



DE NUEVO SOBRE LOS INCENTIVOS A LA EMPRESA FAMILIAR. FLEXIBILIDAD EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y EN LA JURISPRUDENCIA

LA CONMUTACIÓN DE LA CUOTA LEGAL USUFRUCTUARIA Y LA APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA *REBUS SIC STANTIBUS*

EL EFECTO DIRECTO DE UN LEGADO DE ACCIONES AL PORTADOR PARA ADQUIRIR LA CONDICIÓN DE SOCIO DE UNA EMPRESA FAMILIAR

RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES POR DEUDAS SOCIALES POSTERIORES A LA CAUSA DE DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD EN EL CASO DE CONTRATOS DE TRACTO SUCESIVO

EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE LOS ACTIVOS NO PRODUCTIVOS DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Editorial

De vuelta del paréntesis estival, retomamos nuestra tarea con nuevas cuestiones de interés para la empresa familiar.

Desde la perspectiva fiscal, analizamos, por una parte, la reciente doctrina jurisprudencial sobre cuál debe ser el cómputo de la remuneración para determinar si las rentas que proceden de la empresa familiar constituyen o no la principal fuente de renta del sujeto pasivo. En ese sentido, y salvo supuestos excepcionales, la regla general será que, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Por otra parte, en relación con la necesidad de disponer de un trabajador a tiempo completo para desarrollar la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, traemos a colación el criterio de la Generalidad Catalana, que flexibiliza el de la Dirección General de Tributos del Estado.

Desde la perspectiva civil, comentamos dos interesantes fallos del Tribunal Supremo dictados en el marco de una empresa familiar. En el primero de ellos, la Sala admite la posibilidad de modificar una renta vitalicia como consecuencia de conmutar la cuota legal usufructuaria por aplicación de la doctrina *rebus sic stantibus*. Y ello, al hilo del impacto de la crisis económica sobre la actividad inmobiliaria de la sociedad familiar cuyas participaciones constituían el grueso del caudal hereditario.

En el segundo fallo, se concluye que la ineficacia de un legado (*vía cautela socini*) impide al legatario la asistencia a la junta general, careciendo además de legitimación para impugnar los acuerdos de la junta a la que no pudo acudir, incluso cuando estos comporten dejar el caudal relicto vaciado de contenido.

Llamamos vuestra atención sobre la posición última del Tribunal Supremo, que despeja dudas anteriores en cuanto a la responsabilidad de los administradores por deudas sociales posteriores a la causa de disolución cuando su origen provenga de obligaciones de tracto sucesivo previas a la causa de disolución.

Finalmente, de especial actualidad resulta el nuevo impuesto catalán sobre los activos no productivos que —tras declararse su constitucionalidad— comenzará a aplicarse a las personas jurídicas domiciliadas en Cataluña.

De nuevo, confiamos en que los temas abordados en esta *newsletter* os resulten de la mayor utilidad.



Eduardo Trigo y Sierra
Empresa Familiar y Clientes Privados

De nuevo sobre los incentivos a la empresa familiar. Flexibilidad en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia

Las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 8 de abril y 14 de mayo de 2019 se pronuncian sobre cuál debe ser el ejercicio de cómputo de la remuneración para determinar si la retribución que procede de la empresa familiar constituye o no la principal fuente de renta del sujeto pasivo. Por otro lado, en relación con la calificación como actividad empresarial del arrendamiento de inmuebles y el requisito de que para ello es necesario que la actividad exija un empleado con contrato laboral y a jornada completa, la Direcció General de Tributs de la Generalitat de Catalunya mantiene en sus consultas V239/18 y V63/15 una tesis más flexible que la de la Dirección General de Tributos, ya que admite que el requisito se mida en el grupo de empresas y no en cada empresa individualmente considerada.

Álvaro Paniagua. Fiscal. Valencia

Alberto Artamendi. Fiscal. Barcelona

Como hemos tenido ocasión de analizar en números pasados de esta *Tribuna de la Empresa Familiar*, la aplicación de los incentivos en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) a la empresa familiar plantea en la práctica numerosas dudas interpretativas.

En el número de septiembre de 2018, analizábamos el requisito de ejercicio de funciones de dirección y la necesidad de que la remuneración obtenida por ese ejercicio represente más del

50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Señalábamos entonces que una de las cuestiones controvertidas era identificar el ejercicio en que debe entenderse cumplido este requisito cuando se trata de aplicar la reducción en la base imponible del ISD en adquisiciones por herencia o donación: si el último del causante (que finalizaría en la fecha de fallecimiento), o todo el año natural en que se produce el fallecimiento, o el inmediatamente anterior.

