



LEY 8/2021, DE 2 DE JUNIO, POR LA QUE SE REFORMA LA LEGISLACIÓN CIVIL Y PROCESAL PARA EL APOYO A LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL EJERCICIO DE SU CAPACIDAD JURÍDICA

NOVEDADES EN LA FISCALIDAD PATRIMONIAL - LEY 11/2021 DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

LOS MECANISMOS DE PROTECCIÓN DE LA LEGÍTIMA: ACCIÓN DE SUPLEMENTO VS. ACCIÓN DE REDUCCIÓN DE DONACIONES

LOS BIENES LEGADOS SE DEBEN INCLUIR EN LA BASE DEL CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO

MODELO 720 – LAS CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL NO AUGURAN UN DESENLACE SATISFACTORIO

EL REPRESENTANTE DE UNA COMUNIDAD HEREDITARIA REÚNE LOS REQUISITOS PARA SER DESIGNADO CONSEJERO POR EL PROCEDIMIENTO DE COOPTACIÓN

Editorial

En el presente número, llamamos vuestra atención sobre relevantes novedades legislativas y jurisprudenciales en los ámbitos civil, tributario y mercantil que afectan a la empresa familiar y a los patrimonios privados.

Siguiendo ese orden, la Ley 8/2021 de 2 de junio ha reformado ampliamente la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, adecuando nuestro ordenamiento jurídico a la Convención Internacional de Nueva York de 3 de mayo de 2008.

Desde el punto de vista civil, se elimina la tradicional incapacitación judicial, la tutela y la patria potestad prorrogada más allá de los dieciocho años. Todo ello se sustituye por un sistema de apoyos, dando preferencia a los de carácter voluntario, que solo serán suplidos por medidas judiciales en defecto o ante la ineficiencia de la voluntad del discapaz. Así, salvo en el caso de los menores, la curatela se convierte en la principal medida judicial de apoyo, que solo será representativa en casos excepcionales. En suma, se instaura un régimen legal donde prime el máximo respeto a las personas discapacitadas, sin sustitución de su voluntad ni privación de sus derechos, ya sean patrimoniales, personales o políticos.

En materia fiscal, la Ley 11/2021, de 30 de junio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, introduce importantes novedades. De una parte, en el tratamiento de determinadas inversiones, se establecen limitaciones a la aplicación del tipo impositivo del 1% a las sociedades de inversión de capital variable. De otra, se introduce una excepción a la equiparación a efectos fiscales de los pactos sucesorios a transmisiones *mortis causa*, no produciéndose la actualización de valor cuando el adquirente del pacto sucesorio transmita los bienes en un determinado plazo.

Finalmente, a efectos de ISD, IP, ITP y AJD, la Ley sustituye el “valor real”, por el “valor de referencia”. Este nuevo valor vendrá predeterminado por el Catastro y se determinará, entre otros factores, teniendo en cuenta el valor determinado en las compraventas de inmuebles formalizadas ante notario. Este valor será el mínimo a considerar en la determinación de la base imponible de los inmuebles afectados por esos tributos, lo que conllevará (al menos en IP) un incremento del coste fiscal para determinados contribuyentes.

En el capítulo de jurisprudencia y resoluciones de organismos públicos de interés, mencionamos la resolución de 10 de diciembre de 2020 de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, que analiza el régimen de titularidad de acciones por parte de una herencia indivisa, declarando que el representante válidamente nombrado por la comunidad hereditaria es apto para ser designado consejero por el mecanismo de cooptación.

De no menor interés es la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2021, que sistematiza las operaciones particionales para el cálculo de la legítima (computación e imputación), así como los mecanismos que ofrece el derecho privado para la defensa de aquella. A ese respecto, la Sala reitera que las acciones que caben al legitimario lesionado en su derecho se concretan en la acción de suplemento, la de reducción de legados y la de donaciones, y aclara que la primera de ellas solo es posible frente a la comunidad hereditaria.

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2021 pone fin a la incertidumbre sobre si el valor de los bienes transmitidos mediante legado deben incluirse en el caudal relicto a efectos del cálculo del ajuar doméstico. La posición de la Sala es afirmativa, por lo que deben incluirse en el importe del caudal relicto todos los bienes que por su naturaleza y función puedan afectarse al uso particular o personal del causante, con independencia de que se hayan transmitido a título de legado o de heredero.

Por último, efectuamos un detallado comentario sobre las conclusiones del Abogado General de la Comisión Europea, de 15 de julio de 2021, sobre si el régimen de declaración de bienes situados en el extranjero (Modelo 720) vulnera el principio de libre circulación de capitales. En su opinión, solo se habría acreditado la vulneración en relación con las cuentas bancarias abiertas a partir del 1 de enero de 2016.

