



LA AUSENCIA DE RELACIÓN FAMILIAR NO CONSTITUYE *PER SE* CAUSA DE DESHEREDACIÓN

INOPONIBILIDAD A LA SOCIEDAD DE LOS PACTOS PARASOCIALES OMNILATERALES

INEXIGIBILIDAD DE UN PACTO PARASOCIAL QUE EXIGE UNA MAYORÍA REFORZADA POR CABEZAS DE PERSONAS CONCRETAS

LAS INVERSIONES FINANCIERAS COMO ACTIVOS AFECTOS Y NECESARIOS PARA LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA: PROPUESTAS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

NUEVA NORMA DE DETERMINACIÓN DEL ACTIVO AFECTO DE LA EMPRESA FAMILIAR DE LOS TERRITORIOS FORALES VASCOS

Editorial

Bienvenido a esta nueva entrega de nuestra *Tribuna de Empresa Familiar*.

En esta ocasión, comenzamos destacando dos sentencias relevantes del Tribunal Supremo en materia civil y mercantil.

En el ámbito de las relaciones familiares, analizamos las conclusiones alcanzadas por nuestro Alto Tribunal sobre la posibilidad de considerar causa de desheredación la ausencia de relación familiar. La Sala de lo Civil concreta cuáles son los requisitos que deben concurrir para poder justificar esa excepción al régimen legal de legítimas.

La segunda resolución se refiere a uno de los temas recurrentes de esta *Tribuna*, los pactos parasociales. Siguiendo la línea jurisprudencial marcada sobre la eficacia de estos acuerdos, el Tribunal Supremo ha reiterado la inoponibilidad de los pactos omnilaterales frente a la sociedad.

Esta última resolución nos permite traer a colación uno de los pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Murcia en los que, además de incidir sobre la referida inoponibilidad, diferencia los conceptos de licitud y exigibilidad de los pactos parasociales.

Ya en materia fiscal, comentamos la sentencia del Tribunal Supremo que resuelve sobre la posible consideración como elementos afectos a la actividad económica de una empresa de los activos financieros de que sea titular, en el contexto del acceso y el alcance de los beneficios fiscales de la empresa familiar.

En el ámbito de los trabajos de política tributaria, comentamos también el *Libro Blanco sobre la Reforma del Sistema Tributario*, elaborado por el comité de expertos designado por el Gobierno de España, que contiene un apartado con propuestas de modificación normativa relativas a la fiscalidad patrimonial.

Finalmente, se analiza la reciente reforma aprobada por los territorios forales de Álava y Gipuzkoa, que introduce una nueva regla para delimitar el ámbito objetivo de los incentivos fiscales a la empresa familiar, lo que supone una ampliación del alcance de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De nuevo, confiamos en que los temas abordados en esta *newsletter* sean del interés de todos vosotros.



María Encarnación Pérez-Pujazón
Empresa Familiar y Clientes Privados



Luis Viñuales
Fiscal

La ausencia de relación familiar no constituye *per se* causa de desheredación

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, núm. 419/2022, de 24 de mayo de 2022, determina los requisitos que deben concurrir en la ausencia de relación familiar para constituir causa de desheredación.

M.^a Encarnación Pérez-Pujazón.

Procesal y Arbitraje. Madrid

La sentencia analizada concluye que la jurisprudencia sentada que asimila el maltrato psicológico al maltrato de obra no permite configurar la ausencia de relación familiar como causa autónoma de desheredación. La resolución razona que si así fuera quedaría en manos del testador el pago de la legítima. El testador podría privar de ella a aquellos legitimarios que no mantuviesen relación con él independientemente de las circunstancias y origen de esa situación familiar.

La desheredación supone apartar al heredero forzoso de su derecho a la legítima. Es una excepción al régimen de legítimas y, por tanto, solo puede tener lugar por las causas taxativamente determinadas por la Ley, tal como establece el artículo 848 del Código Civil. Quedan excluidas otras causas análogas o incluso de mayor gravedad. No solo el carácter excepcional, sino también el sancionador de la institución, llevan a mantener que las causas de des-

heredación enumeradas en el Código Civil deben ser objeto de interpretación estricta, sin posibilidad de analogía, ni siquiera de argumentación *de minoris ad maiorem* como única fórmula para evitar la incertidumbre y el peligro de arbitrariedad.

