



---

LAS NOVEDADES FISCALES QUE HAN LLEGADO Y LAS QUE SE  
AVECINAN

---

DERECHO DE INFORMACIÓN EN EL ACUERDO DE APROBACIÓN  
DE LAS CUENTAS ANUALES

---

EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA LOS LÍMITES A LA PENSIÓN  
COMPENSATORIA POR TIEMPO INDEFINIDO TRAS EL DIVORCIO

---

AUMENTO DE CAPITAL MEDIANTE LA APORTACIÓN DE UN  
INMUEBLE SUJETO A UN DERECHO DE USO A FAVOR DEL  
CÓNYUGE Y LOS HIJOS DEL APORTANTE

---

LA DGT MODIFICA LA “TEORÍA DEL COMPÁS”:  
SE IMPONE UNA INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA DEL  
PERÍMETRO DEL GRUPO DE PARENTESCO

---

CAMBIO DE CRITERIO ADMINISTRATIVO EN LA DEDUCIBILIDAD EN  
EL IRPF DE LAS PÉRDIDAS DERIVADAS DE DONACIONES

---



## Editorial

---

Tal y como venimos haciendo de forma recurrente, dedicamos la presente publicación al análisis de las novedades legislativas y jurisprudenciales que resultan especialmente significativas en el ámbito de la empresa familiar.

Desde el punto de vista legislativo, comenzamos con el análisis de las medidas fiscales más relevantes aprobadas mediante la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, entre las que se encuentra el tipo de tributación mínimo del 15 % en el Impuesto sobre Sociedades, y las incluidas en el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que en su mayoría está previsto que se aprueben con efectos en el año 2023. Entre estas últimas destacan las mejoras en el régimen fiscal de los trabajadores desplazados a España (conocido como régimen Beckham) y la bonificación del 50 % en la tributación del *carried interest*.

En el ámbito de las novedades jurisprudenciales, destacamos dos sentencias del Tribunal Supremo. Con la primera de ellas repasamos la configuración legal del siempre controvertido derecho de información que asiste al socio de una sociedad de capital como base para la impugnación de acuerdos sociales. En esta resolución se sienta una destacada pauta interpretativa a propósito del requisito de la esencialidad de la información resultante del artículo 204.2 b) de la Ley de Sociedades de Capital cuando se trate del acuerdo de aprobación de las cuentas anuales.

La segunda resolución, más en el ámbito de las relaciones familiares, viene a confirmar el criterio mantenido por nuestro Alto Tribunal en materia de pensión compensatoria, reduciendo su cuantía y límites en atención a circunstancias como la edad, el estado de salud y las posibilidades de acceder a un empleo digno.

Por lo que se refiere a las resoluciones de nuestros órganos directivos, destacamos una resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública sobre la eficacia de una aportación social consistente en un inmueble sujeto al derecho de uso de la vivienda familiar a uno de los cónyuges tras el divorcio.

Entrando de nuevo en materia tributaria, abordamos un cambio de criterio relevante de la Dirección General de Tributos en relación con la conocida como teoría del compás, que afecta a la persona que debe servir como referencia para delimitar el perímetro del grupo familiar en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio.

Y finalizamos la publicación con una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que corrige el criterio sentado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana

para rechazar la posibilidad de integrar en la base imponible del IRPF las pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto como consecuencia de una donación.

Esperamos que los contenidos indicados y nuestras reflexiones os resulten de gran utilidad.



---

**María Encarnación Pérez-Pujazón**  
Empresa Familiar y Clientes Privados



---

**Luis Viñuales**  
Fiscal

# Las novedades fiscales que han llegado y las que se avecinan

Recientemente se ha aprobado la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022 (“**LPGE 2022**”) y se ha remitido al Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley de Fomento del ecosistema de las empresas emergentes (el “**Proyecto de ley de startups**”).

La LPGE 2022 introduce algunas medidas tributarias relevantes, aplicables ya en 2022, mientras que el Proyecto de ley de *startups* contempla novedades de calado que entrarían en vigor en 2023 en caso de aprobarse durante este año.

A continuación presentamos un breve resumen de las novedades fiscales contenidas en estas dos normas.

**Javier Arregui Bravo.** Fiscal. Barcelona

**Alberto Artamendi Gutiérrez.** Fiscal. Barcelona

## MEDIDAS APROBADAS EN LA LPGE 2022

### Tributación mínima del 15%

La LPGE 2022 introduce un tipo de tributación mínima del 15% de la base imponible, que aplicará cuando la tributación efectiva de determinadas categorías de contribuyentes sea inferior a dicho importe como resultado de la aplicación de deducciones y bonificaciones.

#### a) **Ámbito de aplicación**

Esta tributación mínima afectará a aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”) e Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

(“**IRNR**”) que operan a través de un establecimiento permanente en España con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones de euros, o que tributen en el régimen de consolidación fiscal cualquiera que sea el importe de su cifra de negocios. Hay ciertos contribuyentes, no obstante, que quedan excluidos de la aplicación del tipo mínimo: los acogidos al régimen SOCIMI y las entidades que tributan a un tipo reducido (las entidades de inversión colectiva, los fondos de pensiones, etc.).