Esperamos que el abundante contenido de este número sea, una vez más, del agrado e interés de todos vosotros.



Eduardo Trigo y Sierra
Empresa Familiar y Clientes Privados

Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica

El respeto a la voluntad y a las preferencias de la persona con discapacidad como pilar del nuevo sistema introducido por la Ley 8/2021.

Borja Sabater Torrónategui. Procesal. Madrid

El 3 de septiembre de 2021 entró en vigor la nueva Ley 8/2021 para adecuar nuestro ordenamiento jurídico a la Convención Internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad, hecha en Nueva York el 13 de diciembre de 2006.

Sobre la base del nuevo sistema, la Ley 8/2021 elimina de nuestro ordenamiento jurídico las siguientes figuras: **(i)** la declaración judicial de incapacitación; **(ii)** la tutela para las personas con discapacidad (solo pueden quedar sujetos a tutela los menores no emancipados en situación de desamparo o no sujetos a patria potestad [artículo 199 del Código Civil “CC”]); **(iii)** la prodigalidad; **(iv)** la patria potestad prorrogada y la patria potestad rehabilitada; **(v)** el artículo 28 de

la Ley Hipotecaria; y **(vi)** la prohibición de reclamar deudas de alimentos en las que estén interesadas personas con discapacidad.

El título XI del libro primero del CC se redacta de nuevo y pasa a rubricarse “De las medidas de apoyo a las personas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica”. En el ámbito procesal, el expediente y el proceso para la adopción de medidas judiciales de apoyo a las personas con discapacidad sustituyen a los procesos de incapacitación o modificación de la capacidad.

Salvo que otra cosa resulte de la dicción del artículo de que se trate, toda referencia a la discapacidad habrá de ser entendida a aquella que haga precisa la provisión de medidas de apoyo

para el ejercicio de la capacidad jurídica (DA 4.^a CC) ¹.

Las medidas de apoyo para el ejercicio de la capacidad jurídica de las personas que lo precisen serán voluntarias, legales o judiciales. Las primeras son las establecidas por la persona con discapacidad en las que designa quién debe prestar apoyo y con qué alcance (artículo 250 CC). Como medidas voluntarias se regulan los poderes y mandatos preventivos (artículos 256 a 262 CC). La extinción de los poderes preventivos podrá pedirla cualquier persona legitimada para instar el procedimiento de provisión de apoyos y el curador, si lo hubiere (artículo 258 CC y artículo 51 bis de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria).

Las medidas legales o judiciales de apoyo (la curatela, el defensor judicial y la guarda de hecho) solo procederán en defecto o ante la insuficiencia de la voluntad de la persona con discapacidad (artículo 249 CC).

Tras la eliminación de la tutela (salvo para menores), la curatela pasa a ser la principal medida judicial de apoyo cuando no exista otra medida de apoyo suficiente para la persona con discapacidad (artículos 268 a 294 CC). Solo en

los casos excepcionales en los que resulte imprescindible por las circunstancias de la persona con discapacidad, la curatela será representativa (artículo 269 CC). Además, se establece que las medidas adoptadas judicialmente serán revisadas periódicamente en un plazo máximo de tres años o, de forma excepcional, de seis años (artículo 268 CC).

Respecto al nombramiento del defensor judicial de la persona con discapacidad (artículos 295 a 298 CC), la autoridad judicial nombrará a quien sea más idóneo para respetar, comprender e interpretar la voluntad, deseos y preferencias de aquella (artículo 295 CC).

Por último, si el guardador de hecho requiere actuación representativa, habrá de obtener la autorización judicial *ad hoc* a través del correspondiente expediente de jurisdicción voluntaria (artículo 264 CC).

1.- Las referencias del CC a la discapacidad en los artículos 96 (crisis matrimoniales), 756 número 7.º (incapacidad para suceder por causa de indignidad), 782 (sustitución fideicomisoria), 808 (legitimarios en situación de discapacidad), 822 (donación o legado de un derecho de habitación sobre la vivienda habitual) y 1041 (colación) se entenderán hechas (i) a las personas que presenten una discapacidad psíquica igual o superior al 33 % o a las que presenten una

discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 %, y (ii) a las personas con dependencia severa o gran dependencia definidas en el artículo 26 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.

