en la entidad alemana, y ello no constituye un derecho ejercitable en España, como exige la Ley del IP, no procede la tributación en el IP por obligación real.

ISD. - En las herencias ordenadas mediante fiducia aragonesa no procede practicar liquidaciones a cuenta en el momento del fallecimiento del causante

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 27 de noviembre de 2020.

El 31 de enero de 2012, el Tribunal Supremo anuló el artículo 54.8 del Reglamento del ISD, en un recurso de casación presentado por Garrigues. Este artículo obligaba a los teóricos herederos, en aquellas herencias ordenadas mediante fiducia aragonesa que quedaran pendientes de ejecución, a practicar una liquidación provisional en el momento del fallecimiento del causante.

Como consecuencia de la anulación de este artículo reglamentario, se modificó la normativa autonómica aragonesa del ISD. De esta forma, se sustituyó la práctica de una liquidación provisional en el momento del fallecimiento del causante (tal y como recogía el reglamento

del ISD) por la práctica de una liquidación a cuenta en ese mismo momento. Esta modificación normativa estuvo vigente en Aragón desde el 1 de enero de 2013 hasta el 13 de diciembre de 2018.

En la primera resolución del TEAC en relación con esta liquidación a cuenta del ISD, el tribunal argumenta que:

- (i) La norma autonómica aragonesa debe interpretarse de una forma compatible con el reparto de competencias entre el Estado y la comunidad autónoma.
- (ii) Ello no supone, según el tribunal, la necesidad de cuestionar la constitucionalidad o la validez de la normativa autonómica.

Así, tras la anulación del artículo 54.8 del Reglamento del ISD, el TEAC concluye que no puede entenderse que la normativa autonómica aragonesa genere una obligación de practicar una liquidación a cuenta por un sujeto pasivo, los teóricos herederos, que puede que no lleguen a recibir bienes nunca.

Por ello, el TEAC resuelve que, en aquellas herencias ordenadas mediante fiducia aragonesa que queden pendientes de ejecución, no procede practicar una liquidación a cuenta del ISD en el momento del fallecimiento del causante.

IRPF. - Para que no exista alteración patrimonial en una donación de participaciones de carácter consorcial, en aplicación del régimen de empresa familiar, ambos cónyuges deben tener al menos 65 años

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón. Resolución de 27 de febrero de 2020.

En esta resolución, un matrimonio, casado en régimen de consorcio conyugal aragonés, dona a su hijo las participaciones de una entidad, que tienen carácter consorcial.

Los donantes consideraron que no existía ganancia patrimonial sujeta al IRPF con ocasión de la transmisión de las participaciones, en la medida en que se trataba de una sociedad a cuya transmisión le resultaba de aplicación la reducción de empresa familiar en el ISD. No obstante, uno de los cónyuges no cumplía el requisito de la edad para aplicar la reducción de empresa familiar a la donación, es decir no tenía al menos 65 años.

El TEAR, en aplicación de la jurisprudencia del TS al respecto, considera que en una donación de bienes consorciales se debe entender que se han producido dos donaciones, una por cada cónyuge donante. Por tanto, en este caso, la alteración patrimonial que se produce en el IRPF por la donación de las participaciones se imputa por mitad a cada uno de los cónyuges.

De acuerdo con esta resolución, para que la donación no produzca una alteración patrimonial en el IRPF por la aplicación del régimen de empresa familiar, los requisitos para aplicar este beneficio fiscal deben cumplirse en cada uno de los donantes. Por ello, dado que la mujer no tenía al menos 65 años, la ganancia patrimonial que se pone de manifiesto con ocasión de la donación de su parte a su hijo estará sujeta al IRPF.

ISD. - Para determinar si los rendimientos percibidos de una sociedad constituyen la principal fuente de renta de un socio se excluyen del cómputo los rendimientos que este perciba de su sociedad profesional

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía. Resolución de 22 de diciembre de 2020.

Se analiza el cumplimiento del requisito de la principal fuente de renta en la transmisión sucesoria de las participaciones en una sociedad agrícola.

El socio que realizaba funciones de dirección en esta entidad era, también, socio único y administrador de una sociedad profesional. Este socio facturaba a su sociedad profesional servicios como auditor, por un importe superior a la retribución que percibía de la entidad agrícola por realizar funciones directivas.

El TEAR, en contra del criterio de la Administración y de la DGT, considera que para determinar si la retribución que el socio recibió de la sociedad agrícola constituía su principal fuente de renta, y poder aplicar el régimen de empresa familiar, debe excluirse el importe que el socio facturó a su sociedad profesional.

Por ello, concluye el TEAR, en este caso sí podía aplicarse el régimen de empresa familiar a la transmisión sucesoria de las participaciones en la sociedad agrícola.

ISD. - El régimen de empresa familiar no se aplica a la donación parcial de una farmacia

Consulta Vinculante V2680-20, de 2 de septiembre de 2020.

El consultante es farmacéutico y presta servicios en la farmacia que es propiedad de su padre, también farmacéutico. El consultante tiene la intención de recibir mediante donación de su padre, de 65 años de edad, una cuota del 40 por ciento de la oficina de farmacia. El restante 60 por ciento quedará en propiedad de su padre y se constituirá una comunidad de bienes que llevará la explotación de la farmacia.

Tras la donación, su padre dejará de ejercer la actividad de forma personal, habitual y directa, ya que el consultante será el que lleve la dirección y administración del negocio

La DGT resuelve que, para poder aplicar la reducción de empresa familiar en el ISD, la donación de una empresa individual ha de hacerse de forma global, como actividad económica unitariamente considerada. En consecuencia, la donación parcial de la farmacia no podría gozar de la referida reducción.