El tipo mínimo se reduce al 10% para las entidades de nueva creación, y se incrementa hasta el

18% para aquellas empresas que actualmente están sujetas en el IS a un tipo del 30%. En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60% a la cuota íntegra calculada de acuerdo con la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

#### **b) Método de cálculo de la cuota líquida mínima**

La LPGE 2022 establece que el tipo mínimo se calculará sobre la base imponible del impuesto (y no sobre el resultado contable, como sucede en la actualidad en los pagos fraccionados del IS). A grandes rasgos, para calcular la tributación efectiva mínima de los contribuyentes no se tendrán en cuenta las exenciones, reducciones y demás ajustes fiscales a la base imponible que sean de aplicación.

El importe de la cuota líquida mínima deberá calcularse minorando de la cuota íntegra el importe de las bonificaciones y deducciones para evitar la doble imposición. Si, tras la aplicación de estas bonificaciones y deducciones, resulta una cuantía inferior al 15 % de la base imponible del contribuyente, esta cuantía tendrá la consideración de cuota líquida mínima. Si, por el contrario, resulta una cuantía superior al 15 % de la base imponible, el contribuyente podrá aplicar las restantes deducciones hasta el importe de la cuota líquida mínima.

Las deducciones no aplicadas se podrán deducir en los periodos impositivos siguientes de

acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.

#### **Reducción de la bonificación en el IS aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas**

La LPGE 2022 reduce la bonificación aplicable por las entidades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (“EDAV”) del 85 % al 40 % de la cuota íntegra de las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas. En la práctica, esta medida implica que las EDAV pasarán a tributar por las rentas provenientes de arrendamientos a un tipo efectivo del 15 % (frente al 3,75 % previo).

Los dividendos que se distribuyen con cargo a las rentas derivadas de estos alquileres siguen estando exentos únicamente en el 50% de su importe (no se modifica el porcentaje) cuando se distribuyen a otros contribuyentes sujetos al régimen general del IS.

#### **Limitación a la reducción aplicable en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social**

La LPGE 2022 minorará una vez más el límite general de reducción aplicable en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social y primas de seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, desde los 2.000 euros anuales actuales hasta 1.500 euros anuales.

Este límite se podrá incrementar hasta 10.000 euros mediante la realización de contribuciones empresariales o, en su caso, aportaciones del empleado al mismo instrumento de previsión social, siempre que estas aportaciones sean de igual o inferior importe a la respectiva contribución empresarial.

En el caso de seguros colectivos de dependencia contratados por empresas para cubrir compromisos de pensiones, se establece un límite adicional de 5.000 euros anuales para las primas satisfechas por las empresas.

## NOVEDADES PREVISTAS PARA 2023 EN EL PROYECTO DE LEY DE *STARTUPS*

### Régimen fiscal de las *startups*

El Proyecto de ley de *startups*, actualmente en tramitación parlamentaria, se refiere a estas como empresas emergentes y define los requisitos que se deben cumplir para merecer dicha calificación. Entre otras cuestiones, se exige que se trate de una empresa de nueva creación, que no pertenezca a un grupo de control (salvo que todas las entidades del grupo sean a su vez empresas emergentes) y que desarrolle una actividad innovadora.

Estas empresas disfrutarían de las siguientes ventajas fiscales en el IS o el IRNR cuando en este último caso actúen a través de un establecimiento permanente en España:

- (i) Estarán sujetas a un tipo de gravamen del 15% en IS en el primer período impositivo

en que obtengan una base imponible positiva y los tres siguientes.

- (ii) Además, si la empresa emergente está al corriente de sus obligaciones fiscales y presenta sus autoliquidaciones en plazo, el pago de la deuda tributaria por IS correspondiente a los dos primeros periodos impositivos con base imponible positiva podrá aplazarse durante 12 y 6 meses respectivamente, sin exigir garantías y sin que se devenguen intereses de demora. Asimismo, durante ese periodo estarán exentas de la obligación de presentar pagos fraccionados.

### Incentivos para inversores y empleados

Entre otras, se contemplan las siguientes novedades:

- (i) La exención en el IRPF prevista para la entrega a trabajadores de acciones o participaciones u opciones sobre las mismas se incrementa en el caso de empleados de las *startups* hasta un máximo de 50.000 euros anuales por empleado (frente a los 12.000 euros generales). Adicionalmente, en el caso de las empresas emergentes no se contempla la exigencia de ofrecer las acciones o participaciones a todos sus empleados en las mismas condiciones.
- (ii) Los rendimientos de las acciones o participaciones u opciones sobre las mismas entregadas a los empleados de las *startups* (que no estén exentas en virtud de la norma

anterior) estarán sujetas a una regla especial de imputación, por la que tributarán cuando (i) las acciones sean admitidas a negociación en una bolsa de valores o en cualquier sistema multilateral de negociación, español o extranjero, (ii) sean transmitidas por el contribuyente, o (iii) hayan transcurrido diez años desde que se concedieron.

- (iii) La deducción general por inversión en empresas de nueva o reciente creación (no necesariamente *startups* españolas) se mejora, pasando del 30 % al 50 %, y la inversión máxima objeto de la deducción se incrementa de 60.000 euros a 100.000 euros. Además, la inversión en las nuevas empresas podría llevarse a cabo durante los primeros cinco años de vida de la empresa (frente a los tres años que prevé la norma actual). En este punto, las inversiones en *startups* españolas gozarán de ciertos privilegios en relación con esta deducción: el periodo para invertir se incrementa de cinco a siete años, y sus fundadores no estarán sujetos a la prohibición general de ser titulares de más del 40 % del capital social de la *startup* en cuestión.