La Resolución de la Dirección General de Tributos 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, entendía que, cuando el requisito de remuneración lo cumple el propio causante, había de tomarse el último periodo en el IRPF de este (desde 1 de enero hasta la fecha de fallecimiento). En otros casos, en cambio, se entendía que debía atenderse al ejercicio inmediato anterior al del devengo del ISD. Separándose de este criterio, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 afirmó que en adquisiciones *mortis causa* había que atender en todo caso al ejercicio de fallecimiento del causante.

Pues bien, las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 8 de abril y 14 de mayo de 2019 vuelven a pronunciarse sobre el cumplimiento del requisito de que las rentas derivadas de la empresa familiar sean la principal fuente de renta del sujeto pasivo.

En la de 8 de abril de 2019 se analiza el caso de actividades agrícolas en las que el rendimiento, por la estacionalidad propia de la actividad, se obtiene avanzado el año. Fallecido el causante en julio, antes de la recolección de la cosecha del año, no obtuvo rentas en el ejercicio de su fallecimiento, y en ello se apoyó la Comunidad de Madrid, en criterio después confirmado primero en vía económico-administrativa y después por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, para negar el cumplimiento del requisito de principal fuente de renta.

Pues bien, los criterios interpretativos fijados por el Tribunal Supremo al pronunciarse sobre este caso consisten en una regla general y una excepción. Como regla general, se afirma que *“en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta [...], el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD”*. Como regla especial, se permite tomar en consideración los rendimientos obtenidos en el año inmediatamente anterior al del fallecimiento *“cuando concurren circunstancias excepcionales como a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante”*. Con ello, se deja abierta la posibilidad de que, existiendo otras circunstancias excepcionales, la regla general deba ser exceptuada, con lo que se flexibiliza el cumplimiento del requisito.

Ahora bien, no concurriendo circunstancias excepcionales, la regla que hay que aplicar es la general, incluso cuando no es el causante, sino uno de los descendientes, quien cumple el requisito. En este sentido, en su sentencia de 14 de mayo de 2013, el Tribunal Supremo sienta como criterio interpretativo que, *“salvo supuestos excepcionales”*, el periodo que debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos, cuando aquellos no

concurrir personalmente en el causante, sino en un descendiente, es el del año en que se produce el devengo del ISD, *“debiendo, en particular, acreditarse la cuantía de los ingresos, a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el heredero constituía su principal fuente de renta, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante”*.

Por tanto, aunque en estas sentencias el Tribunal Supremo se reafirma en la interpretación sostenida en su sentencia de 16 de noviembre de 2013, admite una aplicación flexible de la norma en situaciones excepcionales.

A esa misma flexibilidad apuntan las consultas de la Direcció General de Tributs i Jocs de la Generalitat de Catalunya números V239/18, de 17 de septiembre de 2018, y V63/15, de 7 de abril de 2015, en relación con el requisito de empleado (persona contratada con contrato laboral y jornada completa) para valorar si la actividad de arrendamiento de inmuebles reviste o no carácter empresarial.

Como recordarán, en nuestro número de febrero de 2019, denunciábamos cómo el mismo requisito se interpreta de forma diferente según el impuesto de que se trate, en particular, cuando existen varias sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles en un mismo grupo: si debe haber un empleado contratado a jornada completa para la gestión de los arrendamientos en cada sociedad (como sostiene la doctrina administrativa a efectos del IP o del ISD) o si es suficiente con que exista un

único empleado en el grupo, que preste sus servicios a todas las sociedades (como expresamente admite la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades).

En este sentido, recordemos que, pese a que la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades expresamente admite que la existencia de un solo empleado en todo el grupo es suficiente para que el arrendamiento de inmuebles revista carácter empresarial, la Dirección General de Tributos ha seguido exigiendo, en el ámbito del IP y del ISD, que se disponga de un empleado en cada sociedad (muy elocuentes, en este sentido, son las consultas V1999-16 o V5120-16, que expresamente reconocen la discordancia de su tesis con el criterio legal vigente en el impuesto sobre Sociedades).

