



LAS NOVEDADES FISCALES PROPUESTAS PARA 2021 EN EL
ÁMBITO DE LA FISCALIDAD PATRIMONIAL

NUEVA NORMATIVA CATALANA EN MATERIA DE
ARRENDAMIENTOS

EL COVID-19 MANTIENE SUSPENDIDO EL DEBER DE
DISOLUCIÓN POR PÉRDIDAS DEL EJERCICIO 2020

LA CONTROVERTIDA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE
BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

VUELTA DE TUERCA AL RÉGIMEN FISCAL DE LOS PACTOS
SUCESORIOS

INCENTIVOS FISCALES A LA EMPRESA FAMILIAR.
EL REQUISITO DE EJERCICIO REMUNERADO DE FUNCIONES
DE DIRECCIÓN Y LAS SOCIEDADES *HOLDINGS*

LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD POR DEUDAS SOCIALES Y
LA ACCIÓN INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDAD POR DAÑOS

Editorial

Bienvenido a un nuevo número de nuestra *Tribuna de Empresa Familiar* en el que destacamos las novedades legislativas más relevantes —que no son pocas dado el panorama sin precedentes ante el que nos encontramos como consecuencia de la crisis generada por el COVID-19— y la doctrina y jurisprudencia más actuales.

En el plano tributario, se analizan los principales cambios de la esperada reforma fiscal —aún en fase de tramitación parlamentaria—, cuya efectiva aprobación obligaría a revisar la estructura de la empresa familiar en la esfera de la fiscalidad patrimonial. En concreto, se realiza un recorrido por las previsiones contenidas tanto en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 como en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.

En materia civil y mercantil, incluimos tres normas algo controvertidas y que reflejan los intentos del legislador por atenuar los estragos que el COVID-19 está ocasionando a nivel económico. Dos de ellas, de ámbito regional, catalanas, que se circunscriben a la esfera de los arrendamientos urbanos y que, entre otras medidas, imponen limitaciones al importe de las rentas y facultan al arrendatario para requerir una modificación “razonable y equitativa” de las condiciones contractuales. A nivel estatal, se consolida la suspensión de la disolución por pérdidas de 2020.

Por lo que a la transmisión de empresas familiares se refiere, comentamos tres consultas de la Dirección General de Tributos en las que se determina que las reducciones previstas en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no son aplicables en los supuestos en los que la transmisión tenga lugar a través de un contrato sucesorio. Según la Dirección General, la reducción requerirá siempre que el transmitente haya fallecido, circunstancia esta que no se da en el caso de un pacto sucesorio.

Por último, esta *Tribuna* también dedica un espacio a las novedades en nuestros órganos jurisdiccionales. Se abordan tres recursos de casación, admitidos por el Tribunal Supremo, sobre el deber de información acerca de la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero. La resolución de estos recursos será decisiva por la posible contravención del derecho de la Unión Europea e incluso de nuestro propio ordenamiento jurídico en relación con el régimen sancionador establecido para los casos de cumplimiento tardío y con el carácter fiscalmente imprescriptible de las ganancias patrimoniales obtenidas por la tenencia de esos bienes y derechos.

Asimismo, nos referimos a la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de junio de 2020, en la que el Alto Tribunal interpreta que, para el cumplimiento del requisito de remuneración de las funciones de dirección, únicamente computan las retribuciones que se perciban de sociedades directamente participadas. Esta interpretación, en contra de la tendencia hacia una concepción más flexible de este requisito, puede dificultar la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar cuando esta se organiza a través de una *holding*.

Y, para acabar, analizamos la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de 10 de enero de 2020, en la que se razonan y asientan todos los presupuestos legales y jurisprudenciales necesarios para la estimación de la acción de responsabilidad por deudas sociales y de la acción individual de responsabilidad por daños.

Como siempre, deseamos que el contenido de esta *Tribuna* os resulte de interés y utilidad.



Eduardo Trigo y Sierra
Empresa Familiar y Clientes Privados

Las novedades fiscales propuestas para 2021 en el ámbito de la fiscalidad patrimonial

Anticipábamos en la edición de enero de esta Tribuna de Empresa Familiar¹ que «el acuerdo programático alcanzado por el PSOE y Unidas Podemos el pasado 30 de diciembre [...] plantea una reforma fiscal que, en lo que atañe a la empresa familiar y a las personas físicas, obligará a revisar las estructuras existentes para su adaptación al nuevo marco legal».

La reforma fiscal prevista en dicho acuerdo se encuentra ya en fase de tramitación parlamentaria, tras la aprobación por el Consejo de Ministros del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 y del Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, y su remisión al Congreso de los Diputados.

Ambos textos contienen medidas en el ámbito de la fiscalidad patrimonial, siendo las más relevantes las que se resumen en este comentario.

Javier Arregui. Fiscal. Barcelona

Alex Pié. Fiscal. Barcelona

1. PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2021

De ser aprobadas, las novedades contenidas en esta norma estarían vigentes con efectos desde el 1 de enero de 2021.

Incremento de los tipos impositivos marginales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”)

La escala de gravamen aplicable a la base imponible general del IRPF (que, entre otras, afecta a los rendimientos del trabajo, rendimientos

1.- Luis Viñuales y Gloria Marín: “Una legislatura de cambio con previsible y relevante impacto fiscal”, *Tribuna de Empresa Familiar*, Uría Menéndez, edición de enero de 2020.

de actividades económicas, rendimientos del capital inmobiliario e imputaciones de rentas inmobiliarias) aumentaría dos puntos porcentuales para las rentas que excedan de 300.000 euros. Así, por ejemplo, el tipo marginal máximo aplicable en la Comunidad de Madrid pasaría del 43,5 % al 45,5 % y en Cataluña del 48 % al 50 %.

Por su parte, la escala de gravamen aplicable a la base imponible del ahorro (que afecta principalmente a los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones —por ejemplo, a la ganancia generada por quien transmite su vivienda—) se incrementaría en tres puntos porcentuales para las rentas y ganancias patrimoniales que conjuntamente excedan de 200.000 euros. En consecuencia, en todas las comunidades autónomas (que no presentan diferencias a este respecto), el tipo marginal máximo aplicable a este tipo de rentas pasaría del 23 % al 26 %.

También en el ámbito del IRPF, se reduce el importe máximo de las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social que dan derecho a una reducción de la base imponible general, de los actuales 8.000 euros hasta solamente 2.000 euros, si bien se prevé que el nuevo límite pueda incrementarse para las contribuciones empresariales.

Incremento del tipo impositivo marginal del Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”)

En el Impuesto sobre el Patrimonio son dos las medidas que se introducen, la elevación del tipo

de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa y el mantenimiento con carácter indefinido de su gravamen.

El tipo marginal máximo previsto en la escala de gravamen estatal del IP subiría un punto porcentual, pasando del 2,5 % al 3,5 % para patrimonios cuyo valor neto exceda de 10.695.996,06 euros.

En principio, esta modificación tendría un efecto limitado, en la medida en que gran parte de las comunidades autónomas han aprobado sus propias tarifas del IP, en ejercicio de la competencia que les atribuye la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. De este modo, solo estarían afectados aquellos contribuyentes que residan en comunidades autónomas sin escala de gravamen propia y, con carácter general, los no residentes que sean titulares de bienes en España. No puede descartarse, sin embargo, que este incremento de tipos en la normativa estatal genere una voluntad de incremento de tipos en algunas comunidades autónomas.