### **Derechos de *carried interest***

El Proyecto de ley de *startups* establece expresamente que los ingresos obtenidos por la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica (conocidos como *carried interest*) se gravan como rendimientos del trabajo. Sin embargo, si se cumplen ciertos requisitos estos

rendimientos serán objeto de una reducción del 50 % en el IRPF, quedando por lo tanto el importe percibido sujeto en el IRPF a un tipo efectivo de tributación de aproximadamente el 23-25 %, dependiendo de la Comunidad Autónoma de residencia.

Los requisitos para que se aplique este régimen serán los siguientes:

- (i) La entidad deberá ser:
- una de las establecidas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital riesgo y otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado;
  - un fondo de capital-riesgo europeo regulado en el Reglamento (UE) n.º 345/2013;
  - un fondo de emprendimiento social europeo regulado en el Reglamento (UE) n.º 346/2013;
  - un fondo de inversión a largo plazo europeo regulado en el Reglamento (UE) 2015/760; u
  - otros organismos de inversión análogos a los anteriores.
- (ii) La exigibilidad del *carried interest* deberá estar condicionada a que el resto de inversores alcancen un nivel mínimo de rentabilidad que deberá estar definido en sus estatutos o reglamentos.

- (iii) Las acciones o derechos deberán mantenerse por su titular durante al menos cinco años, salvo que sean liquidadas previamente o se pierdan total o parcialmente a causa de un cambio en la entidad gestora.

No obstante, la reducción no será de aplicación cuando los derechos económicos especiales procedan directa o indirectamente de una entidad residente en una jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre intercambio de información tributaria.

### **Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a España**

El Proyecto de ley de *startups* suaviza los requisitos para la aplicación del conocido como régimen Beckham e introduce nuevos beneficiarios.

- (i) El plazo de diez años de no residencia fiscal en España con carácter previo al desplazamiento que se exige actualmente se reduciría a cinco años.
- (ii) Se contempla como circunstancia que dará derecho a la aplicación del régimen el traslado por voluntad del contribuyente para teletrabajar desde España. Respecto de los motivos ya previstos en la norma actual, se permite acogerse a este régimen a los administradores de una empresa española que sean titulares de una participación igual o superior al 25 % de las acciones o participaciones si la empresa es una *startup* española.

- (iii) El cónyuge del impatriado y sus hijos menores de 25 años (o de cualquier edad si están incapacitados legalmente) también podrán beneficiarse del régimen especial si se trasladan a España al mismo tiempo que el impatriado o dentro del primer ejercicio fiscal en el que se aplique este régimen, siempre que no hayan residido en España en los cinco ejercicios fiscales anteriores y que la suma de sus rentas sea inferior a las del cónyuge que permitió la aplicación del régimen (esto se mide a nivel de la suma de bases liquidables). Al cónyuge o a los hijos del impatriado no se les exigirá el requisito de que el desplazamiento esté motivado en alguna de las causas previstas en la ley.

## Derecho de información en el acuerdo de aprobación de las cuentas anuales

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en su sentencia 670/2021, de 5 de octubre (Roj: STS 3603/2021), en el marco de una acción de impugnación del acuerdo social de aprobación de las cuentas anuales de una sociedad de capital, declara que el ámbito de la información que puede ser solicitada por el socio es muy amplio y que el requisito legal de la esencialidad de la información debe analizarse desde una perspectiva objetiva.

### Miguel Ángel Cepero Aránguez

Procesal y Arbitraje. Madrid

El caso resuelto por la Sentencia 670/2021, de 5 de octubre, de la Sala Primera del Tribunal Supremo, versa sobre la impugnación de, entre otros, el acuerdo social de aprobación de las cuentas anuales por infracción del derecho de información del socio.

De inicio, el Tribunal Supremo trae a colación la restricción a la impugnabilidad de los acuerdos sociales por vulneración del derecho de información que supuso la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, y cuya previsión resulta aplicable en el caso enjuiciado. Con esa reforma, la impugnación de los acuerdos sociales con base en la infracción del derecho de información quedó limitada a los

supuestos de solicitudes de información anteriores a la junta, en los que *“la información incorrecta o no facilitada hubiera sido esencial para el ejercicio razonable por parte del accionista o socio medio, del derecho de voto”* (art. 204.3.b 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”**]).

El legislador justificó esta limitación en la necesidad de adoptar ciertas cautelas para evitar los abusos que pudieran producirse en la práctica. De hecho, esta reforma se explica porque gran parte de las impugnaciones de acuerdos sociales se fundaban en infracciones del derecho de información. Esto se producía con particular intensidad en la práctica de sociedades cerradas

o familiares en las que ya existía un conflicto societario entre sus socios.

A la vista de ese régimen legal, el Tribunal Supremo distingue la configuración del derecho de información como un derecho mínimo inderogable del socio, autónomo y amplio, de las consecuencias jurídicas de su infracción en el plano de la impugnación de acuerdos sociales. Desde la reforma del 2014, no toda infracción del derecho de información sirve para impugnar un acuerdo social.

Con estos mimbres, el Tribunal Supremo aborda el caso enjuiciado en su sentencia 670/2021, de 5 de octubre (Roj: STS 3603/2021), en la que confirma la nulidad de los acuerdos de aprobación de las cuentas anuales y la reactivación de la sociedad por la vulneración del derecho de información del socio.