Entre las causas de desheredación de padres a hijos, el artículo 853 del Código Civil se refiere al maltrato de obra y la injuria grave. Tradicionalmente, por maltrato de obra se entendió la agresión o la violencia física, si bien el Tribunal Supremo, a partir de las sentencias 258/2014, de 3 de junio, y 59/2015, de 30 de enero, abrió la puerta a la posibilidad de asimilar el maltrato psicológico al maltrato de obra a efecto de desheredación. Las resoluciones señalaron que no se trataba de una interpretación amplia de la causa de desheredación, sino ajustada a la realidad social, al signo cultural y a los valores

del momento. Se dijo que el maltrato psicológico suponía un *“menoscabo o lesión a la salud mental de la víctima”*.

Las sentencias eran parcas a la hora de referirse a sus supuestos de hecho. Ello no ayudaba a concretar cuándo podía entenderse que existió maltrato psicológico. La Sentencia 258/2014 se refería a un caso de *“abandono emocional”* en que los hijos no se interesaron por el padre ni tuvieron contacto con él, mientras que la Sentencia 59/2015 resolvía un caso de *“comportamiento doloso”* de un hijo que forzó a su padre a otorgar donaciones a su favor, causándole un *“estado de zozobra y afectación profunda”*. Con la primera de estas resoluciones podría justificarse que la mera ausencia de relación justificaría la desheredación.

No obstante, la Sentencia 401/2018, de 27 de junio, ya razonó que aquellas primeras sentencias configuraron el maltrato psicológico como causa de desheredación en la medida en que este afectaba a la salud mental del testador. Cualquiera que fuera, por tanto, la forma de maltrato psicológico sería necesario justificar el padecimiento psíquico del testador. Según ello, la mera ausencia de relación familiar nunca sería suficiente.

La resolución ahora considerada confirma la pauta marcada por esta última resolución. Afirma de forma expresa que la mera ausencia de relación familiar no es suficiente para justificar la causa de desheredación considerada. Para ello deben concurrir dos requisitos adicionales: que la ausencia de relación resulte imputable al desheredado y que, de acuerdo con las circunstancias concurrentes, pueda afirmarse la existencia de daños psicológicos para el causante.

Inoponibilidad a la sociedad de los pactos parasociales omnilaterales

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en su Sentencia 300/2022, de 7 de abril (Roj: STS 1386/2022), reitera su doctrina jurisprudencial sobre el principio general de la inoponibilidad de los pactos parasociales omnilaterales a la sociedad.

Miguel Ángel Cepero Aránguez

Procesal y Arbitraje. Madrid

Los pactos parasociales son convenios celebrados por todos o algunos de los socios de una sociedad mercantil que regulan aspectos de la relación jurídica societaria al margen de los cauces previstos en la ley y los estatutos sociales. Son una clase de pactos habituales en la regulación extrasocietaria de sociedades familiares y pueden tener distinta naturaleza: pactos de relación, que regulan las relaciones entre los socios; pactos de atribución, que establecen ventajas para la sociedad; o pactos de organización de la sociedad.

El caso resuelto por el Tribunal Supremo se plantea en un grupo societario empresarial de carácter familiar en el que existían pactos parasociales firmados por todos los socios sobre la distribución de las participaciones societarias en la matriz y en filiales del grupo, y sobre el compromiso de una modificación estatutaria en

la matriz para exigir mayorías reforzadas de votos en determinados acuerdos.

Es indiscutible que estos pactos son eficaces entre los socios que los suscriben. La cuestión debatida es si, además, pueden ser oponibles a la sociedad. Este conflicto surge cuando conviven dos regulaciones contradictorias: la que resulta de los estatutos y la establecida en los pactos parasociales. El problema es más acusado cuando los pactos parasociales son omnilaterales, esto es, han sido suscritos por todos los socios. La doctrina mercantilista más autorizada y la jurisprudencia del Tribunal Supremo han mantenido criterios diferentes sobre la exigibilidad de los pactos parasociales omnilaterales a la sociedad.

En el caso resuelto por la Sentencia 300/2022, de 7 de abril, la Sala Primera del Tribunal Supremo repasa y confirma su doctrina jurisprudencial sobre esta cuestión.

El punto de partida para el Tribunal Supremo es la regulación de los pactos parasociales en el artículo 29 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: *“Los pactos que se mantengan reservados entre los socios no serán oponibles a la sociedad”*. Para la Sala Primera, este precepto admite la validez y eficacia *inter partes* de los pactos parasociales, y precisa que no son oponibles a la sociedad.