Limitación de la exención en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”) sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de acciones y participaciones

En la actualidad, el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS prevé la exención del 100 % del importe de los dividendos y de las rentas positivas derivadas de la transmisión de acciones y participaciones de

entidades, españolas o extranjeras, en las que se cumplan, principalmente, los siguientes requisitos: (i) que el porcentaje de participación directa o indirecta sea, al menos, del 5 % o el valor de adquisición de dicha participación sea superior a 20 millones de euros; (ii) que dicha participación se haya poseído de forma ininterrumpida durante al menos un año; y (iii) que, si la entidad participada es residente fiscal en el extranjero, haya estado sujeta y no exenta a un impuesto equivalente al IS con un tipo nominal mínimo del 10 % en su Estado de residencia. Esta exención tiene como finalidad prevenir la doble imposición, evitando que unos beneficios que ya han tributado o tributarán en sede de la entidad participada tributen nuevamente cuando se distribuye un dividendo o se transmite la participación.

La medida propuesta por el Gobierno consiste en que el 5 % del importe de los dividendos o plusvalías a los que sea aplicable esta exención deba integrarse en la base imponible del IS de la entidad perceptora, dando lugar a una tributación efectiva del 1,25 % del dividendo o la plusvalía total. Según la redacción del Proyecto de Ley, esta tributación se produciría con independencia de la posible tributación en origen del dividendo o plusvalía, lo que potencialmente podría perjudicar la rentabilidad de negocios e inversiones pues el coste fiscal del 1,25 % se produciría en cada nivel de la estructura societaria. Esto sería así incluso en grupos de consolidación fiscal, pues se prevé que el 5 % del dividendo o plusvalía que debe in-

tegrarse en la base imponible individual de la entidad perceptora no sea objeto de eliminación en sede consolidada.

Como excepción, con carácter general esta reducción no sería aplicable, durante un período de tres años, a los dividendos obtenidos por sociedades con una cifra de negocios inferior a 40 millones de euros cuando procedan de una filial constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021.

Igualmente, se propone excluir la posibilidad de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS a los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de acciones y participaciones cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros (cuando el porcentaje de participación no alcance el 5 %), regulándose un régimen transitorio por un periodo de cinco años durante el cual en estos casos será aplicable la exención al 95 %.

2. PROYECTO DE LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

En este caso, con carácter general, las medidas entrarían en vigor al día siguiente de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, circunstancia que podría tener lugar en diciembre de 2020 o enero de 2021.

Modificación del valor de los inmuebles a efectos del ITPAJD, el ISD y el IP

Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

("ITPAJD") como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("ISD") los bienes inmuebles deberán declararse por el valor de referencia, concepto introducido recientemente en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, que determina de forma individualizada la Administración a partir de información sobre las compraventas de inmuebles formalizadas ante notario y que es objeto de publicación durante el mes de diciembre de cada año.

Esta medida también afectaría al IP, pues los bienes inmuebles deberán declararse por este valor de referencia, siempre que sea superior al valor catastral, al valor de adquisición y al valor comprobado por la Administración.

La introducción de los valores de referencia tiene como propósito reducir la litigiosidad que tradicionalmente ha generado la determinación del valor real de los inmuebles y que ha dado origen a relevantes pronunciamientos del Tribunal Supremo². Está por ver si, en el caso de ser finalmente aprobada, esta medida lograría pacificar esta cuestión.

2.-Tal y como indica la exposición de motivos, el Tribunal Supremo, en recientes pronunciamientos, entre ellos la sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018, ha determinado que el método de comprobación de valor real de bienes inmuebles consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación

Modificaciones en el tratamiento fiscal de los pactos sucesorios

Los contratos o pactos sucesorios son instituciones previstas en las normas civiles de algunos territorios (Galicia, Navarra, Aragón, Cataluña, Mallorca, Ibiza y Formentera, y los territorios forales del País Vasco) que, fundamentalmente, permiten anticipar la herencia en vida del causante. A efectos fiscales, estos negocios jurídicos reciben el tratamiento de transmisiones *mortis causa*, lo que, con carácter general, comporta que el instituyente no tenga que tributar en el IRPF por las plusvalías generadas a resultas de la transmisión.

A fin de evitar la utilización de estas figuras en contextos en los que el verdadero objetivo del contrato o pacto sucesorio sea la transmisión ulterior de los bienes a terceros, evitando la tributación de la plusvalía en IRPF, se establece que si el sucesor que recibe los bienes los transmite antes del fallecimiento del causante, deberá tributar en IRPF por toda la plusvalía, también la generada en sede del causante (mediante la subrogación en el valor de adquisición y en la fecha de adquisición que los bienes tenían en origen).

con el bien concreto. Igualmente, en el caso de comprobación de valores mediante dictamen de peritos, el Tribunal Supremo ha entendido exigible una comprobación «in situ», con visita del inmueble en cuestión - sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015, entre otras -.

Por último, se propone también modificar la norma de acumulación de donaciones en el ISD para que las adquisiciones por contrato o pacto sucesorio también deban acumularse a efectos de determinar el tipo impositivo aplicable en posteriores donaciones o sucesiones.

Tributación en el IP de los seguros de vida sin valor de rescate

En su configuración actual, la normativa del IP establece que los seguros de vida tributan en este impuesto por su valor de rescate, lo cual conduce a que no deban integrarse en la base imponible del IP aquellos seguros que carecen de tal valor.

Con la reforma propuesta, se pondría fin a este régimen fiscal justificando la medida en el contenido patrimonial de los seguros de vida-ahorro, y pasando a tributar por el valor que resulte de la provisión matemática a 31 de diciembre.

Modificaciones en los regímenes de *exit tax* y de transparencia fiscal internacional

El Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal prevé las siguientes dos medidas de adaptación de la normativa del IS a la Directiva Anti-Elusión (ATAD)³:

- a) En primer lugar, se sustituiría el régimen actual de aplazamiento del pago del impuesto

de salida –*exit tax*– en casos de migraciones de sociedades españolas a Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por un régimen de fraccionamiento del pago durante cinco años, con exigibilidad de la constitución de garantías cuando se justifique por la Administración tributaria la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

Adicionalmente, se introduce la previsión contenida en la Directiva ATAD de que cuando el traslado de residencia o de activos haya sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea el valor determinado por ese Estado miembro será aceptado como valor de adquisición a efectos fiscales en España, salvo que no refleje el valor de mercado.

- b) En el ámbito de la norma de transparencia fiscal internacional, entre otras cuestiones, se elimina la regla de no imputación de rentas obtenidas por entidades *holding* extranjeras, cuya trascendencia deberá analizarse en conjunción con la modificación de la exención de dividendos y plusvalías por la transmisión de participaciones comentada en esta tribuna. Además, se amplía el listado de rentas pasivas

3.- Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas

de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

a las que aplica este régimen fiscal en términos que requieren una evaluación detallada para valorar su eventual impacto.

La aprobación definitiva de las medidas resumidas en esta Tribuna, y del resto de las que se incluyen en estos dos Proyectos de Ley exigirá que el Gobierno logre reunir las mayorías parlamentarias necesarias en las Cortes Generales.

Aunque dichas mayorías no están garantizadas, la consecución de un acuerdo que permita la aprobación de ambas normas se presenta como una hipótesis plausible.

En consecuencia, es aconsejable revisar las estructuras societarias y patrimoniales y las situaciones jurídicas que puedan resultar afectadas por estas modificaciones.