Novedades en la fiscalidad patrimonial - Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

El 10 de julio de 2021 se publicó en el BOE la Ley 11/2021, de 30 de junio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la 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, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (la “LMPFF”). Algunas de ellas afectan a la fiscalidad de personas físicas y a la empresa familiar.

Javier Arregui Bravo e Íñigo Martínez Elósegui
Fiscal. Barcelona

Como de su propio nombre se infiere, la LMPFF ha introducido numerosas modificaciones en diferentes impuestos, afectando a más de veinte textos legislativos. Por su relevancia, merecen especial mención las modificaciones introducidas en materia de fiscalidad personal y empresa familiar y, concretamente, las que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”), Impuesto sobre la Renta de No Residentes (“IRNR”), Impuesto sobre Sucesio-

nes y Donaciones (“ISD”), Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (“ITP y AJD”).

Las principales medidas contenidas en esta ley, en su fase de tramitación parlamentaria y con carácter previo a la presentación de enmiendas, fueron analizadas en un artículo de la edición de noviembre de 2020 de esta Tribuna².

2.- Javier Arregui y Álex Pié: “Las novedades fiscales propuestas para 2021 en el ámbito de la fiscalidad patrimonial”, *Tribuna de Empresa Familiar*, Uría Menéndez, edición de noviembre de 2020.

MODIFICACIONES EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS CONTRATOS Y PACTOS SUCESORIOS

En primer lugar, se introducen modificaciones en relación con los contratos o pactos sucesorios, instituciones reguladas únicamente en algunos derechos civiles que, en algunas de sus variantes, permiten anticipar en vida la herencia del causante.

La característica fundamental del tratamiento fiscal de esta institución radica en que, a efectos fiscales, se equipara a una transmisión *mortis causa*. Como consecuencia de este tratamiento, el transmitente no tributaba en el IRPF por las posibles ganancias patrimoniales generadas en la transmisión, mientras que el adquirente recibía los bienes por su valor de mercado a efectos de futuras transmisiones, produciéndose, por tanto, una actualización del valor.

La LMPFF modifica este tratamiento al establecer una regla de exclusión de la actualización de valor cuando el adquirente del pacto sucesorio transmita los bienes antes del transcurso de cinco años desde la adquisición o del fallecimiento del instituyente del pacto, si fuera anterior. A efectos prácticos, el hecho de que no se produzca una actualización de valor a efectos fiscales implica que el adquirente deberá tributar por la ganancia patrimonial obtenida de la venta a un tercero, incluida la parte generada previamente en sede del transmitente original. Para mitigar los efectos de la medida, la LMPFF contiene un régimen transitorio por el cual no

será aplicable a las transmisiones de bienes producidas con anterioridad a su entrada en vigor.

Adicionalmente, la LMPFF hace aplicables a los pactos sucesorios las reglas de acumulación a efectos del ISD. Así, tanto las donaciones como las transmisiones en virtud de pacto sucesorio realizadas entre dos personas en un plazo de tres años deben computarse a efectos de determinar el tipo impositivo del ISD aplicable a cada transmisión individualmente considerada. De igual forma, se establece que todas las donaciones o transmisiones por pacto sucesorio realizadas por el causante en favor de un heredero en los cuatro años previos al fallecimiento deberán computarse a efectos de determinar el tipo impositivo del ISD aplicable a la sucesión.

Dado que esta reforma despliega efectos solamente sobre transmisiones efectuadas a partir de la entrada en vigor de la LMPFF, será fundamental tener en cuenta estas novedades en el contexto de la planificación de la transmisión generacional del patrimonio personal y la empresa familiar.

MODIFICACIONES EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE DETERMINADAS INVERSIONES FINANCIERAS

En segundo lugar, la LMPFF introduce novedades en el tratamiento fiscal de determinadas inversiones. Entre ellas, destacan la obligación de incluir las monedas virtuales en el modelo 720 y el establecimiento de limitaciones a la

aplicación del tipo impositivo del 1 % a las sociedades de inversión de capital variable (“SICAV”).

Esta segunda medida, que nace con el objetivo de evitar que este tipo de instituciones de inversión colectiva se empleen para la planificación patrimonial de grandes fortunas, limita la aplicabilidad del tipo reducido del 1 % en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”) a aquellas SICAV cuyo número mínimo de accionistas (100) se alcance con inversores que hayan adquirido acciones cuyo valor liquidativo en la fecha de adquisición sea igual o superior a 2.500 euros —12.500 euros para computar el número mínimo de inversores (20) de cada compartimento de este tipo de SICAV—. Se exige, además, que el número mínimo de accionistas computado conforme a la nueva regla se mantenga durante tres cuartas partes del periodo impositivo.