El Tribunal Supremo repasa la clase de supuestos en que se ha planteado la cuestión de la oponibilidad de los pactos parasociales a la sociedad, que, en esencia, son los casos de impugnación de acuerdos sociales por vulneración de un pacto parasocial y los supuestos de impugnación de acuerdos sociales que fueron adoptados en cumplimiento del pacto parasocial y que son contrarios a los estatutos.

En el marco del primer grupo de casos, el Tribunal Supremo reitera que la simple infracción de un pacto parasocial no basta por sí sola para la anulación de un acuerdo social (sentencias 1136/2008, de 10 de diciembre, 128/2009, de 6 de marzo, y 131/2009 de 5 de marzo). Para ello, además del pacto parasocial, el acuerdo social impugnado debe infringir la ley o los estatutos, o lesionar en beneficio de uno o varios socios o de terceros los intereses de la sociedad.

En este sentido, el Tribunal Supremo tampoco considera acertado que el concepto de interés social se asimile automáticamente a la voluntad expresa en los pactos parasociales omnilaterales en un determinado momento. Más aún teniendo en cuenta que no existe una posición uniforme sobre qué debe entenderse por intereses de la sociedad.

En el ámbito del segundo grupo de casos, el Tribunal Supremo trae a colación el caso de la Sentencia 103/2016, de 25 de febrero, que desestimó la impugnación de un acuerdo social por ser contrario a los estatutos y con el que se cumplía un pacto parasocial omnilateral. La Sala Primera resalta que la solución en ese caso no fue una inversión o derogación singular de la regla de la inoponibilidad de los pactos parasociales, sino una consecuencia de la aplicación de las reglas de la buena fe y de confianza legítima. El socio impugnante que firmó un pacto parasocial y que impugna el acuerdo social que le da cumplimiento está actuando en contra de las reglas de la buena fe, por lo que la acción de impugnación debe ser desestimada.

El caso resuelto por el Tribunal Supremo en la Sentencia 300/2022, de 7 de abril, no pertenece a ninguna de esta clase de casos. Se refiere a un supuesto de una acción de cumplimiento de un pacto parasocial ejercitada frente a los socios y a la sociedad afectada. En primera instancia se desestimó la demanda respecto de los socios, sin que ese pronunciamiento fuera recurrido, por lo que, en los recursos de apelación y

de casación, el objeto del proceso quedó circunscrito a la pretensión de cumplimiento del pacto parasocial frente a la sociedad. La cuestión debatida era, pues, si se podía exigir el cumplimiento de un pacto parasocial omnilateral a la sociedad afectada que no es parte.

La Audiencia Provincial de Murcia rechazó la exigibilidad del pacto parasocial respecto de la sociedad afectada en virtud de los principios de relatividad de los contratos y de inoponibilidad a la sociedad de los pactos parasociales.

El Tribunal Supremo confirma este criterio con el repaso y reiteración de su jurisprudencia sobre la inexigibilidad a la sociedad de los pactos parasociales omnilaterales, que, pese a que ha sido objeto de crítica por autorizados autores, sigue siendo constante y pacífica.

En definitiva, la principal enseñanza de esta jurisprudencia es que la regla general es la inoponibilidad a la sociedad de los pactos parasociales omnilaterales. Pero esta regla tiene excepciones derivadas de los principios de la buena fe, la protección de la confianza legítima y la prohibición del abuso de derecho, de modo que el socio firmante del pacto parasocial no podrá aprovecharse de su inexigibilidad a la sociedad para no cumplir con lo pactado.

Una segunda enseñanza es que el modo de garantizar la exigibilidad del pacto parasocial omnilateral es que la propia sociedad sea firmante del pacto. Se trata de una cuestión formal que, a día de hoy, es el único modo de vincular a la sociedad con el contenido del pacto parasocial.

Inexigibilidad de un pacto parasocial que exige una mayoría reforzada por cabezas de personas concretas

La Audiencia Provincial de Murcia, en su Sentencia de 1 de julio de 2021, resuelve uno de los diversos litigios derivados del conflicto familiar y societario existente en torno a una sociedad anónima, cabecera de un grupo empresarial familiar, y a unos pactos parasociales omnilaterales suscritos en 2001 (los Pactos de 2001).