IP. - Para aplicar el régimen de empresa familiar a una sociedad civil que tiene personalidad jurídica se deben cumplir los requisitos previstos para las participaciones en entidades

Consulta Vinculante V2322-20, de 7 de julio de 2020.

La consultante participa de forma simultánea en (i) una sociedad limitada y (ii), una sociedad civil que tiene personalidad jurídica y es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. Además, en ambas entidades realiza funciones de dirección, percibiendo las correspondientes retribuciones por sus funciones.

Se consulta si la sociedad civil puede aplicar el régimen de empresa familiar en el IP. En particular, si, a los efectos de calcular la principal fuente de renta por el ejercicio de funciones dirección en la sociedad civil, pueden no computarse las retribuciones que percibe en la sociedad limitada.

En primer lugar, la DGT concluye que, si la sociedad civil tiene personalidad jurídica, para el acceso a la exención en el IP deberán cumplirse los requisitos previstos para aplicar el régimen de empresa familiar a las participaciones en entidades (artículo 4. Ocho. Dos de la Ley del IP), en lugar de los requisitos previstos para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (artículo 4. Ocho. Uno de la Ley del IP).

En segundo lugar, la DGT indica que para determinar el porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en la sociedad civil respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y actividades económicas, no se incluirán en el denominador los rendimientos derivados de las funciones de dirección realizadas en la sociedad limitada.

No obstante, la DGT matiza que en este cómputo se excluirán solamente aquellos rendimientos que se perciban por el ejercicio de funciones directivas en la sociedad limitada, de forma que, si se reciben remuneraciones por otros conceptos, sí deberán incluirse en el denominador del cómputo.

IP-ISD. – Las inversiones financieras pueden computarse como activos afectos para aplicar el régimen de empresa familiar

Consulta Vinculante V2089-20, de 23 de junio de 2020.

El consultante se plantea donar las participaciones sociales de una entidad a sus hijos.

La entidad se dedica a la actividad de intermediarios de comercio, y su activo está compuesto, en un porcentaje elevado, por inversiones financieras a corto plazo y tesorería en cuentas bancarias. Estos activos proceden de los beneficios no distribuidos generados en la actividad económica de la entidad.

Se realizan diversas consultas sobre la aplicación del régimen de empresa familiar.

En primer lugar, la DGT concluye que, para aplicar la “regla de los 10 años”, es necesario individualizar la parte que representan los beneficios obtenidos en el periodo impositivo y en los 10 anteriores sobre el total de los beneficios no distribuidos de la entidad.

En segundo lugar, a los exclusivos efectos de analizar el acceso a la exención del IP, la DGT concluye que los activos financieros y la tesorería pueden excluirse del cómputo de los activos no afectos de la entidad, si y sólo si:

- (i) En el caso de los activos financieros, no tienen la consideración de valores según lo dispuesto en la Ley del IP (i.e. si se tiene una participación superior al 5%, etc.), o;
- (ii) En el caso de los activos financieros que tengan la consideración de valores, y en el de la tesorería, sobre su precio de adquisición se puede aplicar la “regla de los 10 años”.

Cuestión distinta es el cómputo de las inversiones financieras y la tesorería en el cálculo del alcance de la exención del IP. En este caso la DGT recuerda que para determinar el alcance de la exención hay que considerar cuáles son los activos afectos a la actividad empresarial, y este análisis es independiente del realizado sobre la calificación de la actividad de la entidad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Sobre las reglas para determinar si un elemento está o no afecto a una actividad económica a estos efectos, la DGT manifiesta que la normativa del IP se remite pura y simplemente a la normativa del IRPF. Ahora bien, tratándose de participaciones en entidades y de la cesión de capitales a terceros, y a diferencia de lo que sucede en el ámbito del IRPF, la normativa del IP entiende que estos activos sí pueden estar afectos, siempre y cuando sean necesarios para la obtención de rendimientos por la entidad.

Por último, la DGT analiza cómo debe realizarse el cómputo de los 90 días en que una sociedad no puede tener la consideración de “patrimonial” a los efectos de aplicar el régimen de empresa familiar a una donación. Sobre ello, la DGT resuelve que este requisito se debe observar en un ejercicio social completo. Así, en el caso de donaciones, habrá que analizar el cumplimiento de este requisito en el ejercicio social inmediatamente anterior al devengo del ISD.

ISD.- Una reducción de capital sobre la parte del activo por el que no se practicó la reducción de empresa familiar no supone incumplir el requisito de mantenimiento del valor

Consulta Vinculante V2324-20, de 7 de julio de 2020.

La consultante heredó de su padre unas participaciones sociales y aplicó la reducción de empresa familiar en el ISD sobre el 31,21% de su valor.

Entre los activos de la sociedad que daban derecho a la exención en IP y, por tanto, a la reducción en ISD, se encontraban fundamentalmente las acciones en una sociedad cotizada. En la actualidad, la sociedad cotizada ha perdido significativamente su valor.

Aunque la sociedad cotizada haya perdido valor y esto haya reducido el valor de las participaciones heredadas, la DGT entiende que en este caso esta situación no puede considerarse imputable a la voluntad de la sociedad titular de las acciones y, por tanto, no puede llevar aparejada la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día.

Asimismo, la DGT concluye que una posible reducción de capital de la sociedad, sobre la parte del activo que no ha dado derecho a la aplicación de la reducción de empresa familiar en la herencia, no supondría un incumplimiento del requisito de mantenimiento del valor.

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