Pues bien, en claro contraste con esta interpretación restrictiva, las consultas V239/18 y V63/15 de la Direcció General de Tributs i Jocs aceptan la suficiencia de un único empleado en el grupo para dar por cumplido el requisito en todas las sociedades que lo integran. Afirman así que *“no hace falta que la concurrencia del requisito de persona contratada a jornada completa se produzca en cada una de ellas [las sociedades] dado que puede comportar un grado innecesario de ineficiencia económica; se entenderá cumplido el requisito [de disponer de un empleado contratado a jornada completa] si concurre al menos en una de las entidades del grupo, siempre y cuando se verifique que se dispone de la suficiente capacidad de gestión de las actividades de arrendamiento del resto de entidades”*.

Ha de hacerse notar, no obstante, que el alcance de estas consultas es limitado: se refieren a la interpretación de la mejora sobre la reducción estatal por empresa familiar aprobada por la Generalitat de Catalunya y su eficacia se restringe al ISD. Es preciso recordar, así, que en el IP la exención por empresa familiar es estatal y la Generalitat de Catalunya no tiene com-

petencia para establecer sus propias reducciones, de modo que su opinión no resulta vinculante.

En cualquier caso, y con independencia de su eficacia práctica, estas consultas nos parecen valiosas como exponentes de una interpretación razonable de la norma que confiamos se extienda a otras Administraciones públicas.

La conmutación de la cuota legal usufructuaria y la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus*

La sentencia de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2019 admite la posibilidad de modificar una renta vitalicia como consecuencia de conmutar la cuota legal usufructuaria. No obstante, rechaza que el riesgo derivado de la crisis económica deba conllevar una revisión que perjudique a la viuda.

Eduardo Soria. Procesal. Madrid

La cláusula *rebus sic stantibus* y su aplicación tras la crisis económica ha sido objeto de un profundo estudio por parte de los Tribunales, que se han esforzado en limitar su espiritualidad para evitar que dicho mecanismo excepcional acabara convirtiéndose en una solución automática y usual.

En esta ocasión, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre un supuesto a medio camino entre el derecho de sucesiones y el de obligaciones, con toda y cada una de las particularidades que ello conlleva. La Sala 1.^a analiza la posibilidad de aplicar la cláusula *rebus* a una renta vitalicia pactada entre los herederos del causante y la viuda usufructuaria, la cual había recibido del testador en forma de legado el usufructo vitalicio de su vivienda, además de la cuota viudal que le correspondía.

Tras la sentencia firme de fijación del inventario en el proceso de división de herencia, las partes convinieron en conmutar la cuota usufructuaria por el pago de una renta vitalicia anual, transacción que fue aprobada judicialmente mediante auto.

La cuestión que se debate en el presente caso es, por un lado, si la transacción efectuada por las partes transforma la naturaleza real de los bienes hereditarios en una relación jurídica-obligacional (que sí permitiría aplicar la cláusula *rebus sic stantibus*) y, por otro lado, si se dan todos los condicionantes para que dicha cláusula sea operativa según las circunstancias del caso.

Para entender la casuística particular, es necesario tener en cuenta que casi la totalidad del haber hereditario lo representaban las acciones de la empresa familiar dedicada al mercado inmobiliario, y que, a su vez, la fuente principal de

ingresos de los herederos era su trabajo en dicha empresa familiar.

En este escenario, nueve años después de la transacción, y candente la crisis financiera, los herederos consideraron que se había producido una alteración muy significativa del equilibrio existente en el momento de pactar la renta, y que esto era un hecho que además se escapaba de la normal previsión en el momento en que se hizo el negocio.

Por ello, solicitaron ante el Juzgado de Primera Instancia n.º 8 de Gijón, en aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus*, que se dejara sin efecto o se modificara el convenio de conmutación de la cuota viudal y que se sustituyera por alguna de las siguientes alternativas: la entrega en propiedad de algunos bienes, la reducción de la pensión pactada o volver a la situación anterior al convenio.

El Juzgado accedió a la revisión de la renta vitalicia pactada y redujo la cuantía de la pensión en un 25 %, siendo determinante en su decisión que la empresa familiar había sido declarada en concurso y que se había aprobado un convenio en el que se establecía una quita del 50 % de los créditos y una espera de cinco años del resto.

La Audiencia Provincial de Gijón confirmó la sentencia del Juzgado de Primera Instancia, por lo que la demandada presentó recurso de casación ante la Sala 1.ª del Tribunal Supremo.

El recurso de casación se fundamentaba en que la cláusula *rebus sic stantibus* sería únicamente aplicable en sede de obligaciones y contratos, y no a un acuerdo sobre la forma de ejecución de un derecho sucesorio, que es de naturaleza real. Además, siendo aplicable también las normas de la renta vitalicia ex artículo 1802 del Código Civil, la aleatoriedad de dicho contrato impediría igualmente la aplicación de la *rebus*. Al respecto, es preciso indicar que los herederos siempre hubieran podido ejercitar una acción de nulidad del acuerdo de la transacción, pero al no recaer esta sobre la cuota viudal recibida *ex lege*, sino sobre su forma de pago, esa opción no fue contemplada por los demandantes.