El Tribunal Supremo formula un relevante pronunciamiento: *“Cuando el objeto de la junta general sea la aprobación de las cuentas anuales y la censura de la gestión de los administradores, el ámbito de la información que puede ser solicitada por el accionista es muy amplio, pues debe admitirse cualquiera que guarde relación con las cuentas y la gestión”*.

Es cierto que, dadas las particularidades del caso, era difícil imaginar una solución distinta de la adoptada por el Tribunal Supremo (y las sentencias de instancia): la convocatoria de la junta señaló erróneamente que la información estaba disponible en una determinada notaría cuando no era así; los socios acudieron a esa

notaría hasta en dos ocasiones sin poder acceder a esa documentación por no estar allí depositada (y levantaron acta de esa circunstancia); y los socios solicitaron la información tres días antes de la celebración de la junta sin que les fuera facilitada. No se proporcionó, pues, ninguna clase de información a los socios antes de votar los acuerdos.

Con independencia de las particularidades del supuesto enjuiciado, la configuración que hace el Tribunal Supremo del derecho de información en el marco de la impugnación del acuerdo de la aprobación de las cuentas anuales constituye una directriz relevante para la interpretación de la exigencia legal de la esencialidad en los términos previstos por el art. 204.2 b) LSC.

Su pronunciamiento parece apuntar a una interpretación flexible y laxa (o, al menos, no rígida ni restrictiva) del requisito de la esencialidad cuando el acuerdo impugnado sea el de aprobación de cuentas (o cualquier otro de suma relevancia para la sociedad, como el de reactivación de la sociedad al que también se refiere el Tribunal Supremo), dado que, por la trascendencia de esa clase de acuerdo, el derecho de información es muy amplio y debe admitirse cualquiera que guarde relación con las cuentas. Ahora bien, ello no puede suponer, como es lógico, que cualquier clase de información o documentación solicitada, por accesorio o nimia que sea, servirá para impugnar el acuerdo de aprobación de las cuentas anuales, ya que, en ese caso, se vaciaría de contenido la exigencia legal de la esencialidad del art. 204.2 b) LSC.

Además, el Tribunal Supremo declara que la trascendencia de la información debe valorarse desde una perspectiva objetiva. Por tanto, su carácter esencial no dependerá de la conducta del socio, sino del contraste, en abstracto, entre la clase de información solicitada y los puntos del orden del día que se van a tratar y votar en la junta general.

Ello no impide que el derecho de información, como cualquier derecho, deba ejercitarse de buena fe y de forma no abusiva. La impugnación del acuerdo social debe ser desestimada si el socio realiza un ejercicio abusivo de su derecho de información (como, por ejemplo, por conocer la información que solicita o por ser consciente de la existencia de alguna infracción legal en la convocatoria o constitución de la junta y no ponerla de manifiesto para que pueda ser subsanada). Esto no sucede en el caso resuelto por el Tribunal Supremo en la Sentencia 670/2021, de 5 de octubre.

## El Tribunal Supremo confirma los límites a la pensión compensatoria por tiempo indefinido tras el divorcio

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 25 de noviembre de 2021, reduce tanto la cuantía como la duración de la pensión compensatoria ilimitada en el tiempo (ex art. 97 del Código Civil) reconocida en favor de uno de los cónyuges. La Sala Primera valora principalmente su edad, estado de salud y cualificación profesional (elementos relevantes para considerar sus posibilidades de acceder a un empleo digno tras haber dejado de trabajar durante el matrimonio).

### Carlos Francés Bataller

Procesal y Arbitraje. Madrid

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 25 de noviembre de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:4269), reduce tanto la cuantía como la duración de la pensión ilimitada en el tiempo reconocida en favor de la esposa por la Audiencia Provincial de Madrid. La sentencia valora positivamente su edad (50 años), su buena salud y la edad ya avanzada de sus hijos (19 y 14 años), para llegar a la conclusión de que no se trata de un supuesto generador de un “*desequilibrio perpetuo e insuperable*”.

Especial preeminencia confiere la Sala Primera, a la hora de temporalizar la pensión, a las posibilidades que tenía la esposa de acceder a un nuevo empleo, teniendo en cuenta su cualificación profesional (licenciada en Económicas y bilingüe en inglés) y su experiencia laboral previa

al matrimonio, y sin que la conveniencia de actualizarse o de adaptar su formación supusiese una merma necesaria de su valía y cualificación.

Esta reciente sentencia confirma los límites establecidos anteriormente por la Sala Primera del Tribunal Supremo a la concesión de una pensión compensatoria por tiempo indefinido tras un divorcio.

En este sentido, la sentencia de 30 de mayo de 2017 del Tribunal Supremo (ECLI:ES:TS:2017:2144) ya señaló que “*en orden a fijar la pensión compensatoria con carácter temporal o indefinido, ha atendido a las circunstancias en que se encuentra el beneficiario de la medida y las posibilidades que se le presentan -atendida su*

*edad, formación y disponibilidad para el trabajo-para poder reequilibrar su situación económica respecto del impacto que la ruptura conyugal le haya podido suponer”.*

Por tanto, la Sala Primera establece los factores relevantes (salud, edad y la preparación y capacidad para volver al mercado laboral) que deben considerarse en el juicio prospectivo del juzgador para resolver sobre las posibilidades que concurren para superar el desequilibrio que haya podido producir el divorcio.