Dado el impacto práctico de esta medida, el legislador ha introducido un régimen transitorio aplicable a las SICAV (y sus accionistas) que acuerden su disolución con liquidación en 2022. Este régimen transitorio incluye, a grandes rasgos, la exención en la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD por los actos de disolución y de liquidación, el diferimiento en el impuesto personal (IRPF, IRNR o IS) de los accionistas condicionado a la reinversión de su cuota de liquidación en otras SICAV o instrumentos de inversión financiera, y la exención en el Impuesto sobre Transacciones Financieras en las adquisiciones de valores derivadas de la reinversión efectuada.

Por todo ello, aquellos que hayan realizado inversiones a través de entidades acogidas a este régimen fiscal especial deberán valorar las actuaciones a desarrollar durante los próximos meses.

MODIFICACIONES EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SEGUROS DE VIDA UNIT-LINKED

En tercer lugar, se introducen cambios que afectan a la tributación en el IP de determinados seguros de vida, señaladamente los *unit-linked*. A estos efectos, los seguros de vida en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate, que hasta ahora no se incluían en la base imponible del IP, se valorarán por el valor de la provisión matemática en la fecha de devengo.

Se establece la aplicabilidad de esta regla también en la valoración de rentas temporales o vitalicias procedentes de esta clase de seguros, pero no en los contratos de seguros temporales que únicamente incluyan prestaciones en caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo.

MODIFICACIONES EN EL TRATAMIENTO DE INVERSIONES EN EL EXTERIOR: TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En cuarto lugar, la LMPFF introduce cambios en materia de transparencia fiscal internacional, aplicables tanto a personas físicas como jurídicas residentes, con el pretexto de adaptar la

normativa española a lo establecido en la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.

Estos cambios consisten, por un lado, en la inclusión de nuevos tipos de renta como susceptibles de ser imputadas (las que deriven de actividades de seguros, crediticias, arrendamiento financiero y determinadas operaciones vinculadas) y, por otro lado, en la supresión de la cláusula que evitaba la aplicación del régimen de transparencia fiscal a *holdings* extranjeras con participaciones superiores al 5 % en sociedades operativas, lo que, unido a la modificación también reciente del artículo 21 de la LIS, puede dar como resultado la imputación al socio residente fiscal en España de los dividendos distribuidos por las entidades operativas a la entidad *holding* extranjera y de las plusvalías obtenidas por la *holding* en la transmisión de las participaciones de las operativas (salvo que la *holding* sea residente en la Unión Europea —“UE”— o el Espacio Económico Europeo —“EEE”— y realice actividades económicas).

La entrada en vigor de esta modificación aconseja la revisión de las estructuras de inversión con componente internacional a los efectos de determinar que su eficiencia fiscal no se ha visto perjudicada.

FIN A LA DISCRIMINACIÓN A LOS NO RESIDENTES EN ISD E IP

La LMPFF introduce modificaciones en las normativas reguladoras del ISD y el IP para, en lí-

nea con la interpretación realizada por el Tribunal Supremo (sentencias de 29.02.2018, rec. núm. 62/2017, y de 19.11.2020, rec. núm. 6314/2018, dictadas en comunión con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea), extender el acceso a las normativas de las distintas Comunidades Autónomas en la aplicación de los dos impuestos no solo a los residentes en la Unión UE/EEE, sino también a los residentes en terceros Estados.

OTRAS MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

Por último, la LMPFF regula cambios normativos en materia de fiscalidad de inversiones inmobiliarias.

Por un lado, excluye la posibilidad a efectos del IRPF de aplicar la reducción del 60 % sobre el rendimiento neto positivo derivado de arrendamientos de viviendas cuando el rendimiento no haya sido declarado por el contribuyente en su autoliquidación y antes del inicio de un procedimiento de comprobación.

Por otro lado, se introduce, a efectos de ISD, IP e ITP y AJD, el concepto de “valor de referencia”, sustitutivo del actual “valor real”. Este nuevo valor vendrá predeterminado por el Catastro y se determinará, entre otros factores, teniendo en cuenta el valor determinado en las compraventas de inmuebles formalizadas ante notario. Se establece que este valor debe constituir el valor mínimo a tener en cuenta en la determinación de la base imponible de los bienes inmuebles afectados por estos tributos.

Esta modificación implicará, previsiblemente, un incremento del coste fiscal para algunos contribuyentes. Deberá valorarse especialmente el impacto de la medida en el IP, en el cual, hasta la fecha, los inmuebles se valoraban por el

mayor entre el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros impuestos o el valor de adquisición, sin que se previera ninguna referencia al valor real o de mercado.