El Tribunal Supremo consideró que, con la conmutación de la cuota legal usufructuaria y la asignación de una renta vitalicia, la afección real de los bienes de la herencia se había transformado en una obligación personal. Por otro lado, la Sala 1.ª ha venido admitiendo de forma reiterada la posibilidad de revisar la renta vitalicia, pese a su naturaleza de contrato aleatorio¹.

El Alto Tribunal estimó el recurso de casación y recordó su doctrina de que la crisis financiera es un suceso que ocurre en el círculo de las actividades empresariales, sin que pueda ser considerada como imprevisible o inevitable; y que el hecho notorio que caracterizó a la crisis económica de 2008 no puede significar por sí mismo una aplicación generalizada y automática de la cláusula *rebus sic stantibus*².

1.- Vid. por todas, la sentencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1962 (AC 1962,208).

2.- Vid. por todas, la sentencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2015 (AC 2015,1409).

En consecuencia, que la empresa familiar dedicada a la actividad inmobiliaria viera reducidos sus beneficios y que el valor de la sociedad disminuyera no comportaba que tal riesgo tuviera que ser compartido por la viuda, de la misma manera que los beneficios empresariales no le hubieran dado derecho a exigir un aumento de la cuantía de su renta.

Parece acertada la solución alcanzada por el Tribunal Supremo, pues para la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus* resulta necesario que se cumplan los siguientes requisitos: que exista una prueba cierta y verosímil sobre la incidencia causal de la alteración en el marco de

la relación jurídica; que exista una muestra de su imprevisibilidad; y que exista una justificación de que la transmisión del riesgo económico a la otra parte es un presupuesto necesario para recobrar el justo equilibrio contractual perdido.

Todo ello permite colegir, gracias a la visión sistemática del Tribunal Supremo, que la relación jurídica creada por las partes no permitía observar ninguno de los elementos necesarios en la aplicación de dicha cláusula.

El efecto directo de un legado de acciones al portador para adquirir la condición de socio de una empresa familiar

Como consecuencia de la llamada doctrina de la «cláusula socini» o «cautela sociniana» dispuesta por el fundador de la empresa familiar en su testamento, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo entiende, en una sentencia de 4 de junio de 2019, que la ineficacia de los legados comporta que los pretendidos legatarios no tengan derecho de asistencia a la junta general y, por ende, tampoco ostentan legitimación para impugnar los acuerdos sociales adoptados en la junta celebrada sin su asistencia, aun cuando el acuerdo adoptado en dicha sesión suponga dejar al caudal relicto vaciado de contenido.

Linda Guerra. Procesal y Arbitraje. Madrid

El legado de cosa específica y determinada es un instrumento testamentario que puede resultar útil para organizar la sucesión en la empresa familiar. Como todo legado, consiste en una atribución a título particular que hace el testador. Ello implica que el legatario no se instituye como heredero universal, sino únicamente de los bienes que le sean legados.

La especialidad (y ventaja) de esta figura pivota en que, cuando se trata de un legado de acciones, estaríamos ante un legado de «cosa específica y determinada» y, por tanto, la adquisición

de la propiedad se produce desde el mismo momento del fallecimiento del fundador-testador, sin que sea necesario que se produzca una entrega expresa por parte de los herederos o del albacea¹.

No obstante, como veremos a continuación, la disposición de este tipo de legados no está libre de problemas, especialmente cuando el testador-fundador ha previsto la posibilidad de aplicar la llamada «cautela sociniana» en su sucesión.

1.- V. gr., artículo 882 del Código Civil y sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 2003 [RJ 2003,3719].

En el presente caso, el Tribunal Supremo analizó la eficacia de un legado de acciones para adquirir la condición de accionista de una sociedad familiar por acciones al portador (la “**Sociedad**”).

El fundador de la empresa familiar disponía de la totalidad del capital social hasta el momento de su fallecimiento. En su testamento, además de constituir otros legados, dejaba a un hermano y un sobrino, por partes iguales, sus acciones de la Sociedad. En el propio testamento se disponía quiénes serían los herederos universales del remanente de los bienes (una vez satisfechos los legados) y se nombraba a un albacea contador-partidor con facultades muy amplias, que incluían la de entregar los legados y la llamada cláusula de «cautela sociniana».