Jorge Azagra. Procesal y Arbitraje. Barcelona

Mariana de la Rosa. Procesal y Arbitraje. Barcelona

La Sala Primera del Tribunal Supremo ya ha resuelto varios pleitos relativos a este mismo grupo societario: en 2014, mediante la Sentencia 306/2014, de 16 de junio, analizó si los Pactos de 2001 eran meras declaraciones de intenciones o si, por el contrario —como así se concluyó— eran válidos, eficaces y, por ende, contenían obligaciones entre las partes; y, hace unos escasos meses, mediante la Sentencia 300/2022, de 7 de abril —también reseñada en esta publicación—, concluyó que dichos pactos, al ser reservados, no resultaban oponibles a la sociedad.

En la Sentencia 788/2021, de 1 de julio, la Audiencia Provincial de Murcia examina de nuevo los Pactos de 2001. En esta ocasión, para analizar la demanda interpuesta por uno de los socios exigiendo al resto el cumplimiento de dichos pactos y

solicitando —entre otras cuestiones— que se condenase a los socios codemandados a que, una vez convocada la junta, votasen en sentido positivo, con el fin de adecuar los estatutos de la sociedad a la mayoría reforzada por cabezas de personas concretas prevista en los Pactos de 2001. En concreto, en los Pactos de 2001 se previó, entre otras cuestiones, la modificación de los estatutos de la sociedad para que la votación de ciertos asuntos exigiese la mayoría reforzada de los accionistas, de modo que, al menos, tres de los cuatro hijos (o de los herederos de cualquiera de ellos) votasen a favor: *“los estatutos de la mercantil [...] S.A. serán objeto de modificación en orden a que determinadas decisiones requieran una mayoría reforzada de votos, de modo que, al menos, tres de los hermanos (o de los herederos de cualquiera*

de ellos) deban votar favorablemente los acuerdos que versen sobre las siguientes cuestiones: [...]”.

El Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de Murcia estimó en parte la demanda y condenó a los socios demandados a que, una vez convocada la junta para modificar los estatutos de la sociedad, votasen a favor de la modificación indicada y de su inscripción registral. La Sección 4.ª de la Audiencia Provincial de Murcia, mediante su Sentencia 788/2021, de 1 de julio, revoca esta resolución. Asimismo, la Sala desestima el recurso interpuesto por la parte actora en relación con las pretensiones que fueron desestimadas en instancia.

Con carácter previo al análisis de la argumentación contenida en la sentencia en lo que respecta a la decisión sobre el pacto sobre mayoría reforzada, la Sala reitera lo manifestado en su Sentencia 777/2018, de 29 de noviembre, confirmada recientemente por la citada Sentencia 300/2022, de 7 de abril, de la Sala Primera y rechaza asimismo que la previsión contenida en los Pactos de 2001 que preveía la firma de un protocolo familiar para regular, entre otras cuestiones, las condiciones de acceso a la Sociedad de familiares, se tenga que llevar a los estatutos (otra de las ramificaciones de la disputa familiar es que al hijo de la parte actora no se le ha permitido trabajar en la sociedad cuando a los hijos de los codemandados sí).

Entrando en el análisis del pacto, la Audiencia Provincial revoca la sentencia de instancia sobre la base de que el sistema de mayoría reforzada de votos por cabezas previsto en los Pactos de 2021 contradice el carácter imperativo del principio de proporcionalidad en materia de voto en la sociedad anónima (principio de aportación-poder, artículos 96.2 y 188.2 de la Ley de Sociedades de Capital). Según este principio, en las sociedades anónimas, los acuerdos deben adoptarse por el número de acciones que forman parte del capital social, y no por el número de personas que lo integran. Destaca la Sala que solo las acciones de lealtad con voto adicional —introducidas por la Ley 5/2021, de 12 de abril— permiten excepcionar el principio de proporcionalidad indicado, si bien solo resultan aplicables a las sociedades cotizadas.

Asimismo, la Audiencia Provincial afirma que su conclusión anterior se ve reforzada por el hecho de que el pacto sobre mayoría reforzada previsto en los Pactos de 2001 impone no solo una mayoría por “cabezas”, sino una mayoría por “cabezas concretas” (la de los cuatro hermanos o la de sus herederos), al margen de quienes sean en cada momento los accionistas de la sociedad, ya que, si bien es cierto que en el momento del enjuiciamiento los hermanos son los accionistas de la sociedad, esta situación puede cambiar.

En definitiva, tras seguir la línea marcada por el Tribunal Supremo sobre la inoponibilidad de los pactos parasociales omnilaterales a la sociedad, la Audiencia Provincial de Murcia diferencia posteriormente entre la licitud y la exigibilidad de los pactos parasociales. Así, señala que un pacto parasocial puede ser lícito —al no contrariar los límites del artículo 1255 del Código Civil—, pero no exigible (como sucede en el caso enjuiciado) si la modificación estatutaria a la que se pretende obligar no es conforme a la legislación societaria vigente en el momento en el que se reclama el cumplimiento del pacto parasocial.