Los mecanismos de protección de la legítima: acción de suplemento vs. acción de reducción de donaciones

En fechas recientes, el Tribunal Supremo ha dictado una resolución que aclara el régimen de las acciones de protección de la legítima. Aunque el derecho del legitimario es intangible, el Código Civil articula distintos mecanismos de protección que están sometidos a diferentes reglas, en particular, a diferentes plazos de prescripción y caducidad. Se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo 419/2021, de 21 de junio.

Encarnación Pérez-Pujazón Millán

Procesal. Madrid

El caso analizado se refiere a la sucesión de un padre que donó en vida todos sus bienes a sus tres hijas (A, B y C). A dos de ellas (A y B) les donó inmuebles, mientras que a la tercera (C) le donó determinada cantidad de dinero. Al fallecimiento del padre, los inmuebles habían experimentado un incremento de valor muy superior al de la cantidad de dinero donada a C. A y B renuncian a la herencia del padre y a su derecho de legítima. C demandó a A y B pretendiendo *(i)* que se reconociera su derecho de acrecer sobre la porción de la herencia que correspondería a A y B, con condena a entregarle la cantidad necesaria hasta completar su derecho hereditario; *(ii)* que, subsidiariamente, se completara su legítima larga, con condena a

abonarle la cantidad necesaria hasta percibir íntegra esa legítima larga; y *(iii)*, en última instancia, que se completara su legítima corta con condena a abonar la cantidad necesaria hasta completar la legítima corta.

En primera instancia fue estimada esta última pretensión y la Audiencia Provincial revocó la resolución para desestimar íntegramente la demanda. El Tribunal Supremo desestimó los recursos de infracción procesal y de casación interpuestos contra esta resolución realizando una serie de razonamientos relevantes que ayudan a la adecuada comprensión de las operaciones particionales a realizar en el cálculo de

la legítima y los mecanismos que el Código Civil establece en defensa de este derecho.

Por lo que se refiere al cálculo de la legítima, el Tribunal Supremo sienta que la primera operación (computación) consiste en la suma de *relictum* y *donatum*. A partir de aquí se fijan las legítimas individuales de los herederos forzosos. A continuación debe procederse a realizar la operación de imputación, que consiste en “colocar”, “cargar” o “imputar” las distintas atribuciones realizadas a título gratuito de acuerdo con las reglas del artículo 819 del Código Civil: las donaciones realizadas a los hijos (que no sean en concepto de mejora) se imputan a su legítima y las realizadas a extraños, al tercio de libre disposición.

La resolución aclara que la renuncia del legitimario no implica la renuncia a las donaciones que pudo recibir en vida del causante; por tanto, la renuncia de A y B a la herencia de su padre no afecta a las donaciones que recibieron en vida.

Sentado lo anterior, señala que sobre la base del artículo 815 del Código Civil (complemento

de legítima) el legitimario que ha visto lesionado su derecho puede *(i)* aminsonar el contenido económico de lo percibido por el resto de los herederos (acción de suplemento); *(ii)* aminsonar el contenido económico de los legados (acción de reducción de legados); y *(iii)*, en última instancia, aminsonar el contenido económico de las donaciones (acción de reducción de donaciones). La acción de suplemento solo es posible frente a la comunidad hereditaria. A y B renunciaron a la herencia, por lo que en el caso analizado por la resolución la acción de suplemento nunca sería posible, pero es que, además, ante la ausencia de *relictum*, no existirían en realidad bienes o derechos con los que completar la legítima. En el supuesto de hecho considerado, la única acción posible hubiera sido una acción de reducción de donaciones, siempre que no estuviese caducada, y es que la acción de reducción de donaciones inoficiosas, como ha sentado ya la jurisprudencia, está sometida a un plazo de caducidad de cinco años a contar desde el fallecimiento del causante, no desde que las hermanas A y B renunciaron a la herencia.

Los bienes legados se deben incluir en la base del cálculo del ajuar doméstico

El Tribunal Supremo ha establecido en su sentencia de 24 de junio de 2021 (rec. 8000/2019) que los bienes transmitidos mediante legado forman parte del caudal relicto del causante a efectos de calcular el valor del ajuar doméstico atendiendo a la presunción prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Eduardo González Fernández. Fiscal. Madrid

En el número de junio de 2021 de esta *Tribuna de la Empresa Familiar*, comentábamos el Auto del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2020 en el que se apreciaba interés casacional en la cuestión de si los bienes legados deben incluirse en el caudal relicto a los efectos de calcular el valor del ajuar doméstico atendiendo a la presunción prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según la cual el valor del ajuar equivale al 3 % del caudal relicto del causante, salvo que se acredite su inexistencia o una valoración distinta.