En sentido estricto, la «cláusula socini» es aquella que puede emplear el testador para, dejando al legitimario una mayor parte de la que le corresponde en la herencia por legítima estricta, gravar lo así dejado con ciertas cargas o limitaciones. Si el legitimario no acepta expresamente dichas cargas o limitaciones, perderá lo que se le ha dejado por encima de la legítima estricta². En sentido amplio, la «cautela sociniana» se refiere también a la prohibición de intervención judicial de la herencia, so pena de perder el derecho de que se trate.

En este caso, con posterioridad al otorgamiento del testamento, el fundador fue incapacitado y

se nombró como tutor a otro de sus sobrinos, quien además más adelante devendría en legatario de las acciones al portador como consecuencia del fallecimiento de su padre (hermano del testador-fundador).

El tutor, ejercitando los derechos políticos de las acciones que el tutelado tenía en la Sociedad, celebró dos juntas de accionistas: en la primera, se nombró a sí mismo administrador único; en la segunda, aprobó una ampliación de capital social por importe de 37 millones de euros, con emisión de nuevas acciones al portador. Con ello, se incorporaba al legado el resto del patrimonio del incapacitado (se disolvieron y liquidaron otras sociedades para poder financiar la ampliación de capital) y, *de facto*, se dejaba sin contenido la institución de heredero.

Fallecido el testador, los herederos celebraron una nueva junta de accionistas en la que, por una parte, cesaron al tutor como administrador de la sociedad y nombraron a uno de los herederos; por otra, acordaron dejar sin efecto los acuerdos adoptados en las juntas universales celebradas con anterioridad. Tras ello, se desencadenaron una serie de procesos judiciales.

La disputa objeto de esta sentencia versa sobre la impugnación, por parte de los legatarios, de los acuerdos sociales adoptados en esa última junta de accionistas. La impugnación se fundaba en la existencia de graves defectos de constitución de la junta, en la medida en que no

2.- El artículo 820.3 del Código Civil se refiere únicamente al usufructo o renta vitalicia, pero la doctrina y la jurisprudencia han venido aplicando esta doctrina a toda carga o

limitación que se establezca con tal previsión en el testamento (*vid.* sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2011 [RJ 2012,1635]).

fueron convocados los legatarios, quienes alegaban su condición de socios desde el fallecimiento del testador en aplicación del artículo 882 del Código Civil.

El Alto Tribunal, tras realizar una exégesis de la jurisprudencia existente sobre el efecto directo del legado de cosa cierta, concluye que los legados de acciones habrían devenido ineficaces en otro procedimiento judicial como consecuencia de la cláusula de la «cautela sociniana» que había sido dispuesta por el testador en su testamento en sentido amplio de prohibición de intervención judicial en la herencia.

El fundador-testador prohibió la intervención judicial en su herencia y, si alguno la reclamara, quedaría privado de cualquier derecho que el testador le hubiese otorgado, acrecentando su

parte al caudal hereditario. Los herederos demandados y el albacea alegaron que los legatarios demandantes habían incurrido en esa situación al interponer paralelamente una demanda judicial para la remoción del albacea, que había sido desestimada en primera y segunda instancia.

De acuerdo con la Sala Primera y en aplicación de la «cláusula socini», el legado de acciones habría dejado de tener la condición de «legado de cosa específica y determinada» y, por tanto, no habrían adquirido la propiedad de las acciones desde el fallecimiento del fundador de la compañía. Por todo ello, rechazó la acción de impugnación de los acuerdos sociales adoptados en la junta celebrada sin la presencia de los legatarios.

Responsabilidad de los administradores por deudas sociales posteriores a la causa de disolución de la sociedad en el caso de contratos de tracto sucesivo

La Sentencia de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2019 ha resuelto que, en el caso de los contratos de tracto sucesivo suscritos antes del acaecimiento de la causa de disolución, los administradores responderán por el impago de las créditos derivados de los mismos devengados a partir de ese momento.

Sergio Sánchez. Procesal. Valencia

Noelia González. Procesal. Valencia

La reciente Sentencia de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2019 ha despejado las dudas que se planteaban sobre la responsabilidad en la que pueden incurrir los administradores por las deudas sociales nacidas con posterioridad al acaecimiento de la causa de disolución, cuando tienen su origen en contratos de tracto sucesivo suscritos con anterioridad a ese momento.