La sentencia de 25 de noviembre de 2021, asimismo, reitera que la finalidad de la pensión compensatoria regulada en el artículo 97 del Código Civil es colocar a cada uno de los cónyuges en la posición económica que le corresponde según sus propias aptitudes o capacidades para generar recursos económicos.

No se trata, conforme ya estableció la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio 2011 (ECLI:ES:TS:2011:5570), de *“equiparar económicamente los patrimonios”* de los cónyuges o de servir de *“garantía vitalicia de sostenimiento”* para perpetuar el nivel de vida disfrutado durante el matrimonio.

Por último, la sentencia de 25 de noviembre de 2021 considera que, aun cuando la esposa sí figuraba como demandante de empleo desde hacía varios años, y no había recibido todavía ninguna oferta de trabajo, no por ello se debían considerar mermadas *“sus posibilidades de acceder a un empleo, máxime cuando se desconoce las preferencias que han sido marcadas*

*por la misma ante la Oficina Pública de Empleo, puesto que no ha aportado documental alguna en tal sentido”.*

Y es que una de las exigencias para el establecimiento de una pensión compensatoria es que el cónyuge acredite que sufre el desequilibrio, el interés en la obtención de un empleo que le permita alcanzar una situación de independencia económica.

En este sentido, el Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 10 de diciembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:8539), resolvió que *“no resulta jurídicamente aceptable repercutir en el esposo pagador de la pensión las consecuencias negativas derivadas de la falta de acceso a un empleo por la pasividad de la esposa en su búsqueda y obtención”.*

De esta forma, se persigue *“evitar la pasividad en la mejora de la situación económica”* del cónyuge que pretende la pensión compensatoria, como resuelve la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:5166).

## Aumento de capital mediante la aportación de un inmueble sujeto a un derecho de uso a favor del cónyuge y los hijos del aportante

La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (“DGSJFP”) dictó el 29 de septiembre de 2021 una resolución en la que analizó la eficacia en el plano societario de la aportación social de un inmueble sujeto al derecho de uso previsto en el artículo 96 del Código Civil (“CC”) a favor del cónyuge y los hijos menores del socio aportante divorciado, sin recabar el consentimiento de dicho cónyuge para la transmisión del inmueble.

**Daniel Gurrea Boix.** Mercantil. Valencia

Una de las principales medidas a adoptar en situaciones de crisis matrimonial es la atribución del derecho de uso de la vivienda familiar a uno de los cónyuges/progenitores.

Esta atribución se regula en el artículo 96 del CC, que en su redacción actual prevé que —en defecto de acuerdo entre los cónyuges— el uso de la vivienda habitual y el ajuar familiar corresponderá a los hijos comunes que sean menores de edad (o que estén en situación de discapacidad) y al cónyuge en cuya compañía queden. En caso de no existir hijos comunes, el artículo

96 del CC permite atribuir igualmente el derecho de uso al cónyuge no titular durante un periodo de tiempo determinado si este fuera el más necesitado de protección.

El derecho de uso del artículo 96 del CC faculta a su titular a utilizar y ocupar materialmente del inmueble durante un periodo de tiempo determinado<sup>1</sup>. Además, supone una limitación de la facultad de disposición para el cónyuge propietario de la vivienda habitual, ya que se requiere el consentimiento de ambos consortes (o, en su caso, autorización judicial) para disponer de

1.- Tras la promulgación de la 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, se prevé expresamente que el derecho de uso durará hasta el momento en el que todos los hijos comunes menores de edad alcancen la mayoría de edad. Si alguno de ellos estuviera en situación de discapacidad, el juez podrá determinar un plazo de duración superior, en función de las circunstancias del caso.

todo o de parte del inmueble. Esta restricción a la facultad dispositiva sobre la vivienda familiar es inscribible en el registro de la propiedad.

La resolución de la DGSJFP de fecha 29 de septiembre de 2021 analiza el supuesto de una aportación de una vivienda sujeta al derecho de uso del artículo 96 del CC a favor del cónyuge y de los hijos menores de la persona física aportante, que era el titular privativo del inmueble. Dicha aportación —realizada como contravalor de un aumento de capital— fue rechazada por el registro mercantil, que denegó la inscripción de la escritura ante la ausencia de consentimiento del cónyuge del aportante y de autorización judicial. El registrador alegó que el derecho de uso del artículo 96 de la CC no es un derecho patrimonial que disminuya el valor del inmueble. También alegó que el compromiso de la sociedad de respetar el derecho de uso era irrelevante a estos efectos y que, en definitiva, la aportación que se planteaba suponía una elusión del deber de recabar el consentimiento del cónyuge no propietario ante la transmisión de la vivienda habitual.

La sociedad y el notario autorizante recurrieron la resolución. Adujeron, entre otras cuestiones, (i) que el inmueble aportado, aun estando sujeto al derecho de uso del artículo 96 de la CC, es un bien susceptible de valoración económica (requisito indispensable de toda aportación social, según el artículo 58 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**]); y (ii) que los actos de

disposición en los que el goce pacífico de la vivienda por parte del cónyuge e hijos están garantizados pueden realizarse sin necesidad de recabar consentimiento del cónyuge o de obtener autorización judicial. El notario recurrente apoyaba este último argumento en la existencia de resoluciones de la propia DGSJFP en las que se había fallado a favor de actos de disposición unilaterales en los que el uso pacífico de la vivienda no se veía comprometido (la resolución de 13 de junio de 2018 —en la que se analizaba una servidumbre de paso que no afectaba al interior de la vivienda— y la resolución de 18 de febrero de 2021 —en la que se analizaba la donación de solo la nuda propiedad de la vivienda—, entre otros).