Concretamente, la cuestión sobre la que debería pronunciarse el Tribunal Supremo era si los legados forman parte del caudal relicto de la herencia —y, por tanto, forman parte de la base del cálculo del ajuar doméstico— o, por el contrario, no lo hacen y se excluyen a los efectos

de la valoración del ajuar. Siendo esta la cuestión, nos preguntábamos en nuestra anterior Tribuna las consecuencias de que se admitiera la posibilidad de excluir de la base de cálculo del ajuar doméstico los bienes que se transmitan mediante legado. ¿No habría en ese caso ajuar doméstico que integrar en la base imponible del ISD de los herederos?

El criterio jurisprudencial sentado por el Tribunal Supremo en sus sentencias n.º 342/2020, de 10 de marzo, y n.º 499/2020, de 19 de marzo, en el sentido de que el ajuar doméstico debe restringirse a los elementos patrimoniales que por su naturaleza y función puedan afectarse al uso particular o personal del causante, abría la puerta a situaciones en las que no hubiera ajuar doméstico por el que tributar en la herencia, si prosperaba la tesis de que los legados deben

excluirse del caudal relicto y se diera el caso de que todos los bienes afectos al uso particular o personal del causante fueran objeto de legado.

Pues bien, poco ha tardado el Tribunal Supremo en cerrar esta puerta al concluir, en su sentencia de 24 de junio de 2021, que el valor de los bienes transmitidos mediante legado sí debe incluirse en el caudal relicto a los efectos de calcular el ajuar doméstico. Según el criterio interpretativo sentado por esta sentencia, por caudal relicto deben entenderse todos *“los bienes que deja una persona a su fallecimiento y constituyen su herencia”*, y en esta definición se incluyen los legados, pues el Código Civil no distingue entre atribuciones a título universal (heredero) o particular (legatario) cuando establece en su artículo 659 que *“la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte”*. Además, el Tribunal Supremo considera que a estos efectos *“no puede sostenerse una equiparación absoluta entre cargas y deudas deducibles [que sí están excluidas del caudal relicto] y legados porque su conceptualización y tratamiento en el Código Civil son claramente distintos”*.

Y es que, como intuíamos en nuestra anterior Tribuna, de admitirse la posibilidad de excluir los legados de la base del cálculo del ajuar, *“se llegaría a la situación en virtud de la cual si todos los bienes de la herencia susceptibles de contar con ajuar doméstico son distribuidos o atribuidos en legados (...) no se tributaría por el mismo”*.

A partir de ahora, por tanto, para calcular el ajuar doméstico, debe incluirse en el importe del caudal relicto al que se aplica el 3 % el valor de todos los bienes que por su naturaleza y función puedan afectarse al uso particular o personal del causante, con independencia de que se hayan transmitido a título de legado o a título de heredero. En todo caso, el ajuar doméstico así calculado únicamente debe integrarse en la porción individual del heredero, no en la del legatario, que solo tributará por el ajuar si también reúne la condición de heredero.

Con esto el Tribunal Supremo cierra un nuevo capítulo en la saga del ajuar doméstico. Veremos si se trata del final de la serie.

Modelo 720 – Las conclusiones del Abogado General no auguran un desenlace satisfactorio

Solo las sanciones formales y el régimen de declaración de las cuentas bancarias abiertas a partir del 1 de enero de 2016 vulneran el principio de libre circulación de capitales, según las conclusiones del Abogado General. Con respecto al resto de bienes y cuestiones planteadas, la propuesta de desestimación se basa, con carácter general, en la ausencia de acreditación por parte de la Comisión de la desproporción de la medida para la consecución del objetivo de lucha contra el fraude.

Mónica Cid Miró. Fiscal. Madrid

Pronto sabremos cómo termina la discordia entre la Comisión Europea y el Gobierno español relativa al régimen de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) y su compatibilidad con el derecho comunitario. El Abogado General presentó sus conclusiones el 15 de julio de 2021 y solo queda que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“**TJUE**”) confirme si este régimen supone —y en qué medida— una vulneración de las libertades comunitarias; en particular, de la libre circulación de capitales.

Las conclusiones del Abogado General no vinculan al TJUE, aunque la realidad es que suelen tener peso en la decisión final. En este caso, si se sigue la tesis del Abogado General, el régimen de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero será declarado solo parcialmente contrario al principio comunitario.