El art. 367.1 de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, "LSC") dispone que los administradores "*responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución*" cuando

no realicen las actuaciones legalmente requeridas ante tal situación. El apartado segundo de ese mismo artículo dispone que "*las obligaciones sociales reclamadas se presumirán de fecha posterior al acaecimiento de la causa legal de disolución de la sociedad, salvo que los administradores acrediten que son de fecha anterior*". Por lo tanto, habrá que comprobar si la obligación de la sociedad es anterior o posterior a la concurrencia de la causa legal de disolución.

De acuerdo con el criterio establecido por la Sentencia comentada, el momento relevante a los efectos expuestos es el del nacimiento de la obligación social, no el de su exigibilidad ni el de su declaración judicial.

En el caso enjuiciado, una empresa incurrió en el año 2011 en causa de disolución, ya que su patrimonio neto, reducido por pérdidas, era inferior a la mitad del capital social. Concurriendo dicha situación, los administradores no realizaron ninguna de las actuaciones legalmente exigibles para remediarla, siendo de aplicación el art. 367 LSC. La cuestión se suscitó con un contrato de tracto sucesivo (un arrendamiento de un local) suscrito antes del acaecimiento de la causa de disolución, pero incumplido con posterioridad.

La Sentencia señala que *“en este tipo de contratos no cabe considerar que la obligación nazca en el momento de celebración del contrato originario, sino cada vez que se realiza una prestación en el marco de la relación de que se trate”*.

El criterio, específicamente aplicable a los contratos de tracto sucesivo, parte de la idea de

que cada juego de prestación y contraprestación constituye un tramo autónomo y diferenciable en el marco de la relación contractual.

En relación con el contrato de arrendamiento, la Sentencia explica que *“cada período de utilización o disfrute del bien arrendado genera una obligación de pago independiente y con autonomía suficiente para considerar que ese período marca el nacimiento de la obligación (...)”*.

En conclusión, en este tipo de contratos, los administradores responderán de las obligaciones nacidas con posterioridad al acaecimiento de la causa de disolución, aun cuando el contrato del que derivan fuera celebrado con anterioridad. Trasladado este criterio a los contratos de arrendamiento, habrá que entender que los administradores sociales responden de las rentas devengadas con posterioridad al momento en el que la sociedad incurrió en causa de disolución.

El impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas

El Tribunal Constitucional, en su sentencia n.º 28/2019 de 28 de febrero, ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno contra algunos de los preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas. Tras más de dos años desde que la Ley 6/2017 se publicó en el *Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña*, este impuesto es, finalmente, aplicable.

Alejandro Villegas. Fiscal. Barcelona

Durante todo este tiempo, salvo por un breve periodo de suspensión de tres meses, la Ley 6/2017 ha estado en vigor y, en consecuencia, el devengo del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas se ha producido respecto de los ejercicios 2017, 2018 y 2019 (el devengo tiene lugar el 1 de enero de cada año). Sin embargo, la pendencia derivada del recurso de inconstitucionalidad, así como la ausencia de desarrollo reglamentario y de modelo aprobado para la autoliquidación del impuesto, ha comportado que los contribuyentes no hayan tenido que soportar ningún coste hasta ahora.

Una vez que las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en el recurso han sido definitivamente despejadas, las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2017, 2018 y 2019¹ deberán presentarse entre el 1 de octubre y el 30 de noviembre de este año mediante el modelo 540, que ya ha sido aprobado por Orden del Consejero de Economía y Hacienda². A partir del ejercicio 2020, el modelo 540 se presentará anualmente entre el 1 y el 30 de junio, coincidiendo con el final de la campaña del IRPF.

Con el primer pago de este impuesto a la vuelta de la esquina, debemos preguntarnos a qué se enfrentan exactamente los contribuyentes en

1.- Decreto-ley 8/2019, de 14 de mayo, de modificación de la Ley 6/2017.

2.- Orden VEH/123/2019, de 20 de junio, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación 540 del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.

Cataluña. Este tributo grava a las personas jurídicas³ con objeto mercantil y domicilio fiscal en Cataluña por la tenencia de determinados activos (bienes inmuebles, vehículos a motor con potencia igual o superior a 200 CV, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte y antigüedades con un valor superior al establecido por la Ley de Patrimonio Histórico Español, y joyas) que tengan la condición de no productivos y se encuentren situados en Cataluña.