Las inversiones financieras como activos afectos y necesarios para la actividad empresarial

El Tribunal Supremo ha confirmado en su sentencia de 10 de enero de 2022 que, en determinados casos, la parte del activo de una empresa familiar correspondiente a participaciones en el capital de otras empresas, inversiones financieras o cualquier otro tipo de valor representativo de deuda podrá ser considerado como activo afecto y necesario para la actividad de la empresa.

José María Echave-Sustaeta. Fiscal. Madrid

Roland Wilhelm Gsell. Fiscal. Madrid

Los artículos 20.2.c) y 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”)¹ establecen una reducción del 95% en la base imponible del ISD a las transmisiones, inter vivos o mortis causa, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”)². De este modo, y sin perjuicio de los requisitos adicionales que establece la Ley del ISD, para poder aplicar la reducción en el ISD es necesario que las participaciones transmitidas hayan disfrutado de la exención en el IP del donante.

La exención en el IP no se refiere a la totalidad del valor de las participaciones, sino que solo alcanza a aquella parte del valor de las participaciones que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Y es aquí donde surge la divergencia interpretativa que resuelve el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de enero de 2022 (rec.

¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

² Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

1563/2020), puesto que la Administración tributaria de Aragón entendía que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³ —a la que se remite el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP para determinar si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la actividad de la entidad— niega la consideración de elementos patrimoniales afectos a “*los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros*”, de modo que tales inversiones financieras no podrían beneficiarse de la exención en el IP ni, en consecuencia, de la reducción del 95% en el ISD. Se trata de una interpretación que ha sido acogida por otros tribunales, como el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 13 de junio de 2018 (rec. 821/2016).

Por el contrario, el contribuyente defendió que había que atender al artículo 6 del Real Decreto 1704/1999⁴, que introduce un matiz a la Ley del IRPF al indicar que los activos financieros indicados “*en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica*”, de modo que el contribuyente puede probar que tales activos financieros están afectos a la actividad económica, interpretación que fue acogida por los Tribunales Económico-Administrativos y el Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Esta interpretación ya había sido sostenida en otros

procedimientos por, entre otros, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Málaga (sentencia de 12 de abril de 2019, rec. 198/2018) o el de Galicia (sentencia de 4 de mayo de 2021, rec. 15612/2019).

También la DGT había señalado ya en varias consultas vinculantes (entre otras, la V2768-21, V0174-19 o la V0143-19) que en determinados casos, la tesorería, los fondos de inversión y otros productos financieros pueden no computarse como elementos o valores no afectos cuando la entidad interesada no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio, mobiliario o inmobiliario.

El Tribunal Supremo confirma la interpretación del contribuyente, sobre la base de los siguientes motivos:

- (i) La parte del activo de una empresa familiar correspondiente a participaciones en el capital de otras empresas, inversiones financieras o cualquier otro tipo de valor representativo de deuda podrá ser considerado como activo afecto y necesario para la actividad de la empresa “*siempre que se acredite el requisito de la afección o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no*

³ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, aplicable *ratione temporis*.

⁴ Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación”.

Según señala el Tribunal Supremo, *“no todos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros han de quedar excluidos de la posibilidad de considerarse “elementos patrimoniales afectos a una actividad económica” pues, como aquí ocurre, pueden existir supuestos en que se trate de bienes necesarios para el desarrollo de la misma, siendo lo determinante (...) que se trate de elementos patrimoniales realmente “necesarios” para el ejercicio de la actividad debiendo verificarse si se adecúan a las vicisitudes propias del ejercicio periódico de la misma y si sirven a sus fines”.* En particular, el Alto Tribunal afirma que los excesos de tesorería generados por la actividad de la sociedad en determinados momentos pueden invertirse en ese tipo de productos en el ámbito de una razonable gestión financiera.

- (ii) El Tribunal Supremo considera que el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999 no in-

curre en un exceso reglamentario merecedor de nulidad, sino que complementa la interpretación sobre el requisito de afectación, y constituye un desarrollo reglamentario que viene amparado por el artículo 4.Ocho.Tres de la Ley del IP. Por ello, este precepto satisface las exigencias del principio de legalidad y reserva de ley tributaria.