Nueva normativa catalana en materia de arrendamientos

La prensa se ha hecho eco de la reciente aprobación en Cataluña de dos normas controvertidas que, dejando al margen las dudas de constitucionalidad que suscitan algunos de sus preceptos, tienen en la actualidad una repercusión práctica relevante para arrendadores y arrendatarios:

- (i) Por un lado, la Ley 11/2020, de 18 de septiembre, de medidas urgentes en materia de contención de rentas en los contratos de arrendamiento de vivienda (la “LCR”), que establece un régimen de limitación de las rentas arrendaticias en determinadas áreas geográficas consideradas de “mercado de vivienda tenso”.

Se trata de un tema de máxima actualidad, en un momento en que, en el marco de la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, PSOE y Unidas Podemos han alcanzado un acuerdo relativo a la aprobación de una norma en materia de contención de rentas a nivel nacional.

- (ii) Por otro lado, el Decreto Ley 34/2020, de 20 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a la actividad económica desarrollada en locales de negocio arrendados (el “DL”), norma que se aprueba a raíz de las nuevas medidas adoptadas en Cataluña para contener la pandemia de COVID-19, con el objetivo de paliar la incidencia de dichas medidas en las actividades comerciales e industriales de venta al público llevadas a cabo en locales arrendados.

Es una norma sin precedentes en derecho comparado, dado que el mero requerimiento enviado por el arrendatario al arrendador emplazándole a negociar implica la aplicación automática de los descuentos en renta (y en los demás importes a cargo del arrendatario) estipulados en la norma.

Ambas normas se hallan en vigor desde el día de su respectiva publicación en el *Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya*.

Juan A. Pérez Rivarés. Inmobiliario. Barcelona

Joan Andreu Cortada. Inmobiliario. Barcelona

1. CONTENCIÓN DE RENTAS EN LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA

La LCR establece un régimen excepcional de limitación de rentas arrendaticias aplicable a los arrendamientos de viviendas situadas en determinadas zonas de Cataluña.

1.1. ¿A qué arrendamientos es aplicable el régimen de contención de rentas?

El régimen de contención de rentas es de aplicación a un arrendamiento de vivienda cuando se trate de la vivienda permanente del arrendatario y esté ubicada en lo que la norma considera un

“área de mercado de vivienda tenso”.⁴ La Ley considera “áreas de mercado de vivienda tenso” aquellas ciudades (o partes de ciudades) donde hay un riesgo específico de falta de viviendas en régimen de arrendamiento a precio asequible. Ello tiene lugar si, por ejemplo, (i) la renta ha aumentado claramente y de forma sostenida por encima de la media territorial, (ii) el coste del arrendamiento supera el 30 % de los ingresos individuales o familiares, o (iii) la renta ha aumentado durante los últimos cinco años más de un 3 % respecto al IPC catalán.

De forma excepcional, la Ley enumera sesenta municipios en los que el régimen de contención de rentas es de aplicación durante el plazo de un año desde su entrada en vigor (esto es, hasta el 21 de septiembre de 2021). A partir de ese momento, el régimen de contención de rentas será de aplicación en los municipios o parte de ellos que sean declarados “área de mercado de vivienda tenso” por la autoridad competente.⁵

4.- -Se excluyen de su ámbito de aplicación los contratos de arrendamiento encuadrados en alguna de las siguientes categorías: (i) arrendamientos formalizados antes de la entrada en vigor de la Ley de Arrendamientos Urbanos (la “LAU”) el 1 de enero de 1995, conocidos habitualmente como “contratos de renta antigua”; (ii) arrendamientos que tengan por objeto viviendas sujetas a un régimen de protección oficial; (iii) arrendamientos de viviendas integradas en redes públicas de vivienda de inserción o formen parte del Fondo de vivienda en alquiler destinado para políticas sociales; (iv) arrendamientos de carácter asistencial; y (v) arrendamientos formalizados en aplicación de las normas sobre arrendamiento social obligatorio.

1.2. ¿Cómo opera el régimen de contención de rentas?

El régimen de contención de rentas se instrumenta a partir del índice de referencia de precios de alquiler (el “Índice”) que publica la Agencia de la Vivienda de Cataluña. El Índice indica la renta media (en €/m²) de una zona específica de una ciudad para una vivienda de una determinada superficie y características, y está accesible en la página web de la Agencia de la Vivienda.

Como regla general, la renta máxima que se acuerde en los nuevos contratos de arrendamiento que se firmen tras la entrada en vigor de la norma —los arrendamientos que se hallaban vigentes a la entrada en vigor de la LCR no se ven afectados, salvo que se noven para ampliar su duración o modificar la renta— no puede exceder de ninguno de los dos límites siguientes:

- i) la renta determinada por el Índice para una vivienda de características análogas; y

5.- La competencia para la declaración de un área como de mercado de vivienda tenso corresponde, por defecto, al órgano competente en materia de vivienda de la Generalitat. Asimismo, serán competentes el Ayuntamiento, en el caso de la ciudad de Barcelona, y el Consejo Metropolitano de Barcelona (a iniciativa propia o de cualquiera de los municipios que lo integren), en el caso del área metropolitana de Barcelona. Finalmente, se prevé que, aun cuando no sea la autoridad competente, la iniciativa para la declaración de un municipio como de área de mercado de vivienda tenso pueda partir del propio municipio afectado o del órgano supramunicipal en el que esté integrado.

ii) la renta establecida en el anterior contrato de arrendamiento, actualizada con arreglo al índice de garantía de competitividad de forma acumulada en el período transcurrido entre la fecha del anterior contrato y el nuevo contrato, siempre y cuando la vivienda haya estado arrendada durante los últimos cinco años anteriores a la entrada en vigor de la LCR.

El límite referido en el numeral (ii) anterior no es de aplicación cuando (a) el contrato anterior se hubiese formalizado entre parientes y antes de la entrada en vigor de la LCR, o (b) tuviese la consideración de contrato inicialmente excluido del ámbito de aplicación de la LCR.⁶

Sin perjuicio de lo anterior, la LCR estipula que la renta determinada por el Índice puede verse incrementada si concurre alguna de las siguientes circunstancias:

i) a propuesta del arrendador, si en la vivienda se hubieran efectuado, durante el año anterior, obras que hayan mejorado la seguridad, habitabilidad, confortabilidad o eficiencia energética. Este incremento se determinará aplicando las reglas previstas en la LAU, es decir, aplicando al capital invertido (descontadas las ayudas públicas) el interés legal del dinero, sin que el aumento exceda del 20 % de la renta vigente; o

ii) por acuerdo entre las partes, si concurren en la vivienda, al menos, tres de las siguientes características en el inmueble arrendado: ascensor, aparcamiento, mobiliario, calefacción / aire acondicionado, zonas comunes tales como jardines o terrados, piscina, conserjería o vistas especiales. El incremento en este caso sería de hasta un 5 % como máximo.

Estos dos posibles incrementos no son cumulativos, de manera que la aplicación del incremento referido en el numeral (i) anterior es incompatible con la prevista en el numeral (ii).

Asimismo, cabe destacar que la LCR obliga a que en todas las ofertas de alquiler de viviendas ubicadas en un área que haya sido declarada área con mercado de vivienda tenso se informe del valor que les resulta de aplicación según el Índice, así como, en su caso, de la renta del contrato anterior.

La LCR estipula que cualquier cantidad cobrada por el arrendador en exceso (en contravención del régimen de contención de rentas) dará derecho al arrendatario a su restitución y al pago del interés legal del dinero incrementado en tres puntos. Además, establece un régimen sancionador con multas que pueden llegar hasta los 90.000 euros en caso de infracción grave.