La DGSJFP, en esta resolución, no analizó el segundo argumento (el alcance de la prohibición del artículo 96 del CC en enajenaciones en las que el goce de la vivienda se mantiene intacto) al considerar que el objeto de debate debía situarse en otro plano. El centro directivo reconoció que la aportación realizada constituía un desplazamiento patrimonial claudicante, en tanto que el cónyuge titular del derecho de uso puede solicitar su anulación. Aun así, entendió que en el plano societario nada prohíbe la aportación de derechos contingentes, anulables o litigiosos, siempre que tengan un contenido económicamente evaluable. Si, posteriormente, la aportación decae o es perjudicada, entrarán en juego las reglas de responsabilidad solidaria de socios y administradores por sobrevaloración (artículos 73 y siguientes de la LSC).

La DGSJFP dio la misma solución que había ofrecido anteriormente para contribuciones sociales de bienes gananciales con el consentimiento de uno solo de los cónyuges (resolución de 9 de agosto de 2019), disociando así el plano traslativo del bien del plano societario de la aportación. Es decir, el hecho de que la inscripción de la transmisión del inmueble pueda encontrar obstáculos en el registro de la propiedad no es óbice para admitir, en el plano societario, la ampliación de capital llevada a cabo con la aportación de un derecho con eficacia claudi-

cante (siempre, como decimos, sujeto a la responsabilidad por sobrevaloración, que opera como mecanismo de protección frente a la sociedad, socios y terceros).

Con estos argumentos, y teniendo además en cuenta que el administrador y los socios de la sociedad conocían la existencia del derecho de uso sobre la vivienda (hecho que se había considerado para valorar económicamente la aportación), la DGSJFP estimó el recurso y revocó la nota de calificación.

## La DGT modifica la “teoría del compás”: se impone una interpretación restrictiva del perímetro del grupo de parentesco

Una reciente consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (“DGT”), la V2546-21 de 30 de octubre, consolida el cambio de criterio administrativo en relación con la persona que debe servir como referencia para delimitar el perímetro del grupo familiar en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”). Conviene revisar adecuadamente el cumplimiento del requisito de participación y de ejercicio de funciones de dirección remuneradas para la aplicación de la exención de las acciones o participaciones en empresas familiares.

**Javier Arregui Bravo.** Fiscal. Barcelona

**Ramón Ruiz Solís.** Fiscal. Madrid

### CONTEXTO NORMATIVO: LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN EN EL IP

En primer lugar, conviene recordar brevemente los requisitos que la legislación exige para la aplicación de la exención a empresas familiares, que son:

- (i) que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario;
- (ii) que el sujeto pasivo posea individualmente un 5 % de participación en el capital de la entidad o conjuntamente con los miembros del grupo de parentesco una participación de más del 20 %; y

- (iii) que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo. En el caso de participación familiar, este último requisito puede cumplirlo cualquiera de los miembros del grupo de parentesco.

Así, el cumplimiento de dos de los requisitos (el de participación y el de ejercicio de funciones de dirección remuneradas) depende de la delimitación del grupo familiar o de parentesco. Y es precisamente en este punto donde surge la cuestión que motiva esta tribuna. Si bien la

norma es clara al definir qué familiares forman parte del grupo de parentesco (el sujeto pasivo, su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado —es decir, hermanos o cuñados—), no es tan clara, sin embargo, al determinar quién debe ser el sujeto de referencia a partir del cual se computen estos grados de parentesco. ¿Acaso debe ser siempre y en todo caso el propio sujeto pasivo cuya exención se esté considerando, o puede serlo cualquier otro familiar?

### **EL SUPUESTO DE HECHO DE LA CONSULTA ILUSTR A LA CONTROVERSA**

A modo de ejemplo, tomemos el supuesto de hecho que analiza la consulta de la DGT V2546-21. Los consultantes son dos hermanos que participan conjuntamente con su padre y sus tíos en una sociedad, siendo uno de los tíos quien ejerce las funciones de dirección remuneradas. Se plantea si los hermanos podrían aplicar la exención en su autoliquidación del IP.

Si se interpreta que deben considerarse necesariamente como sujetos de referencia los propios consultantes, el tío que realiza las funciones de dirección quedaría fuera del grupo de parentesco al tratarse de un pariente colateral de tercer grado (el que se aplica entre tíos y sobrinos), con lo cual sus sobrinos no podrían aplicar la exención.

Si, por el contrario, se pudiese tomar como sujeto de referencia, a efectos de delimitar el perímetro del grupo familiar, al padre de los consultantes, todos podrían aplicar la exención, porque tanto los consultantes como el tío estarían incluidos en el perímetro del grupo de parentesco (como descendientes y como colateral de segundo grado, respectivamente).

### **EVOLUCIÓN INTERPRETATIVA: EL CAMINO HASTA LA CONSULTA V2546-21**

Originariamente, la DGT<sup>2</sup> entendía que debía considerarse sujeto de referencia el propio sujeto pasivo cuya exención en el IP era objeto de valoración. Es decir, el órgano interpretativo era partidario de la interpretación restrictiva, que en el caso expuesto conduciría a no admitir la aplicación de la exención a los hermanos consultantes.