En definitiva, se trata de una interpretación que entendemos acertada a la vista de la interpretación amplia que, según una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, debe realizarse de los incentivos que recogen tanto la Ley del IP como la Ley del ISD para la titularidad y transmisión de empresas familiares, así como atendiendo a la propia literalidad de los preceptos sometidos a la interpretación del Alto Tribunal. Y ello sin perjuicio de que sea conveniente que los contribuyentes traten de reunir la mayor cantidad de pruebas posibles para poder acreditar la afectación de este tipo de activos a la actividad empresarial puesto que, de conformidad con el artículo 105 de la Ley General Tributaria⁵, *“[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.*

⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria: propuestas en materia de imposición patrimonial

El comité de expertos presentó el pasado mes de marzo una serie de propuestas modificativas del sistema tributario español entre las que se encuentran medidas relativas al Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con los cuales se re-comienda, además de medidas técnicas concretas, una homogeneización de las competencias de las Comunidades Autónomas y una tributación mínima efectiva en todo el territorio común.

Mónica Cid Miró. Fiscal. Madrid

Un comité formado por personas expertas en el ámbito tributario ha elaborado lo que se conoce como Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria con el objetivo, según las directrices contenidas en la Resolución de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, de hacer una diagnosis del sistema tributario actual y proponer medidas para adaptarlo a *“la realidad económica del siglo XXI”*, garantizar un sistema tributario *“más equitativo, progresivo, justo”* y *“sentar las bases para una reforma tributaria estructural a medio y largo plazo que modernice y aumente [su] eficiencia”*.

Además de medidas relativas a la fiscalidad medioambiental, la imposición societaria y la economía digital, el comité se centra en buena medida en la imposición patrimonial: básicamente,

Impuesto sobre el Patrimonio (“**IP**”) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“**ISD**”).

Sin perjuicio de medidas concretas que afectan a la liquidación de estos impuestos, se hace referencia a la necesidad de armonizar la regulación aplicable en las Comunidades Autónomas, con la finalidad de evitar *“distorsiones territoriales ineficientes con efectos negativos sobre los principios equidad horizontal y vertical”*.

Siendo este el enfoque del que se parte y sobre la base de que estos impuestos se encontrarían en una situación de obsolescencia que podría dificultar una distribución efectiva de la riqueza, el comité propone una serie de medidas que resumimos a continuación.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

En primer lugar, se proponen medidas relativas a la valoración de los bienes y derechos que inciden en la determinación de la base imponible, como la inclusión de los **criptoactivos** por su precio de mercado, en línea con los pronunciamientos de la Dirección General de Tributos que confirman este extremo e inciden la necesidad de atender al activo subyacente: *“los elementos determinantes para realizar una calificación fiscal de estos activos virtuales han de buscarse, con independencia de la denominación que se les dé, en las facultades o derechos que otorgan a su titular frente a su emisor”* (consulta vinculante n.º V0766-21, de 31 de marzo). Asimismo, se propone atender también al subyacente para valorar acciones y participaciones en **entidades patrimoniales o de mera tenencia de bienes**, relegando las normas fijadas por el artículo 16 de la Ley del IP en favor de las aplicables a los bienes y derechos subyacentes. Además, se propone la inclusión de una norma antiabuso especial relativa a la valoración de las deudas que permita limitar su deducción si fueron contraídas en contextos de vinculación sin motivo económico válido.

En segundo lugar, el comité propone mantener el conocido como **‘límite conjunto renta-patrimonio’**, el cual trata de garantizar que la aplicación del IP no genere una carga fiscal *excesiva* (prohibida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos al suponer una vulneración del derecho de propiedad), aunque se valora la posibilidad de ampliar dicho límite.

En tercer lugar, propone incrementar el **mínimo exento** de 700.000 a 1.000.000 euros, lo cual vendría justificado por el aumento de la base imponible debido a la modificación de las normas de valoración.

En cuarto lugar, por lo que respecta a las exenciones y, en particular, a la de **empresa familiar**, el comité aboga por su mantenimiento y una mejora de la técnica legislativa a los efectos de reducir la litigiosidad e incrementar la seguridad jurídica, sin perjuicio de incrementar el control para evitar abusos o la desnaturalización de esta exención.