6.- Sin embargo, cuando el arrendador es una persona física y los ingresos de su unidad familiar no exceden de 2,5 veces el Índice de Renta de Suficiencia de Cataluña ("IRSC"), únicamente está vinculado por la renta del contrato de arrendamiento anterior, salvo que fuera inferior al Índice, en cuyo caso la renta podrá incrementarse hasta

alcanzar el Índice. Ahora bien, esta matización no será de aplicación si el arrendatario tiene unos ingresos iguales o inferiores a 3,5 veces el IRSC.

Excepcionalmente, el régimen de contención de rentas se flexibiliza en los contratos de alquiler de viviendas de obra nueva y los que resulten de un proceso de gran rehabilitación, en cuyo caso, además de concederse una moratoria de tres años desde la entrada en vigor de la LCR, se establece que durante los cinco años siguientes a la obtención del certificado de final de obra la renta inicial no podrá exceder del margen superior del Índice publicado en la página web de la Agencia de la Vivienda. Transcurrido dicho plazo, será de aplicación el régimen ordinario descrito en los párrafos anteriores.

2. MEDIDAS APLICABLES A LOCALES DE NEGOCIO ARRENDADOS

La reciente aprobación del DL se enmarca en el contexto de la adopción de medidas para la protección de la salud pública frente a la crisis sanitaria derivada del COVID-19, entre las que se incluyen la reciente suspensión y restricción de determinadas actividades comerciales aprobadas por la Generalitat.

2.1. ¿A qué arrendamientos son aplicables las medidas?

Las medidas estipuladas en el DL son de aplicación a los contratos de arrendamiento de inmuebles situados en Cataluña, suscritos a partir

del 1 de enero de 1995, en los que se desarrollen actividades industriales o comerciales que se vean afectadas por medidas de suspensión de la actividad o de restricción del aprovechamiento material de tales inmuebles que adopten las autoridades competentes (que no se limitan, en el texto del DL, a las autonómicas o locales).⁷

2.2. ¿En qué consisten las medidas?

El DL faculta al arrendatario a requerir formalmente al arrendador una modificación “razonable y equitativa” de las condiciones contractuales al objeto de restablecer el equilibrio de las prestaciones.

El DL estipula que, en defecto de acuerdo de renegociación en el plazo de un mes desde el requerimiento formal de inicio de negociaciones, serán de aplicación los preceptos que se resumen a continuación:

- Reducción de la renta y demás importes:
 - a) En caso de suspensión de la actividad decretada por la autoridad competente, la renta y demás cantidades a cargo del arrendatario se verán reducidas en un 50 %, y ello mientras dure la suspensión.

7.- A diferencia de lo acaecido en las normas aprobadas por el Gobierno de la nación en el marco del primer estado de alarma, el DL no circunscribe su aplicación a ningún concreto tipo de arrendatario ni de arrendador, omitiéndose la mención a grandes tenedores contenida en la normativa catalana sobre viviendas vacías. Los efectos son

los mismos en todo caso, con independencia de que arrendador o arrendatario sea un grupo multinacional, un fondo de inversión o un particular con ingresos limitados.

- b) En caso de restricción parcial del aprovechamiento material del inmueble (p. ej., reducción del aforo o de los horarios) por la autoridad competente, la renta y demás cantidades a cargo del arrendatario se reducirán, mientras permanezcan vigentes las medidas restrictivas, en una cantidad proporcional a la mitad de la pérdida de aprovechamiento del inmueble.
- Automatismo: Las referidas reducciones serán efectivas desde el requerimiento formal de inicio de negociaciones. En consecuencia, a partir de ese momento el arrendador deberá abstenerse de emitir facturas hasta que transcurra el plazo de un mes para negociar la modificación (o, si es anterior, hasta la fecha en que las partes alcancen un acuerdo).⁸
- Garantías: El arrendatario podrá exigir al arrendador que impute total o parcialmente las garantías otorgadas en el marco del contrato (salvo la fianza legal y cualesquiera otras depositadas en el organismo público

competente) al pago de las cantidades vencidas y no pagadas en concepto de renta y demás importes debidos bajo el contrato.⁹

- Facultad de desistimiento: En caso de que las medidas de suspensión (no las de restricción parcial) referidas en el apartado (a) anterior permanezcan vigentes durante más de tres meses dentro del año siguiente a la entrada en vigor del DL, el arrendatario estará facultado para desistir del contrato, sin penalización, desde que concurra esta circunstancia, mientras se mantenga, y hasta tres meses después del cese completo de las medidas de suspensión, siempre que se lo notifique al arrendador con no menos de un mes de antelación.

Por último, cabe destacar que el DL establece expresamente que los arrendatarios podrán ejercitar las facultades previstas en la norma con independencia de los acuerdos que, en su caso, hubieren alcanzado con carácter previo a su entrada en vigor.

8.- Pese a que la exposición de motivos de la norma se refiere específicamente a la autonomía de la voluntad de las partes y que su texto articulado prevé un proceso de renegociación, en la práctica, la propia norma vacía de contenido dicho proceso de renegociación, al establecer la aplicación automática de las medidas de reducción descritas a resultas del mero envío del referido requerimiento formal de inicio de negociaciones. Ello implica que el arrendatario solo estará incentivado a negociar en la medida en que considere que (en el marco de las conversa-

ciones) puede conseguir un trato mejor que las reducciones estipuladas por la norma, que devienen así en un mínimo garantizado para el arrendatario, sin perjuicio —lógicamente— de su deber de negociar de buena fe derivado del Código Civil. Este automatismo no tiene precedentes en derecho comparado.

9.- El arrendatario deberá reponer dichas garantías en el plazo de un año desde la finalización de las medidas adoptadas por la autoridad competente (o en el plazo inferior que reste hasta la finalización del contrato).

El COVID-19 mantiene suspendido el deber de disolución por pérdidas del ejercicio 2020

El legislador confirma que, a los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa legal de disolución por pérdidas, no computarán las del ejercicio 2020.

Laura Salas. Procesal. Madrid

El artículo 363.1 e) de la Ley de Sociedades de Capital (“LSC”) impone el deber de instar su disolución a la sociedad que en un ejercicio hubiera generado pérdidas que hubiesen dejado reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, salvo que ese capital fuera aumentado o reducido en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

La reciente Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia (“Ley 3/2020”), mantiene suspendida esta causa de disolución por pérdidas correspondientes al ejercicio de 2020 en los mismos términos que se establecieron en el artículo 18 del Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente

al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, hoy derogado por la Ley 3/2020.

La justificación de esta medida se recoge en la propia exposición de motivos. Se trata de atenuar, de manera temporal y excepcional, las consecuencias que tendría la aplicación de las normas generales sobre disolución de sociedades de capital en la actual situación de crisis sanitaria y económica, “de modo que se permita a las empresas ganar tiempo para poder reestructurar su deuda, conseguir liquidez y compensar pérdidas, ya sea por la recuperación de su actividad ordinaria o por el acceso al crédito o a las ayudas públicas”.

La norma añade que “si en el resultado del ejercicio 2021 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por

cualquier socio en el plazo de dos meses a contar desde el cierre del ejercicio conforme al artículo 365 [de la LSC], la celebración de junta

general para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida suficiente”.