Sin embargo, no tardó mucho en variar su doctrina<sup>3</sup> y acoger una interpretación más flexible, entendiendo que, en aquellos casos en que el socio o accionista no tuviese un 5 % de participación en el capital social de la entidad individualmente y/o no ejerciese funciones de dirección remuneradas, bastaba con encontrar a algún miembro de la familia que, junto con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, alcanzase el porcentaje requerido del 20 % de participación conjunta, y cumpliera el requisito de ejercer funciones de dirección remuneradas. Esta doctrina, que fue

2.- Ver la contestación a consulta general G0038-99.

3.- Ver la contestación a consulta general G1664-99.

bautizada como “teoría del compás” y que se consolidó en numerosas consultas vinculantes de la DGT<sup>4</sup>, facilitó durante mucho tiempo el acceso a la exención en IP de muchos grupos empresariales familiares.

Pues bien, recientemente la DGT ha emitido hasta tres consultas vinculantes<sup>5</sup> en las que modifica la aplicación de la teoría del compás. En las dos primeras, el órgano consultivo se limita a considerar que no cabe aplicar la exención en un supuesto en que las funciones de dirección son realizadas por un pariente colateral de tercer grado del contribuyente titular de las acciones, pese a que en ambos casos existía un pariente común también socio de la entidad participada respecto del que ambos cumplían el segundo grado de parentesco exigible.

Ahora bien, destaca particularmente la consulta V2546-21 que da lugar a este comentario, en la que el órgano interpretativo empieza diciendo que *“se podrá tomar en cuenta cualquier sujeto pasivo de referencia para comprobar que en el grupo de parentesco en el que este sujeto se integra se cumplen los requisitos de participación conjunta y el ejercicio de funciones directivas en alguno de sus miembros”*, reflexión que invita a pensar en un feliz desenlace. Sin embargo, la DGT afirma a continuación que en el caso analizado existe un grupo familiar en el que coexisten varios grupos de parentesco: por

una parte, el formado por el padre de los consultantes y sus cuñados (todos ellos parientes colaterales de segundo grado por afinidad o consanguinidad entre sí), y, por otra parte, el formado por los hermanos consultantes y su padre (colaterales de segundo grado por consanguinidad y descendientes, respectivamente). Y, por último, concluye que *“los consultantes y sus tíos no formarán parte del mismo grupo de parentesco, ya que el grado de parentesco entre ellos excede del establecido en la ley, son colaterales de tercer grado, mientras que el padre de los consultantes formará parte de dos grupos de parentesco distintos al mismo tiempo”*, y termina negando la aplicación de la exención.

## EL IMPACTO DE ESTE CRITERIO EN EL ISD

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”) prevé una reducción del 95 % aplicable a las transmisiones gratuitas, *inter vivos* o *mortis causa*, de las acciones o participaciones de empresas familiares que cumplan los requisitos para aplicar la exención en IP.

Aunque, en el contexto de las transmisiones por causa de muerte, la persona de referencia a efectos de valorar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención en IP debe ser necesariamente el causante<sup>6</sup>, la doctrina fijada por la DGT en la consulta objeto de

4.- Por todas, ver las consultas V0117-04, V0884-08 y V4035-15.

5.- Las consultas vinculantes V0968-20, V1352-21 y V2546-21.

6.- Ver resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16-10-2018, 18-01-2018 y 23-02-2012.

este comentario podría impedir o dificultar también la aplicación de la reducción en ISD. Particularmente en el caso de donaciones, ya que la normativa del ISD exige que los donatarios mantengan durante un plazo de diez años la titularidad de las acciones o participaciones y el derecho a aplicar la exención en IP sobre estas. Debe considerarse, no obstante, que algunas normativas autonómicas del ISD no contienen una remisión directa a la exención en IP, como sucede en la legislación estatal, además de que, en muchos casos, amplían el perímetro del grupo familiar hasta los parientes colaterales de tercer, cuarto e incluso sexto grado.

Por tanto, y sin perjuicio del desarrollo que esta cuestión merecería y que excede el ámbito de esta tribuna, deberá analizarse en cada caso el posible impacto de este nuevo criterio administrativo en la organización de la transmisión generacional del patrimonio empresarial.

### **LA OBLIGADA REVISIÓN DEL ACCESO A LA EXENCIÓN**

Un gran número de grupos familiares ha organizado la estructura de gestión de la empresa confiando en la aplicación de la llamada teoría

del compás para el acceso a la exención en el IP de sus accionistas. El criterio mantenido por la DGT en sus consultas más recientes va a obligar a revisar estas situaciones y el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa, así como a definir si es necesario realizar modificaciones o ajustes.

Cada familia y cada empresa tienen sus propias circunstancias e idiosincrasia, por lo que la solución deberá ser objeto de análisis en cada caso. Tal vez cabría plantearse la modificación del modelo de gestión de la empresa, creando por ejemplo un órgano de administración colegiado con un miembro por cada estirpe de la familia —todos ellos con su correspondiente retribución—. O incluso podría valorarse una reestructuración empresarial mediante la que cada estirpe participe en la empresa familiar a través de una entidad que le permita concentrar su participación, ejercer sus derechos de manera conjunta o facilitar la sucesión intergeneracional, entre otras posibles motivaciones económicas o empresariales. Eso favorecería, además, el cumplimiento por parte de los accionistas de los requisitos para la aplicación de los incentivos fiscales de la empresa familiar.