Puede decirse que se trata de una suerte de Impuesto sobre el Patrimonio de las personas jurídicas. De hecho, su estructura es bastante similar: también es de devengo instantáneo, la base imponible es el valor catastral en el caso de bienes inmuebles y el valor de mercado en el resto de bienes no productivos (aplicándose, si procede, las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas a efectos de otros tributos) y la cuota íntegra se calcula aplicando la misma tarifa vigente a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio en Cataluña (tarifa progresiva con un tipo marginal del 2,75 % a partir de una base imponible de 10.695.996,06 euros).

Siendo estos los rasgos principales de la estructura de este impuesto, a continuación se analizan tres cuestiones nucleares que lo diferencian de otras figuras impositivas: su finalidad extrafiscal, su ámbito de aplicación territorial y el concepto de activo no productivo.

En primer lugar, la seña distintiva del impuesto sobre los activos no productivos es su finalidad extrafiscal. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 6/2017, el impuesto tiene los siguientes objetivos: (i) redistribuir la riqueza, al gravar con tipos marginales superiores a personas jurídicas con más patrimonio; (ii) incentivar un uso más eficiente de los activos, al gravar aquellos que se consideren no productivos, respetando de este modo la función social de la propiedad reconocida en el art. 33.2 de la Constitución; y (iii) reducir prácticas de elusión y evasión fiscal consistentes en la ocultación de titularidades —y, por tanto, de capacidad económica— en estructuras societarias.

Sobre la base de esta finalidad extrafiscal el Tribunal Constitucional, en línea con pronunciamientos previos sobre otros tributos autonómicos, como el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, ha declarado que el impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas es compatible con otras figuras impositivas que, pese a gravar las mismas titularidades o capacidades económicas, tienen en cambio una vocación eminentemente recaudatoria, como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

En segundo lugar, esta finalidad se proyecta sobre un determinado territorio, esto es, la Comunidad Autónoma de Cataluña. La inconcreción de los puntos de conexión de este tributo suscitó

3.- Así como las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición (comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.) y tengan objeto mercantil.

en un primer momento dudas sobre su constitucionalidad, en la medida en que pudieran producirse efectos fuera del territorio de Cataluña que fueran incompatibles con el art. 157.2 de la Constitución y el art. 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, el criterio no vinculante de la Direcció General de Tributs de Cataluña⁴ es que el impuesto sobre los activos no productivos es de naturaleza personal y solamente recae sobre personas jurídicas con domicilio fiscal en Cataluña. Esta interpretación ha sido acogida por el Tribunal Constitucional para descartar efectos extraterritoriales incompatibles con la Carta Magna.

En consecuencia, una entidad no residente o con domicilio fiscal en otra Comunidad Autónoma que sea titular de bienes inmuebles radicados en Cataluña no estará sujeta al impuesto sobre los activos no productivos. Por lo que respecta a los vehículos a motor con potencia igual o superior a 200 CV, dado que a efectos fiscales estos se sitúan en el domicilio de su propietario, las personas jurídicas con domicilio fiscal en Cataluña estarán sujetas al impuesto por todos sus vehículos con independencia del lugar en el que estos se encuentren permanente o transitoriamente, como así lo ha reconocido también el Tribunal Constitucional.

La delimitación normativa del hecho imponible conduce a considerar que solamente los bienes efectivamente situados en Cataluña están sujetos al impuesto y, por lo tanto, no parece razonable interpretar que el criterio aplicado respecto a

los vehículos a motor deba ser aplicable a otros activos no productivos. Ahora bien, la sentencia del Tribunal Constitucional no se pronuncia sobre esta cuestión y la Direcció General de Tributs de Cataluña no ha divulgado un criterio interpretativo a este respecto hasta la fecha.

En tercer lugar, la finalidad extrafiscal de este tributo pivota sobre un triple concepto de no productividad que se pretende desincentivar. Son activos no productivos y, por lo tanto, son activos sujetos a este impuesto, los siguientes:

- a) Los cedidos gratuitamente a los socios o personas vinculadas a estos para su aprovechamiento total o parcialmente privado, salvo que su utilización constituya rendimiento en especie en el IRPF.
- b) Los cedidos onerosamente a los socios o personas vinculadas a estos para su aprovechamiento total o parcialmente privado, salvo que los socios o personas vinculadas satisfagan una remuneración de mercado por la cesión del activo, trabajen efectivamente en la sociedad y perciban por ello una remuneración de mercado cuyo importe sea superior a la retribución por la cesión del activo. Los activos que se encuentren arrendados a precio de mercado a los socios o personas vinculadas a estos y se destinen a una actividad económica se consideran activos productivos.
- c) Los no afectos a actividades económicas o de servicio público, salvo que su precio de

4.- Consulta n.º 241E/17, evacuada el 25 de octubre de 2017.

adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos que provengan de actividades económicas de los últimos once años (misma regla de patrimonialidad sobrevenida aplicable para la exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio).