La controvertida obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

A propósito de los autos de admisión de recursos de casación del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (Recursos 1124/2019, 6202/2019 y 6410/2019)

El Tribunal Supremo ha admitido tres recursos de casación en los que se deberá pronunciar sobre si el régimen sancionador y la imprescriptibilidad introducida en nuestro ordenamiento como consecuencia de la regulación relativa a la obligación informativa sobre los bienes y derechos situados en el extranjero contraviene el derecho de la Unión Europea e, incluso, nuestro propio ordenamiento jurídico interno.

Cristina Puerta. Fiscal. Bilbao

El 23 de octubre de 2019, la Comisión Europea interpuso recurso contra el Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) (asunto C-788/19) en relación con la obligación de los contribuyentes con residencia fiscal en España de informar sobre sus bienes y derechos situados en el extranjero, mediante un formulario de declaración fiscal, el conocido modelo 720.

A juicio de la Comisión, tanto el régimen sancionador como la inaplicación de las reglas generales

de prescripción bajo determinados supuestos, constituyen una restricción de las libertades fundamentales y de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad en el marco del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del Acuerdo del Espacio Económico Europeo.

En el ámbito nacional, los procedimientos administrativos (en particular, los expedientes sancionadores) relativos a la obligación de información han experimentado una elevada litigiosidad, existiendo, como ya hemos venido

comentando¹⁰, algunos pronunciamientos de los tribunales españoles que anulan las sanciones impuestas por la presentación fuera de plazo de esta declaración informativa.

Con carácter general, estas resoluciones se apartan de la estricta normativa aplicable para fundamentar sus decisiones en los argumentos esgrimidos en el dictamen motivado que la Comisión Europea notificó el 15 de febrero de 2017 al Reino de España. En dicho dictamen se instaba a modificar la normativa sobre esa obligación, y fue precisamente la omisión de la adopción de las correspondientes medidas por parte del legislador español lo que provocó a finales de 2019 el inicio del anteriormente citado procedimiento judicial ante el TJUE.

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha dictado un auto, de fecha de 30 de junio de 2020, en virtud del cual eleva una cuestión prejudicial al TJUE en la que pregunta si la citada normativa (en particular, sobre la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas) se opone a los principios de libre circulación, igualdad de trato y no discriminación que rigen la Unión Europea. En este sentido, el TJUE podría optar por acumular la cuestión prejudicial que ha planteado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña al recurso ya citado.

En el contexto del debate jurídico y social existente tanto a nivel nacional como comunitario a lo largo de los años, esta cuestión ha llegado ya al Tribunal Supremo, que ha publicado a finales de julio 2020 varios autos de admisión a trámite de recurso de casación con fecha 2 de julio (Recursos 1124/2019, 6202/2019 y 6410/2019) (los “Autos”), en los que el Alto Tribunal deberá pronunciarse sobre si nuestra actual regulación contraviene el derecho de la Unión Europea e, incluso, el ordenamiento jurídico interno, así como sobre la proporcionalidad del régimen sancionador, debiendo determinar cuál ha de ser el parámetro adecuado para graduar la cuantía de dichas infracciones.

Las cuestiones que, a juicio del Tribunal, presentan interés casacional objetivo en los citados Autos versan precisamente sobre las mismas controversias que se llevan denunciando desde la entrada en vigor de la obligación de información en 2013:

- 1) Sobre la **imprescriptibilidad de determinadas ganancias patrimoniales no justificadas**, en particular, sobre si una liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno cuando las citadas ganancias patrimoniales no justificadas correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas

10.- “El cuestionado modelo 720 de declaración de bienes y derechos en el extranjero. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 28

de noviembre de 2018 (recurso 144/2018)”, [Tribuna Empresa Familiar UM, mayo 2019](#).

de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información.

- 2) Sobre la **desproporcionalidad del régimen sancionador**, en particular, sobre si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío sin requerimiento previo de la Administración, puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea y si el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos es (i) la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero, o, alternativamente, (ii) el régimen general sancionador para infracciones cuando afectan a bienes y derechos localizados en territorio español.

1. SOBRE LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DE DETERMINADAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS

Con carácter general, y con base en los principios de legalidad y seguridad jurídica, las rentas, bienes o derechos no declarados por un contribuyente que se encuentre en disposición de probar que proceden de un ejercicio prescrito no pueden ser objeto de regularización por parte de la Administración tributaria.

No obstante, y separándose de las reglas más elementales que rigen el instituto de la prescripción en materia tributaria, en 2013 se introdujo una previsión normativa para establecer que, en caso de incumplimiento de la obligación de información, el contribuyente no podrá acreditar

la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero desde una fecha anterior al período de prescripción. Como única excepción a esta regla, se establece que no resultará de aplicación la imprescriptibilidad cuando el contribuyente pruebe que la titularidad de los bienes o derechos procede, o bien de rentas declaradas, o bien de rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo en el IRPF.

El Tribunal Supremo, entre otras razones, se remite al procedimiento de infracción iniciado por la Comisión para señalar, en contra de las alegaciones realizadas por el Estado español (circunscritas fundamentalmente al hecho de que el modelo 720 es la única forma de disponer de información sobre bienes y derechos poseídos en el extranjero), que la Administración tributaria cuenta con diversas fuentes de información y que, aunque el Tribunal de Justicia ha convalidado normas nacionales que aplican un plazo más largo de prescripción en el caso de bienes poseídos en otro Estado miembro, en ningún caso de esa afirmación se puede deducir que resulte aceptable negar la prescripción (reservada exclusivamente para las formas más graves de violación de derechos humanos, como supuestos de genocidio o terrorismo, que, obviamente, no se dan en los casos de fraude, evasión o elusión fiscales).

Esta misma línea argumental la recoge la Audiencia Nacional en su reciente sentencia de 21 de septiembre de 2020 (recurso n.º 15/2019), en la que, en el marco de un procedimiento pe-

nal, determina la inadmisibilidad de la eliminación de eventuales prescripciones por contravenir el ordenamiento jurídico y, menos aún, en materia de derecho penal. Cabe señalar que el caso enjuiciado se enmarca en un supuesto más grave, al fundamentarse la pretendida incriminación en una aplicación retroactiva desfavorable de un precepto normativo que fue introducido con posterioridad a los hechos objeto de enjuiciamiento.

2. SOBRE LA DESPROPORCIONALIDAD DEL RÉGIMEN SANCIONADOR

Desde su regulación en 2013 se ha venido denunciando que la existencia de una obligación específica de información solo para el contribuyente que posee bienes y derechos en el extranjero, frente a aquel que los tiene en el territorio nacional, supone una diferencia de trato constitutiva de una evidente restricción a la libre circulación de capitales, sin que pueda justificarse al amparo de la lucha contra el fraude fiscal ni erigirse en una injustificada presunción general de intencionalidad fraudulenta de los tenedores de bienes y derechos en el extranjero.

En estos mismos términos se expresa la Comisión en su procedimiento de infracción contra el Reino de España al determinar que estas sanciones por el cumplimiento incorrecto o tardío de la obligación de información son desproporcionadas y discriminatorias y, por consiguiente, entran en conflicto con las libertades fundamentales consagradas en los tratados de la UE.

De hecho, en un intento de moderar esta diferencia de trato entre las sanciones impuestas al tenedor de bienes y derechos en España frente al poseedor de patrimonio en el extranjero, la Dirección General de Tributos emitió una consulta vinculante en 2017 (la V1434-17, de 15 de febrero), reiterada en consultas posteriores (V1321-18, de 21 de mayo de 2018, y V3202-18, de 17 de diciembre de 2018), en la que admite, en el caso de que no hubiera mediado requerimiento previo por parte de la Administración tributaria, la aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria (hasta el 20 %) en lugar de la sanción proporcional del 150 % regulada en caso de incumplimiento o presentación extemporánea del modelo 720.