Por último, se propone reducir la **tarifa** progresiva, actualmente con un tipo mínimo del 0,2% y máximo del 3,5%, a un mínimo del 0,5% y un máximo en torno al 1%.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Por lo que respecta a las reducciones a la base imponible y, en particular, la transmisión de la **empresa familiar**, se propone revisar también la regulación de los requisitos para evitar abusos e incrementar la seguridad jurídica y, además, establecer un importe máximo de base imponible que pueda beneficiarse de la reducción. Por lo que respecta a las reducciones por vivienda habitual y seguro de vida, el comité propone incrementar la primera (del 95% al 100%), y condicionarla a que siga ocupada por quien ya habitaba en ella con el causante, y eliminar la segunda, en cuanto no habría razones para justi-

ficar su existencia. También propone la eliminación de la **reducción por parentesco**, aunque se introduciría un mínimo exento de entre 120.000 y 250.000 euros para los Grupos I y II y 20.000 y 50.000 euros para los Grupos III y IV.

A juicio del comité, la tarifa en vigor podría incurrir en posibles situaciones de confiscatoriedad, motivo por el cual se propone para los Grupos I y II una tarifa ‘no agresiva’, en los términos utilizados en el Libro, sobre la base de que, si bien en las transmisiones *mortis causa* en estos grupos se pone de manifiesto capacidad económica gravable, no hay que perder de vista la dimensión social de la familia y su necesaria protección económica. En consecuencia, el comité propone reducir el número de tramos, los tipos de gravamen y eliminar los coeficientes multiplicadores.

ARMONIZACIÓN ENTRE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

El comité propone que las competencias de las Comunidades se ‘focalicen’ en el *“ámbito del mínimo exento, las escalas de gravamen y posibles deducciones y bonificaciones de la cuota,*

manteniendo la coordinación en todo el territorio de las bases imponible y liquidables (excepto el mínimo exento)”.

Dicho esto, la capacidad normativa de las Comunidades estaría limitada en cuanto debería asegurarse una tributación mínima efectiva a los efectos de evitar un vaciamiento de estos impuestos, pues según señala el comité *“el ejercicio de sus competencias normativas afectaría a la equidad horizontal entre los residentes en los distintos territorios y, al mismo tiempo, impactaría en la equidad vertical del sistema tributario”*.

Teniendo en cuenta lo anterior, las medidas concretas pasan por mantener las competencias normativas de las Comunidades con los siguientes límites:

- respecto del mínimo exento, un porcentaje de aumento máximo;
- respecto de las escalas de gravamen, una reducción en un porcentaje máximo;

respecto de la cuota líquida, no podrá ser inferior a un determinado porcentaje de la cuota íntegra.

Nueva norma de determinación del activo afecto de la empresa familiar de los territorios forales vascos

Los territorios forales de Alava y Gipuzkoa han introducido recientemente en su normativa foral una nueva regla para determinar el alcance objetivo de los incentivos fiscales a la empresa familiar, consistente en incluir los elementos del activo adquiridos con beneficios procedentes de la realización de actividades económicas en el propio ejercicio y en los 10 años anteriores, es decir, mediante la aplicación de la conocida regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida, sin necesidad de que el contribuyente acredite su efectiva afectación al desarrollo de la actividad empresarial. Bizkaia se encuentra tramitando la misma norma en la actualidad.

Iratxe Celaya. Fiscal. Bilbao

Una de las cuestiones más controvertidas en materia de empresa familiar es la relativa a la interpretación que debe darse al concepto de activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial al efecto de determinar el alcance objetivo de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, una vez constatado el acceso a la exención. También afecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se remite a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio a efectos de la reducción aplicable tanto a la sucesión como a la donación de empresa familiar.

En efecto, se encuentra exenta la plena propiedad, la nuda propiedad o el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades que cumplan determinados requisitos, que son los que abren la puerta a la exención. Su transmisión lucrativa está también bonificada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la medida en que pueda gozar de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio.

Sin embargo, la exención no alcanza a la parte proporcional del valor de las acciones o participaciones sociales que se corresponda con activos no afectos o innecesarios para el desarrollo

de la actividad de la empresa familiar. Dice el artículo 6. Dos in fine de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio del territorio histórico de Bizkaia:

“(…) Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado Seis siguiente, la exención no alcanzará a la parte del valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en los artículos 17 y 18 de esta Norma Foral, que se corresponda con el valor de los activos no necesarios para el ejercicio de la actividad económica, minorado en el importe de las deudas no derivadas de la misma. Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad y de la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 17, 18 y en el apartado Tres del artículo 27 de la presente Norma Foral, siempre que aquélla refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose todos los valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con lo previsto en esta Norma Foral.”