Estos supuestos son de aplicación alternativa, por lo que si concurre cualquiera de ellos el activo en cuestión reunirá la condición de no productivo.

La falta de concreción de estos supuestos genera no pocas dudas de aplicación. Entre otras, no resulta claro si el concepto de actividad económica al que se refiere la Ley 6/2017 es el legalmente definido a efectos de otros tributos como el Impuesto sobre Sucesiones —con regulación autonómica propia sobre esta cuestión—, el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades. Igualmente, no está delimitado con claridad el perímetro de vinculación de los usuarios de los activos no productivos, que introduce una supuesta vinculación entre personas físicas no contemplada en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En definitiva, nos encontramos ante un impuesto novedoso que persigue una finalidad considerada constitucionalmente legítima por el Tribunal Constitucional. Sin embargo, no puede obviarse que Cataluña es la única Comunidad Autónoma que ha implementado un tributo de esta naturaleza. En ausencia de coordinación con la legislación estatal y del resto de Comunidades Autónomas, medidas unilaterales como esta difícilmente permitirán alcanzar los objetivos señalados y, por el contrario, pueden suponer un estímulo para el

traslado de sociedades y de activos dentro del territorio nacional.

La aplicación del impuesto a una sociedad titular de activos no productivos y del Impuesto sobre el Patrimonio a sus socios por la titularidad del capital social de la misma sociedad puede provocar supuestos de doble imposición sobre una misma manifestación de capacidad económica que no contempla mecanismos de corrección. Además, a diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio, no se observa un límite de gravamen en función de las rentas obtenidas por la sociedad gravada, de forma que, en el largo plazo, la liquidación anual del impuesto puede suponer la paulatina minoración de los activos societarios.

Como reconocen los propios representantes de la Generalidad de Cataluña, se espera que la recaudación a medio y largo plazo por este impuesto sea prácticamente nula, a medida que los activos no productivos se destinen a actividades económicas o se extraigan de las estructuras societarias en las que se encontraban. Sobre este particular, se echa en falta un régimen transitorio que permitiera a los socios incorporar esta clase de activos a su patrimonio personal sin coste fiscal, como por ejemplo ocurrió en el pasado cuando se derogó el régimen de sociedades patrimoniales (véase la disposición transitoria 10.^a de la Ley del IRPF). Sin embargo, las Comunidades Autónomas no tienen competencia normativa para implementar una medida de este tipo.

En el corto plazo, aquellas sociedades con activos no productivos que aún mantengan su domicilio fiscal en Cataluña deberán hacer frente a un coste adicional en sus cuentas de resultados. Por el momento, las dudas interpretativas sobre

este impuesto aconsejan una aproximación prudente y contar con el debido asesoramiento para

confeccionar y presentar la autoliquidación anual (modelo 540).

Empresa Familiar y Clientes Privados

MADRID



Eduardo Trigo

Socio. Procesal
+34 915860458
eduardo.trigo@uria.com



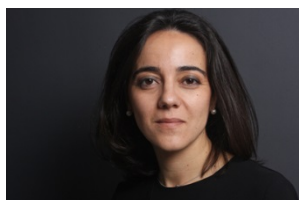
Fernando Calbacho

Socio. Mercantil
+34 915860158
fernando.calbacho@uria.com



Gloria Marín Benítez

Socia. Fiscal
+34 915860736
gloria.marin@uria.com



M.ª Encarnación Pérez-Pujazón

Counsel. Procesal
+34 915864525
mariaencarnacion.perez-pujazon@uria.com

BARCELONA



Luis Viñuales

Socio. Fiscal
+34 934165174
luis.vinuales@uria.com



Carlos Durán

Socio. Fiscal
+34 934165132
carlos.duran@uria.com

VALENCIA



Sergio Sánchez Gimeno

Socio. Procesal

+34 963531772

sergio.sanchez@uria.com



Carlos García-Olías

Socio. Fiscal

+34 963531762

carlos.garcia-olias@uria.com

BILBAO



Javier Balza

Socio. Procesal

+34 944163796

javier.balza@uria.com



Iratxe Celaya

Socia. Fiscal

+34 944794992

iratxe.celaya@uria.com

BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
CIUDAD DE MÉXICO
LIMA
SANTIAGO DE CHILE
BEIJING