En conclusión, habrá que esperar a la decisión que adopte el Tribunal Supremo en los procedimientos admitidos en los citados Autos. Se desconoce si esperará al pronunciamiento que realice el TJUE en el procedimiento iniciado por la Comisión contra el Reino de España por el modelo 720 (pudiéndose acumular la cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña) o si, por el contrario, adelantará su decisión para poner fin a las cuestiones controvertidas suscitadas por el citado modelo.

Cualquiera de los tribunales tiene en su mano la llave para aclarar la adecuación a derecho del actual marco normativo regulador de la obligación de información de bienes en el extranjero y las consecuencias de su contravención. Esperemos que ello ponga fin a la inseguridad jurí-

dica actual y acabe por obligar al legislador español a reformar los aspectos discriminatorios y desproporcionados de este régimen.

Anticipándose a un potencial fallo del TJUE contrario al Reino de España, el Territorio Histórico de Gipuzkoa¹¹ se ha adelantado y ha incluido en su Anteproyecto de Norma Foral de modificaciones tributarias para el año 2021, y exclusivamente para los bienes y derechos situados en la Unión Europea, una propuesta de modificación del régimen sancionador para equipararlo al aplicable en caso de falta de declaración de bienes y derechos situados en territorio español, así como una “limitación” a la imprescriptibilidad de los citados bienes a un plazo de diez años.

En este contexto, parece recomendable anticiparse a una eventual sentencia del Tribunal Supremo o del TJUE declarativa de la incompatibilidad de la normativa española con el derecho comunitario, por lo que conviene evitar la firmeza de cuantos actos administrativos se hubiesen dictado al amparo de dichos preceptos, bien mediante la interposición de los recursos correspondientes, o bien mediante el inicio, en su caso, de procedimientos de rectificación de autoliquidaciones, e incluso intentando instar, cuando corresponda, peticiones de recursos de nulidad (al amparo de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo 2724/2020, de 16 de julio de 2020), todo ello, obviamente, en función del contenido de la eventual sentencia que se emita.

¹¹ Al parecer, el Territorio Histórico de Álava estaría valorando incluir una modificación similar a la de

Gipuzkoa en su proyecto de norma foral de medidas tributarias para 2021.

Vuelta de tuerca al régimen fiscal de los pactos sucesorios

Recientemente, la Dirección General de Tributos (“DGT”) ha hecho públicas tres consultas de fecha 5 junio de 2020 (V1788-20, V1790-20 y V1792-20) en las que rechaza la aplicación de las reducciones previstas en los artículos 20.2 c) y 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹² (“ISD”) para la transmisión de empresas familiares cuando el negocio jurídico empleado al efecto es un pacto o contrato sucesorio.

Alberto Artamendi. Fiscal. Barcelona
Ángel Viñas. Fiscal. Madrid

Los hechos de las tres consultas planteadas a la DGT son idénticos y se refieren a la adquisición por parte de tres hermanos de las participaciones titularidad de sus padres en una sociedad familiar, mediante un pacto sucesorio de finiquito de legítima previsto en la normativa balear¹³.

Los consultantes preguntan cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la transmisión de las participaciones sociales pueda beneficiarse, en sede de los legitimarios, de alguna de las reducciones previstas en la normativa del ISD para las adquisiciones de empresas

familiares. Para dar respuesta, la DGT divide su análisis en dos fases: la primera, dedicada a determinar cuál es la naturaleza jurídica de los pactos sucesorios; y la segunda, centrada en la verificación del cumplimiento de los requisitos previstos para aplicar la reducción a la base imponible del ISD:

- i) Respecto de la primera cuestión, en línea con la doctrina ya puesta de manifiesto en consultas anteriores, la DGT concluye que el finiquito de legítima es un título de adquisición *mortis causa*, en tanto que se trata de

12.- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

13.- El artículo 77 del Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares establece que “el descendiente legitimario mayor de edad puede renunciar a la legítima o a cuantos derechos puedan corresponderle en la herencia del ascendiente en contemplación de una donación, atribución o compensación actual de bienes o derechos que el ascendiente o su heredero contractual le hubieran hecho en vida de aquel”. De este modo, el finiquito de legítima funciona como un adelanto de la cuota hereditaria que correspondería en el futuro al legitimario con motivo del fallecimiento del causante.

un pacto sucesorio, y su régimen fiscal, por tanto, es el de las transmisiones *mortis causa*. Este razonamiento se apoya, por un lado, en la propia redacción del artículo 11 del Reglamento del ISD¹⁴, que califica como títulos sucesorios a los efectos del impuesto los contratos o pactos sucesorios y, por otro, en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (rec. 325/2015), que determinó que los pactos sucesorios son adquisiciones patrimoniales *mortis causa* a pesar de que el efecto patrimonial se anticipe al fallecimiento del transmitente.

- ii) A continuación, la DGT analiza el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 20.2 c) de la Ley del ISD para las transmisiones *mortis causa* y llega a la conclusión de que este incentivo no resulta aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, como el finiquito de legítima, dado que la regulación de esta reducción, al definir quién puede beneficiarse de ella, hace mención a familiares (cónyuge, descendientes, adoptados, etc.) de “la persona fallecida”, de donde la DGT infiere que la aplicación de la reducción requiere que el transmitente haya fallecido, circunstancia que no se da en el caso de un pacto sucesorio.

La DGT argumenta que si el legislador hubiera querido incluir los pactos sucesorios en el ámbito de esta reducción, lo habría indicado expresamente en lugar de señalar la necesidad de que el transmitente haya fallecido. Añade finalmente que no es correcto extrapolar los requisitos del régimen de transmisiones *inter vivos* a los pactos sucesorios, pues esto constituiría una aplicación analógica de la norma prohibida en el ámbito tributario. En este punto, la DGT se aparta de la doctrina sentada por varios pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de Galicia¹⁵ en los que, analizando la aplicación de la reducción a la figura de la apartación gallega, el tribunal exigía que el causante cesase en el desarrollo de funciones de dirección en la empresa familiar objeto de la transmisión, requisito previsto solamente en las transmisiones *inter vivos*.

No parece razonable considerar que, al omitir una regulación específica de la reducción en casos de pactos sucesorios, el legislador pretendiese el resultado al que conduce la doctrina vinculante de la DGT. En sus orígenes, la Ley del ISD no contempló las particularidades del pacto sucesorio por ser este una figura desconocida en el derecho civil común, y se han tenido que ir introduciendo modificaciones para prever esas particularidades. Sin embargo, to-

14.- Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

15.- Sentencias núm. 30/2012 de 30 de enero de 2012, con núm. de recurso 15813/2010; núm. 998/2011 de 21 de noviembre de 2011, con núm. de recurso 15983/2010;

núm. 924/2010 de 4 de noviembre de 2010, con núm. de recurso 15781/2009; y núm. 552/2010 de 2 de junio de 2010, con núm. de recurso 15665/2009.

davía hay en la norma estatal numerosas lagunas, como la relativa al plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto, que sigue haciendo mención a seis meses “*contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento*”. Tampoco parece razonable interpretar que en un pacto sucesorio la voluntad del legislador fuera la de dar plazo para liquidar el impuesto hasta transcurridos seis meses desde el fallecimiento del transmitente (plazo que podría durar años o décadas). A nuestro juicio, en este caso, igual que sucede con la cuestión analizada en las consultas de la DGT objeto de este comentario, solamente una interpretación integradora de la norma conduce a un resultado razonable.