Como es sabido, el régimen de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, en vigor desde el año 2012, obliga a los residentes fiscales en España a presentar una declaración informativa sobre cuentas, depósitos, valores, seguros e inmuebles situados en el extranjero y establece, para el caso de incumplimiento, una serie de consecuencias que fueron cuestionadas por la Comisión Europea.

En este sentido, tres son los aspectos que la Comisión considera vulneradores del principio de libre circulación de capitales:

- (i) la calificación de los activos no declarados o declarados fuera de plazo como ganancias patrimoniales no justificadas y su inclu-

sión en la base imponible general con independencia de la fecha de adquisición de los activos (*imprescriptibilidad*);

- (ii) la imposición automática de una multa pecuniaria proporcional del 150 % calculada sobre la cuota resultante de la calificación anterior (*sanción material*), y
- (iii) la imposición de sanciones de cuantía fija de importes elevados (*sanciones formales*).

Tras concluir el Abogado General que estas consecuencias, *sin duda alguna*, suponen una restricción de la libre circulación de capitales — por cuanto hacen menos atractiva para los residentes fiscales en España la tenencia de bienes en el extranjero— y que dicha restricción podría encontrar su justificación en la lucha contra el fraude y la elusión fiscales, el análisis se centra en si son o no *proporcionales*.

POSTURA DEL ABOGADO GENERAL

Según las conclusiones alcanzadas por el Abogado General, la Comisión solo habría probado la falta de proporcionalidad en relación con (i) la imprescriptibilidad relativa a las cuentas bancarias *nuevas* (abiertas a partir del 1 de enero de 2016), (ii) la sanción material del 150 % asociada a este tipo de cuentas y (iii) las sanciones formales.

En cuanto a las cuentas bancarias *nuevas*, el Abogado General considera que la Administración tributaria puede obtener información equiparable a la del modelo 720 a través de los mecanismos previstos en la Directiva 2011/16/UE,

relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, lo que conlleva que la imprescriptibilidad en la calificación como ganancia patrimonial no justificada de estos activos carezca de proporcionalidad. Esta desproporción conlleva también la de la sanción proporcional del 150 %.

Por lo que respecta al restos de activos, el Abogado General considera que la Comisión no ha desvirtuado las alegaciones del Gobierno español —“*la Comisión solo aportó la prueba del carácter desproporcionado del plazo de prescripción respecto de la categoría de la información relativa a las cuentas bancarias nuevas*” (ap. 104)—. De hecho, considera *poco probable* que la Administración no pueda también obtener la información necesaria sobre bienes inmuebles a través de los mecanismos previstos en la Directiva 2011/16/UE. Sin embargo, la Comisión no habría acreditado tal extremo.

En lo relativo a la imposición automática de una multa pecuniaria proporcional del 150 %, el Abogado General concluye que esta sanción debe compararse no con los recargos por presentación extemporánea —5 %, 10 %, 15 % o 20 %, según el caso—, sino con el régimen sancionador previsto con carácter general en el ordenamiento interno, en el que se prevé que determinadas sanciones puedan alcanzar el 150 %.

Por último, el Abogado General considera que las sanciones formales por no declarar datos o conjuntos de datos (o por declararlos fuera de plazo) son desproporcionadas, ya que son 15,

50 y 66 veces superiores a las aplicadas en situaciones similares, pero de ámbito nacional.

Con todo, habrá que esperar a la decisión del TJUE, aunque lo anterior augura que el desenlace de la controversia pueda no ser del todo satisfactorio para los intereses de los contribuyentes, al menos por el momento. Sin perjuicio

de nuevos recursos que puedan suscitarse en el futuro, el TJUE debe resolver todavía la cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (C-330/20) en la que se plantea la compatibilidad de este régimen con los principios de libre circulación, igualdad de trato y no discriminación.

El representante de una comunidad hereditaria reúne los requisitos para ser designado consejero por el procedimiento de cooptación

La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (“DGSJFP”) ha dictado una resolución en la que ha analizado el régimen de titularidad de acciones por parte de una herencia indivisa y en la que ha declarado que el representante válidamente nombrado por parte de la comunidad hereditaria ex artículo 126 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 (la “Ley de Sociedades de Capital”) es apto para ser designado consejero por el mecanismo de cooptación previsto en el artículo 244 de la Ley de Sociedades de Capital.

Daniel Gurrea Boix. Mercantil. Valencia

El artículo 244 de la Ley de Sociedades de Capital prevé una excepción a la regla general de nombramiento de los miembros del órgano de administración por parte de la junta. Este precepto, previsto para sociedades anónimas, establece que si se produjera una vacante durante el plazo para el que fuera nombrado el correspondiente consejero sin existir administradores suplentes, el propio consejo podrá designar de forma provisional (hasta que se reúna la primera junta general) a la persona que haya de

ocupar el cargo vacante. Como requisito para ello, la norma exige que dicha persona sea accionista de la sociedad³ (salvo en sociedades cotizadas⁴).

La DGSJFP, en su resolución de 10 de diciembre de 2020, analiza un supuesto en el que una sociedad anónima hizo uso de este mecanismo de cooptación para nombrar como consejera y presidenta del consejo de administración a una

3.- La propia Dirección General, en su resolución de 20 de diciembre de 1990, aclaró que se trata de una exigencia de la que no puede prescindirse por vía estatutaria.

4.- Artículo 529 *decies* de la Ley de Sociedades de Capital.

persona (doña A.H.) que, sin ostentar directamente la condición de accionista, había sido nombrada como representante de una comunidad hereditaria que sí era titular de acciones de la sociedad.

El registrador mercantil —además de entender que no se alcanzaba el *quorum* de constitución del consejo— rechazó el nombramiento por cooptación de doña A.H. sobre la base de que no resultaba acreditado que la persona nombrada ostentara la condición de accionista. Tras solicitar una calificación sustitutoria que confirmó el defecto, la compañía acabó interponiendo recurso frente a la DGSJFP.

En su resolución, el centro directivo repasó la doctrina del Tribunal Supremo y de la propia Dirección General sobre la naturaleza de la comunidad hereditaria como sujeto en el plano societario. Trayendo a colación las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2020 y de 12 de junio de 2015, la DGSJFP habló de la naturaleza germánica que caracteriza a este tipo de comunidades y recordó que, hasta la partición, «ninguno de los coherederos es “titular de acciones”, sino mero “titular junto con los demás coherederos, del patrimonio del que forma parte el conjunto de acciones”». En otras palabras, la DGSJFP aceptó que no se puede

reconocer la cualidad de socio a una persona por la simple pertenencia a una comunidad hereditaria hasta que no se produzca la partición y hasta que su derecho abstracto como comunero eventualmente se convierta en un derecho concreto sobre los bienes que le han sido adjudicados (acciones/participaciones).

No obstante, la DGSJFP consideró que en este caso doña A.H. no pretendía ejercer los derechos de socio a título individual (*uti singuli*), sino en representación de la herencia indivisa del socio causante al amparo del artículo 126 de la Ley de Sociedades de Capital. Este precepto establece que, en caso de copropiedad sobre participaciones o acciones, «los copropietarios habrán de designar una sola persona para el ejercicio de los derechos de socio», y su fundamento reside en el principio de unificación subjetiva del ejercicio de tales derechos. Con ello, se permite simplificar las relaciones entre los copropietarios y la sociedad, de forma que esta pueda actuar como si solamente existiera un titular de las acciones/participaciones⁵.

Sobre la base de lo anterior, la resolución analizada entendió que, en la medida en que el vicepresidente del consejo había admitido la intervención de doña A.H. como representante de la

5.- Tal y como ya declaró la Dirección General en su resolución de 17 de marzo de 1986, la DGSJFP recuerda que la designación de la persona que haya de ejercitar los derechos del socio se regulará por las reglas propias de la comunidad de que se trate. Por ejemplo, en caso de una comunidad hereditaria en la que exista albacea o administrador designado judicialmente o por el testador, le corresponderá a este el ejercicio de los derechos del socio frente

a la sociedad. Si la representación no se desprende de la ley, de una decisión judicial o del correspondiente negocio jurídico, el nombramiento del representante se llevará a cabo por mayoría de cuotas o intereses, en línea con el artículo 398 del Código Civil.

comunidad hereditaria del socio causante (circunstancia que el registrador no había contradicho), era incorrecto alegar que su nombramiento como consejera infringía los requisitos del artículo 244 de la Ley de Sociedades de Capital.

En consecuencia, la DGSJFP —aunque acabó confirmando la calificación defectuosa respecto

a la falta de *quorum* para la constitución del consejo— estimó el recurso respecto al otro defecto y declaró que el representante de una comunidad hereditaria ex artículo 126 de la Ley de Sociedades de Capital sí tiene aptitud para ser designado consejero por el mecanismo de cooptación.

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

Si desea consultar otros números o suscribirse a la Tribuna de Empresa Familiar puede hacerlo desde el siguiente [enlace](#).

**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