De seguido, el apartado Cuatro del mismo artículo establece qué se debe entender por activo necesario:

“Cuatro. A efectos de lo previsto en el presente artículo, se entenderá que un activo es necesario para el desarrollo de una actividad económica cuando se trate de un elemento afecto a la misma, según establece el artículo 26 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final de la letra

c) de su apartado 1, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica.”

En análogos términos se pronuncia la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante “LIP”), si bien deja a desarrollo reglamentario la calificación de activos no necesarios (acogimiento reglamentario recientemente convalidado por la Sentencia del Tribunal Supremo nº 5/2022, de 10 de enero):

“La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16. uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.”

Entre las partidas que más dudas suscitan se encuentran el dinero o los activos cuasi dinerarios (incluyendo, pero no limitados, a ciertos activos financieros), pues su apreciación es puramente casuística y la acreditación de la necesidad de dichos fondos para el desarrollo de la actividad económica no resulta fácil, especialmente si no se basan en ratios financieros y magnitudes relativas a las necesidades de caja de la empresa familiar para el desarrollo adecuado de su actividad empresarial.

Recuérdese a estos efectos que la Dirección General de Tributos tiene evacuada una consulta, la V0174-19, en la que determina que los depósitos líquidos en cuentas bancarias son activos no afectos a la hora de determinar si la entidad se dedica o no a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (acceso a la exención), incluso aunque procedan de beneficios no distribuidos en el ejercicio y en los 10 años anteriores, como permite el artículo 6 Dos de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio o el artículo 4 Ocho Dos de la LIP (conocida como regla de patrimonialidad sobrevenida).

En efecto, la dificultad interpretativa de cuándo se está ante un activo afecto a la hora de determinar qué parte del valor de la empresa familiar debe quedar no exento, ha generado una importante inseguridad jurídica, en la medida en que es una cuestión meramente fáctica al no existir regla alguna que permita afirmar, sin lugar a dudas, el importe exacto de circulante que una entidad necesita para el desarrollo de su actividad empresarial.

Pues bien, los territorios históricos de Alava y Gipuzkoa, en sus Normas Forales 34/2021 y 1/2022, respectivamente, han introducido una regla que confiere un puerto seguro a los contribuyentes del impuesto que cumplen los requisitos para aplicar la exención de empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio o tienen intención de transmitir su empresa familiar de manera bonificada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Esta regla no es otra que la ya conocida de “patrimonialidad sobrevenida”, que la LIP y las Normas Forales del Impuesto sobre el Patrimonio contienen para determinar el acceso a la exención, pero no para calcular su alcance objetivo, lo que hacen añadiendo los siguientes dos párrafos al final del apartado Cuatro del artículo 6 de sus respectivas normas forales:

“No se computarán como activos no necesarios para el desarrollo de una actividad económica, considerándose, por lo tanto, como afectos a actividades económicas, aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los 10 años anteriores. Los elementos que no computen como activos no necesarios por aplicación de lo dispuesto en este párrafo no podrán exceder del 75% del total del activo.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último guion de la letra a) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, así como las plusvalías obtenidas en las transmisiones de estas participaciones, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 80 por 100 de la realización de actividades económicas.”

Como se puede apreciar, el alcance de activo afecto es muy amplio con esta nueva regulación. Además, se aclara una cuestión que ya venían interpretando las Haciendas Forales, en cuanto a la naturaleza que a estos efectos tienen los beneficios derivados de la cartera de control (determinados valores excluidos de patrimonialidad por superar el 5% de participación y contar con medios materiales y personales suficientes para gestionar la participación en otras entidades operativas), lo cual se agradece.

Por su parte, el límite del 75% que el legislador ha introducido es también amplio y razonable porque parece difícil encontrarse con una entidad que, teniendo su activo compuesto por elementos no afectos en más de un 75%, realice efectivamente una actividad económica. En

cualquier caso, de superarse el porcentaje parece que la única consecuencia sería que el exceso no goce de los beneficios de la empresa familiar, pese a que sus socios tengan acceso a la exención de empresa familiar y la apliquen con respecto de los elementos no afectos que no excedan de ese 75%.

La norma vizcaína todavía no se ha modificado, pero el anteproyecto de Norma Foral de determinadas modificaciones tributarias que ha sido sometido recientemente a información pública por la Diputación Foral de Bizkaia, contiene una disposición idéntica a la aprobada por los otros dos territorios forales vascos que, de ser aprobada, tiene el mismo alcance temporal, es decir, a partir del 1 de enero de 2022.

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

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