Resulta difícil comprender las razones que pueden haber llevado a la DGT a sostener esta postura si atendemos a la finalidad de la reducción, que es facilitar la sucesión en la propiedad y gestión de los negocios familiares y que no se ve frustrada por el hecho de que la transmisión se lleve a cabo por medio de un pacto sucesorio. En la práctica, esta interpretación excesivamente literalista supone un agravio para las distintas figuras de pactos sucesorios que se encuentran en vigor en los ordenamientos civiles forales y especiales del Estado español, con el

consiguiente menoscabo de su aplicación efectiva y de la seguridad jurídica.

En cualquier caso, esta doctrina no debería ser aplicable a las transmisiones mediante pacto sucesorio sometidas a normativa fiscal gallega, catalana, murciana o andaluza (incluso cuando se aplique la normativa civil de otra Comunidad Autónoma —en la Región de Murcia y en Andalucía no existe la figura civil del pacto sucesorio al estar sometidas al derecho civil común—), pues la regulación autonómica de la reducción por la adquisición de empresas familiares hace mención al “causante” en lugar de al “fallecido”. Finalmente, los territorios forales de Álava y Guipúzcoa han previsto expresamente en sus ordenamientos la aplicación de esta reducción a los pactos sucesorios, por lo que en estos casos no cabe duda de su aplicabilidad.

En conclusión, esta interpretación de la DGT, de confirmarse, supone un empeoramiento significativo de la fiscalidad del pacto sucesorio con transmisión de presente que obliga, por un lado, a replantearse la aplicación de esta institución en el futuro y, por otro, a revisar el tratamiento fiscal que se ha dado a los pactos sucesorios otorgados en el pasado para valorar, en su caso, la eventual existencia de contingencias fiscales.

Incentivos fiscales a la empresa familiar. El requisito de ejercicio remunerado de funciones de dirección y las sociedades *holdings*

La sentencia comentada interpreta que, para el cumplimiento del requisito de remuneración, únicamente computan las retribuciones que se perciban de sociedades directamente participadas, con exclusión, por tanto, de las procedentes de sociedades indirectamente participadas. Esta interpretación puede dificultar la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar cuando esta se organiza a través de una *holding*.

Gloria Marín. Fiscal. Madrid

Uno de los temas que se abordan con carácter recurrente en esta Tribuna son las novedades doctrinales o jurisprudenciales que afectan al cumplimiento de los requisitos legales para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar. En particular, han sido ya objeto de comentario en anteriores números¹⁶ las vicisitudes que en la práctica plantea el requisito de ejercicio de funciones de dirección retribuidas en un importe que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos del trabajo o actividades económicas del percceptor.

Si, con carácter general, la jurisprudencia recaída en la interpretación de este requisito ha atendido sobre todo a su cumplimiento desde una perspectiva material, sin someterlo a restricciones formales excesivas —probablemente para favorecer la continuidad de la empresa familiar y evitar la disminución de su valor tras la sucesión o donación—, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 (rec. núm. 5159/2017) que propicia estas líneas puede considerarse una excepción a esa tendencia.

16.- “Incentivos fiscales a la empresa familiar. El requisito de ejercicio remunerado de funciones de dirección”, [Tribuna Empresa Familiar UM, septiembre 2018](#); “De nuevo sobre los incentivos a la empresa familiar. Flexibilidad en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia”, [Tribuna](#)

[Empresa Familiar UM, septiembre 2019](#), e “Incentivos fiscales a la empresa familiar. Período a considerar para valorar el cumplimiento del requisito de remuneración”, [Tribuna Empresa Familiar UM, enero 2020](#).

Esta sentencia aborda la cuestión, muy relevante en la práctica, de la posibilidad de que en un *holding* familiar, la remuneración pueda proceder —sin perjudicar el cumplimiento del requisito— de las filiales en las que se desarrollan funciones de dirección, y no de la *holding* en la que directamente se participa. En particular, la cuestión interpretativa que se sometía al Tribunal Supremo consistía en determinar si, a efectos de aplicar los incentivos a la empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta. En el caso analizado, el miembro del grupo familiar que desarrollaba funciones de dirección no percibía retribuciones de la cabecera del grupo, sino de dos filiales de primer y segundo nivel participadas por esta.

En este sentido, en el caso —harto frecuente en la práctica— de que el grupo de empresas familiares se organice bajo una estructura de *holding* y participadas, sucede a menudo que la dirección de las filiales, en cuanto que desarrollan la actividad operativa del grupo, exige mayor dedicación de los miembros del grupo que la de la *holding*, y ello se refleja lógicamente en la propia remuneración que se percibe de una y otras. Suele ocurrir, por tanto, que la retribución procedente de las filiales sea superior a la procedente de la cabecera del grupo, y la cuestión que se plantea es si ello impide el cumplimiento del requisito de remuneración.

La respuesta sería afirmativa a la vista de la regla contenida en el artículo 5.2. del RD 1704/1999, según la cual, cuando una misma persona es *directamente* titular de participaciones en varias entidades que *a priori* cumplen el resto de los requisitos para la exención, el cómputo del porcentaje de remuneración debe efectuarse de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto se permite que, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluyan los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades. Como la literalidad de esta norma hace referencia a las sociedades en las que se participa directamente, resultaría que la organización del grupo empresarial bajo la forma de una *holding* generaría efectivamente un obstáculo en el cumplimiento del requisito de remuneración. Y así, la doctrina administrativa consideró inicialmente que los rendimientos válidos para el cumplimiento del requisito eran únicamente los procedentes por el ejercicio de funciones directivas en la sociedad en la que se participa (DGT, C0008-99, CV0632-03).

Dicho esto, la doctrina administrativa fue evolucionando desde aquella exigencia inicial a una interpretación más flexible y favorecedora del cumplimiento del requisito, que admitía la posibilidad de que las retribuciones sean satisfechas por otra entidad del grupo si esa posibilidad estuviera “conte-

nida de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad «holding» titular de las participaciones de aquella”, en el entendimiento de que “el hecho de que el integrante del grupo de parentesco desarrolle funciones directivas o ejecutivas en la operativa implica que no solo intervenga efectivamente en las decisiones que atañen a ésta sino que, en tanto en cuanto las lleva a cabo, también desempeña una efectiva intervención en las decisiones de la entidad cabecera, cuya actividad principal sería la gestión de su participación directa en la intermedia, cómo en esta última, titular de la total participación en la operativa” (DGT, V0158-14, V2088-15, V1863-17 V2025-16, V8010-18, V0226-19, V2067-19; V0058-20).

La sentencia del Tribunal Supremo que da lugar a estas líneas, en cambio, viene a suponer un revés en esta tendencia hacia la flexibilización del requisito. Y lo hace, paradójicamente, tomando como *leitmotiv* de su razonamiento que el objetivo de este régimen es favorecer la continuidad de las empresas familiares, de forma que “ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad”. En este sentido, los argumentos que la sentencia ofrece para incluir en el cómputo del porcentaje de retribución las retribuciones procedentes de sociedades indirectamente participadas no resultan de

todo convincentes: se apoya, por un lado, en la propia literalidad de las normas reguladoras de la materia (art. 4.Ocho.Uno de la LIP y 3.1. del Reglamento; art. 4. Ocho. Dos de la LIP; y 4.1 del RD 1804/2009), literalidad que se ha flexibilizado para otras cuestiones precisamente para dar cumplimiento a la finalidad fundamental del régimen —la continuidad de la empresa familiar—, y, por otro lado, en el fundamento y finalidad de la exención, que la sentencia identifica en la continuidad de la empresa familiar, cuyo concepto restringe a “aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí”. A nuestro juicio, este concepto de empresa familiar tan restrictivo conduce a efectos indeseables, pues es evidente que un conjunto de empresas íntegramente participadas por una cabecera que se encuentra en manos de una familia constituye también una empresa familiar cuya continuidad en el tiempo resulta igualmente merecedora de la protección pretendida con este régimen de incentivos fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre el Patrimonio que tantas aristas interpretativas plantean en la práctica.