## Cambio de criterio administrativo en la deducibilidad en el IRPF de las pérdidas derivadas de donaciones

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha corregido el criterio sentado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de modo que se rechaza la posibilidad de integrar en la base imponible del IRPF las pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto como consecuencia de una donación o transmisión a título lucrativo.

**Santiago Tórtola García.** Fiscal. Valencia

La problemática analizada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (el "TEAC"), en su resolución de 31 de mayo de 2021, versa sobre la posibilidad de deducir en el IRPF del donante las pérdidas que se puedan generar por la diferencia entre el valor de adquisición de lo donado y su valor de mercado en el momento de la donación.

Tradicionalmente, el criterio de la Administración tributaria rechazaba esta posibilidad. Sin embargo, tal y como se indicó en el número 11 de esta *Tribuna*<sup>7</sup>, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana

(el "TEARV"), en su resolución de 30 de septiembre de 2019, abrió una vía frente a esta interpretación restrictiva: admitió la posibilidad de integrar las pérdidas fiscales derivadas de donaciones (y, en general, de transmisiones a título lucrativo realizadas por actos *inter vivos*) en la base imponible del IRPF.

Mediante esta resolución, el TEARV se opuso de plano al criterio administrativo tradicional sobre la base de una interpretación jurídica de la norma desde los diferentes criterios interpretativos recogidos en el Código Civil. Así, concluyó que, aunque la pérdida que se genera automá-

7.- Álvaro Paniagua: "Las donaciones pueden dar lugar a pérdidas patrimoniales en el IRPF", *Tribuna de Empresa Familiar*, n.º 11, julio 2020.

ticamente en todas las donaciones por el empobrecimiento económico evaluable en el valor del bien donado (lo que se conoce como la **pérdida económica**) no es deducible, esta limitación no se extiende a la pérdida que se genera en los casos en los que el valor de mercado de lo donado en el momento de la donación es inferior a su valor de adquisición (es decir, la **pérdida fiscal**).

Sin embargo, el 31 de mayo de 2021, el TEAC corrigió la interpretación dada por el TEARV a la norma, volviendo a la interpretación tradicional de la Administración tributaria basada en una interpretación literal del artículo 33.5 de la Ley del IRPF, que dice expresamente lo siguiente: *“No se computarán como pérdidas patrimoniales [...] las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades”*.

En dicha resolución, el TEAC señala que la diferencia entre la pérdida económica y la pérdida fiscal no está amparada en el tenor literal de la norma, pues esta solo contempla una única clase de pérdidas. En consecuencia, el TEAC entiende que se debe prescindir de la interpretación dada por el TEARV, ya que, *“siendo la norma clara y unívoca”*, no resulta necesario acudir a ningún ejercicio de interpretación para crear la diferencia entre la pérdida económica y la fiscal. Es decir, opta por aplicar el texto normativo literalmente, sin margen alguno a la interpretación.

Esta interpretación del TEAC, que atiende exclusivamente a la literalidad del precepto, puede seguir siendo objeto de debate, ya que,

en la práctica, pueden producirse efectos impositivos que podrían resultar incomprensibles y que requerirían volver a replantearse la verdadera finalidad de la norma.

Piénsese, por ejemplo, en la donación de una cartera de valores en la que se produjeran plusvalías y minusvalías en el donante por las diferencias entre el valor de mercado de los valores donados y sus costes de adquisición. En este ejemplo, las plusvalías fiscales deberían integrarse en la base imponible del IRPF del donante, mientras que, de acuerdo con la interpretación literal del TEAC, las pérdidas fiscales no serían deducibles y, por tanto, no podrían compensarse con las plusvalías. De este modo, podría incluso llegar a darse el caso de que el donante tuviese que tributar en IRPF por esta donación, aun cuando la cartera de valores tuviese una pérdida global conjunta.

También resulta criticable la manifestación que suscribe el TEAC de que el legislador, con esta medida, pretende eliminar la posibilidad de que los contribuyentes puedan incorporar a sus declaraciones pérdidas que son derivadas de actuaciones que dependen únicamente de su voluntad y que, por lo tanto, podrían esconder intenciones de elusión fiscal.

No nos parece que esta sea la finalidad de la norma. Este razonamiento no debería ser suficiente para impedir, con carácter general, la deducción de las pérdidas fiscales que se puedan generar en una donación, ya que, por un lado, la pérdida fiscal que se produce no depende de la voluntad del donante (el donante no puede

determinar el valor de mercado del bien en el momento de la transmisión) y, por otro lado, la Ley General Tributaria ya dota a la Administración de una pluralidad de mecanismos específicos para perseguir la elusión fiscal.

En conclusión, el TEAC se limita a hacer una interpretación literal de la norma para apartarse del criterio del TEARV de que puedan existir dos tipos de pérdidas: la pérdida económica y la pérdida fiscal, negando, por tanto, la deducibilidad

de las pérdidas fiscales. No compartimos que la finalidad de la norma pueda ser evitar que las donaciones se utilicen como mecanismos de elusión fiscal por su naturaleza voluntaria.

Teniendo en cuenta que lo que se debate es la finalidad del precepto y que se seguirán produciendo situaciones con resultados impositivos no bien entendidos, como el del ejemplo que se proponía, no es descartable que esta cuestión siga generando debate en los tribunales de justicia.

## Empresa Familiar y Clientes Privados

---

### MADRID



**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](http://www.uria.com)**

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