En cualquier caso, a la vista de esta sentencia, será necesario planificar y hacer seguimiento del cumplimiento del requisito de remuneración cuando el grupo se estructura en sociedades *holdings* y teniendo en cuenta las posibilidades que para ello ofrece el ordenamiento jurídico.

La acción de responsabilidad por deudas sociales y la acción individual de responsabilidad por daños

La Audiencia Provincial de Madrid, en su sentencia de 10 de enero de 2020, absolvió a los administradores de las acciones de responsabilidad dirigidas frente a ellos al entender que la mercantil demandada no estaba incurso en situación de disolución en el momento en el que se originó la obligación de pago. También desestimó la acción de responsabilidad por daños.

Valentina J. Pacella. Procesal, Madrid

El origen del procedimiento se encuentra en la reclamación de una deuda derivada de un contrato de ejecución de obra suscrito entre la demandante apelada (empresa constructora) y la demandada apelante (empresa promotora).

En cumplimiento de ese contrato, la demandante ejecutó determinadas obras por las que emitió cuatro facturas que fueron abonadas por el promotor mediante la entrega de cuatro pagarés. Al resultar estos impagados, la constructora instó un juicio cambiario. En concreto, la actora entabló una acción de responsabilidad contra los administradores de la mercantil promotora demandada, tanto por deudas sociales

como por daños, regulada en los artículos 367 y 241 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (“LSC”)¹⁷.

La sentencia del Juzgado de lo Mercantil n.º 6 de Madrid, de 8 de enero de 2018, estimó la demanda al entender que la sociedad demandada se encontraba incurso en causa de disolución —en atención al resultado financiero negativo que arrojaban sus cuentas depositadas— con anterioridad al nacimiento de la obligación de pago de las facturas. En consecuencia, el juzgado declaró la concurrencia de responsabilidad solidaria de los administradores ex artículo

17.- Si bien se cita la normativa vigente en el momento de enjuiciamiento de los hechos, la Ilma. Sala advierte que la legislación aplicable al supuesto de autos es la anterior a la LSC. En concreto, el artículo 105.5 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, y el artículo 69 LSRL en relación con los artículos

133 y 135 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

367 LSC. Asimismo, estimó la acción de responsabilidad individual por daños como resultado de la desaparición *de facto* de la sociedad.

La Audiencia Provincial de Madrid comparte el criterio del juzgado sobre el momento en el que nace la obligación de pago, que debe situarse en el instante en el que se emite cada una de las facturas y no en la fecha en la que se suscribió el contrato. En otras palabras, tal y como tiene sentado nuestra jurisprudencia, la obligación de pago no nace en el momento de celebración del contrato originario, sino cuando se realiza cada una de las prestaciones¹⁸.

En el caso litigioso, se trataba de un contrato de tracto sucesivo celebrado antes de que concurriera la causa de disolución, pero que se incumplió después. Por ello, la Sala considera que los administradores sociales tendrán que responder de las prestaciones —pagos periódicos y cantidades asimiladas— posteriores al momento en que, en su caso, la sociedad hubiera incurrido en causa de disolución.

En cuanto a la apreciación de causa de disolución en la mercantil demandada, la Audiencia —en contra del criterio del juzgado— indica que el parámetro a tener en cuenta para determinar el desequilibrio patrimonial ex artículo 104.1 e) de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (“LSRL”), es la cifra del patrimonio neto y no los resultados financieros negativos. Y concluye

que, en este caso, no concurre la causa de disolución prevista en la norma porque la cifra del patrimonio neto supera ampliamente la mitad del capital social en relación con los ejercicios en los que surgió la obligación de pago.

Los apelados invocaron también otras causas de disolución para dar cobertura a la responsabilidad por deudas del artículo 105.5 de la LSRL. Entre ellas, el cese en el ejercicio de actividad durante dos años, la imposibilidad de conseguir el fin social, la paralización de órganos sociales o la insolvencia de la sociedad y el sobreseimiento en los pagos, todas ellas rechazadas por la Audiencia Provincial.

En cuanto a la acción individual de responsabilidad ex artículos 133 y 135 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (“LSA”), en relación con el artículo 69 de la LSRL, la parte apelante denuncia que la actora no había ejercitado previamente la vía judicial frente a la mercantil deudora.

Sin embargo, ese argumento es rechazado por la Sala con base en la doctrina de nuestro Alto Tribunal¹⁹, que no exige la previa condena de la mercantil al pago de la deuda para que prospere la acción de responsabilidad individual de los administradores.

Por su parte, los demandantes apelados aluden a un cierre *de facto* de la sociedad demandada,

18.- *Vid.*, por todas, la sentencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2019 (RJ 2019, 1374).

19.- *Vid.*, por todas, las sentencias de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 (RJ 2007, 4957) y de 24 de noviembre de 2016 (RJ 2016, 5674).

a una supuesta carencia de patrimonio y a un volumen de negocio mínimo, que habrían dado lugar a la estimación en primera instancia de la acción de responsabilidad individual por daños. Sin embargo, también apuntan en su demanda que *“todo está hipotecado”*, lo que para la Sala supone una incorrecta equiparación entre la ausencia de patrimonio y la existencia de un patrimonio gravado. La Audiencia Provincial de Madrid concluye que si la sociedad tiene bienes, aunque estén hipotecados, y volumen de negocio, aunque sea mínimo, no se puede hablar de desaparición, y anticipa así la improcedencia de la estimación de esta acción.

Frente al argumento de la demandante sobre la falta de solicitud de concurso de la demandada por sus administradores, a pesar de encontrarse en situación de insolvencia, la Sala concluye que, sin perjuicio de la responsabilidad concursal en la que hayan podido incurrir, no es razón para el éxito de la acción individual de responsabilidad.

Por último, la mercantil apelada argumenta que la sociedad demandada no había sido disuelta

y liquidada a pesar de que se encontraba inactiva. La Sala recalca que la pasividad del administrador frente a una causa de disolución únicamente genera responsabilidad cuando la concurrencia de esta causa es anterior al nacimiento de la deuda, conforme al artículo 105.5 de la LSRL. Esta circunstancia no concurre en el supuesto de autos, pues, si bien la empresa cesó en su actividad, lo hizo con posterioridad al nacimiento de su obligación de pago. Por tanto, deviene necesario realizar un esfuerzo argumentativo superior para justificar que la causa de impago se localiza precisamente en el incumplimiento de los trámites preceptivos en orden a la disolución y liquidación de la empresa.

Por todo lo anterior, la Audiencia Provincial de Madrid estima el recurso de apelación interpuesto y revoca la sentencia dictada en primera instancia al entender que no concurre ninguno de los requisitos establecidos, tanto legalmente como jurisprudencialmente, para atribuir la pretendida responsabilidad a los administradores de la sociedad demandada.

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
LIMA
SANTIAGO DE CHILE

www.uria.com

La información contenida en esta publicación es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico